

Experiência da implantação do sistema de apuração de custos em dois hospitais de referência de ensino e pesquisa da Fiocruz

Natalia Daher Jaques (FIOCRUZ) - natdaher@yahoo.com.br

GABRIEL LIMA SIMOES (FIOCRUZ) - biellsimoes@gmail.com

Maurício da Silva Santos (FIOCRUZ) - mauriciohesse@gmail.com

Resumo:

Este artigo descreve a experiência de implantação do sistema de apuração de custos APURASUS em duas Unidades da Fundação Oswaldo Cruz - Fiocruz. O APURASUS é um sistema aberto, desenvolvido pelo Departamento de Economia da Saúde, Investimento e Desenvolvimento, da Secretaria Executiva do Ministério da Saúde - DESID/SE/MS, disponibilizado via web para toda a rede do SUS. Esse sistema utiliza a metodologia de custeio por absorção, com alocação recíproca matricial, pelo qual a apuração se dá a partir da segmentação da instituição em centros de custos. No ano de 2016, a Fiocruz aderiu à iniciativa do Ministério da Saúde para implantação do sistema em suas duas unidades hospitalares: Instituto Nacional de Infectologia Evandro Chagas - INI e Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira - IFF. Os quesitos dimensão e complexidade diferenciam o INI e o IFF das demais unidades de saúde onde já foi implantado o sistema APURASUS, pois, além de serem unidades assistenciais, esses dois institutos desenvolvem também atividades de ensino e pesquisa. A metodologia utilizada nesse estudo é de natureza qualitativa e pode ser classificada como pesquisa exploratória e descritiva. A experiência permitiu concluir que o sistema projetado para gestão de custos em unidades assistenciais é passível de utilização em unidades mais complexas, que congregam outros tipos de serviço, o que possibilita um melhor gerenciamento dos seus custos totais a partir da alocação recíproca.

Palavras-chave: *Sistema de apuração de custos no setor público. Gestão de custos em hospital de ensino e pesquisa. Sistema Único de Saúde. Apurasus.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Experiência da implantação do sistema de apuração de custos em dois hospitais de referência de ensino e pesquisa da Fiocruz

Resumo

Este artigo descreve a experiência de implantação do sistema de apuração de custos APURASUS em duas Unidades da Fundação Oswaldo Cruz - Fiocruz. O APURASUS é um sistema aberto, desenvolvido pelo Departamento de Economia da Saúde, Investimento e Desenvolvimento, da Secretaria Executiva do Ministério da Saúde – DESID/SE/MS, disponibilizado via web para toda a rede do SUS. Esse sistema utiliza a metodologia de custeio por absorção, com alocação recíproca matricial, pelo qual a apuração se dá a partir da segmentação da instituição em centros de custos. No ano de 2016, a Fiocruz aderiu à iniciativa do Ministério da Saúde para implantação do sistema em suas duas unidades hospitalares: Instituto Nacional de Infectologia Evandro Chagas – INI e Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira – IFF. Os quesitos dimensão e complexidade diferenciam o INI e o IFF das demais unidades de saúde onde já foi implantado o sistema APURASUS, pois, além de serem unidades assistenciais, esses dois institutos desenvolvem também atividades de ensino e pesquisa. A metodologia utilizada nesse estudo é de natureza qualitativa e pode ser classificada como pesquisa exploratória e descritiva. A experiência permitiu concluir que o sistema projetado para gestão de custos em unidades assistenciais é passível de utilização em unidades mais complexas, que congregam outros tipos de serviço, o que possibilita um melhor gerenciamento dos seus custos totais a partir da alocação recíproca.

Palavras-chave: Sistema de apuração de custos no setor público. Gestão de custos em hospital de ensino e pesquisa. Sistema Único de Saúde. Apurasus.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público.

1 Introdução

Para auxiliar na apuração e análises de custos, o Ministério da Saúde, em parceria com o DATASUS, desenvolveu um sistema informatizado, denominado APURASUS, capaz de otimizar de forma padronizada e estruturada a apuração e gestão de custos em saúde (BRASIL, 2014b). O APURASUS está disponibilizado, via web, para utilização por toda a rede do SUS (BRASIL, 2014a).

Apesar de já ter sua efetividade constatada na melhoria da gestão em alguns hospitais em diferentes regiões do Brasil, o Ministério da Saúde não estabeleceu obrigatoriedade de utilização do APURASUS nas Unidades de Saúde do País. Entretanto, em alguns Estados como Bahia, Distrito Federal e Paraíba se comprometeram, por meio de portarias ou termos de compromisso, a adotar a estratégia do PNGC e implementar o sistema em suas redes de assistência à saúde. Atualmente, mais de 100 unidades hospitalares do país estão inseridas no APURASUS. No caso específico do Estado da Bahia, aproximadamente 39 Unidades integram o Programa, por conta da Portaria nº 1445/16 de 11 de novembro de 2016 que determina a gestão de custos em todos os Hospitais do Estado (BRASIL, 2016; BRASIL, 2017).

Em aderência à iniciativa do Ministério da Saúde, a Fundação Oswaldo Cruz - Fiocruz iniciou em 2016 um projeto para implantação do APURASUS em duas das suas unidades. A Fiocruz é uma instituição de ciência e tecnologia em saúde, de referência para a saúde pública brasileira, vinculada ao Ministério da Saúde - MS, que possui um papel central no

fortalecimento e consolidação do Sistema Único de Saúde - SUS (FIOCRUZ, 2017b).

O sistema APURASUS está sendo implantado em duas unidades assistenciais da Fiocruz/RJ: o Instituto Nacional de Infectologia Evandro Chagas – INI e o Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira – IFF. O INI e o IFF, além de serem unidades assistenciais de complexidade, são institutos de referência nas áreas de ensino e pesquisa, o que torna ainda mais estratégico o desafio da adoção de um sistema para gestão dos seus custos.

Neste cenário, o objetivo deste estudo é fazer uma análise descritiva da experiência de implantação do sistema APURASUS nas duas unidades da Fiocruz. Tal implantação iniciou-se em 2016 e encontra-se atualmente em fase de finalização. Além da experiência da implantação, este artigo traz, alguns conceitos importantes e necessários para o entendimento da metodologia utilizada pelo referido sistema.

O APURASUS é um sistema integrável, parametrizável e personalizável, o que possibilita a sua adaptação às características próprias de cada unidade de saúde (BRASIL, 2014a). Mesmo com as complexidades e as particularidades dos Institutos da Fiocruz, o Sistema demonstrou ser um sistema viável de implantação nas duas unidades da Fundação.

Os conceitos e metodologia que deram origem ao sistema foram definidos pela equipe do Programa Nacional de Gestão de Custos - PNGC. O PNGC é um conjunto de ações que visa promover a gestão de custos, no âmbito do SUS. O Programa foi iniciado em 2006, através de um manual técnico elaborado pelo Ministério da Saúde (BRASIL, 2006), e tem como objetivo principal a geração, aperfeiçoamento e difusão de informações relevantes e pertinentes a custos (BRASIL, 2014c). Em sua essência, o Programa vem “disponibilizar metodologia padronizada e sistema de informação específico, bem como apoio técnico em todas as fases de implementação da gestão de custos” (DESID/SE/MS, 2016a, p. 23).

Na realização desse estudo, utilizou-se uma metodologia com corte seccional (VIEIRA, 2006), de natureza qualitativa, classificada como exploratória e descritiva (VERGARA, 2004): seccional, porque a implantação do programa ainda não havia sido concluída e buscou-se retratar a fase em que essa implementação se encontrava no momento de aplicação da pesquisa; exploratória, porque existe pouco conhecimento acumulado e sistematizado sobre esse sistema de apuração de custos APURASUS em hospitais de ensino e pesquisa; descritiva, porque busca descrever a experiência da implantação do sistema nos dois hospitais do Instituto. A pesquisa também tem características bibliográficas, documental e de campo (VERGARA, 2004): bibliográfica, para a fundamentação teórica do trabalho; documental, porque recorre-se à documentos internos da Fiocruz; de campo, porque a investigação é realizada dentro dos hospitais estudados. Como instrumento de coleta de dados utilizou-se de análise de documentos e entrevistas semiestruturadas.

A elaboração deste trabalho justifica-se pelo fato do INI e o IFF se diferenciarem das demais unidades de saúde onde já foi implantado o sistema de apuração de custos APURASUS, especialmente nos quesitos dimensão e complexidade. Estes Institutos, além de serem referências nos seus segmentos, o INI com tratamento de doenças infecciosas e o IFF com a atenção à saúde de mulheres, crianças e adolescentes, possuem também o foco em atividades de ensino e pesquisa.

A implantação de um sistema como o APURASUS é considerada muito relevante para os Institutos visto que, atualmente “a Fiocruz não possui uma sistemática estruturada de gerenciamento de custos nem um sistema informatizado próprio para apuração de custos” (FIOCRUZ, 2017b, p. 309).

A fundamentação legal que ampara a implantação de um sistema de custos é embasada em normas como a Lei nº 4.320/1964, em seu Art. 99, que institui que “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para **determinação dos custos**, ingressos e resultados, sem prejuízo da

escrituração patrimonial e financeira comum” (BRASIL, 1964, grifo nosso); o Decreto-Lei nº 200/1967, que em seu Art. 79 institui que “A contabilidade deverá **apurar os custos** dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967, grifo nosso); a Lei Complementar nº 101/2000, que em seu Art. 50, § 3º determina que “A Administração Pública manterá **sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000, grifo nosso); além da Lei nº 8.080/1990, que em seu no Art. 15 estabelece a necessidade de [...] “V – elaboração de normas técnicas e estabelecimento de padrões de qualidade e **parâmetros de custos** que caracterizam a assistência à saúde” (BRASIL, 1990, grifo nosso).

Nesse contexto, o presente artigo está estruturado em oito seções: a seção 1 apresenta a introdução, metodologia e o objetivo do estudo; as seções 2, 3, 4 e 5 trazem definições dos conceitos necessários para compreensão do PNGC e da metodologia proposta para a implementação do sistema; a seção 6 particulariza o projeto de adoção do APURASUS como sistema de gestão de custos no âmbito da Fiocruz; a seção 7 relata a experiência da implantação do sistema em duas unidades da Fundação. Por fim, a seção 8 traz as considerações finais do estudo.

2 Programa Nacional de Gestão de Custos

A gestão de custos é uma visão administrativa sobre custos, voltadas para o controle, apuração, análise e planejamento dos custos como parâmetros para a tomada de decisão estratégica.

A adoção de uma gestão de custos permite maior acesso a informações e dados de apoio relacionadas ao tema, configurando-se em subsídios para a produção de indicadores e otimização do desempenho da instituição (TEIXEIRA, 2013).

A gestão de custos pretende construir ou constituir uma base de conhecimento suficiente para a compreensão dos processos gerenciais internos, nas perspectivas de planejamento e controle quanto aos serviços prestados e com os demais indicadores assistenciais (BRASIL, 2013, p. 107).

O Ministério da Saúde, o Conselho Nacional de Secretários de Saúde (Conass) e o Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde (Conasems) definiram o desenvolvimento de metodologias, instrumentos e sistemas de informação para a apuração de custos, que possibilitem estimar os recursos financeiros para o custeio global do SUS, essencial ao aprimoramento da gestão interfederativa.

Este reconhecimento revela o quanto a gestão de custos está sendo considerada estratégica para os gestores do SUS, assim como a essencialidade da elaboração de ferramentas, da formação de pessoas e do desenvolvimento de cultura organizacional que favoreça a sua implantação.

Assim, no âmbito do Sistema Único de Saúde, a gestão de custos tomou ênfase em 2006, através da publicação do Manual Técnico do Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC (BRASIL, 2006) do Ministério da Saúde.

O PNGC tem como propósito difundir a gestão de custos às instituições de saúde e homogeneizar conceitos, normas e metodologias para a apuração de custos (BRASIL, 2006). Também possui por finalidade o fornecimento de “instrumentos que estimulem a elaboração de informação gerencial para auxiliar os gestores na tomada de decisões” (BRASIL, 2006, p. 5).

A criação do PNGC foi um marco para a sensibilização e disseminação da cultura e conceitos da gestão de custos no Ministério da Saúde. Entretanto, para a efetivação dessa gestão compreendeu-se que seria necessária a adoção de um sistema de informação.

De acordo com Brasil (2013), um sistema de gestão de custos se estrutura a partir dos seguintes elementos: bases de dados sobre consumos de recursos; os métodos e a metodologia de tratamento destes consumos; o formato de apresentação dos resultados; as características

intrínsecas e extrínsecas das informações (indicadores produzidos); as ações gerenciais esperadas.

Dispondo desses requisitos, um sistema de custos possibilita a produção, a construção de uma base e a análise da informação. O uso desse tipo de sistema é fundamental para auxiliar os gestores na tomada de decisão para alocação de recursos, assim contribuindo para o ganho de eficiência, independente do seu nível de complexidade da unidade de saúde (BRASIL, 2014c).

O sistema de apuração e gestão de custos adotado e recomendado no âmbito do SUS é o APURASUS, desenvolvido pelo DATASUS, melhor descrito nos tópicos seguintes.

3 Metodologia utilizada para apuração de custos pelo APURASUS

Comumente, os métodos utilizados para apuração de custos são: custeio por absorção, custeio direto ou variável e custeio por atividades (ABC). A metodologia utilizada pelo APURASUS é o custeio por absorção com a alocação recíproca. Para o PNGC (BRASIL, 2006), esse critério é o que melhor atende aos objetivos do programa e o que mais identifica os custos reais dos produtos/serviços finais.

O sistema de custeio por absorção é um método tradicional de apuração de custos e aceito pela legislação brasileira. O sistema de custeio por absorção

é considerado uma metodologia de custeio integral, pois ele apropria todos os custos ocorridos na produção de um bem ou serviço, ou seja, consideram-se os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Os custos diretos são apropriados diretamente aos procedimentos realizados, enquanto os custos indiretos são rateados de acordo com a necessidade da instituição (BRASIL, 2006, p. 18 e 19).

Portanto, “o sistema de custeio por absorção faz apropriação integral de todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis) aos produtos/serviços finais” (BRASIL, 2006, p. 16) e os custos indiretos são alocados aos produtos e serviços por meio de rateios.

A metodologia de custeio por absorção é coerente tanto com a legislação, quanto com a gestão estratégica, e tem sua utilização recomendada pelas seguintes razões (BRASIL, 2006; DESID/SE/MS, 2016b):

- É de fácil aplicação;
- A sua apuração é possível a partir da segmentação da instituição em centros de custos;
- Controla o custo e o desempenho da entidade e dos centros de custos, podendo comparar os custos estimados, com os valores orçados;
- Inspira maior confiança, pois apropria todos os custos aos produtos/serviços finais;
- Assegura uma visão unitária para o custo total de cada serviço, desde que todos os custos estejam absorvidos.

O custeio por absorção com alocação recíproca foi a metodologia escolhida pelo PNGC (BRASIL, 2006), levando em consideração “a diversidade e a complexidade das unidades de saúde que compõem o SUS e especialmente a maior precisão alcançada na distribuição dos custos indiretos” (BRASIL, 2013, p. 59).

“No custeio por absorção utilizado pelo PNGC, chamamos de custo, todos os gastos da unidade, ou seja, custo + despesa” (DESID/SE/MS, 2016b, p. 8).

O sistema de custeio por absorção realiza alocação recíproca através da apuração segmentada em centros de custos (áreas de atividades específicas). Esse método de alocação reconhece a reciprocidade entre os centros de custos produtivos e administrativos, sendo considerada assim a metodologia mais precisa quanto à distribuição dos custos indiretos.

Através da alocação recíproca pressupõe que:

um centro de custos poderá distribuir seus custos para outros (que fizeram uso de seus recursos) e, também, receber custos destes outros. Isso significa que, apesar de já ter

distribuído seus custos, o centro de custos receberá novas cargas de custos dos demais e, eventualmente, parcela de seus próprios custos. Neste processo, há um retorno de custos a um centro de custos que já havia distribuído seus custos a outros, ou seja, tinha sido “zerado” (BRASIL, 2013, p. 56).

Tal método é considerado complexo, “por utilizar função algébrica para resolver um conjunto de expressões simultâneas que dispensa a utilização de uma sequência de centros de custos não produtivos para rateio” (BRASIL, 2006, p. 27). “A alocação recíproca é uma funcionalidade que tem como objetivo distribuir os custos dos centros administrativos e intermediários aos finais e externos, utilizando cálculos matriciais” (MS, 2014, p. 57).

Contudo, como afirma Brasil (2013), a alocação recíproca é perfeitamente operacionalizada através do sistema informatizado APURASUS.

4 Centros de custos

Centros de custos são setores de uma instituição que possuem gastos mensuráveis. Correspondem assim a “entidades contábeis nas quais os custos dos recursos humanos, materiais, gerais, de serviços de terceiros e outros, são acumulados, elemento a elemento (por item de custo)” (DESID/SE/MS, 2016b, p. 10).

Um centro de custos pode ser compreendido como uma unidade de acumulação de custos (DESID/SE/MS, 2016b). Analogicamente, pode ser entendido como uma caixinha, “que recebe todos os custos para a execução de alguma tarefa, e que possibilita determinar tais custos isoladamente, conforme a responsabilidade exclusiva de cada caixinha” (DESID/SE/MS, 2016b, p. 9).

O objetivo da segmentação em centros de custos “é conhecer quanto custa os diferentes recursos disponibilizados pela organização” (BRASIL, 2013, p. 91). Classificando os centros de custos, a segmentação em áreas especializadas dos Institutos é facilmente identificada, tais como laboratório, enfermaria, serviço de nutrição, serviços administrativos (compras, infraestrutura, tecnologia da informação, etc.), e outros.

Para o levantamento dos centros de custos deve-se identificar os serviços, seções e/ou setores que formarão os centros de custos e levar em consideração a departamentalização da instituição (BRASIL, 2006), porém, um centro de custo não precisa ser, necessariamente, um setor ou departamento. A composição dos centros de custos deve ser de acordo com o planejamento estratégico da organização, levando-se também em consideração critérios como: serviços de maior interesse; relevância dos custos efetuados; importância da produção (DESID/SE/MS, 2016b).

Deve ser definido um centro de custo para cada área produtiva e os custos têm que ser identificados e medidos para cada uma das áreas, pois cada área dispõe de diferentes recursos, que são consumidos de forma distintas pelos produtos ou serviços (BRASIL, 2013). Assim, será possível a medição dos custos do consumo de recursos humanos, de equipamentos, de materiais e de outros serviços pelo centro de custos (BRASIL, 2013).

É aconselhável que se realizem reuniões entre as partes envolvidas para definição dos centros de custos. Em instituições como a Fiocruz que agregam distintas áreas como ensino, pesquisa e assistência, alguns centros de custos podem gerar confusão e são passíveis de maior discussão. Um bom exemplo são os laboratórios: na maioria dos hospitais, os laboratórios são classificados como centros de custos intermediários, por concentrarem atividades ligadas ao apoio diagnóstico; na Fiocruz, grande parte dos laboratórios concentram atividades relacionadas à finalidade da existência dos Institutos, tais como: aluno egresso ou pesquisa publicada. Portanto, são classificados como centro de custo final.

Após o levantamento dos centros de custos faz-se necessário classificá-los por tipos. De acordo com a metodologia utilizada pelo PNGC (BRASIL, 2006) os centros de custos são classificados pelos seguintes:

- **Centros de Custos Administrativos:** São centros de custos relacionados com as atividades de natureza administrativa, de informática, de condomínio (infraestrutura), de suprimentos (controle de estoque e fornecimento de insumos), de engenharia e manutenção. Os centros de custos administrativos também prestam serviço para outros centros de custos administrativos, intermediários e finais (DESID/SE/MS, 2016b).
- **Centros de Custos Intermediários:** São centros de custos que executam atividades complementares àquelas desenvolvidas nos centros de custos finais. São centros de custos relacionados ao apoio assistencial (fisioterapia, psicologia, serviço social, fonoaudiologia), centro cirúrgico, centro obstétrico, imagenologia (mamografia, ultrassonografia, etc.), laboratórios (laboratório de especialidades, análises clínicas, anatomia patológica), procedimentos especiais (atividades relacionadas a exames e/ou tratamentos com alto grau de complexidade e especialização), comissões técnicas (infecção hospitalar e ética), residência médica, nutrição e dieta.
- **Centros de Custos Finais** (finalísticos ou produtivo): São centros de custos que desenvolvem atividades diretamente relacionadas com os objetivos principais da instituição (BRASIL, 2006). São centros considerados responsáveis pela “entrega” do serviço ou do produto final (BRASIL, 2013). São centros de custos ambulatoriais, de internação, de urgência, de emergência, de internação intensiva e semi-intensiva.
- **Centros de Custos Externos:** São centros que recebem os custos das atividades ou serviços prestados a pacientes não vinculados ao hospital (demandas externas). Exemplo: uma determinada unidade dispõe de centros de custos que prestam serviços para atender à demanda externa (pacientes não vinculados ao Instituto). A instituição “A” é um centro de custos externo desta unidade porque recebe serviços de um ou mais centros de custos (imagem, banco de leite, etc.). Outro exemplo: serviço de vigilância epidemiológica inserido na unidade Y responsável pela vacinação (campanhas).

A implantação de um sistema de gestão de custos baseia-se ainda na distribuição dos custos entre os diversos centros de custos administrativos e intermediários até os centros de custos finais (BRASIL, 2013). Os custos administrativos são rateados aos demais centros de custos, igualmente, por produtos ou serviços prestados, e também podem prestar serviços para outros centros de custos administrativos (BRASIL, 2013). Os centros de custos intermediários prestam serviços e apoiam outros centros de custos (BRASIL, 2013) e têm seus custos repassados aos demais centros por meio de critérios de rateio (BRASIL, 2013). Os centros de custos finais absorvem os custos dos centros de custos administrativos e/ou intermediários e não têm seus custos repassados para outros centros e sim para o produto ou serviço prestado (BRASIL, 2013), de forma a possibilitar a determinação de seus custos unitários.

No método do custeio por absorção, adotado pelo PNGC, “o produto final absorve todos os custos envolvidos no processo de produção” (BRASIL, 2013, p. 92). Assim, “para proceder à alocação recíproca dos custos dos centros de custos administrativos e intermediários aos centros de custos finais se dá pela utilização de uma sequência de rateios realizados entre os centros de custos” (BRASIL, 2013, p. 56).

Os estágios do custeio por absorção, de acordo com o PNGC, são (DESID/SE/MS, 2016b):

- **1º Estágio:** Os custos são acumulados, elemento a elemento, recurso a recurso, item a item nos respectivos centros de custos;
- **2º Estágio:** Os valores são transferidos dos centros de custos administrativo e intermediário aos centros de custos finais;
- **3º Estágio:** os custos são transferidos dos centros de custos finais aos produtos.

5 Sistema APURASUS

O APURASUS (Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS) é um sistema público, via web, de apuração de custos, desenvolvido pelo Ministério da Saúde em parceria com o DATASUS, disponibilizado para toda a rede do SUS (BRASIL, 2014a). O sistema pode ser customizado, adaptando-se assim às características de cada unidade.

De acordo com Brasil (2014c), as finalidades do APURASUS são as seguintes:

- Estimular a adoção da gestão de custos pelo estabelecimento de saúde do SUS, como mecanismo auxiliar na tomada de decisão;
- Calcular os custos dos serviços prestados, relacionados à atividade produtiva;
- Fornecer, a todos os setores da instituição, informação referente a seus recursos, independente da natureza produtiva, despertando assim a corresponsabilidade, para que todos exerçam uma efetiva gestão dos custos;
- Possibilitar a criação de banco de dados nacional, sob a responsabilidade do MS, referente a custos em saúde no âmbito do SUS;
- Possibilitar a troca de informações e a comparação cuidadosa de resultados entre instituições ao longo do tempo;
- Facilitar a identificação de atividades ineficientes na aplicação de recursos e/ou na prática organizacional;
- Auxiliar na prestação de contas, visando maior transparência para o controle social;
- Contribuir com a disseminação da cultura de custos no âmbito do SUS.

Através da implementação do APURASUS, os gestores das unidades de saúde tem a possibilidade de (BRASIL, 2014c): conhecer e melhorar seus custos; estimar o valor final de seus procedimentos e serviços; identificar, com maior precisão, os centros de custos que consomem mais recursos que os orçados; elaborar o orçamento com base nos custos apurados; melhorar a utilização da capacidade instalada; auxiliar na decisão de investir e incluir novos procedimentos na unidade; e possibilitar a cuidadosa comparação de seus custos com outras unidades assemelhadas, com base em critérios adequados e conscientes.

Conforme abordado anteriormente, o APURASUS utiliza a metodologia de custeio por absorção, com alocação recíproca matricial, indicada pelo PNGC (BRASIL, 2006). Assim, o sistema realiza a apuração a partir da segmentação da instituição em centros de custos.

É importante salientar que, na existência de outros sistemas e bases de dados na unidade hospitalar, como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), estes poderão ser utilizados como fontes de alimentação APURASUS, a fim de gerar menor trabalho de digitação e manutenção (BRASIL, 2013).

Para utilizar o sistema, é necessário solicitar liberação de acesso ao Ministério da Saúde. Para tanto, o usuário precisa estar vinculado a uma unidade de saúde que já esteja em processo de implantação ou em plena utilização do sistema APURASUS.

6 APURASUS na Fiocruz

Conforme já abordado nesse artigo, o PNGC se insere no contexto da gestão de custos da saúde no Brasil, estruturando um conjunto de ações que visam promover a melhoria da gestão no âmbito do SUS, por meio da produção, difusão e aperfeiçoamento de informações. Tais informações podem ser utilizadas como subsídio para a otimização do desempenho de serviços, unidades, regiões e redes de atenção em saúde do SUS.

Reconhecida como uma das mais importantes instituições de pesquisa e desenvolvimento na área de saúde na América Latina, a Fiocruz se faz presente em dez dos estados brasileiros, possuindo sua sede no Rio de Janeiro. A Fiocruz também está presente em

todo o território brasileiro, por meio da sua atuação no suporte ao Sistema Único de Saúde (SUS), na formulação de políticas públicas, no ensino, nas expedições científicas e no alcance de seus serviços e produtos em saúde (FIOCRUZ, 2017b).

Tendo suas atividades distribuídas em 16 unidades técnico-científicas e 5 escritórios, a Fiocruz se caracteriza como uma instituição múltipla, diversa e bastante singular no campo da saúde. Diante de toda essa complexidade, a Fiocruz possui metodologias de gestão de custos diferenciadas e adaptadas à realidade de suas diversas unidades (FIOCRUZ, 2017b).

A partir da constatação da fragilidade dos dados e informações relativas a custos, a Fiocruz optou por fazer uma adoção experimental da metodologia proposta pelo PNGC. Como duas de suas unidades englobam hospitais de relevante complexidade (IFF/Fiocruz e INI/Fiocruz), acreditou-se que o Programa proposto pelo Ministério da Saúde possibilitaria o desenvolvimento, aprimoramento e experimentação de abordagens teórico-metodológicas eficientes e eficazes no controle da qualidade dos gastos da instituição.

O Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira (IFF/ Fiocruz), localizado no bairro do Flamengo/Rio de Janeiro, foi fundado em 1924. O IFF é uma unidade de assistência, ensino, pesquisa e desenvolvimento tecnológico da Fiocruz, que foi reconhecida em 2006 como hospital de ensino e em 2010 como centro nacional de referência pelo Ministério da Saúde e pelo Ministério da Educação (FIOCRUZ, 2017c).

O Instituto Nacional de Infectologia Evandro Chagas (INI/FIOCRUZ), foi fundado em 2010, mas tem sua origem desde 1912. Localizado no campus Fiocruz - Manguinhos, o INI é uma unidade voltada para a pesquisa clínica, ensino, serviços de referência e assistência em doenças infecciosas (FIOCRUZ, 2017d).

O desenvolvimento do projeto PNGC na Fiocruz efetivamente iniciou-se em meados de 2016, a partir da composição de uma equipe de profissionais, sob coordenação da Cogeplan – Coordenação Geral de Planejamento Estratégico. Posteriormente, ocorreu a capacitação das equipes de trabalho sobre a metodologia de gestão de custos utilizada no programa.

Ainda em 2016, iniciou-se o trabalho de campo para preenchimento das planilhas e formulários, com os dados necessários para a implantação do sistema. No primeiro semestre de 2017 ocorreu o fechamento e avaliação dos dados levantados. A previsão da conclusão da implantação é no primeiro semestre de 2018.

Preliminarmente ao processo de implantação do Programa, foi realizada uma sensibilização nos níveis estratégico e tático/gerencial, para esclarecer a gestão acerca das vantagens de adesão ao PNGC.

6.1 Fases da implantação

O processo de implementação do APURASUS na Fiocruz foi programado para acontecer em nove fases, as quais são aqui apresentadas:

- 1) Capacitação – PNGC;
- 2) Levantamento/Identificação dos Centros de Custos;
- 3) Levantamento da Estrutura Física da Unidade (Planilha Mãe);
- 4) Preenchimento do Mapa de Relacionamento dos Centros de Custos;
- 5) Classificação dos Centro de Custos (Diretos e Indiretos);
- 6) Levantamento dos Gastos e da Produção (Mensal);
- 7) Capacitação, Simulação e Parametrização no APURASUS;
- 8) Alimentação e Retroalimentação no APURASUS;
- 9) Monitoramento e Avaliação Através de Relatórios APURASUS.

A primeira fase, foi a capacitação das equipes, compostas por colaboradores da Cogeplan e das duas unidades onde o programa seria implementado. A equipe do DESID/SE/MS ministrou o treinamento aos membros do nível técnico operacional, por meio do Curso Aplicado de Gestão de Custos (BRASIL, 2014b). Durante a capacitação, os participantes se apropriaram de conhecimentos e informações essenciais para a implantação do programa: Economia da Saúde e a importância de apurar custos; PNGC; Noções de Contabilidade de Custos; Custeio por absorção; APURASUS; e orientações para o trabalho em campo (BRASIL, 2014b).

Na segunda fase, as unidades efetuaram levantamento/identificação ou estruturação dos centros de seus custos; classificaram os centros de custos em: administrativo, intermediário, final, externo; e determinaram o item de produção para cada centro de custo (produto). Para esta fase foram utilizadas planilhas eletrônica em Excel, modelo fornecido pelo DESID/SE/MS.

A terceira fase, denominada “Planilha Mãe”, exigiu que as unidades levantassem dados relativos à sua estrutura física e de equipamentos. Esses dados serão utilizados na determinação dos critérios de rateio. Essa planilha também foi formulada e disponibilizada pelo DESID/SE/MS.

Na quarta fase, iniciou-se o preenchimento dos Mapas de Relacionamento das unidades. Fez-se uma correlação dos centros de custos (quais centros de custos mantêm uma relação com o outro centro de custo).

Na quinta fase, classificou-se os centros de custos em direto e indireto. Nos indiretos, procedeu-se o lançamento dos critérios de rateio.

Na sexta fase, realizou-se o levantamento da produção dos setores. As unidades levantaram os dados referentes aos itens de custos e de produção e correlacionaram as quantidades do mês com os centros de custos (para quem trabalha, o que produz e quanto produz). Cabe aqui salientar que, para agilizar, é importante que sejam verificados previamente os sistemas de informação utilizados pela unidade (quem o alimenta, frequência de *inputs* (entradas), quais dados estão disponíveis). Nessa sexta fase, também se utiliza a planilha “Mapa de Relacionamento”, que deverá ser preenchida mensalmente.

No momento de elaboração desse artigo, a implantação do PNGC na Fiocruz encontrava-se em finalização da sexta fase, com validação das informações por parte das equipes de direção do INI e do IFF.

Na sétima fase, assim que tiverem os dados preenchidos de pelo menos um mês, dar-se-á início uma simulação no sistema APURASUS. O DESID/SE/MS promoverá uma nova capacitação das equipes da Fiocruz, dessa vez voltada para o uso do APURASUS. Nesse momento serão criadas oficialmente as unidades no sistema; parametrizados os dados das unidades (configuração dos centros de custos; vinculação dos itens de custos; vinculação dos itens de produção; vinculação dos critérios de rateio aos centros de custos).

Na oitava fase, acontecerá a alimentação e retroalimentação, que passará a ocorrer mensalmente, no sistema APURASUS: Movimentação de itens de custo direto ou indireto; movimentação da produção sem ou com critérios de rateio; movimentação da produção de centros de custos final; movimentação – execução da alocação recíproca.

Por fim, para monitoramento e avaliação, podem ser gerados relatórios para análise dos resultados, através do sistema alimentado, na nona fase. O sistema APURASUS oferece ao usuário quatro tipos de relatórios, podendo conter informações de um período de até 12 meses: Custo Total da Unidade; Itens de Custo por Centro de Custos; Formação de Custos Totais por Centro de Custos; Custo Unitário Médio – Análise Horizontal.

7 Detalhamento da implantação do APURASUS nos dois Institutos da Fiocruz

A implantação do APURASUS no INI e no IFF está ocorrendo de forma simultânea, seguindo a sequência descrita no item anterior.

Em 2016, foi realizada uma reunião com os gestores dos Hospitais sobre a importância da utilização da ferramenta de gestão de custos, a fim de sensibilizá-los para a implantação do sistema. Os dois Institutos demonstraram-se interessados e acessíveis para a implantação e utilização do sistema, colocando-se à disposição para o apoio necessário. Após a sensibilização inicial, foram estabelecidas as equipes de trabalho necessárias à implantação. Definiu-se um bolsista para cada Instituto, tendo como atividade inicial a captação das informações e o lançamento nas planilhas. E, ocorreu capacitação das equipes de trabalho, composta pela Cogeplan e as duas unidades, sobre a metodologia de gestão de custos utilizada pelo Programa.

Para a fase de levantamento/identificação dos centros de custos, foram necessárias várias reuniões das equipes de implantação com os Institutos, para discussão e determinação dos centros de custos. As equipes deveriam selecionar, dentre os centros de custos da estrutura padrão definida pelo sistema, os que correspondem de forma mais próxima à realidade de cada unidade (MS, 2014). Já existe no APURASUS uma parametrização padronizada dos centros de custos (administrativos, intermediários, finais e externos) que pode ser aproveitada nos casos em que haja coincidência de nomenclaturas. Entretanto, como o INI e o IFF possuem particularidades já mencionadas, optamos por customizar os centros de custos das áreas de ensino, pesquisa e assistência, uma vez que o sistema permite a configuração personalizada.

Definiu-se um item de produção para cada centro de custo. O item de produção é o produto gerado pelo centro de custo. Exemplos no Quadro 1.

Quadro 1 – Centros de Custos, Classificação e Itens de Produção (Produto).

Centros de Custos	Classificação	Produto
Almoxarifado	Administrativo	Dispensação
Compras	Administrativo	Processos Resolvidos
Diretoria Administrativa	Administrativo	Horas trabalhadas
Engenharia Clínica	Administrativo	Atendimento
Agência Transfusional	Intermediário	Dispensação
Comissão de Controle de Infecção Hospitalar	Intermediário	Atendimento
Laboratório de Análises Clínicas	Intermediário	Exame
Laboratório de Pesquisa Clínica em Neuroinfecções - Ensino	Final	Aluno/ano
CTI - Centro de Terapia Intensiva	Final	Internações
Ambulatório	Final	Atendimento

Fonte: elaborado pelos autores com bases em dados do INI e IFF.

Após a identificação e a classificação dos centros de custos, as equipes de implantação tiveram que descrever a estrutura física de cada unidade na “Planilha Mãe”. Para o levantamento dessas informações foi preciso percorrer todos os setores dos Hospitais e também interagir com alguns setores para captação das informações, como recursos humanos, estatística médica, infraestrutura e outros. Os dados da “Planilha Mãe” são utilizados para determinar os critérios de rateio. Exemplos da “Planilha Mãe” no Quadro 2.

Quadro 2 – Planilha Mãe.

Centro de Custo	Classificação (Tipo) do Centro de Custo	M2 por Centro de Custos	Recursos Humanos por Centro de Custos	Ramal/Linha por Centro de Custos
Vice Direção de Serviços Clínicos	Administrativo	56,24	8	3
Seção de Patrimônio	Administrativo	14,88	3	1
Serviço de Planejamento	Administrativo	24,64	4	4
Agência Transfusional	Intermediário	21,05	3	1
Comitê de Ética em Pesquisa	Intermediário	65,46	3	3
Serviço de Fisioterapia	Intermediário	13,46	2	1
Laboratório de Pesquisa Clínica em Dermatologia Infecciosa - Ensino	Final	10,28	5	1
Centro de Referência em Imunológicos Especiais e Medicina de Viagem (Crie)	Final	94,09	13	3
Hospital Dia	Final	525,00	60	5

Fonte: elaborado pelos autores com bases em dados do INI e IFF.

Depois do preenchimento da “Planilha Mãe” partiu-se para o preenchimento dos Mapas de Relacionamento de cada unidade, realizando uma correlação dos centros de custos (quais centros de custos mantêm uma relação com o outro centro de custo) dos Institutos.

Na fase seguinte, classificou-se os centros de custos em direto ou indireto. Cada centro de custo pode consumir um ou vários itens de custos. Os itens de custos são as contas contábeis compostas de valores a serem distribuídos nos centros de custos que os consumiram. Os itens de custo poderão ser classificados como:

- **Diretos:** Quando os custos são alocados a partir da completa identificação de sua utilização em um ou mais centros de custos.
- **Indiretos:** Quando os custos são alocados utilizando um critério de rateio.

Foram definidos os critérios de rateio para itens de custos classificados como indiretos. Exemplos no Quadro 3.

Quadro 3 – Exemplos de Itens de Custos.

Item de Custo	Tipo de Lançamento	Critério de Rateio
Serviço de Água e Esgoto	Indireto	M ² Ponderado por Centro de Custo
Serviço de Tratamento de Resíduos	Indireto	M ² por Centro de Custo
Serviços de Energia Elétrica	Indireto	KW/Hora
Serviços de Telecomunicações	Indireto	RAMAL por Centro de Custo
Medicamentos	Direto	-
Material de Expediente	Direto	-
Serviços Médico-Hospitalares	Direto	-
Remuneração a Pessoal-Estatutário	Direto	-

Fonte: elaborado pelos autores com bases em dados do INI e IFF.

Como retratado no item anterior, atualmente, o INI e o IFF encontram-se na fase de levantamento da produção. As equipes de implantação estão levantando os dados referentes aos itens de custos e de produção para correlacionar as quantidades do mês com os centros de custos. Neste momento, são necessárias informações dos sistemas estruturantes em uso nos Institutos, como: SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira; SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos; SAGE - Sistema de Apoio à

Gestão Estratégica; SGA - Recursos Humanos; ALERT ABSOLUTE – Prontuário Eletrônico e Gestão.

A fase 7 (capacitação, simulação e parametrização no APURASUS), a 8 (alimentação e retroalimentação no APURASUS) e a 9 (monitoramento e avaliação através de relatórios APURASUS) ainda não tinham acontecido até a data do desenvolvimento do presente artigo.

7.1 Desafios e entraves na implantação do sistema

Uma das discussões iniciais e que demandou bastante tempo e ainda se encontra em processo de verificação é o levantamento e identificação dos centros de custos (segunda fase). Pois, existem nomenclaturas diferentes entre os sistemas utilizados nas Unidades, como o SGA, ABSOLUTE, SAGE e sistema de patrimônio.

Considera-se importante pontuar que, em meio à sexta fase da implantação do Programa ocorreram eleições diretas nas unidades da Fiocruz, através das quais os servidores escolheram novos diretores para cumprir a gestão de 2017-2021. Nas duas unidades onde o Programa estava sendo implementado, toda a equipe de gestão foi mudada, demandando um novo processo de sensibilização nos níveis estratégico e tático/gerencial, para esclarecê-los acerca das vantagens de adesão ao PNGC.

Além da mudança de pessoal, ocorreram algumas reformulações dos setores, logo, as nomenclaturas dos centros de custos estão sendo revistas. A atual gestão do IFF demonstrou a intenção de que irá manter a maioria dos centros de custos já definidos pelas equipes de implantação, não gerando grande alteração no trabalho já desenvolvido. Mas, no INI, a atual gestão, demonstrou a necessidade de discutir a maioria dos centros de custo, o que poderá acarretar atrasos no processo de implantação do APURASUS.

Outra dificuldade encontrada para a implantação do sistema, e que está gerando morosidade no processo de implantação, é a obtenção dos dados, tanto no levantamento da estrutura física das unidades (terceira fase), quanto no levantamento da produção (sexta fase). Para a inserção dos dados no sistema APURASUS são necessárias informações de vários setores das unidades; o ideal é que esses dados já venham consolidados em um relatório mensal. Entretanto, alguns setores, tanto no INI, quanto no IFF, não possuem seus dados consolidados, estando esses dispersos em vários sistemas de informação ou em processos não padronizados realizados de forma isolada pelos setores.

Coincidentemente, tanto o INI quanto o IFF encontram-se em fases de implantação de sistemas de gestão próprios (ERP: *Enterprise Resource Planning*), ainda não finalizados. Assim, muitas informações disponíveis encontram-se descentralizadas nos setores e, algumas informações, centralizadas em um ou em poucos servidores.

Outro entrave encontrado pela equipe de implantação foi relativo à disseminação do projeto nas dependências das unidades. O processo de comunicação prévia revelou-se insuficiente para o entendimento da necessidade de fornecimento de informações para alimentar o programa. Essa experiência demonstrou a importância dos dirigentes das unidades, no início do projeto, informar aos seus colaboradores que a equipe de implantação do sistema de apuração de custos irá solicitar algumas informações e relatórios dos setores.

Seguindo essa linha, faz-se importante uma conscientização geral da unidade sobre a relevância da utilização do sistema e do envolvimento dos responsáveis para o fornecimento de dados. Segundo Vieira (2017, p. 34), “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”.

De modo a contribuir com essa conscientização, a equipe de implantação desenvolveu uma Cartilha (FIOCRUZ, 2017a), visando apresentar, especialmente para os trabalhadores das unidades Fiocruz, de forma simples e acessível, a base conceitual e metodológica do PNGC e

do sistema de apuração e gestão de custos APURASUS. Acredita-se que esta cartilha possa estimular estes trabalhadores a utilizarem o APURASUS como ferramenta de trabalho e instrumento para tomada de decisões.

8 Considerações Finais

A análise da experiência da Fiocruz traz à tona que não basta implantar um sistema, colocá-lo para funcionar; é fundamental que se planeje uma estratégia à sua implementação com eficácia e efetividade. Para tanto, o envolvimento de toda a unidade é de fundamental importância (níveis estratégico, tático/gerencial e operacional).

O sucesso da implantação está diretamente relacionado com o compromisso e o engajamento da gestão e de sua equipe. Assim, considera-se essencial a adequação dos processos internos das unidades, para incluir em sua rotina o levantamento e envio dos dados necessários à alimentação mensal do sistema.

Pôde-se verificar, nesse estudo, as potencialidades do sistema APURASUS e sua viabilidade de implementação, mesmo em unidades consideradas complexas, como as da Fiocruz. O PNGC tem se mostrado adaptável à realidade da Fiocruz, e, a Cogeplan, junto ao corpo administrativo das duas Unidades têm realizado análises, discussões, avaliações periódicas, buscando apontar melhorias.

Cabe salientar que, no momento, não é a preocupação desse estudo esgotar o assunto, vislumbrando-se inclusive o desenvolvimento de estudos futuros, como o estudo de viabilidade da aplicação do sistema em outras unidades da Fiocruz e a proposição de aplicação do sistema em instituições com particularidades similares às da Fiocruz.

O processo de implantação do APURASUS na Fiocruz ainda se encontra em fase intermediária, mas, um dos principais desafios da implantação da gestão de custo foi vencido, que é convencer os gestores da necessidade de dar o *startup* (pontapé inicial). Percebe-se que para o êxito da implantação do sistema no INI e no IFF faz-se necessário ainda romper algumas barreiras culturais e políticas intrínsecas à Instituição.

Espera-se que este artigo sirva para disseminar a experiência da implantação do sistema de apuração de custos APURASUS nos dois Institutos da Fiocruz, e contribua para a discussão acerca do contexto estudado na área acadêmica e amplie o conhecimento sobre o tema na gestão pública, em especial em Instituições de características similares.

Deseja-se ainda que o sistema se torne uma importante ferramenta de gestão para a Fiocruz, auxiliando a melhorar a gestão dos recursos financeiros disponíveis e possibilitando o aprimoramento e efetividade dos resultados da gestão pública para a sociedade brasileira.

Referências

BRASIL. Presidência da República, Casa Civil. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 13 jun. de 2017.

_____. Presidência da República, Casa Civil. **Decreto nº 200**, de 25 de Fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 13 jun. de 2017.

_____. Presidência da República, Casa Civil. **Lei nº 8.080**, 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. Brasília,

DF: 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm>. Acesso em: 13 jun. de 2017.

_____. Presidência da República, Casa Civil. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 13 jun. de 2017.

_____. Ministério da Saúde. Blog da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custo será implantado nas unidades de saúde da Bahia**. Brasília, DF: 2016. Disponível em: <<http://www.blog.saude.gov.br/index.php/servicos/52018-programa-nacional-de-gestao-de-custo-sera-implantado-nas-unidades-de-saude-da-bahia>> Acesso em: 04 jul. 2017.

_____. Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde. **Introdução à gestão de custos em saúde**. Série Gestão e Economia da Saúde. v. 2. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013.

_____. Ministério da Saúde. Portal da Saúde. **Apurasus PNGC**. Brasília, DF: 2014a. 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/13-programa-nacional-de-gestao-de-custos/14076-apurasus-pngc>> Acesso em: 20 fev. 2017.

_____. Ministério da Saúde. Portal da Saúde. **Implantação do PNGC**. Brasília, DF: 2014b. Disponível em: <<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/secretarias/1000-secretaria-executiva-raiz/secretaria-se/desid-raiz/programa-nacional-de-gestao-de-custos/12-programa-nacional-de-gestao-de-custos/14015-implantacao-do-pngc>> Acesso em: 20 fev. 2017.

_____. Ministério da Saúde. Portal da Saúde. **O que é o PNGC**. Brasília, DF: 2014c. Disponível em: <<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/secretarias/372-secretaria-executiva-raiz/secretaria-se/desid-raiz/desid/12-desid/13584-o-que-e-o-pngc>> Acesso em: 20 fev. 2017.

_____. Ministério da Saúde. Portal da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos ajuda a melhorar as unidades de saúde**. Brasília, DF: 2017. Disponível em: <<http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/o-ministerio/principal/secretarias/se/se-desid/desid-destaques/27526-programa-nacional-de-gestao-de-custos-ajuda-a-melhorar-as-unidades-de-saude>> Acesso em: 04 jul. 2017.

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos: manual técnico de custos – conceitos e metodologia**. Série A. Normas e Manuais Técnicos. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

DESID/SE/MS. Departamento de Economia da Saúde, Investimento e Desenvolvimento, da Secretaria Executiva do Ministério da Saúde. **A economia da saúde e a gestão de custos no SUS**. Brasília, DF: 2016a. 63 slides: color.

_____. Departamento de Economia da Saúde, Investimento e Desenvolvimento, da Secretaria Executiva do Ministério da Saúde. Curso aplicado de gestão de custos: **custeio por absorção** – 1º Rateio. Brasília, DF: 2016b. 34 slides: color.

FIOCRUZ. Coordenação Geral de Planejamento Estratégico – Cogeplan. **Cartilha de introdução à gestão de custos**: Apurasus. Rio de Janeiro: FIOCRUZ, 2017a.

_____. Diretoria de Planejamento Estratégico – Diplan/Fiocruz. **Relatório de gestão do exercício de 2016**. Rio de Janeiro: FIOCRUZ, 2017b. Disponível em: <<https://portal.fiocruz.br/pt-br/content/relatorio-de-gestao-fiocruz-2016>>. Acesso em: 21 jun. 2017.

_____. **Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira** (IFF). Rio de Janeiro: FIOCRUZ, 2017c. Disponível em: <<http://www.iff.fiocruz.br/>> Acesso em: 23 mai. 2017.

_____. **Instituto Nacional de Infectologia Evandro Chagas** (INI). Rio de Janeiro: FIOCRUZ, 2017d. Disponível em: <<https://www.ini.fiocruz.br/>> Acesso em: 23 mai. 2017.
MS. Ministério da Saúde. **PNGC: Manual – APURASUS**. Perfil Gestor de Custos. Versão 1.0. 2014.

MS. Ministério da Saúde. **PNGC: Manual - APURASUS**. Perfil Gestor de Custos. Versão 1.0. 2014.

TEIXEIRA, Ana Paula Leal. **Gestão de custos de serviços hospitalares no INCA**: avanços e retrocessos para implementação do Sistema de Apuração de Custos. 88 f. Dissertação (Mestrado) – Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca. Rio de Janeiro: FIOCRUZ, 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VIEIRA, Fabiola Sulpino. **Texto para discussão**: Produção de informação de custos para a tomada de decisão. Rio de Janeiro: IPEA, 2017.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. Por uma boa pesquisa qualitativa. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes. (Org.) **Pesquisa qualitativa em Administração**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.