

Repasse do SUS vs custo dos procedimentos hospitalares: É possível cobrir os custos com o repasse do SUS?

Sonia Raifur Kos (UFPR) - soniarkos@yahoo.com.br

Neuciane Palermo dos Santos (Unicentro) - neucianepalermo@hotmail.com

Luciana Klein (UFPR) - lucianaklein.ufpr@gmail.com

Jorge Eduardo Scarpin (UFPR) - jscarpin@gmail.com

Resumo:

A prestação de serviços hospitalares públicos é principalmente financiada pelo Sistema Único de Saúde (SUS). Este estudo, de natureza descritiva, busca compreender os repasses financeiros do Governo Federal aos hospitais públicos e conveniados prestadores de serviços ao SUS em relação aos seus gastos. A unidade de análise desta pesquisa é um hospital beneficente localizado na região centro-oeste do Paraná. O estudo utilizou dados secundários, coletados na Instituição, os quais foram contrapostos aos valores repassados pelo Ministério da Saúde. Foram analisados os vinte procedimentos com maior frequência, os quais representaram, em 2012, 53% dos procedimentos efetuados pelo hospital. Os resultados apresentados demonstram que em 90% dos procedimentos analisados, o valor repassado pelo SUS é superior ao custo estimado médio apurado para estes procedimentos. Conclui-se, portanto, que o valor repassado pelo SUS, se utilizado corretamente, sem desperdícios de tempo, materiais e equipamentos é suficiente para manter as instituições que prestam serviços por essa modalidade em plena capacidade de operação.

Palavras-chave: *Procedimentos hospitalares; Repasse do SUS; Custos*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Repasse do SUS vs custo dos procedimentos hospitalares: É possível cobrir os custos com o repasse do SUS?

RESUMO: A prestação de serviços hospitalares públicos é principalmente financiada pelo Sistema Único de Saúde (SUS). Este estudo, de natureza descritiva, busca compreender os repasses financeiros do Governo Federal aos hospitais públicos e conveniados prestadores de serviços ao SUS em relação aos seus gastos. A unidade de análise desta pesquisa é um hospital beneficente localizado na região centro-oeste do Paraná. O estudo utilizou dados secundários, coletados na Instituição, os quais foram contrapostos aos valores repassados pelo Ministério da Saúde. Foram analisados os vinte procedimentos com maior frequência, os quais representaram, em 2012, 53% dos procedimentos efetuados pelo hospital. Os resultados apresentados demonstram que em 90% dos procedimentos analisados, o valor repassado pelo SUS é superior ao custo estimado médio apurado para estes procedimentos. Conclui-se, portanto, que o valor repassado pelo SUS, se utilizado corretamente, sem desperdícios de tempo, materiais e equipamentos é suficiente para manter as instituições que prestam serviços por essa modalidade em plena capacidade de operação.

Palavras-chave: Procedimentos hospitalares; Repasse do SUS; Custos.

Área-Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil institucionalizou o direito à saúde a todos os cidadãos brasileiros com a promulgação da Constituição Federal em 1988, quando criou o Sistema Único de Saúde (SUS). O SUS é definido no art. 4º da Lei nº 8080/90 como o “conjunto de ações e serviços de saúde prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais da administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder Público”. (BRASIL, 1990d). Sendo considerado como a política de maior inclusão social implementada no Brasil, representa em termos constitucionais uma afirmação política do compromisso do Estado brasileiro para com seus cidadãos. Seus avanços são significativos, mas persistem problemas a serem enfrentados para consolidá-lo como um sistema público universal e equânime (BRASIL, 2011).

Dentre os maiores desafios enfrentados para a construção do SUS, o financiamento tem-se destacado como preocupação permanente de todos os envolvidos diretamente no processo. Garantir a universalidade e a integralidade de atendimento, em cenário marcado por tantas restrições orçamentárias e financeiras, e alocar recursos de forma equânime, num País de tantas desigualdades sociais e regionais, tem representado um grande desafio para os gestores (BRASIL, 2011a). O financiamento do SUS, conforme a Emenda Constitucional nº 29 aprovada em setembro de 2000, é de responsabilidade comum aos três níveis de governo, federal, estadual e municipal.

O pagamento aos prestadores de serviços de saúde é feito pelo nível de governo responsável pela sua gestão. Independente do nível de governo que execute o pagamento, o SUS utiliza um mesmo sistema de informações para os Serviços Ambulatoriais (SIA) e outro para o Sistema de Informações Hospitalares (SIH). No caso específico das internações hospitalares, embora o pagamento do serviço prestado seja descentralizado, o processamento das informações pelo SUS é realizado de forma centralizada pelo Departamento de Informática do SUS (DATASUS), órgão vinculado ao Ministério da Saúde. Deste modo, todo o sistema público utiliza uma única tabela de preços, definida pelo Ministério da Saúde, para pagamento aos prestadores de serviços de saúde (BRASIL, 2003). Portanto, independente do tempo de internação ou dos custos reais incorridos com os pacientes, o valor repassado pelo

SUS aos hospitais segue a tabela única para cada procedimento. Na definição desse valor é esperado que o prestador de serviços utilizasse de forma eficiente os recursos disponíveis, entendendo que dessa forma o recurso repassado pelo sistema é adequado para a realização dos procedimentos (CORDEIRO, 1991).

A mensuração da sustentabilidade financeira no setor está prevista na Lei 8080/90, a qual estabelece que a fixação de critérios, valores e formas de reajuste e de pagamento aos prestadores de serviços deve estar fundamentada em demonstrativo econômico-financeiro que garanta a efetiva qualidade da execução dos serviços contratados. Além disso, dispõe que os serviços contratados submeter-se-ão às normas técnicas e administrativas e aos princípios e diretrizes do SUS, mantido o equilíbrio econômico e financeiro do contrato (BRASIL, 1990d). Está, portanto, legalmente explicitada a necessidade de que a remuneração aos prestadores de serviços do SUS respeite o equilíbrio econômico e financeiro da relação pactuada entre as partes, de forma que os valores do repasse cubram os custos dos serviços prestados.

Contudo, na prática, verifica-se um preocupante risco operacional do setor. Observa-se que os custos dos tratamentos estão aumentando em função da introdução de tecnologias mais modernas e novos medicamentos (MEDICI, 2001; BARNUM; KUTZIN, 1993; SCHRAMM, 1987). Somando nessa equação a falta de recursos e o surgimento de novas enfermidades dificulta ainda mais gestão das organizações (SOUZA et al. 2009). Considerado ainda, que os hospitais não conhecem os reais custos dos procedimentos que realizam, pois não possuem controle permanente dos seus gastos (BOTELHO, 2006), há o risco de aumentar o desequilíbrio financeiro dessas entidades. Assim, é essencial uma gestão adequada dos custos, pois, ao se conhecer quanto se gasta em um procedimento é possível identificar falhas, retrabalhos, desperdícios entre outros problemas que só podem ser solucionados com aplicação adequada dos recursos, especialmente em organizações prestadoras de serviços ao SUS (WENSING et al., 2008).

Assim, mesmo que haja uma tabela pré-fixada para os valores dos procedimentos realizados pelo SUS, isso não supre as necessidades informacionais a cerca dos custos reais gerados, ocasionando dúvidas quanto a suficiência destes repasses na cobertura dos custos efetivamente incorridos. Neste sentido, o presente estudo visa responder o seguinte questionamento: **Os valores dos procedimentos financiados pelo SUS cobrem os seus custos operacionais?** O objetivo principal desta pesquisa é fazer um paralelo entre o valor repassado pelo SUS com o custo dos procedimentos de maior incidência em um hospital beneficente localizado na região centro-oeste do Paraná.

A relevância deste estudo fundamenta-se, nos vultosos gastos e atendimentos do setor saúde, além, é claro, da importância que o setor saúde, como preconizado pela Constituição Federal, representa para a população brasileira. No Brasil, conforme apresentado em BRASIL (2011a), a saúde tem sido apontada como o problema mais importante enfrentado no cotidiano pela população (24,2%), seguido pelo desemprego (22,8%), pela situação financeira (15,9%) e pela violência (14%). O setor saúde apresenta-se como o segundo item de maior gasto federal (depois de previdência), excluídos os encargos da dívida, e o terceiro item do gasto agregado das três esferas de governo (depois da previdência e educação). Além disso, os recursos consumidos no setor são equivalentes a 8,4% do PIB, incluindo gasto público e privado, a participação privada corresponde a 4,91% do PIB (BRASIL, 2011a).

Em adição, pesquisas realizadas apontam que os sistemas de custos existentes nos hospitais brasileiros são menos acurados que os existentes nas empresas e os poucos artigos sobre custos encontrados na literatura dedicam-se ao ambiente hospitalar (MIRANDA et al., 2007). Abbas (2001), cuja pesquisa relata a importância da mensuração dos custos para o melhor gerenciamento, controle e sua utilidade para a tomada de decisão, aponta que a maioria das casas hospitalares conhecem os preços, no entanto, não conhecem os custos dos

procedimentos. Esta questão pode ser explicada pelo fato do hospital estar no grupo de empresas complexas de serem administradas (FALK, 2001).

2 GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES

A necessidade da gestão de custos nas instituições é evidente. Gerenciamento de custos é o conjunto de ações que os gestores tomam para satisfazer os clientes enquanto, continuamente, reduzem e controlam os custos (HORNGREN et al., 2007). Segundo Coura et al. (2009, p.16) o principal motivo para a existência da gestão de custos é a função que esta exerce dentro das organizações, pois ela é uma grande aliada na tomada de decisão, “[...] tendo como palavras de ordem: inferência futura, flexibilidade, velocidade de mudança, relevância das decisões, lógica e feedback [...]”.

Em um setor como o da saúde, em que os recursos não são abundantes, a variável custo torna-se extremamente importante, pois somente a sua contenção permitirá atender o maior número de pessoas, além das implicações na qualidade (BITTAR, 2000). Conforme Grabois (1995) a prática gerencial é tida como crítica e estratégica para o enfrentamento das demandas e desafios atuais e somente assim os hospitais poderão cumprir seu papel social, com uma assistência de qualidade, a custos adequados e de acordo com as necessidades da população. Não mais se admite que estes serviços operem com desperdícios de recursos e sem compromisso e sensibilidade para com os problemas dos usuários.

Para tanto, os hospitais devem ter um melhor conhecimento dos seus custos de funcionamento e dispor de sistemas com informações confiáveis e tempestivas para subsidiar a análise, tomada de decisão e adoção de medidas corretivas em todas as fases do gerenciamento. O melhor gestor de custos é aquele que conhece profundamente as atividades desenvolvidas na unidade e não aquele que apenas reúne os conceitos relacionados à contabilização dos custos. O conceito de custo deve ser compreendido, como algo que vai além de uma questão econômica, uma questão também comportamental (MATOS, 2002). No entanto, os profissionais da área de saúde tendem a rejeitar qualquer aproximação com problemas administrativos, tendo como premissa a ideia de que controlar o custo da assistência pode acarretar na diminuição de recursos e, conseqüentemente, perda de qualidade (BITTAR; CASTILHO, 2006).

A cultura que norteia os processos de trabalho na organização hospitalar pública e a maneira como a sociedade pensa a produção em saúde pública segundo Camacho e Rocha (2008) não leva em conta aspectos como lucro, faturamento, controle de custos e desperdícios. Além disso, ao se trabalhar com recursos públicos, é comum, erroneamente, acreditar que o governo é o responsável por manter as instituições, sem que seja necessário o uso adequado de materiais e equipamentos. Logo, torna-se imprescindível conhecer a composição de custos como um processo norteador das decisões gerenciais, no que diz respeito à saúde financeira das instituições (CAMACHO; ROCHA, 2008). Ainda sobre o assunto, o autor ressalta a necessidade da utilização dos recursos de maneira eficaz sem, no entanto, permitir uma quebra da qualidade na assistência.

O esforço para melhorar a eficiência dos sistemas de saúde passa pelo denominado gerenciamento sistemático da assistência à saúde que tem em seus princípios a responsabilização dos profissionais de saúde pelo custo dos serviços prestados e também, que a prestação de serviços deve ser gerenciada no dia-a-dia. Este princípio encoraja uma utilização criteriosa e racional dos recursos tecnológicos e chama a atenção que não se podem desvincular as dimensões técnicas das financeiras (COUTTOLENC; ZUCCHI, 1998).

O gerenciamento adequado de materiais e medicamentos, desde o planejamento até o consumo pelos pacientes é aspecto importante dos custos hospitalares. Em geral, investimentos em estoques são elevados e constituem parte significativa dos custos hospitalares e por isso é de grande importância seu planejamento e manuseio (MARTINS,

2000). Neste aspecto, o uso de protocolos de atenção com padrões que fornecem guias de tratamento clínico e indicam os recursos essenciais necessários para desenvolvimento das ações, constitui-se em ferramenta útil de gestão que se traduz em parâmetros de referência, permitindo reduzir a diversidade de produtos e a reserva dos depósitos contribuindo, deste modo, para redução de custos.

Uma das formas de gerir os custos de unidades hospitalares é pelo método do centro de custos. De acordo com Matos (2002) é a metodologia mais viável por disponibilizar informações sobre o valor gasto e demonstrar a quais centros de custos os gastos estão vinculados. O método do centro de custos foi utilizado para apurar o custo de alguns procedimentos hospitalares e os resultados demonstraram que a metodologia é apropriada (SOUZA, 2004; ROCHA, 2004; SCHULTZ, 2007), contrariando outros estudos que defendem que o método ABC (Custeio Baseado em Atividades) seria mais adequado para ser utilizado em hospitais (VARGAS, 2002, ABBAS, 2001; BAUMGARTNER, 1998).

Souza (2004) procurou aprofundar o estudo sobre custos hospitalares, investigando o custo de cinco procedimentos cirúrgicos com intuito de comparar o valor apurado pela metodologia do hospital com aquele indicado pela literatura. Os resultados indicam que a instituição investigada, apura custo de parte dos procedimentos (somente os de maior incidência na área cirúrgica). O autor conclui que o método do centro de custos utilizado pela instituição apresenta resultado compatíveis com a literatura. O estudo ainda menciona que a principal utilidade de calcular os custos dos procedimentos é permitir com que o hospital identifique o quanto gasta em cada serviço, permitindo assim maior exatidão no planejamento financeiro, inclusive possibilita comparar se a receita gerada (repasso do SUS, planos de saúde ou atendimentos particulares) é suficiente para cobrir os custos, programar troca de equipamentos, entre outros. Assim, conhecer os custos por procedimentos, proporciona inúmeras vantagens, independente do objetivo desse controle.

Schultz (2007) utilizou a metodologia do centro de custos para verificar a gestão de custos de serviços públicos de alta complexidade hospitalar, por meio da identificação e descrição dos fatores envolvidos no processo de gestão de custos, no estudo do equilíbrio entre receitas e custos e pela indicação de aspectos que forneçam melhoria do gerenciamento financeiro de curto e longo prazo. A metodologia do centro de custos auxiliou especialmente na verificação do equilíbrio entre receitas e despesas. Os resultados indicaram que o hospital investigado opera com déficit financeiro, gerando recursos insuficientes para cobertura dos custos de curto prazo. Esse desequilíbrio é gerado pelos altos custos em si e pelo baixo volume de serviços prestados, onerados pelos custos fixos e indiretos e pelo baixo valor de ressarcimento do SUS.

3 METODOLOGIA

O presente artigo demonstra a importância da gestão de custos dentro de um hospital beneficente da região centro-oeste do Paraná, tendo como objetivo principal a comparação do valor repassado pelo SUS e o custo dos procedimentos hospitalares realizados por essa entidade. Para tanto, os seguintes passos foram seguidos: a) foram identificados os 20 procedimentos mais realizados no hospital no ano de 2012; b) identificados os custos diretos de cada procedimento; c) apurados os custos comuns a todos os procedimentos; d) alocados, por meio de critérios de rateio, os custos comuns aos procedimentos realizados com maior frequência; e) calculados os custos totais destes procedimentos; e f) demonstrada a relação entre o custo e o repasse do SUS para cada procedimento estudado, com o intuito de verificar o impacto financeiro para o hospital.

O período de coleta e análise destas informações aconteceu de abril até junho de 2013, tomando como período-base de estudo o ano de 2012. Os dados foram coletados na contabilidade da empresa, bem como por meio de entrevistas com os gestores responsáveis.

3.1 Principais Procedimentos Realizados

Inicialmente realizou-se um levantamento acerca dos procedimentos mais realizados dentro do hospital analisado, procedimentos estes realizados durante o período de janeiro de 2012 a dezembro de 2012, bem como a quantidade de ocorrências de cada procedimento, sendo estes coletados no setor do faturamento SUS.

Os procedimentos mais realizados dentro do hospital pesquisado e sua incidência de casos estão apresentados em ordem decrescente de incidência na Tabela 1:

Tabela 1: Procedimentos de maior incidência no período de estudo

Procedimentos	Incidência
Parto Normal	668
Parto Cesariano	461
Tratamento de Intercorrências Clínicas de Paciente Oncológico	344
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Stent	245
Tratamento de Pneumonias ou Influenza (Gripe)	234
Tratamento de Acidente Vascular Cerebral - AVC (Isquêmico Ou Hemorrágico Agudo)	179
Excisão e Sutura com Plástica em Z Na Pele em Oncologia	149
Tratamento de Síndrome Coronariana Aguda	120
Tratamento de Insuficiência Cardíaca	106
Curetagem Pós-Abortamento / Puerperal	105
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Cirúrgica	102
Tratamento Conservador de Traumatismo Crânio encefálico (Grau Leve)	102
Tratamento Cirúrgico Fratura Extremidade / Metáfise Distal dos Ossos do Antebraço	99
Revascularização Miocárdica c/ uso de Extracorpórea (c/ 2 ou mais Enxertos)	93
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Dois Stents	87
Colecistectomia	83
Tratamento de Transtornos Relacionados a Duração da Gestação e Crescimento Fetal	82
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Médica	77
Tratamento de Intercorrências Clínicas na Gravidez	71
Tratamento Cirúrgico de Varizes (Bilateral)	60
Total	3467

Fonte: Adaptado pelos autores.

Estes procedimentos foram escolhidos entre um total de 451 procedimentos realizados. Optou-se por elencar apenas os 20 procedimentos com maior incidência, pois estes representam 53% do total de atendimentos realizados em todo o período analisado. Ao todo em 2012 foram realizados 6559 procedimentos em todas as modalidades existentes no hospital.

3.2 Levantamento Dos Custos

3.2.1 Centros de Custos

Para melhor alocação dos custos Schier (2006) sugere que é necessário realizar uma avaliação de todos os critérios de rateio, para que seja utilizada a melhor forma de distribuição dos custos, de maneira que isso reflita a realidade da produção da unidade hospitalar.

Para chegar aos resultados, houve a necessidade da realização da pesquisa de campo e análise dos setores que poderiam fornecer os dados necessários para este estudo. O

departamento de contabilidade foi o setor que mais contribuiu com a pesquisa por conter a maioria das informações de cunho financeiro.

Neste setor obtiveram-se os valores de energia elétrica, água e depreciação. Os materiais utilizados nos procedimentos, medicamentos e materiais de expediente foram coletados no setor de almoxarifado. O número de equipamentos existentes dentro da entidade, bem como os equipamentos utilizados nos procedimentos estudados foram identificados pela pesquisa, já que o hospital não possuía estas informações. Na sequência foram identificados os centros de custos, conforme demonstrado na Tabela 2, para os quais os custos apurados foram alocados.

Tabela 2 - Centros de Custos

Centros de Custos		
Administrativo	Intermediário	Final
Administração	Centro de Orientação Psicossocial	Ambulatório
Administração Clínica	Centro Cirúrgico	Clínica Cirúrgica
Recursos Humanos	Radiologia e Mamografia	Ortopedia
Contabilidade	Quimioterapia	Maternidade
Faturamento	Agência transfusional	Pediatria
Financeiro	UTI Geral / Cardio	Clínica Médica
NTI	UTI Neonatal	Neurologia
Elevador (unid)	Médio Risco	Oncologia
Compras	Central de esterilização	Apartamentos A
Almoxarifado	Lavanderia	Apartamentos B
Farmácia	Higiene e Limpeza	Pronto Socorro
Caldeira	SCIH	
	Nutrição	
	Arquivo	
	Copa e Cozinha	
	Recepção	

Fonte: Elaborado pelos autores

A departamentalização contribui com significativos avanços aos sistemas de custeio. Esse procedimento permite maior efetividade e segurança no rateio dos custos, uma vez que este é utilizado para bases de rateios consideradas diferentes, e dentro dos departamentos clínicos a departamentalização pelo sistema de absorção, oferece diversas opções de bases de rateio para os departamentos existentes (COURA et al., 2009). Foram seguidos três passos para o rateio dos custos: 1º) criação dos centros de custos; 2º) transferência dos custos dos departamentos de apoio para os departamentos clínicos; e 3º) transferência dos custos dos departamentos clínicos para os serviços prestados (COURA et al., 2009).

3.2.2 Materiais, medicamentos, tempo do internamento e cirurgias

Para identificação dos materiais, medicamentos e o tempo de duração do internamento, e em casos que ocorreram procedimentos cirúrgicos foi apurado o tempo médio de duração dos atos cirúrgicos. Optou-se por calcular a média, tendo em vista que foram realizados ao todo 3467 procedimentos, e que para cada um existe um prontuário. Foi realizada análise em dez prontuários de cada procedimento elencado neste trabalho, que serviu de base para a apuração da média.

Em seguida, foram calculados os valores unitários referentes aos materiais e medicamentos utilizados nos procedimentos, sendo estes fornecidos pelo setor de almoxarifado do hospital. Com estes dados foi possível estabelecer os custos diretos com materiais e medicamentos.

3.2.3 Mão de obra direta e Alimentação

Para o cálculo da mão de obra direta foi realizada entrevista com o enfermeiro chefe do hospital, o qual explicou que o tempo de atendimento da enfermagem dependerá da complexidade do procedimento, e que os procedimentos de alta complexidade são realizados apenas por enfermeiros e os demais procedimentos poderão ser realizados por técnicos e auxiliares. O tempo de duração de cada procedimento – segundo o enfermeiro entrevistado – é um tempo médio, tendo em vista que a duração do procedimento pode variar de paciente para paciente. Além disso estão inclusos no cálculo os valores de FGTS, INSS, 13º salário e férias (com encargos), anuênio e insalubridade dos funcionários destes setores

Em relação à alimentação, a contabilidade informou o valor gasto em nutrição e dietética no ano de 2012, com base nesse valor foi obtido um valor médio por refeição.

3.2.4 Oxigênio

A utilização do oxigênio está relacionado com o tempo das diárias de UTI e alguns procedimentos cirúrgicos, pois nestes casos é imprescindível o uso do oxigênio. A unidade utilizada nos prontuários é de L/min.

3.2.5 Mão de obra indireta e Materiais de expediente

Como aponta Martins (1998), só é possível a apropriação dos custos indiretos através de sua própria definição, que é de forma indireta ao que foi produzido, ou seja, por meio de estimativas, dos critérios utilizados para o rateio, da forma como será o comportamento dos custos etc. Em se tratando dos custos comuns a diversos departamentos, Martins (1998) salienta que estes devem rateados conforme a função de cada um, analisando pelo menos a função mais importante do departamento.

Para o cálculo da mão de obra indireta foi analisado o piso salarial pago para os funcionários dos setores administrativos, caldeira, lavanderia, higiene e limpeza, copa e cozinha, e manutenção, sendo incluso neste cálculo os valores de FGTS, INSS, 13º salário e férias (com encargos), anuênio e insalubridade dos funcionários destes setores. Dentro dos setores administrativos analisados no estudo estão inclusos os setores de faturamento, financeiro, recursos humanos, contabilidade, compras, almoxarifado. Os custos indiretos com materiais de expediente foram levantados com base no consumo e no valor unitário.

3.3 Valor Repassado pelo SUS

Dentro do valor total de cada procedimento do repasse do SUS apresentado na tabela de repasse do SUS, existem outros valores embutidos, como por exemplo, a taxa da diária de UTI, taxa de acompanhante e taxa de permanência, e o valor relativo aos exames realizados. A informação fornecida pelo hospital quanto aos valores repassados pelo SUS foram apresentadas pelo valor total recebido no ano de 2012 para cada procedimento analisado. Estes valores, denominados como “valor bruto” na tabela foi dividido pelo número de incidências de cada procedimento no período, para determinar o valor médio repassado pelo SUS, apresentados na Tabela 3:

Tabela 3 – Repasses SUS: Valor Bruto e Média por Procedimento

Repasse SUS			
Procedimentos	Bruto	Incidência	Média
Parto Normal	R\$ 363.988,60	668	R\$ 544,89

Parto Cesariano	R\$ 330.632,91	461	R\$ 717,21
Tratamento de Intercorrências Clínicas de Paciente Oncológico	R\$ 75.008,58	344	R\$ 218,05
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Stent	R\$ 1.173.405,56	245	R\$ 4.789,41
Tratamento de Pneumonias ou Influenza (Gripe)	R\$ 217.427,65	234	R\$ 929,18
Tratamento de Acidente Vascular Cerebral - AVC (Isquêmico Ou Hemorrágico Agudo)	R\$ 198.156,21	179	R\$ 1.107,02
Excisão e Sutura com Plástica em Z Na Pele em Oncologia	R\$ 69.669,57	149	R\$ 467,58
Tratamento de Síndrome Coronariana Aguda	R\$ 104.945,05	120	R\$ 874,54
Tratamento de Insuficiência Cardíaca	R\$ 118.556,70	106	R\$ 1.118,46
Curetagem Pós-Abortamento / Puerperal	R\$ 23.089,51	105	R\$ 219,90
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Cirúrgica	R\$ 12.693,32	102	R\$ 124,44
Tratamento Conservador de Traumatismo Crânio encefálico (Grau Leve)	R\$ 39.359,18	102	R\$ 385,87
Tratamento Cirúrgico Fratura Extremidade / Metáfise Distal dos Ossos do Antebraço	R\$ 27.510,82	99	R\$ 277,89
Revascularização Miocárdica c/ uso de Extracorpórea (c/ 2 ou mais Enxertos)	R\$ 1.166.614,81	93	R\$ 12.544,25
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Dois Stents	R\$ 664.639,33	87	R\$ 7.639,53
Colecistectomia	R\$ 66.385,34	83	R\$ 799,82
Tratamento de Transtornos Relacionados a Duração da Gestação e Crescimento Fetal	R\$ 72.822,38	82	R\$ 888,08
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Médica	R\$ 6.341,12	77	R\$ 82,35
Tratamento de Intercorrências Clínicas na Gravidez	R\$ 8.890,63	71	R\$ 125,22
Tratamento Cirúrgico de Varizes (Bilateral)	R\$ 34.946,40	60	R\$ 582,44
Total	R\$ 4.775.083,67	3467	R\$34.436,14

Fonte: Tabwin32 – Adaptado pelos autores

4 RESULTADOS ENCONTRADOS E DISCUSSÕES

4.1 Custos Diretos dos Procedimentos

O cálculo dos custos dos materiais e medicamentos de cada procedimento equivale a média obtida pela análise de dez prontuários de cada um dos procedimentos.

O valor da mão de obra direta equivale ao valor médio do salário da equipe de enfermagem, técnicos e auxiliares, sendo estes calculados pelo valor do piso, contudo sabe-se que estes valores podem variar em decorrência dos anuênios e outros fatores. Sobre essa base foi adicionado o valor do FGTS, INSS, férias e décimo terceiro. Depois de encontrados os valores foram divididos pelas horas mensais trabalhadas, chegando aos resultados apresentados na tabela dos custos diretos.

Os valores referentes à alimentação foram levantados com o setor de contabilidade e representam um custo aproximado R\$ 13,70 por refeição. Este valor foi calculado pelos dias da média de internamento encontrado para cada procedimento.

Para os custos com oxigênio foi calculada a média do consumo do L/min. e calculado pelo tempo médio de diárias na UTI e consumo pelo tempo da cirurgia (quando for o caso).

Tabela 4 - Custos Diretos dos Procedimentos

Procedimentos	Materiais	Medicamento	Mão de Obra Direta	Oxigênio	Refeição	Energia Elétrica Direta	Total dos Custos Diretos
Parto Normal	36,08	33,20	75,65	0,00	27,40	0,63	R\$ 172,95
Parto Cesariano	56,99	48,45	87,95	0,31	27,40	0,93	R\$ 222,03
Tratamento de Intercorrências Clínicas de Paciente Oncológico	18,24	13,88	29,80	0,20	13,70	0,62	R\$ 76,44
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Stent	138,92	106,78	232,30	0,46	41,10	2,86	R\$ 522,42
Tratamento de Pneumonias ou Influenza (Gripe)	68,84	54,80	155,45	2,42	54,80	3,99	R\$ 340,30
Tratamento de Acidente Vascular Cerebral - AVC (Isquêmico Ou Hemorrágico Agudo)	51,59	39,98	264,78	5,45	95,90	9,46	R\$ 467,14
Excisão e Sutura com Plástica em Z Na Pele em Oncologia	34,08	27,28	34,76	0,00	13,70	2,04	R\$ 111,87
Tratamento de Síndrome Coronariana Aguda	33,85	27,82	124,52	1,21	54,80	7,36	R\$ 249,56
Tratamento de Insuficiência Cardíaca	84,98	71,81	171,47	3,03	54,80	9,09	R\$ 395,17
Curetagem Pós-Abortamento / Puerperal	15,43	13,32	50,29	0,00	13,70	2,08	R\$ 94,83
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Cirúrgica	3,69	3,18	34,76	0,00	13,70	2,04	R\$ 57,38
Tratamento Conservador de Traumatismo Crânio encefálico (Grau Leve)	20,55	18,51	66,17	0,30	27,40	4,21	R\$ 137,14
Tratamento Cirúrgico Fratura Extremidade / Metáfise Distal dos Ossos do Antebraço	20,56	14,43	61,97	0,18	27,40	4,28	R\$ 128,82
Revascularização Miocárdica c/ uso de Extracorpórea (c/ 2 ou mais Enxertos)	459,49	351,62	614,91	52,45	68,50	18,20	R\$ 1.565,17
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Dois Stents	240,68	196,52	230,06	2,42	41,10	8,38	R\$ 719,16
Colecistectomia	61,03	44,80	156,36	0,97	41,10	7,99	R\$ 312,25
Tratamento de Transtornos Relacionados a Duração da Gestaçao e Crescimento Fetal	90,25	86,40	304,13	76,39	0,00	25,41	R\$ 582,57
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Médica	3,60	3,19	24,77	0,00	13,70	2,71	R\$ 47,96
Tratamento de Intercorrências Clínicas na Gravidez	2,37	4,75	39,65	0,00	41,10	2,86	R\$ 90,73
Tratamento Cirúrgico de Varizes (Bilateral)	24,52	18,69	59,66	0,40	13,70	3,76	R\$ 120,73
Total	1.465,73	1.179,39	2.819,43	146,19	685,00	118,89	R\$ 6.414,63

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.2 Custos Indiretos dos Procedimentos

Para apurar o custo indireto da energia elétrica foi realizado um rateio para os centros de custos, conforme uma estimativa percentual de uso de cada um destes centros. Em seguida foram alocados apenas os valores referentes aos demais centros que apoiam de forma indireta os procedimentos em estudo, somando o valor total destes centros e alocado para cada procedimento conforme a porcentagem em relação a participação de cada um dentro do período em análise, dividido pela incidência de cada um.

O cálculo do consumo da água e da depreciação utiliza o mesmo princípio de cálculo da energia elétrica, no entanto, a depreciação foi calculada levando em consideração o número de equipamentos em geral existentes em cada centro de custos. O material de expediente foi rateado por todos os procedimentos realizados no ano de 2012.

Os outros custos indiretos são formados por serviços com terceiros contratados, seguros diversos, custos com plantão, direção clínica e sobreaviso, despesa com pessoal - benefícios, serviços com manutenção, despesas financeiras, despesas não operacionais

(construção do novo prédio), custos com materiais (estoques, materiais diversos, órteses e próteses, etc) – exceto nutrição, custos com a direção, custos gerais (lenha, enxoval, locação de tanques de oxigênio), custos com terceiros contratados (serviços de esterilização e radioproteção) custos com serviços de terceiros (consultas e exames), despesas administrativas gerais – exceto água, energia elétrica e depreciação. Esses custos por serem de menor proporção foram alocados de forma igualitária a todos os procedimentos realizados pelo hospital em 2012.

Tabela 5 - Custos Indiretos dos procedimentos

Procedimentos	Mão de obra indireta	Material de expediente	Energia Elétrica Indireta	Água	Depreciação	Outros custos indiretos	Total dos Custos Indiretos
Parto Normal	6,02	2,92	1,36	0,86	1,55	6,12	R\$ 18,82
Parto Cesariano	7,00	2,92	2,00	1,26	2,26	6,12	R\$ 21,56
Tratamento de Intercorrências Clínicas de Paciente Oncológico	2,37	2,92	1,34	0,85	1,54	6,12	R\$ 15,15
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Stent	18,49	2,92	6,16	3,88	7,01	6,12	R\$ 44,58
Tratamento de Pneumonias ou Influenza (Gripe)	12,37	2,92	8,61	5,44	9,88	6,12	R\$ 45,34
Tratamento de Acidente Vascular Cerebral - AVC (Isquêmico Ou Hemorrágico Agudo)	21,08	2,92	20,39	12,88	23,40	6,12	R\$ 86,79
Excisão e Sutura com Plástica em Z Na Pele em Oncologia	11,95	2,92	6,12	3,86	6,94	6,12	R\$ 37,91
Tratamento de Síndrome Coronariana Aguda	9,91	2,92	15,89	10,03	18,23	6,12	R\$ 63,10
Tratamento de Insuficiência Cardíaca	13,65	2,92	19,60	12,37	22,49	6,12	R\$ 77,15
Curetagem Pós-Abortamento / Puerperal	4,00	2,92	4,44	2,79	4,94	6,12	R\$ 25,21
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Cirúrgica	2,77	2,92	4,41	2,78	5,06	6,12	R\$ 24,05
Tratamento Conservador de Traumatismo Crânio encefálico (Grau Leve)	5,27	2,92	9,07	5,73	1,55	6,12	R\$ 30,65
Tratamento Cirúrgico Fratura Extremidade / Metáfise Distal dos Ossos do Antebraço	4,93	2,92	9,21	5,80	10,44	6,12	R\$ 39,42
Revascularização Miocárdica c/ uso de Extracorpórea (c/ 2 ou mais Enxertos)	48,95	2,92	39,05	24,59	44,07	6,12	R\$ 165,70
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Dois Stents	18,31	2,92	18,03	11,37	20,54	6,12	R\$ 77,29
Colecistectomia	2,45	2,92	17,14	10,80	19,37	6,12	R\$ 68,79
Tratamento de Transtornos Relacionados a Duração da Gestação e Crescimento Fetal	24,21	2,92	54,81	34,60	62,89	6,12	R\$ 185,55
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Médica	1,97	2,92	5,84	3,68	6,70	6,12	R\$ 27,23
Tratamento de Intercorrências Clínicas na Gravidez	1,16	2,92	1,42	2,51	1,44	6,12	R\$ 15,57
Tratamento Cirúrgico de Varizes (Bilateral)	4,75	2,92	7,97	4,99	8,68	6,12	R\$ 35,43
Total	231,62	58,40	252,85	161,08	278,96	122,40	R\$ 1.105,31

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Com base nos rateios e alocações explicados acima, foi estruturada a tabela contendo os custos indiretos dos procedimentos analisados.

4.3 Custos Diretos do Serviço dos Profissionais

O custo referente à mão de obra dos médicos foi considerado o mesmo valor pago pelo SUS em cada um dos procedimentos, e onde houve a presença de anestesista utilizou a forma de cálculo definido pela tabela SUS (Sigtap - Sistema de Gerenciamento da Tabela Unificada de Procedimentos, Medicamentos e OPM do SUS) que corresponde a 30% do valor total do serviço do profissional, por exemplo, no procedimento de colecistectomia o valor pago pelo serviço profissional é de R\$ 248,61, descontando os 30% do anestesista, o médico cirurgião irá receber R\$ 174,03 e o anestesista R\$ 74,58, isso pode ser observado na Tabela 6 de custo direto do serviço profissional.

Tabela 6 – Custos diretos do Serviço Profissional

Procedimentos	Mão de obra Médico	Mão de obra Anestesista	Custos Diretos Serviço Profissional
Parto Normal	175,80	-	R\$ 175,80
Parto Cesariano	150,05	61,18	R\$ 211,23
Tratamento de Intercorrências Clínicas de Paciente Oncológico	8,15	-	R\$ 8,15
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Stent	411,07	176,17	R\$ 587,24
Tratamento de Pneumonias ou Influenza (Gripe)	78,35	-	R\$ 78,35
Tratamento de Acidente Vascular Cerebral - AVC (Isquêmico Ou Hemorrágico Agudo)	64,38	-	R\$ 64,38
Excisão e Sutura com Plástica em Z Na Pele em Oncologia	73,50	31,50	R\$ 105,00
Tratamento de Síndrome Coronariana Aguda	59,27	-	R\$ 59,27
Tratamento de Insuficiência Cardíaca	40,17	-	R\$ 40,17
Curetagem Pós-Abortamento / Puerperal	49,29	21,12	R\$ 70,41
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Cirúrgica	9,91	-	R\$ 9,91
Tratamento Conservador de Traumatismo Crânio encefálico (Grau Leve)	76,33	-	R\$ 76,33
Tratamento Cirúrgico Fratura Extremidade / Metáfise Distal dos Ossos do Antebraço	66,02	28,29	R\$ 94,31
Revascularização Miocárdica c/ uso de Extracorpórea (c/ 2 ou mais Enxertos)	2.800,00	1.200,00	R\$ 4.000,00
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Dois Stents	411,07	176,17	R\$ 587,24
Colecistectomia	174,03	74,58	R\$ 248,61
Tratamento de Transtornos Relacionados a Duração da Gestação e Crescimento Fetal	72,66	-	R\$ 72,66
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Médica	10,88	-	R\$ 10,88
Tratamento de Intercorrências Clínicas na Gravidez	23,99	-	R\$ 23,99
Tratamento Cirúrgico de Varizes (Bilateral)	280,28	120,12	R\$ 400,40
Total	5.035,19	1.889,14	R\$ 6.924,33

Fonte: Adaptado do Sigtap.

4.4 Repasse do SUS versus Custos Totais dos Procedimentos

Logo que os custos foram encontrados, somou-se o total dos custos diretos e indiretos do serviço hospitalar e o total do custo direto do serviço profissional para cada procedimento, chegando-se ao Custo Total, como apresentado na Tabela 7. Os custos apurados foram então comparados com o repasse médio do SUS para cada procedimento analisado.

Tabela 7– Análise do Impacto do Repasse SUS versus Custos dos Procedimentos

Procedimentos	Custo total	Valor Médio Repassado pelo SUS	Diferença
---------------	-------------	--------------------------------	-----------

Parto Normal	R\$367,57	R\$544,89	R\$177,32
Parto Cesariano	R\$454,82	R\$717,21	R\$262,39
Tratamento de Intercorrências Clínicas de Paciente Oncológico	R\$99,74	R\$218,05	R\$118,31
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Stent	R\$ 4.077,48	R\$4.789,41	R\$711,93
Tratamento de Pneumonias ou Influenza (Gripe)	R\$463,99	R\$929,18	R\$465,19
Tratamento de Acidente Vascular Cerebral - AVC (Isquêmico Ou Hemorrágico Agudo)	R\$618,31	R\$1.107,02	R\$488,71
Excisão e Sutura com Plástica em Z Na Pele em Oncologia	R\$254,78	R\$467,58	R\$212,80
Tratamento de Síndrome Coronariana Aguda	R\$371,93	R\$874,54	R\$502,61
Tratamento de Insuficiência Cardíaca	R\$512,49	R\$1.118,46	R\$605,97
Curetagem Pós-Abortamento / Puerperal	R\$190,45	R\$219,90	R\$29,45
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Cirúrgica	R\$91,34	R\$124,44	R\$33,10
Tratamento Conservador de Traumatismo Crânio encefálico (Grau Leve)	R\$244,12	R\$385,87	R\$141,75
Tratamento Cirúrgico Fratura Extremidade / Metáfise Distal dos Ossos do Antebraço	R\$262,55	R\$277,89	R\$15,34
Revascularização Miocárdica c/ uso de Extracorpórea (c/ 2 ou mais Enxertos)	R\$8.654,11	R\$12.544,25	R\$3.890,14
Angioplastia Coronariana c/ Implante de Dois Stents	R\$4.306,93	R\$7.639,53	R\$3.332,60
Colecistectomia	R\$629,65	R\$799,82	R\$170,17
Tratamento de Transtornos Relacionados a Duração da Gestação e Crescimento Fetal	R\$840,78	R\$888,08	R\$47,30
Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Médica	R\$86,07	R\$82,35	(R\$3,72)
Tratamento de Intercorrências Clínicas na Gravidez	R\$130,29	R\$125,22	(R\$5,07)
Tratamento Cirúrgico de Varizes (Bilateral)	R\$556,56	R\$582,44	R\$25,88
Total	R\$23.213,96	R\$34.436,14	R\$11.222,17

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nos serviços de Angioplastia Coronariana c/ Implante de *Stent*, Revascularização Miocárdica c/ uso de Extracorpórea (c/ 2 ou mais Enxertos) e Angioplastia Coronariana c/ Implante de Dois *Stents* foi acrescentado o custo referente OPM (Órteses e Próteses Médicas), cujo valor médio desses materiais são de R\$ 2.923,24.

Os resultados apresentados demonstram que em 90% dos procedimentos analisados no período de janeiro a dezembro de 2012, o valor repassado pelo SUS é superior ao custo estimado médio apurado para os procedimentos, indicando que o valor repassado é suficiente para pagar os gastos incorridos. Em 10% dos procedimentos estudados (Diagnostico e/ou Atendimento de Urgência em Clínica Médica (3,72) e Tratamento de Intercorrências Clínicas na Gravidez (5,07)), o custo apurado foi superior ao valor médio repassado pelo SUS.

Ressalta-se que o custo apurado é uma estimativa do custo efetivamente incorrido, pois alguns custos como horas-extras, adicional noturno, feriados, FGTS rescisório, PIS, reclamatória trabalhista não foram considerados nesse estudo, pela dificuldade em aloca-los aos procedimentos realizados. Nesse sentido, os custos apresentados na Tabela 7 não incluem esses valores no cálculos do custo de mão-de-obra, entretanto, como observou-se uma diferença positiva entre o valor repassado pelo SUS e o custo apurado, entende-se que os custos não relacionados podem ser cobertos por essa diferença, assegurando que o repasse do governo é suficiente para realização dos procedimentos analisados.

Ainda convém lembrar que como se trata de um estudo em um hospital filantrópico, deve-se considerar que este tem alguns benefícios em relação a carga tributária, sendo que os únicos tributos que cabem ao hospital são o FGTS e PIS. É importante destacar que para que o hospital possua concessão de caráter filantrópico é necessário que 60% dos pacientes atendidos por este, sejam do SUS (LEI Nº 12.101/2009).

As casas hospitalares de cunho filantrópico dependem diretamente do poder público, uma vez que a demanda de prestação de serviços realizados pela entidade aos pacientes do SUS, deve ser maior do que outros planos de saúde ou até mesmo do que pacientes

particulares, ou seja, o Sistema Único de Saúde gera a maior parte do fluxo financeiro dentro de um hospital filantrópico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os custos relativos aos procedimentos realizados pelo SUS dentro de casas hospitalares geram cada vez mais dúvidas quanto a viabilidade ou não de um determinado procedimento, se este gera um retorno financeiro favorável ou apenas paga os custos para a realização dos mesmos, ou ainda se o valor repassado pelo SUS é inferior ao custo efetivamente incorrido. Esclarecer essa dúvida foi a motivação para realizar o estudo.

O estudo demonstrou que apesar de ser considerada defasada a tabela de repasse de valores dos procedimentos do SUS, os valores pagos por este para cada procedimento analisado, consegue arcar com as despesas ocorridas em cada caso, exceto, nos procedimentos de Diagnóstico e/ou atendimento de urgência em clínica médica e Tratamento de intercorrências clínicas na gravidez, onde os custos são maiores que os valores repassados para estes procedimentos. De modo geral ainda é possível perceber uma sobra, que associada ao montante dos procedimentos realizados, gera um recurso favorável, cujo valor pode ser revertido em mais qualidade nos atendimentos.

Contudo, é importante frisar que embora não ocorrendo o levantamento de todos os procedimentos efetuados dentro do hospital analisado, somente com o estudo dos 20 procedimentos de maior incidência no ano de 2012, os quais representaram 53% do total, foi possível notar que o valor repassado pelo SUS, se utilizado corretamente, sem desperdícios de tempo, materiais e equipamentos é suficiente para manter as instituições que prestam serviços por essa modalidade em plena capacidade de operação, considerando a realidade do hospital investigado.

A imprensa frequentemente mostra que muitos prestadores de serviços consideram que o valor repassado pelo SUS é baixo e acabam evitando prestar atendimento nessa modalidade. Essas atitudes geram a impressão de que os valores pagos atualmente são insuficientes para cobertura dos custos diretos e indiretos gerados pelos atendimentos a estes pacientes. Percebe-se, pelo resultado desse estudo, que essa não é a verdadeira causa da falta de interesse de alguns hospitais por atendimentos SUS e sim que outras formas de receita como atendimentos particulares ou por planos de saúde são mais procuradas.

É importante destacar que os resultados não são generalizáveis, uma vez que todos os valores estudados são de uma única instituição e que os critérios utilizados para rateio dos custos podem variar em outros casos, assim, esse trabalho apresenta indícios de que o valor repassado pelo SUS é suficiente para cobertura dos custos, considerando essa modalidade de apuração de custos. Assim, sugere-se que outros estudos façam a mesma comparação, mas utilizando outros modelos de custeamento, como ABC, por exemplo.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Dissertação (mestrado). Programa de pós Graduação em engenharia de Produção, 171 f. Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

BARNUM, H.; KUTZIN, J. *Public Hospitals in Developing Countries: Resource use, cost, financing*. Washington: The World Bank. 1993.

BAUMGARTNER, R. R. *Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – activity based costing na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na Unidade de Terapia Intensiva: Estudo de um caso prático*. 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F. Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 2, p. 24-47, 2008.

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

BITTAR, O. J. N. V. Gestão de processos e certificação para qualidade em saúde. **Revista da Associação Médica Brasileira**, São Paulo, v. 46, n. 1, p. 70-76, jan./mar. 2000.

BITTAR E, CASTILHO V. O Custo médio direto do material utilizado em cirurgias de revascularização do miocárdio. **Rev Assoc Med Bras** 2003; 49 (3): 255-60.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: uma aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BOTELHO, E.M. Custeio Baseado em Atividades – ABC: Uma Aplicação em uma Organização Hospitalar Universitária. 2006. 339p. Tese de doutorado (Doutorado em Administração) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. *Lei nº 8080 de 19 de setembro de 1990*. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. 1990d. Disponível em; http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm. Acesso em: 19 agosto 2015.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. SECRETARIA EXECUTIVA. **SUS--princípios e conquistas**. Ministério da Saúde, 2001.

BRASIL. Ministério da Saúde. Fundo Nacional de Saúde. *Gestão financeira do Sistema Único de Saúde* : manual básico. Brasília, DF: Ministério da Saúde, Secretaria Executiva, Fundo Nacional de Saúde, 2003.

BRASIL. Lei nº 12.101 de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

BRASIL. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. *O Financiamento da saúde*. Coleção Para Entender a Gestão do SUS. Vol. 2. Ed. CONASS. 124 p. Brasília. 2011a.

BRUGER, N. et al. **Financial management: concepts and applications for health care organizations**. Dubuque: Kendall, Hunt, 1997.

CAMACHO, R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 19-30, 2008.

CORDEIRO, H. **Sistema único de saúde**. In: *Coleção Saúde*. Ayuri, 1991.

COUTTOLENC, Bf; ZUCCHI, P. **Gestão de recursos financeiros**. São Paulo, FSP/USP, 1998. (Série Saúde & Cidadania).

COURA, B.; PINTO, A. A. G.; SALGADO, F. F.; DANTAS, Mauro B. **Gestão de custos em saúde**. 1ª ed. – Rio de Janeiro: FGV, 2009.

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

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos: um enfoque gerencial**. Pearson educacion, 2007.

LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS, K. **Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar**. 2010. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Florianópolis.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 6ª ed. – São Paulo: Atlas, 1998.

MATOS AJ. **Gestão de custos hospitalares**. São Paulo: Editora STS; 2002. 280p.

MEDICI, A. C. Hospitais Universitários: passado, presente e futuro. **Revista Ass Med Brasil**. n. 47(2), 2001, p. 149-56.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E. D.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. D.. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Rev. contab. finanç.** 18(44), 33-43, 2007.

OLIVEIRA, A. D. S. et al. Estratégia, custos e hospitais: um diagnóstico na cidade de Salvador, Bahia (2006). In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais eletrônicos...** João Pessoa, 2007.

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, J. M. Desenvolvimento do SUS e racionamento de serviços hospitalares. **Ciência & Saúde Coletiva, Rio de Janeiro**, v. 14, n. 3, 2009.

RIOS, R. R. Direito à saúde, universalidade, integralidade e políticas públicas: princípios e requisitos em demandas judiciais por medicamentos. **Seguridade Social, Cidadania e Saúde**, p. 84, 2009.

ROCHA, V. L. da et al. Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares: estudo de caso em um hospital de Florianópolis. 2004. Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/87037>.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos**. 20ª ed. – Curitiba: Ibplex, 2006.

SCHRAMM, C. J. (Editor). **Health Care and Its Costs** . New York: The American Assembly, 1987.

SCHULTZ, C. A. **Gestão dos custos de serviços públicos de alta complexidade hospitalar**. 2007. 157 f. 2007. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

SOUZA, P. C. F. **Como são apurados os custos dos procedimentos médicos: o caso do IMIP – Instituto Materno Infantil de Pernambuco**. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

SOUZA, A.A.; GUERRA, M. & AVELAR, E.A. Proposta de metodologia para a implantação do sistema de custeio baseado em atividades para organizações hospitalares. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2009, Fortaleza/CE. **Anais...** 2009.

VARGAS, O. C. **O custeio baseado em atividades aplicado em serviços de UTI hospitalar**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

WENSING, Flavia Defrein et al. Aplicação do custeio baseado em atividades no setor de maternidade de uma organização hospitalar. **Pensar Contábil**, v. 8, n. 31, 2008.