



Marcio Roberto Begami Escarlata

**O Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) do Sistema Único de Saúde (SUS): a
análise da implantação**

Rio de Janeiro,
2019

Marcio Roberto Begami Escarlate

O Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) do Sistema Único de Saúde (SUS): a análise da implantação

Dissertação apresentada ao programa de Pós-graduação em Saúde Pública, da Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, como requisito parcial na obtenção do título de Mestre em Saúde Pública. Área de concentração: Políticas Públicas, Gestão e Cuidado em Saúde.

Orientador: Prof. Dr. José Manuel Santos de Varge Maldonado

Rio de Janeiro,
2019

Catálogo na fonte
Fundação Oswaldo Cruz
Instituto de Comunicação e Informação Científica e Tecnológica em Saúde
Biblioteca de Saúde Pública

E74p Escarlate, Marcio Roberto Begami.
O Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) do Sistema Único de Saúde (SUS): a análise da implantação / Marcio Roberto Begami Escarlate. -- 2019.
81 f.: il. color; tab.

Orientador: José Manuel Santos de Varge Maldonado.
Dissertação (mestrado) – Fundação Oswaldo Cruz, Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Rio de Janeiro, 2019.

1. Avaliação de Programas e Projetos de Saúde. 2. Custos e Análise de Custo. 3. Sistema Único de Saúde. 4. Administração Hospitalar. 5. Política Pública. 6. Análise Custo-Eficiência. 7. Contabilidade.
I. Título.

CDD – 23.ed. – 362.11068

Marcio Roberto Begami Escarlate

O Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) do Sistema Único de Saúde (SUS): a análise da implantação

Dissertação apresentada ao programa de Pós-graduação em Saúde Pública, da Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz como requisito parcial na obtenção do título de Mestre em Saúde Pública. Área de concentração: Políticas Públicas, Gestão e Cuidado em Saúde.

Orientador: Prof. Dr. José Manuel Santos de Varge Maldonado.

Aprovado em: 18 de setembro de 2019.

Banca examinadora:

Thiago Inocência Constancio (Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira/Fiocruz)

Sheyla Maria Lemos Lima (Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca/Fiocruz)

José Manuel Santos de Varge Maldonado (Orientador) (Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca/Fiocruz)

Rio de Janeiro,
2019

DEDICATÓRIA

À memória do meu pai (*In memoriam*), que partiu sem ver este momento de alegria.

Ao meu filho, bênção e força da minha vida.

À minha mãe e à minha esposa, que dividiram comigo a alegria de cada conquista obtida nesta trajetória e me ajudaram a transpor todos os momentos de dificuldade da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha mãe e à minha irmã, bem como a todos os familiares e amigos que apoiaram e entenderam a minha ausência para os estudos.

Agradeço à minha esposa pelo apoio e suporte.

Agradeço à Fundação Oswaldo Cruz, pela oportunidade de desenvolvimento pessoal e profissional que esse mestrado me proporcionou, e aos colegas de trabalho do Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira, pela motivação diária no intuito de melhorar as práticas de Saúde Pública no Brasil.

Agradeço aos colegas de classe do Mestrado Profissional de Saúde Pública, da Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca, sétima turma, 2017, pelo companheirismo nesse período intenso de estudos e trabalhos acadêmicos.

Agradeço muito, pela orientação e dedicação, ao Prof. Dr. José Manuel Santos de Varge Maldonado.

Agradeço à banca, composta pela Dra. Sheyla Maria Lemos Lima e o Dr. Thiago Inocêncio Constancio, que muito agregaram nas sugestões e incorporações para o trabalho final.

Agradeço aos amigos e companheiros de trabalho e toda a equipe do planejamento, e, igualmente, ao diretor do Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira, Fábio Bastos Russomano, pelos incentivos, sugestões e apoio durante todo o tempo da pesquisa.

Agradeço também à Coordenação do Comitê de Ética e Pesquisa, à Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca e ao Instituto Nacional de Saúde da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira, pela atenção nas demandas que ocorreram no desenvolvimento do mestrado e na confecção ética deste trabalho.

Finalmente, agradeço a Deus por me abençoar com todas as condições de realizar esse sonho de vida.

“Não desista dos seus sonhos, pois és um guerreiro com tantas lutas e superação, que não é justo olhar para trás agora. Seja insuperável e inigualável para os olhos de quem não está do teu lado. Desvie de obstáculos intensificando sua determinação, seja um guerreiro corajoso, seja um guerreiro valoroso. E quando você se vê sem saída, acredite nas esperanças que rodeiam suas certezas”.

Julio Aukay

RESUMO

Este estudo teve como objetivo geral analisar a implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos no Instituto Nacional da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira.

Esta pesquisa inicia-se evidenciando alguns conceitos relacionados à Contabilidade de Custos e sua importância; ressalta a preocupação do Ministério da Saúde com a gestão pública de custos, que se propõe, como diretriz principal, a ser uma ferramenta para auxiliar os gestores do Sistema Único de Saúde nos processos de tomada de decisão e controle dos gastos, buscando aprimorar as práticas administrativas no sentido de melhorar a eficiência na alocação dos recursos. O estudo contemplou os dois programas federais relacionados a custos, o Sistema de Informações de Custos e o Programa Nacional de Gestão de Custos, com foco maior no segundo, descrevendo seus objetivos e metas e a sua ferramenta, o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do Sistema Único de Saúde. O método de pesquisa foi descrito por meio de estudo de caso e utilizou técnica de coleta qualitativa e tipos de fontes primárias e secundárias. Esta pesquisa foi subdividida em três etapas: pesquisa bibliográfica, análise documental e aplicação de questionário semiestruturado. O resultado foi iniciado caracterizando as etapas e identificando os principais pontos fortes e as dificuldades encontradas na implantação do programa na organização. Além disso, foi construída uma ferramenta adaptada ao Programa Nacional de Gestão de Custos a partir dos cinco componentes básicos de um modelo lógico. Nas considerações finais, constataram-se baixa adesão ao programa, principalmente no nível federal, e ausência de incentivos para produção de informação de custos para o Sistema Único de Saúde. Por fim, recomenda-se a validação do modelo por especialistas, por meio de grupo focal, englobando as três esferas de governo. Para a Fundação Oswaldo Cruz, o Sistema Integrado de Custos, e o Instituto Nacional da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira, recomenda-se melhor divulgação interna do programa e desenvolvimento de equipe multiprofissional. Um dos fatores que limitaram esta pesquisa foi a análise de implantação do programa na visão dos atores envolvidos.

Palavras-chaves: Avaliação de programa; Programa Nacional de Gestão de Custos; Hospital; Custo; Eficiência.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the implementation of the National Cost Management Program at the Fernandes Figueira National Institute of Women, Children and Adolescents.

This research begins by highlighting some concepts related to Cost Accounting and its importance; underscores the Ministry of Health's concern with public cost management, which proposes, as its main guideline, to be a tool to assist managers of the Unified Health System in decision-making and expenditure control processes, seeking to improve practices to improve resource allocation efficiency. The study covered the two federal cost-related programs, with a greater focus on the second: The Cost Information System and the National Cost Management Program, describing its objectives and goals and its tool, the Costing and Management System. Unified Health System. The research method was described through case study and used qualitative collection technique and types of primary and secondary sources. This research was subdivided into three stages: bibliographic research, document analysis and semi-structured questionnaire application. The result was initiated by characterizing the steps and identifying the main strengths and difficulties encountered in implementing the program in the organization. In addition, a tool adapted to the National Cost Management Program was built from the five basic components of a logical model. In the final considerations it was found low adherence to the program, especially at the federal level and the absence of incentives to produce cost information for the Unified Health System. Finally, the validation of the model by specialists is recommended through focus group, encompassing the three spheres of government. For the Oswaldo Cruz Foundation the Integrated Cost System and for the National Institute of Women, Children and Adolescents Fernandes Figueira better internal dissemination of the program and development of multiprofessional team. One of the factors that limited this research was the analysis of program implementation in the view of the actors involved.

Keywords: Program evaluation; National Cost Management Program; Hospital; Cost; Efficiency.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 Objetivo Geral	15
1.2 Objetivos Específicos	15
1.3 Justificativa.....	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO.....	19
2.1 A Contabilidade de Custos A Contabilidade Gerencial, e Os Principais Conceitos	19
2.2 A Evolução da Gestão Pública de Custos e o Sistema Integrado de Custos	24
2.3 O Programa Nacional de Gestão de Custos e sua Ferramenta de Apuração	27
2.4 Avaliação em Políticas Públicas e A Caracterização do Modelo Lógico.....	34
3. MÉTODO.....	43
4. RESULTADOS	47
4.1 Contexto Político Institucional	47
4.2 A Análise da Implantação.....	52
4.3 A Construção do Modelo Lógico Teórico	58
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
REFERÊNCIAS	66
ANEXO	73

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Quantitativo e localidade dos entes hospitalares participantes.....	30
Quadro 2: Estrutura do sistema APURASUS	33
Quadro 3: O Modelo Lógico Teórico de ações de Vigilância Alimentares e Nutricionais na Atenção Primária a Saúde.....	42
Quadro 4: Caracterização das fases de implantação.....	50
Quadro 5: Resposta dos informantes pela opção Sim por componente	56
Quadro 6: Principais desafios e oportunidades para o PNGC	57
Quadro 7: Proposta inicial do Modelo Lógico Teórico para gestão interna do PNGC.....	61

LISTA DE FIGURAS:

Figura 1: Relacionamento entre políticas públicas, recursos e os objetos de custo	26
Figura 2: Elementos básicos de um modelo lógico	39
Figura 3: Linha do tempo na administração pública, na instituição e na unidade.....	48

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - *ACTIVITY BASED COSTING*

APURASUS - SISTEMA DE APURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS DO SUS

CASP - CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

COGEPLAN - COORDENAÇÃO GERAL DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

DESID - DEPARTAMENTO DE ECONOMIA DA SAÚDE, INVESTIMENTO E DESENVOLVIMENTO

ENSP - ESCOLA NACIONAL DE SAÚDE PÚBLICA SÉRGIO AROUCA

FIOCRUZ - FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ

IFF - INSTITUTO NACIONAL DE SAÚDE DA MULHER, DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE FERNANDES FIGUEIRA

INI - INSTITUTO NACIONAL DE INFECTOLOGIA EVANDRO CHAGAS

MS - MINISTÉRIO DA SAÚDE

MLT - MODELO LÓGICO TEÓRICO

OMS - ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE

PNGC - PROGRAMA NACIONAL DE GESTÃO DE CUSTOS

PNS - PLANO NACIONAL DE SAÚDE

PPA - PLANO PLURIANUAL

POP - PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO

RAS - REDE DE ATENÇÃO À SAÚDE

SIAFI - SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

SIAPE - SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS

SIC - SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL

SIIG - SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

SUS - SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE

TCUD - TERMO DE CONSENTIMENTO DE UTILIZAÇÃO DE DADOS

TCLE - TERMO DE CONSENTIMENTO E LIVRE ESCLARECIMENTO

TED - TERMO DE EXECUÇÃO DESCENTRALIZADA

1. INTRODUÇÃO

O financiamento adequado dos sistemas de saúde e a constante busca por uma melhor alocação de recursos públicos por meio de uma distribuição equitativa e eficiente fazem parte da agenda mundial nesta área (OMS, 2015). No Brasil, esta agenda ganhou maior relevância a partir do pacto social de 1988, que reconheceu a saúde como um direito da sociedade e dever do Estado. Para cumpri-lo de forma universal, integral e equânime, o Estado formalizou a constituição do Sistema Único de Saúde (SUS).

Apesar de o SUS ampliar o acesso da população brasileira a ações e serviços públicos de saúde, vem sobrevivendo a um histórico de subfinanciamento desde o seu início, ressaltado pelas recentes medidas de austeridade fiscal a partir de 2015 (MENDES; FUNCIA, 2016). Esses dois macrofatores que atuam nos serviços de saúde e, diretamente, no segmento hospitalar, fazem com que estes tenham de enfrentar enormes desafios para garantir a qualidade e os bons serviços relativos à saúde da população, em especial, aqueles prestados pela Rede de Atenção à Saúde (RAS), em um território de dimensões continentais marcado por desigualdades, tripla carga de doenças e dificuldades inerentes à distribuição do financiamento tripartite do SUS (DALLORA; FORSTER, 2008; MENDES, 2011; COSTA; BAHIA, 2017).

Nesse contexto, após o término do histórico de hiperinflação e com a reforma da administração pública brasileira a publicação da Lei Orgânica da Saúde veio garantir à população, a partir da década de 1990, o acesso aos serviços públicos de saúde, e, ainda, com foco no princípio constitucional da eficiência (COURA et al., 2009). Desde então tem-se tomado uma série de iniciativas, como a implantação de programas de custos para aumentar a eficiência das RAS e dar a atenção necessária à responsabilização na gestão hospitalar (COSTA; RIBEIRO; SILVA, 2000), já que esse segmento assistencial representa um comprometimento significativo do orçamento público disponibilizado para a área da saúde.

Entretanto, almejando uma eficiência pautada pelo não desperdício dos recursos disponíveis, assim como pela produção de produtos ou serviços ao menor custo possível e que tenham mais valor para as pessoas, é necessário que os gestores do SUS mantenham um contínuo aperfeiçoamento dos instrumentos de gestão de custos, de financiamento e de alocação de recursos, orientados por indicadores de desempenho e eficiência que representem maior valor social e proximidade com as necessidades de saúde da população.

Nesse sentido o Ministério da Saúde (MS), por meio do Departamento de Economia da Saúde, Investimento e Desenvolvimento (DESID), busca orientar a gestão de custos no que se

refere à alocação de recursos, tendo por objetivo estabelecer processos e consumo adequados dos mesmos, visando tornar mais apropriada a remuneração das ações e serviços públicos de saúde, e, de forma complementar, aprimorar as informações para o financiamento do sistema. Essas iniciativas têm caráter estratégico para os gestores do SUS, principalmente por auxiliar no processo de tomada de decisões, de formação de pessoas e de desenvolvimento de uma cultura organizacional que favoreça a implantação de um sistema de apuração de custos nas instituições de saúde.

De acordo com esse entendimento, o MS, o Conselho Nacional de Secretários de Saúde e o Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde direcionaram esforços para o desenvolvimento de metodologias, instrumentos e sistemas de informação, com foco na apuração de custos e na expectativa de melhor estimar e precisar os recursos financeiros necessários para o custeio global do SUS.

Abrangendo outras áreas além do setor saúde, a coordenação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda desenvolveu o Sistema Integrado de Custos (SIC) do Governo Federal, que visa agregar e disponibilizar informações adequadas ao processo de tomada de decisão em um sistema único. O SIC é aplicado somente na esfera federal.

Outro programa nacional de custos que tem como objetivo homogeneizar conceitos, normas e metodologias é o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), com a publicação do seu manual, em 2006. Além desse primeiro objetivo, outra finalidade do PNGC é mensurar os resultados e analisar a gestão de custos em diferentes unidades de saúde, independentemente de seu porte.

O PNGC possui metodologia de apuração diferente da utilizada pelo SIC. Com o avanço proporcionado pelas tecnologias de informação, o DESID, em parceria com o Departamento de Informática do SUS, desenvolveu o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS, o (APURASUS), como principal ferramenta do programa.

O APURASUS é uma ferramenta pública, aberta, disponibilizada via *web* para todas as três esferas governamentais e rede do SUS, e tem como objetivo auxiliar no processo de apuração e gestão de custos das unidades de saúde de forma padronizada e estruturada. O MS recomenda o programa, ministrando treinamentos e dando suporte técnico para a implantação desse sistema nas instituições de saúde.

Decorridos 12 anos da primeira iniciativa na gestão de custos, a publicação do manual do PNGC, a Portaria nº 55/2018, que instituiu o programa e o APURASUS, considerou a regulamentação da lei orgânica da saúde, as diretrizes para as RAS, e o SIC, para evidenciar os

custos dos programas federais. O MS formalizou a institucionalização do programa através de termo de adesão em parceria com a Fundação Oswaldo Cruz (FIOCRUZ).

A FIOCRUZ é uma instituição de ciência e tecnologia em saúde, de referência para a saúde pública brasileira, vinculada ao MS, e possui um papel estratégico no fortalecimento e na consolidação do SUS, com destaque na América Latina (BRASIL, FIOCRUZ, 2018). A Coordenação Geral de Planejamento Estratégico (COGEPLAN), uma das unidades técnico-científicas da FIOCRUZ, foi a responsável pela implantação do programa em suas duas unidades hospitalares: no Instituto Nacional da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira (IFF) e no Instituto de Infectologia Evandro Chagas (INI), buscando disseminar a cultura da gestão de custos do SUS.

O IFF é uma das unidades técnico-científicas de assistência, ensino, pesquisa e desenvolvimento tecnológico da FIOCRUZ. Foi reconhecida em 2006 como hospital de ensino, e, em 2010, como Instituto Nacional de referência em sua área de atuação, pelo MS e pelo Ministério da Educação (BRASIL, FIOCRUZ/IFF, 2018b). Esta organização, que é vinculada à esfera federal, sob administração pública indireta, tem perfil assistencial especializado em doenças raras e crônicas, e tem seu atendimento concentrado na alta complexidade, não possuindo serviço de emergência.

Com a fundamentação legal que remodelou a unidade assistencial em Instituto Nacional, a partir da publicação da Portaria nº 4.159 de 2010 (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2010) a organização assumiu a atribuição de órgão auxiliar do Ministério da Saúde, na tarefa de desenvolver, coordenar e avaliar as ações integradas, direcionadas à área da saúde feminina e infanto-juvenil, em âmbito nacional. E, com o suporte da Política Nacional de Humanização e a consultoria do MS, fundamentou a direção da unidade em buscar um novo processo de cogestão político/institucional.

Essa legislação demandou que a direção da unidade concentrasse esforços na ampliação das atribuições da gestão participativa, na criação de colegiados descentralizados, e na reorganização da estrutura e da equipe de trabalho alocadas em unidades de produção. Desta forma pretendeu-se reduzir os níveis hierárquicos e objetivou-se criar um novo desenho organizacional, que considere importante a necessidade de produzir um sistema de informações de gestão de custos que dê subsídios aos processos de tomada de decisão, e que também dê continuidade à implantação do PNGC, iniciado na gestão anterior (BRASIL, FIOCRUZ/IFF, 2014).

O SUS reembolsa os hospitais em função de uma tabela fixa para cada procedimento, sem considerar o tempo de permanência ou os custos reais incorridos com o paciente. Assim,

para os hospitais vinculados ao SUS, os valores que são ressarcidos pelo MS, através de uma tabela fixa, estão bem abaixo dos valores reais apurados para os procedimentos e para as consultas, resultando assim em pouco incentivo para a implantação de sistemas de custos.

A implementação de um sistema de gestão de custos em hospitais não é processo fácil, em função da complexidade inerente à própria organização. Estas possuem uma grande variedade de serviços/produtos e profissionais que atuam em diversas áreas e em diferentes departamentos, com um grande volume de dados que precisam ser informados, processados e armazenados dentro de um único sistema de informação.

Esta pesquisa foi desenvolvida a partir da análise de implantação do PNGC no IFF, e tem como objetivo identificar os fatores positivos e os que dificultam a implantação de uma intervenção. Esta análise permite explicar a implantação de um programa e identificar suas variáveis contextuais.

Dessa forma, pretende-se, com este estudo, responder as seguintes questões: O PNGC está sendo implantado de forma adequada no IFF? Os gestores estão utilizando as informações de custos na organização?

1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é analisar a implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos no IFF.

1.2 Objetivos Específicos

O objetivo geral se desdobra nos seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar o processo de implantação do PNGC no IFF;
- Identificar os principais fatores positivos e as dificuldades encontradas pelo programa no IFF;
- Propor uma ferramenta que auxilie os gestores nos processos/resultados do programa.

1.3 Justificativa

Este estudo tem relevância na área de gestão hospitalar em saúde pública porque analisa a implantação de um programa nacional de custos em uma unidade hospitalar, o IFF, que é uma instituição federal integrante do SUS, e descreve os principais fatores positivos e as dificuldades encontradas, e se a implantação do PNGC foi feita de forma adequada.

De forma geral, os hospitais são unidades assistenciais que reúnem maior concentração de recursos especializados e maior densidade tecnológica, e devem compor a RAS de forma articulada com os demais níveis de assistência e apoio. Devem estar inseridos, sistêmica e organicamente, como pontos de interseção das redes temáticas de atenção à saúde (MENDES, 2011).

Organizações complexas e multidimensionais, os hospitais se caracterizam por disponibilizar uma gama variada de serviços/produtos: atendimento a pacientes (internações, atendimento ambulatorial e de emergência, e diagnóstico); pesquisa e treinamento; serviço de hotelaria (de alimentação a lavanderia), serviços sociais e ações comunitárias para promoção de saúde e prevenção de doenças (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009). Por essa estrutura abrangente e complexa, qualquer análise de custos requer a definição e a mensuração correta de todos esses fatores. Para essas organizações é importante ressaltar o conceito de eficiência.

O conceito de eficiência, ou melhor alocação distributiva de recursos com foco na área da saúde, pode ser definido como a produção de bens e serviços que tenham baixo custo social e que sejam mais valorizados pela sociedade (SANCHO; DAIN, 2012).

Para o ambiente interno das organizações hospitalares, deve-se destacar dois conceitos importantes em relação à eficiência: clínica e técnica. A primeira tem relação direta com o ato médico e depende da comparação entre os custos e os benefícios esperados; ou seja, implica habilidade médica para selecionar os procedimentos de maneira a evitar desperdícios (SANCHO; DAIN, 2012). Em relação à eficiência técnica, espera-se que os recursos utilizados/obtidos busquem alcançar os melhores resultados (GIRALDES, 1988).

A eficiência ganha maior relevância para a avaliação dos sistemas de saúde quando estes desempenham suas funções da melhor forma possível diante dos recursos escassos e finitos. Tal conceito está relacionado com qualidade, custo e volume dos recursos produzidos, ou seja, busca-se o melhor benefício gerado para a população e a máxima qualidade possível para os serviços prestados (VIACAVA, FRANCISCO et al., 2011).

Assim, com base nos conceitos de eficiência, buscam-se melhores práticas de gestão hospitalar.

Os hospitais são organizações complexas que para além das intervenções técnicas esperadas no âmbito do tratamento e prevenção de danos à saúde, também necessitam de boas práticas de gestão orientadas ao aprimoramento de sua eficiência em sua atividade-fim (FARIAS; ARAUJO, 2017, p. 1895).

Melhorar a eficiência hospitalar e controlar custos pode resultar em economias significativas para o SUS (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

Outra justificativa importante para este estudo é que o IFF, desde o início da implantação do programa, não fez nenhuma avaliação sobre o PNGC.

Apesar do avanço teórico e metodológico sobre o tema, observa-se a escassez de estudos sobre o programa nas bases eletrônicas bibliográficas e *sites* governamentais que contêm os processos ou ferramentas para sua devida avaliação, o que fragiliza os processos de tomada de decisão sobre o PNGC nas unidades de saúde.

Considerando a importância da gestão de custos para o MS, ressaltada pelo PNGC, e o início de sua implantação em algumas unidades hospitalares do SUS, nas três esferas de governo, formalizou-se no início de 2018, através da Portaria nº 55, sua institucionalização, junto com a do sistema APURASUS. Esta, uma tecnologia de informação e informática desenvolvida para sistematizar e facilitar a utilização das informações de custos pelos gestores do SUS. A mesma portaria, em seu artigo 7º, supradetermina a constituição de uma câmara técnica consultiva com a finalidade de apoiar os processos de planejamento, monitoramento e avaliação do programa, mas não determina, no entanto, como isso deve ser feito.

Destaca-se no instrumento de formalização a necessidade de um processo permanente de monitoramento e avaliação, como uma das diretrizes para implementação do programa (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018b).

Tendo como pressuposto que toda ação pública deve ser avaliável e avaliada, principalmente para subsidiar os processos de tomada de decisão indispensáveis à sua manutenção, aperfeiçoamento ou descontinuidade, propondo um modelo inicial que ilustre a melhor compreensão, monitoramento e avaliação do PNGC (HARTZ, 1997; OLIVEIRA et al., 2010; SANTOS et al., 2010; VITORINO; CRUZ; BARROS, 2017).

Este estudo demonstra sua relevância, considerando-se os dois fatores mencionados acima: a avaliação da implantação do programa na unidade, e, se ele foi implementado de forma adequada, e construir, a partir da análise documental e aplicação do questionário semiestruturado e das legislações fundamentais do programa, uma ferramenta que auxilie as funções de monitoramento e avaliação, melhorando processos e resultados para o PNGC. Este

modelo inicial poderá ser utilizado desde as unidades de saúde até a gestão central do SUS e do MS.

2. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

O desenvolvimento deste estudo tem como suporte conceitual dois eixos. O primeiro foi subdividido em três partes: na primeira parte, identifica, na Contabilidade de Custos e na Contabilidade Gerencial, seus conceitos, classificações, e metodologias de custeio; na segunda parte, ressalta a importância histórica da evolução da gestão pública de custos na administração pública federal e o SIC; na terceira parte descreve o PNGC e seus objetivos, como funciona sua ferramenta, o sistema APURASUS e, além disso, a importância de custos para o SUS e os hospitais (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006, 2013, 2018b). O segundo eixo caracteriza a importância das avaliações em políticas públicas propõe uma ferramenta a partir dos cinco componentes básicos do modelo lógico.

2.1 A Contabilidade de Custos A Contabilidade Gerencial, e Os Principais Conceitos

Para Leone e Leone, segundo Santos (2014, p.25), a Contabilidade de Custos tem a seguinte definição:

É o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Assim, a Contabilidade de Custos, inicialmente criada para avaliar estoques (RIBEIRO, 2018), foi desenvolvida para gerar informações que contribuem com o planejamento das instituições. Esta área da contabilidade passou de ferramenta de mensuração e controle, custos e lucro, para um instrumento fundamental ao processo de tomada de decisões gerenciais e de gestão empresarial.

A Contabilidade de Custos consiste em uma segmentação da Contabilidade Financeira (Geral) destinada especificamente à contabilização dos custos de produção. Este segmento da Contabilidade possui duas funções relevantes: o controle, fornecendo dados para o estabelecimento de padrões e orçamentos; e o levantamento de informações que auxiliem na

tomada decisão sobre a introdução ou o corte de produtos e serviços, a fixação de preços, dentre outras (MARTINS, 2003).

Como fundamentação legal e tendo como base o setor público, a Contabilidade de Custos obedece ao princípio da competência. Desta forma, recomenda-se a devida correspondência conceitual entre a Contabilidade de Custos e a Pública (MACHADO; HOLANDA, 2010; MARIA; OLIVEIRA, 2015).

O Conselho Federal de Contabilidade, segundo os autores Cruvinel e De Lima (2011, p. 73), dispõe que o princípio da competência pode ser definido como “aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao setor público”.

Também segundo os autores Machado e Holanda (2010), quanto mais abrangente o princípio da competência nos registros contábeis, mais próximo estes estarão da realidade da ocorrência dos fatos e, portanto, maior será a capacidade da gestão de conseguir apurar os custos.

Na perspectiva técnico-gerencial, a atenção volta-se para o aperfeiçoamento das contabilidades de Custos e Gerencial, visando aumentar sua capacidade de subsidiar o processo de tomada de decisão e controle (COURA et al., 2009).

Na década de 1950, a partir da necessidade de aprimoramento das funções da própria Contabilidade de Custos, surge a Contabilidade Gerencial. Esta pode ser definida como “o ramo da Contabilidade que mede e relata informações financeiras e não financeiras que ajudam os administradores a tomar decisões para alcançar os objetivos de uma organização” (HORNGREN, CHARLES E FOSTER, 2000, p.2).

A Contabilidade Gerencial tem como principal objetivo auxiliar os gestores, estimulando a implementação de práticas administrativas que propiciem melhoria no processo de tomada de decisão, que é uma das diretrizes do PNGC, visando alcançar maior produtividade com a otimização dos recursos disponíveis, reduzindo custos e melhorando a qualidade dos produtos e, no caso específico dos hospitais, dos serviços. Com maior reconhecimento no meio empresarial, este ramo da contabilidade foi direcionado para dar suporte no aumento da competitividade, alcançando melhor resultado operacional (RIBEIRO, 2018).

Deste modo, apesar de ser uma evolução em relação à Contabilidade de Custos, a Contabilidade Gerencial tem como principal finalidade municiar os gestores no processo de tomada de decisão, sendo reconhecida principalmente como ferramenta de controle de gastos (SANTOS, 2014).

Destacam-se a seguir alguns conceitos específicos relacionados à Contabilidade de Custos: custo, despesa, desembolso e gastos (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006; RIBEIRO, 2018).

- Custo - valor de todos os recursos gastos na produção ou aplicados na fabricação de um bem ou serviço.
- Despesa - compreende todos os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços, não sendo relacionados com a atividade fim. A despesa pode ser apropriada ou não ao produto/serviço.
- Desembolso - pagamento resultante das aquisições dos bens e serviços.
- Gasto - é o sacrifício econômico para obtenção de um bem ou para a contratação de um serviço, não importando qual foi a sua origem.

Entende-se custo como a relação do sacrifício financeiro para aquisição de produtos e/ou serviços, ou seja, os gastos, com o resultado físico alcançado pelo processo/atividade realizado por uma organização/produção (MARTINS, 2003).

Para melhor compreensão dos conceitos de custos, estes podem ser classificados de duas formas: apropriação e volume.

Quanto à apropriação, o custo pode ser direto ou indireto.

- Custo direto - representa o total dos custos que estão relacionados a determinado objeto de custo (HORNGREN, CHARLES E FOSTER, 2000) e diretamente ligados a um produto/serviço, não possuindo nenhuma metodologia para rateio;
- Custo indireto - é a “parcela do custo total que não pode ser identificada diretamente em um produto ou serviço específico, porque depende dos critérios de rateio e está relacionada com um ou mais produtos ou serviços” (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006, p. 13).

Quanto ao volume, o custo pode ser fixo ou variável.

- Custo fixo - é aquele que onera as atividades das empresas independentemente do nível de atividade produzida (SANTOS, 2014), isto é, são custos que possuem pouca variação ao longo dos períodos;
- Custo variável - varia em função do volume da atividade produzida, em um determinado período (DUTRA, 2010).

O método de apuração de custos pode ser definido como forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço (MATOS, 2002).

Segundo La Forgia e Couttolenc (2009), tradicionalmente, as três principais metodologias de apuração de custos que mais têm sido utilizadas nos hospitais brasileiros são: o custeio por absorção, o custeio direto ou variável e o custeio *Activity Based Costing* (ABC), mas existem outras. Esses métodos não são excludentes, e, em alguns casos, são utilizados de forma conjunta e possuem vantagens e desvantagens em sua aplicação (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

O método de custeio por absorção apropria-se de todos os custos, de forma integral (diretos, indiretos, fixos e variáveis), para a produção de um bem ou serviço (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006). É utilizado em grande escala para as operações de custos hospitalares e alcança o cálculo dos custos para a totalidade dos insumos, independentemente da classificação de custos e despesas, desembolsos e/ou gastos (MATOS, 2002). O método é o único aceito pela legislação fiscal, e, talvez por essa razão, é o mais utilizado nas instituições públicas e privadas (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

No entanto, o método de absorção sofre críticas, pois considera a alocação de todos os custos das mercadorias, bens e serviços, utilizando critérios de rateio dos custos indiretos; assim, por essa natureza, estão sujeitos ao subjetivismo. Outro ponto importante é que o método serve basicamente à valoração do estoque e das despesas com produtos ou serviços vendidos, apresentando pouca quantidade de informações gerenciais para tomada de decisão (GNISCI, 2010).

O método de custeio direto ou variável somente apropria os produtos e serviços que variam de acordo com seu volume de produção; desta forma, os custos fixos são considerados despesas e entram diretamente no resultado. Este método tem como vantagem servir basicamente para fins gerenciais, como ferramenta para tomada de decisão (MARTINS, 2003). Sua desvantagem é que não observa os princípios fundamentais da Contabilidade, em especial o princípio da competência (GNISCI, 2010).

O método de custeio ABC procura reduzir as distorções produzidas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, eliminando ou minimizando a imprecisão das informações e permitindo melhor visualização de custos por meio das atividades realizadas dentro das empresas (MARTINS, 2003; GONÇALVES; ZAC; AMORIM, 2009). Essa metodologia de apuração é bastante utilizada em organizações complexas, principalmente em hospitais (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

O método de custeio ABC disponibiliza informações mais específicas e exatas aos gestores do que o método de absorção. Com a evolução tecnológica, aumentam as despesas indiretas, o que leva à priorização deste método. Existem dois fatores que indicam vantagem

do método de ABC em comparação ao método por absorção. Em primeiro lugar, é possível identificar com maior clareza onde e em que quantidade o recurso foi empregado, confrontando com o padrão estabelecido. O segundo ponto importante é que o método ABC identifica quais são os problemas relacionados à estrutura da gestão, envolvendo todos os processos internos. O método ABC busca o custo do procedimento realizado pelo paciente, e não quanto o paciente custou para o hospital (GONÇALVES; ZAC; AMORIM, 2009).

O manual técnico do PNGC (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006) apresenta três critérios para distribuição dos gastos indiretos: alocação direta, sequencial e recíproca.

A alocação direta é o método mais simples, onde são distribuídos os gastos dos centros de custos administrativos e intermediários aos custos produtivos/finais, por algum indicativo de consumo, sem que os dois primeiros troquem qualquer tipo de serviço (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

Já a alocação sequencial aceita a troca de serviços não produtivos, e sua forma de ordenação é sequencial: o primeiro centro de custo escolhido é aquele que presta serviço ao maior número de centros de custos, e o último é aquele que presta o menor número de serviços aos demais (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

A alocação recíproca é também chamada de matricial. Este tipo de rateio reconhece a reciprocidade dos centros de custos não produtivos (administrativos e intermediários) para depois repassar a distribuição para os custos finais e externos (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2014). Este método é considerado complexo, pois "utiliza 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, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006, p. 27).

Existem duas formas de instrumentalizar um sistema apropriado, seja através do controle ou da apuração de custo (ABBAS, 2001).

O controle de custo permite de forma geral implementar medidas corretivas que visem um melhor desempenho, atuando inclusive na redefinição das prioridades, melhorando a produtividade e a racionalização do uso de recursos; e, a partir desses conceitos, definir quais e como os recursos serão consumidos pelos produtos ou serviços prestados.

A apuração de custos possibilita a identificação dos procedimentos ou atividades cujos custos precisam ser analisados e controlados (BARBOSA, 2014). A apuração pode ser feita de forma direta ou indireta, e, quando feita de forma indireta, os gastos obedecem a critérios de rateio (ABBAS, 2001).

2.2 A Evolução da Gestão Pública de Custos e o Sistema Integrado de Custos

A preocupação com o controle das finanças públicas teve seu primeiro marco histórico em 1964, com a publicação da lei nº 4.320, que definiu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Em seu Art. 99 instituiu que os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresas públicas ou autárquicas, mantivessem contabilidade especial para determinação dos custos (BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1964), passando, desde então, por um marco regulatório que expressa a evolução da temática no Brasil, com o aperfeiçoamento da padronização e da qualidade da informação para a devida transparência.

Após três anos, o Decreto-Lei nº 200 de 1967 veio dispor sobre a organização da Administração Federal, estabelecendo diretrizes para a reforma administrativa e dando outras providências, como a de, em seu Art. 79, instituir que as contabilidades deveriam apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão (BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1967).

Somente a partir da década de 1990 é que as ações de gestão pública de custos em saúde para subsidiar a tomada de decisão começam a ter maior relevância no Brasil. O período foi marcado pela instituição do SUS, com pressão por direitos sociais, e pelo término da hiperinflação, seguida de uma reforma da administração pública que incorporou a eficiência como um dos seus princípios constitucionais (ALMEIDA, 1999; COSTA; RIBEIRO; SILVA, 2000).

Desta forma, no âmbito da administração pública, avançaram conceitos próprios de Contabilidade Pública que ganharam cada vez mais importância no cumprimento da Constituição Federal, em especial no que diz respeito aos princípios da publicidade e eficiência, bem como no processo de responsabilização e de prestação de contas (*accountability*).

Após a incorporação expressa do princípio da eficiência para a administração pública, objeto da Emenda Constitucional nº 19/1998, as legislações sobre a responsabilização na área pública e a Contabilidade governamental ganharam relevância.

Dentre as legislações com foco na responsabilização, destaca-se a Lei Complementar nº101/2000, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. No que tange ao princípio da eficiência, ressalta-se a determinação para a administração pública institucionalizar um sistema de gestão de custos que possibilite o

monitoramento e a avaliação das gestões orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2000).

Nesse sentido, enfatizaram-se os esforços para alinhamento entre os processos e sistemas de planejamento, orçamento, contabilidade e controle na esfera federal, como a Lei nº 10.180/2001, que trouxe a necessidade da identificação dos custos da administração pública, o detalhamento de finalidades e competências, entre as quais a de evidenciar os custos dos programas federais por unidade gestora (BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001).

Com a demanda crescente por uma gestão mais eficiente, e reconhecendo a Contabilidade de Custos e a Gerencial como as referências para a Contabilidade Pública, a STN criou o SIC e definiu, em 2011, as competências dos órgãos centrais e setoriais, ressaltando que, além do cumprimento legal, tem por objetivo subsidiar o processo de tomada de decisão governamental para a alocação de recursos de forma mais eficiente e para a melhoria da qualidade do gasto público (BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2011a, 2011b).

O SIC está estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal, e abrange a administração direta, autarquias e fundações que fazem parte do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE). Vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal (BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2009), o SIC visa apurar os custos a partir da integração e do tratamento contábil das informações geradas pelos sistemas administrativos já institucionalizados, agregando os dados das três principais bases federais: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), compreendendo as informações orçamentárias e financeiras; Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento, fornecendo as informações físicas para quantificação de produtos/serviços; e o SIAPE, que disponibiliza as informações de pessoal (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; QUIMARÃES, 2010).

Ainda segundo os autores, Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), a consolidação da gestão pública de custos no âmbito federal ocorreu com a implantação do SIC.

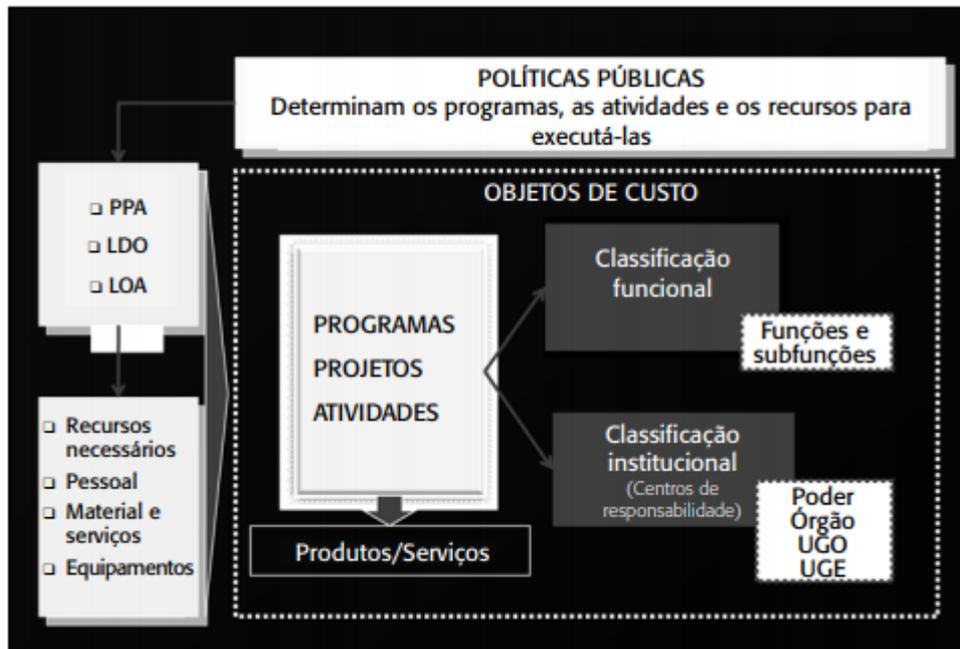
O SIC adota a metodologia de custeio direto, não utiliza critério de rateio dos custos indiretos, permitindo assim a comparação entre os entes públicos e os objetos de custos (MACHADO; HOLANDA, 2010). Este método, porém, demonstra fragilidade em relação ao de custeio indireto, já que não é apropriado aos objetos de custos (VIEIRA, 2017).

As políticas públicas são o principal determinante dos custos no setor público. A partir da determinação dessas políticas é que derivam os programas e ações do governo, assim como a identificação dos recursos necessários para executá-los.

Os recursos estimados e consumidos são acumulados diretamente nos projetos ou atividades. A partir dos custos acumulados por projeto ou atividade, por um processo de agregação, é possível encontrar os custos das funções e dos centros de responsabilidade. Os custos unitários dos produtos ou serviços derivam da relação entre os custos das atividades e as quantidades físicas executadas (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 807).

No processo de definição de políticas públicas, atribuindo recursos aos programas, projetos, atividades para os produtos/serviços, o SIC se consolida como método e ferramental adequado na esfera federal para a apuração dos custos, facilitando a gestão orçamentária funcional e institucional, como descreve de forma sintética a Figura 1.

Figura 1: Relacionamento entre políticas públicas, recursos e os objetos de custo



Fonte: MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 808.

Apesar da obrigatoriedade de estar o SIC limitado à esfera federal, a Secretaria do Tesouro Nacional avançou na padronização e regulamentação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), incluindo as esferas subnacionais, tendo como principais instrumentos o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que se encontra na 7ª edição (BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017). Esses instrumentos são elaborados em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicadas ao Setor Público, do Conselho Federal de Contabilidade, na busca constante por maior transparência e credibilidade, no âmbito nacional e internacional, alinhando-se às

normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público – *International Public Sector Accounting Standards* e da *International Public Sector Accounting Standards Board*.

O constante aperfeiçoamento da padronização e regulamentação da CASP no âmbito nacional e o avanço conceitual e tecnológico do SIC proporcionaram um cenário favorável ao desenvolvimento da gestão pública de custos.

As legislações citadas, principalmente aquelas que são referentes ao período posterior ao ano 2000, apresentam o enfoque do controle voltado para a avaliação da gestão, onde a apuração de custos se torna tanto uma ferramenta de controle interno quanto de auxílio à gerência para o planejamento e para a tomada de decisões.

2.3 O Programa Nacional de Gestão de Custos e sua Ferramenta de Apuração

O DESID é uma unidade departamental vinculada à Secretaria Executiva do MS, que coordena os temas de economia da saúde do SUS, apoiando o MS, principalmente quanto aos aspectos econômicos. Este departamento coordena projetos e formula diretrizes e metas para as áreas e temas estratégicos, para melhor implantação da Política Nacional de Saúde. Dentre suas principais atribuições cabem: fortalecer a economia da saúde no âmbito do SUS, além de acompanhar e consolidar os gastos e as ações/serviços de saúde nos três níveis de governo, monitorando o financiamento adequado do sistema (SERGIPE, SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE, 2018).

São também atribuições desse departamento a disseminação da cultura da gestão de custos do SUS e o apoio técnico/financeiro, bem como a disponibilização de um sistema de informações para as unidades de saúde que promova o acesso da população a serviços e ações de qualidade, buscando a alocação mais eficiente de recursos no SUS (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2012).

O DESID, através da Coordenação de Gestão de Custos, dá suporte para a implantação do PNGC (SILVA, 2018). Esse departamento tem a preocupação de institucionalizar a cultura de apuração e gestão de custos nas instituições de saúde no âmbito do SUS (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018b) e, além disso, disponibiliza a ferramenta do programa, o sistema APURASUS.

O PNGC foi lançado pela Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos do MS em 2006, com intuito de conhecer os custos dos produtos e serviços nas unidades de saúde, apurando e avaliando seus respectivos resultados, aprimorando a própria gestão de custo e sendo importante instrumento no auxílio à tomada de decisões (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006). Porém, a portaria que institucionalizou o programa foi publicada apenas em 2018. No Brasil, a criação do PNGC foi um marco para a sensibilização e a disseminação da cultura e dos conceitos da gestão de custos pelo MS.

O PNGC é definido como um conjunto de ações que almejam um adequado aperfeiçoamento e incentivo para melhor utilização das informações de custo pelos gestores (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2015). Nesse sentido, a Portaria nº 55/2018, em seu Art. 1º, destaca o incentivo à utilização das informações de custos pelos gestores de saúde, objetivando aumentar o desempenho do SUS. Ainda neste instrumento, fazendo referência a esta mesma portaria, em seu Art. 3º, parágrafo IV, menciona como diretrizes o monitoramento e a avaliação do programa; e, além disso, a constituição de uma câmara técnica vinculada à coordenação do DESID, com a finalidade de apoiar o processo de planejamento, monitoramento e avaliação do programa (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018b).

Deve-se destacar, como objetivos principais do PNGC, desenvolver, acompanhar e avaliar a implantação de uma metodologia padrão para a gestão de custos. Com os objetivos específicos, ressaltam-se: designar diretrizes e propor estratégias para a implantação da apuração e gestão de custos do SUS, almejando avaliar seus resultados e promover a eficiência no uso do recurso público; disponibilizar uma ferramenta com metodologia padronizada capaz de promover a apuração e a gestão de custos no SUS; desenvolver a capacitação técnica em gestão de custos para melhor utilizar a ferramenta e as informações por ela geradas como fundamentos seguros para a tomada de decisões; fomentar e disseminar a cultura de gestão de custos no SUS, apoiando a troca de informações e parcerias, com objetivo de aprendizado conjunto em gestão de custos; determinar diretrizes para acesso à base de conhecimento a partir das informações produzidas sobre custos, disponibilizadas pelos órgãos e unidades que participam do PNGC (CAPELLINI, 2013; BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018b).

O PNGC "tem como público alvo preferencial as secretarias estaduais e municipais de saúde, institutos e hospitais federais vinculadas ao MS" (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018b, p.2), que poderão aderir voluntariamente ao programa por meio de instrumento formal.

Para o MS a implantação do PNGC é subdividida em cinco etapas: sensibilização do nível estratégico, tático e operacional; capacitação na metodologia de gestão de custos; estruturação dos centros de custos e coleta de dados; treinamento no APURASUS e

processamento de dados; análise de resultados do seu monitoramento e avaliação (DESID, SECRETARIA EXECUTIVA, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2016).

Dados os seus objetivos, principais e específicos, e suas etapas de implantação, percebe-se que a abrangência do PNGC é o SUS, nas três esferas de governo. Tratando-se de um programa nacional, envolve todos os entes federativos que cumpram os pré-requisitos necessários.

O Quadro1 contém a distribuição dos hospitais e informações dos entes participantes, por tipo de unidade (hospitais), e cada fase de implementação é definida, tendo como referência o mês de agosto de 2018. Considera-se “captando dados”, as unidades que já passaram por capacitação na metodologia utilizada no programa e estão na fase de organização interna dos processos e de levantamento de informações a serem inseridas no APURASUS. As unidades que, após serem capacitadas, mantiverem a regularidade de alimentação do sistema, são consideradas como “alimentando o APURASUS”.

O monitoramento/distribuição das unidades assistenciais participantes do programa é ordenado por UF, por etapa de implementação (captando dados e alimentando o APURASUS), bem como, considerando a participação das unidades, por esfera, que aderiram ao programa, na perspectiva da Coordenação Nacional do Programa. Identificam-se no nível federal cinco unidades hospitalares participantes do programa, sendo a FIOCRUZ a única com status de “alimentando o APURASUS”.

Na esfera estadual existem 109 unidades participantes, sendo o Estado da Bahia o que tem maior participação, com 35 hospitais, sendo 34 deles classificados como “alimentando o APURASUS”, junto com outras 59 unidades de diferentes estados; na esfera municipal, oito das 19 unidades participantes ganharam o status de “alimentando o APURASUS”, embora nenhuma no Rio de Janeiro, onde, no entanto, se concentram oito do total das unidades municipais participantes. Na análise feita com base na distribuição das unidades hospitalares, do total de 133, somente 102 ainda continuam alimentando o sistema.

O PNGC utiliza a metodologia de custeio por absorção com alocação recíproca dos gastos indiretos. A metodologia de custeio por absorção controla o custo e o desempenho da organização por meio dos centros de custos e tem facilidade na sua operacionalização. Além disso, sua metodologia é bastante aplicada pelas instituições que são vinculadas ao SUS, principalmente em hospitais, nas quais se verifica a segregação da organização em áreas específicas. Como critério de alocação recíproca dos gastos indiretos é o que melhor atende ao programa, pois identifica os custos reais dos produtos e serviços finais (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

Quadro 1: Quantitativo e localidade dos entes hospitalares participantes

Estados participantes	Captando dados	Alimentando APURAUS	Totais
AC	-	1	1
AL	-	1	1
AP	-	5	5
BA	1	34	35
DF	3	15	18
PB	-	16	16
PE	6	6	12
RJ	4	9	13
RS	-	5	5
TO	2	1	3
Subtotal	16	93	109
Municípios participantes			
Mauá/SP	-	1	1
Natal/RN	2	-	2
Parauapebas/PA	1	-	1
Petrópolis/RJ	-	3	3
Porto Alegre/RS	-	4	4
Rio de Janeiro/RJ	8	-	8
Subtotal	11	8	19
Vínculos Federais			
Universitário Juiz Fora	1	-	1
Universitário Brasília	1	-	1
Cardoso Fontes	1	-	1
Instituto de Cardiologia	1	-	1
FIOCRUZ	-	1	1
Subtotal	4	1	5
Total Geral	31	102	133

Fonte: elaborado pelo autor a partir de (MINISTÉRIO DA SAÚDE, DESID, 2018).

Na atividade de planejamento, o PNGC foi incluído em dois planos: o Plano Plurianual (PPA) e o Plano Nacional de Saúde (PNS), para o mesmo quadriênio 2016-2019.

O PPA tem como princípio buscar a melhoria do padrão de gasto público, bem como qualificar o financiamento tripartite e o processo de transferência de recursos, almejando que o financiamento no SUS seja mais sustentável. Nesse sentido reforça a diretriz para a

implementação da política pública e identifica as prioridades do governo em consonância com os planejamentos setoriais (BRASIL, MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2017; BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2017).

O PNS, também no período de 2016 a 2019, tem o mesmo objetivo do PPA e, ainda, a finalidade de fortalecer modelos, metodologias, tecnologias e ferramentas das práticas gerenciais do MS no âmbito de atuação da Secretaria Executiva, promovendo ações para o desenvolvimento da Economia da Saúde. Com esse objetivo, o PNS visa melhorar a capacidade de gestão estratégica para aperfeiçoar seu desempenho e foco no resultado (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2016; FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2015b).

Na atividade de gestão e organização do programa, conforme afirmado, o PNGC teve sua fundamentação legal com a publicação do seu manual, em 2006, e na portaria que instituiu o programa e o APURASUS, em 2018.

O manual do programa surgiu pela necessidade de se conhecerem os custos nas instituições de saúde e apurar e avaliar seus respectivos resultados. Como marco da cultura de custos pelo MS, esse instrumento gerencial busca homogeneizar conceitos, normas e metodologias; utiliza como metodologia padrão o método de custeio por absorção e alocação recíproca de gastos, e finaliza com os fatores positivos para implantação do sistema de custos nas instituições de saúde (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

Ainda nesta atividade, a portaria que instituiu o programa, 12 anos após a publicação do manual, considerou três legislações fundamentais: a Lei Orgânica da Saúde, para competência das normas técnicas com parâmetros de qualidade em custos; as diretrizes para organização das RAS, para melhorar o desempenho com foco na eficiência; e a regulação do SIC, pela Portaria nº 157/STN/MF, tendo como finalidade principal o aproveitamento da informação de custo pelos gestores do SUS quando da utilização dos recursos (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018b).

Para a atividade de monitoramento e avaliação do programa o DESID tem como diretriz instituir e coordenar a câmara técnica, que tem como principais competências: discutir novas metodologias de apuração de custos, aperfeiçoar os avanços tecnológicos do sistema APURASUS, incentivar as ações do Programa para adesão de futuros participantes e garantir a qualidade das informações produzidas pelo APURASUS (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018b).

Com a implantação do programa, o MS disponibiliza o APURASUS. Esta ferramenta só foi inserida no Programa a partir de 2013, sete anos após a publicação do manual (SILVA, 2018).

O APURASUS é uma plataforma *web* de informação, disponibilizada para toda a rede do SUS, construída em Java e com banco de dados Oracle, desenvolvido pelo MS, com a coordenação do DESID, no auxílio ao processo de apuração e gestão de custos em diferentes unidades de saúde no âmbito do SUS, independentemente do seu, tamanho, estrutura e serviços produzidos na atenção e no cuidado à saúde (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018a). O APURASUS utiliza os custos diretos e os indiretos por critério de rateio. Os centros de custos são ajustados de acordo com a nomenclatura padrão determinada pelo MS, podendo sofrer inclusões de novos centros de custos, de acordo com a necessidade da instituição.

Os centros de custos, embora considerem a departamentalização da organização, não precisam ser necessariamente setores ou departamentos (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006). A composição dos centros de custos deve ser estruturada de acordo com o planejamento estratégico da organização.

O APURASUS subdivide a organização em quatro grupos de centros de custos: administrativos, intermediários, finais e externos.

Os centros de custos administrativos estão relacionados com as atividades de natureza administrativa, direção, compras, recursos humanos, engenharia e manutenção predial, dentre outros; este tipo de centro de custos é o que gerencia rotinas, prestando serviço para outros centros de custos administrativos, intermediários e finais.

Os centros de custos intermediários são aqueles que intermediam a execução das atividades desenvolvidas pelos centros de custos finais e estão relacionados ao apoio assistencial (fisioterapia, psicologia, serviço social, fonoaudiologia), centro cirúrgico, centro obstétrico, centros de imagem (mamografia, ultrassonografia), laboratórios (de especialidades, análises clínicas e anatomia patológica), procedimentos especiais (atividades relacionadas a exames e/ou tratamentos com alto grau de complexidade e especialização), comissões técnicas (infecção hospitalar e ética), nutrição, setor de lactário, biossegurança e Banco de Leite Humano.

Os centros de custos finais (finalísticos ou produtivos) desenvolvem atividades diretamente relacionadas com os objetivos principais da instituição direcionados às suas atividades fins. Tais centros são considerados responsáveis pela entrega do produto final. Neste grupo, são classificados como Unidade de Tratamento Intensivo e Semi-Intensivo, Urgência, Emergência, Programa de Atendimento Domiciliar e Unidade de Pacientes Graves (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

Os centros de custos externos recebem os custos das atividades ou serviços prestados a pacientes não vinculados ao hospital ou demandas de outras unidades (JAQUES; SIMOES;

SANTOS, 2017). A partir desta subdivisão dos centros de custos é que se determina o custo das atividades finais. Desta forma, o APURASUS pode ser estruturado segundo o Quadro 2.

Quadro 2: Estrutura do sistema APURASUS

Classificações de custo quanto à apropriação - Diretos e indiretos.
Método de custeio e alocação de gastos - Absorção e alocação recíproca dos gastos indiretos.
Centro de custos - São ajustados pela unidade de acordo com a nomenclatura padrão disponibilizada pelo MS.
Tipos de centros de custos - Administrativos, intermediários, finais e externos.

Fonte: elaborado pelo autor, adaptado de Jaques, Simões e Santos (2017).

O sistema APURASUS disponibiliza alguns produtos após sua implantação, dentre eles, relatórios e indicadores. Os primeiros são instrumentos gerenciais que permitem agrupar informações para análise, e possibilitam: a identificação de como os recursos são utilizados; a composição das atividades constitutivas dos serviços e bens prestados ou produzidos na organização; e o rastreamento dos custos por centro de custos (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013). São relatórios disponibilizados pelo sistema: custo total da unidade; itens de custo por centro de custo; formação de custos totais por centro de custo; e o custo unitário médio.

A partir dos dados extraídos dos relatórios, o sistema fornece alguns indicadores de custo de: m² de área limpa; kg de roupa lavada; parto; paciente-dia; hora cirúrgica; custos totais, dentre outros (DESID, SECRETARIA EXECUTIVA, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2016).

A portaria que instituiu o PNGC e o APURASUS destaca a importância do desenvolvimento e da disponibilização de ferramenta capaz de subsidiar práticas administrativas na tomada de decisão para melhor utilização dos recursos disponíveis. Considera ainda que estimular essas práticas resultam em decisões governamentais que geram alocações mais eficientes de recursos e na qualidade do gasto público no SUS (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018b).

No âmbito do SUS, a Lei nº 8.080 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. Em seu 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, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1990).

O SUS reembolsa os hospitais em função de uma tabela fixa para cada procedimento, não considerando o tempo de permanência ou os custos reais incorridos com os pacientes. (BONACIM; ARAUJO, 2010). Assim, para os hospitais vinculados ao SUS, os valores que são ressarcidos pelo MS estão bem abaixo dos valores reais apurados para os procedimentos e consultas.

Segundo Vieira (2017, p. 32), no SUS, “quando o reembolso por procedimento não está relacionado com o custo, há pouco incentivo para a adoção de um sistema de apuração de custos”.

Em relação à implantação de um sistema de gestão de custos em hospitais, trata-se de um processo difícil, em função da complexidade inerente às próprias organizações. Estas possuem uma grande variedade de serviços e profissionais que atuam em diversas áreas, em diferentes departamentos, com um volume grande de dados que precisam ser informados, processados e armazenados dentro de um único sistema de informação (OLIVEIRA, 2017).

Segundo Falk (2001), os sistemas de gestão de custos passaram a ser considerados como sendo o componente de sistema de informações financeiras mais importantes para a análise gerencial e a tomada de decisões estratégicas das instituições hospitalares.

2.4 Avaliação em Políticas Públicas e A Caracterização do Modelo Lógico

Este segundo eixo, como integrador do primeiro, teórico e normativo, identifica na pesquisa avaliativa um método científico válido, não só para avaliar, mas também para subsidiar o aperfeiçoamento de políticas e programas de saúde pública (CAVALCANTI, 2006).

Os avaliadores de políticas públicas procuram entender teoricamente como os programas funcionam e em que eles se fundamentam, ou seja, como eles acreditam que algumas ações conduzem a determinados resultados, para os beneficiários do programa. Estes devem compreender as ideias e as premissas que unem os *inputs* do programa aos objetivos pretendidos, buscando também a compreensão de como os programas visam atingir seus fins. A teoria de um programa ou política pública consiste em fornecer uma explicação das sequências causais que articulam meios e fins gerados pelo programa, ou ainda construir um

modelo plausível de como é esperado que o programa funcione de forma mais adequada (OLIVEIRA et al., 2010).

As avaliações em políticas públicas não são só um instrumento de aperfeiçoamento ou redirecionamento de programas, mas uma importante ferramenta para prestar contas à sociedade das ações do governo, envolvendo principalmente o controle social. Nesse sentido, as melhorias nos programas acontecem com a participação de todos os envolvidos (CAVALCANTI, 2006).

Alguns passos são fundamentais para fazer a avaliação em políticas ou programas de saúde, dentre os quais: análise da situação inicial; seleção das prioridades; delimitação do foco da avaliação; definição dos usuários potenciais; e análise estratégica, com identificação dos propósitos do programa nos documentos oficiais e da sua pertinência em relação ao problema e ao objeto da intervenção (CANESQUI, 2015).

Existem algumas razões para se avaliarem programas e políticas públicas. Os estudos de tais avaliações permitem que os formuladores e os executores dos programas ou políticas públicas sejam objetivamente capazes de otimizar o gasto público nas diversas atividades, identificando e superando alguns pontos de estrangulamento, ressaltando, assim, o êxito do programa, e ajudando os gestores a tomar decisões com maior qualidade (NATAL et al., 2010).

No entanto, a institucionalização de avaliações de políticas públicas no Brasil é considerada incipiente, pois as avaliações apresentam em grande parte caráter técnico. Nesse sentido, é necessário o desenvolvimento de instrumentos norteadores para aprimoramento das políticas e programas governamentais (VITORINO, 2017).

Segundo Bezerra (2010), de maneira frequente existem dois problemas fundamentais quando se pretende avaliar um programa/políticas de saúde: a pouca clareza nos documentos oficiais e a falta de consenso entre os atores envolvidos sobre sua operacionalização e os resultados esperados. Segundo os mesmos autores, é necessário ter clareza do problema, seus determinantes, o contexto que envolve o programa e seus componentes essenciais, que devem ser analisados de forma individual ou integrada, e produzir, assim, os efeitos desejados.

No campo das políticas de saúde, a avaliação vem ganhando força nas organizações. Alguns fatores têm motivado o interesse crescente em avaliações de políticas e de serviços de saúde, como: mudanças nos procedimentos legais e administrativos do SUS, com descentralizações de ações e recursos; maior complexidade do perfil epidemiológico. com incorporação de novas tecnologias; maior rigor no controle de gastos em saúde e, por último, a cobrança dos financiadores externos (FIGUEIRÓ; FRIAS; NAVARRO, 2010).

Considerando o seu histórico, as avaliações podem ser subdivididas em cinco gerações, descritas a seguir.

A primeira geração foi subdividida em dois períodos históricos. No primeiro período, entre os anos 1800 e 1900, as atividades de avaliação resultaram em testes padronizados e coleta sistemática de dados. O segundo período foi compreendido entre os anos de 1900 até 1930. Nesse período as atividades de avaliação começaram a enfatizar a eficiência e a testagem. A primeira geração teve como principal característica a medida.

Na segunda geração, que compreende os anos entre 1930 a 1960, o avaliador precisava ir além, descrever o programa e compreender sua estrutura e conteúdo, identificando forças e fraquezas. A segunda geração teve como principal característica a descrição (DUBOIS; CHAMPAGNE; BILODEAU, 2011).

A terceira geração compreende os anos de 1960 a 1990, período caracterizado, principalmente, pela evolução simplista da avaliação para uma prática profissionalizada, sendo que esse tipo de avaliação enfatizava a função de juiz do avaliador. A terceira geração teve como principal característica o julgamento.

A quarta geração, que vigorou até o início dos anos 2000, foi marcada pelas iniciativas destinadas a ampliar a diversidade tanto dos agentes envolvidos na produção da avaliação quanto das abordagens metodológicas. A quarta geração tem como principal característica a negociação, almejando-se aumentar a participação dos diferentes grupos de atores envolvidos na respectiva avaliação, levando em conta os diferentes pontos de vista que existem sobre a intervenção (DUBOIS; CHAMPAGNE; BILODEAU, 2011).

E por último até os dias atuais, segundo Hartz (2006), as interpretações e interações de atores vão desempenhar um papel não somente na produção de resultados e julgamentos, mas também no aprendizado, como consequência da avaliação. Esses pressupostos apontam para uma nova geração de avaliações, a de quinta geração. Essa abordagem se compromete com a melhoria das políticas públicas, mas também a ajudar os grupos sociais a elas relacionados, a fim de melhor compreender os próprios problemas e as possibilidades de modificá-los a seu favor. Dessa forma, o avaliador desempenha um papel pedagógico de mediador e tradutor do processo analítico e seus resultados. Essa geração tem como principal característica a emancipação.

Para Figueiró, Frias e Navarro (2010), as origens do campo da avaliação surgem em função de duas necessidades: a primeira é a prestação de contas (*accountability*) e o controle dos programas, vistos não como atividades limitadas em si mesmas, mas, sim, com o objetivo de melhorar o programa e com a responsabilização daqueles que detêm autoridade. A segunda

necessidade é a de investigação social, que surge para determinação de interesse e preocupação com o emprego de métodos sistemáticos e justificáveis. Ainda neste campo, a escolha do desenho para operacionalizar uma avaliação deve levar em conta a complexidade da intervenção a ser avaliada.

A avaliação "consiste fundamentalmente em emitir um juízo de valor sobre uma intervenção, implementando um dispositivo capaz de fornecer informações cientificamente válidas(...)" (CHAMPAGNE et al., 2011a, p. 44).

Este conceito pode ser separado em dois grandes grupos: a avaliação normativa e a pesquisa avaliativa.

A avaliação normativa tem como base normas e padrões já pré-estabelecidos e, ainda, a relação estreita entre os critérios e os efeitos das intervenções (SAMICO; FIGUEIRÓ; FRIAS, 2010).

A pesquisa avaliativa tem uma perspectiva mais analítica entre o problema, os recursos utilizados, suas atividades, e sua relação com o contexto no qual a intervenção encontra-se inserida. O julgamento pode ser elaborado a partir de um procedimento/método científico (CHAMPAGNE et al., 2011a; HARTZ, 1997).

A realização de uma pesquisa avaliativa visa:

... analisar, mediante métodos científicos válidos e reconhecidos, o grau de adequação entre os diferentes componentes de uma intervenção. Mais especificamente, tem por objetivo analisar a pertinência, a lógica, a produtividade, os efeitos e a eficiência de uma intervenção, bem como as relações existentes entre a intervenção e o contexto em que se desenrola (CHAMPAGNE et al., 2011a; p. 54).

A pesquisa avaliativa pode ser decomposta em seis tipos de análises: estratégica, lógica, de produção, dos efeitos, da eficiência, e a análise de implantação. Para este estudo foi utilizada a análise de implantação.

A análise de implantação consiste em estudar a relação entre a intervenção e o contexto no qual o programa ou política pública está sendo implantado. Tem como objetivo principal abordar os fatores positivos e os que dificultam a implantação de uma intervenção. Este tipo de análise permite explicar a implantação de um programa e identificar suas variáveis contextuais; busca esclarecer as relações entre a intervenção, seus componentes e o contexto na qual está inserida em comparação com os efeitos desejados, permitindo aumentar a utilidade dos resultados das pesquisas avaliativas (CHAMPAGNE et al., 2011a), nas quais é importante modelizar as intervenções.

A modelização das intervenções é uma abordagem relativamente recente em avaliação; os primeiros artigos a respeito datam do fim dos anos 1980. A modelização não é apenas uma etapa essencial para definir melhor a intervenção a ser avaliada, é também uma ferramenta muito útil em diferentes tipos de avaliação, pois consiste em explicitar os vínculos, com frequência complexos, que se articulam no curso do tempo entre as estruturas, os processos e os resultados (CHAMPAGNE et al., 2011b).

A descrição dos objetivos e das premissas de uma intervenção é uma das primeiras etapas para a pesquisa avaliativa, e é apresentada de forma usual a partir da construção do modelo lógico, útil para todo tipo de atividade e em todo tipo de contexto. É uma representação gráfica das relações entre as atividades previstas e os resultados esperados. O modelo lógico possibilita aos gestores e avaliadores uma visão mais clara da construção de uma intervenção e das relações causais empregadas para sua elaboração.

A construção do modelo lógico é a ferramenta que pode ajudar a descrever um programa e facilitar seu monitoramento, ou seja, o acompanhamento do seu desempenho operacional e finalístico, com julgamento de valor e determinação de relação causa-efeito. A criação de um modelo simplificado ajuda a entender como o programa funciona de forma holística e é o primeiro passo para o planejamento da avaliação (CHIANCA, 2017; MEDINA et al., 2012).

Para Sousa (2016), o modelo lógico tem as seguintes finalidades: compreender o que deve ser feito para alcançar os objetivos desejados, facilitando o planejamento e a gestão; avaliar a probabilidade de sucesso; identificar os fatores críticos; evidenciar quais resultados intermediários são críticos para a obtenção dos objetivos e resultado final; analisar estratégias alternativas; analisar os pontos crítico do programa; identificar a conexão entre os envolvidos do programa, dentre outros. O modelo lógico se caracteriza pela capacidade de relacionar seus componentes de forma causal e lógica.

Na literatura sobre a avaliação, a terminologia da modelização não é objeto de consenso. Segundo Vitorino (2017), o modelo lógico pode ser apresentado de três formas: causal, teórico e operacional. O modelo causal descreve as causas do problema na qual a intervenção pretende atuar. O modelo teórico busca analisar a relação de causalidade entre a estrutura, o processo, os resultados e seu impacto, visando alcançar os objetivos propostos no programa. Esses objetivos são estabelecidos nos instrumentos normativos e organizativos. O modelo operacional busca estabelecer como se dá a implantação do Modelo Lógico Teórico (MLT), considerando as particularidades do seu contexto, sendo considerado um desdobramento da MLT.

O MLT é o modelo mais difícil de ser construído. Nele, documentações constituem fontes de informações importantes, mas devem ser complementados com outros tipos de informações, como entrevistas, questionários e observações (CHAMPAGNE et al., 2011c).

O MLT é a representação de uma estrutura lógica de uma intervenção. Ele representa o funcionamento de um programa. A construção desse modelo deve conter tanto a descrição lógica do programa, quanto a teórica, de avaliação.

A descrição lógica do programa identifica os recursos, as atividades e os possíveis resultados desejados. Portanto, expõe o seu funcionamento e fornece a base objetiva da relação causal entre seus elementos: componentes, insumos, produtos, resultados e impacto (BEZERRA; CAZARIN; ALVES, 2010).

A descrição teórica de avaliação mostra como o programa funciona na prática. Desta forma, Natal (2010) a define como uma representação da realidade, e, logo, deve complementar a descrição lógica, explicando os principais aspectos organizacionais do programa e potenciais fatores contextuais que influenciam a implantação e o alcance dos objetivos e metas.

Além das descrições lógicas e teóricas o MLT também deve identificar quais são os componentes do programa. De forma geral um MLT é composto por cinco componentes básicos: recursos, atividades, produtos, resultados e impacto ilustrados de forma sequencial. Esses componentes têm relação de causalidade e são representados pela Figura 2.

Figura 2: Elementos básicos de um modelo lógico



Fonte: SOUSA, 2016, p. 21.

Segundo os autores Sousa (2016) e Vitorino (2017), os cinco elementos básicos são descritos como a seguir.

➤ **Recursos:** Podem ser subdivididos em requisitos humanos, financeiros e organizacionais. Envolvem estrutura física, disponibilidade de equipamentos e qualificação dos profissionais, requisitos essenciais para que as atividades ocorram.

- **Atividades:** São as ações específicas que compõem o planejamento, a gestão e o monitoramento e avaliação do programa, e para as quais os recursos são usados, com o objetivo de gerar produtos e resultados.
- **Produtos:** São o que as atividades, quando bem formalizadas, produzem. Os produtos demonstram de forma qualitativa a implantação do programa, que, por sua vez, são disponibilizados no curto prazo.
- **Resultados:** São os resultados esperados para o programa, tendo como meta alcançar os objetivos propostos pela intervenção.
- **Impacto:** Representam as esperadas mudanças finais provocadas na organização e nas instituições de forma global. Essas diretrizes são estabelecidas em seus instrumentos normativos e organizativos do programa. Estes são disponibilizados pelo programa no longo prazo.

Os dois primeiros componentes representam o plano de trabalho do programa e os três últimos são os resultados esperados.

Dentre os muitos modelos avaliativos existentes na literatura, apresenta-se como referência o MLT de Ações de Vigilância Alimentares e Nutricionais na Atenção Primária a Saúde, segundo Vitorino (2017). O MLT também foi utilizado em outro contexto por Sousa (2016), em serviço de gerenciamento da terapia medicamentosa. Este modelo foi aplicado em um programa nacional e, portanto, pode ser adaptado para o PNGC.

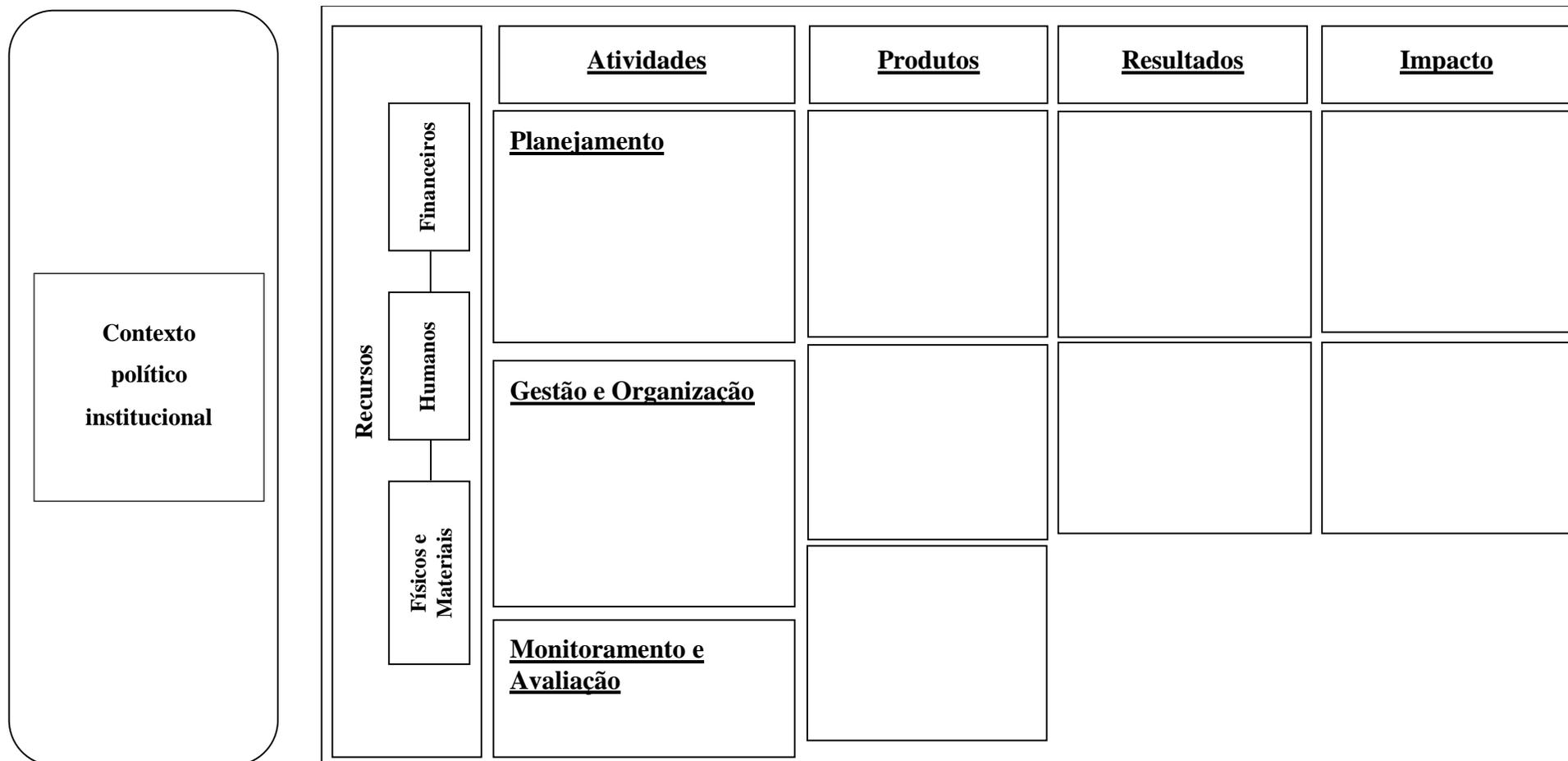
Segundo Vitorino (2017), a modelização do MLT compreendeu três etapas: na primeira, identificou a descrição dos documentos oficiais e da literatura disponível sobre a intervenção; na segunda etapa, a descrição e delimitação da intervenção, suas atividades, público-alvo, objetivos e metas; e na última etapa identificou os usuários da intervenção e da avaliação.

Este modelo contempla o contexto político institucional da intervenção e os cinco componentes básicos de um MLT (Recursos, Atividades, Produtos, Resultados e Impacto). O componente Recursos deve garantir a qualidade do serviço, e é subdividido em três tipos: físicos e materiais; humanos; e financeiros, que são aplicados na gestão das ações do programa. O componente Atividade é composto por ações específicas para operacionalidade do programa. Este componente foi subdividido em três partes: Planejamento, com ações de inclusão em políticas públicas; Gestão e Organização, com acompanhamento e gestão interna do programa;

e, por último, Monitoramento e Avaliação, com definição e monitoramento de desempenho organizacional. O componente Produtos destaca os objetivos, metas, ações, indicadores e seus relatórios. O componente Resultados é o diagnóstico da situação e a promoção de prática adequadas para o programa. E o componente Impacto representa melhoria nos padrões de consumo para a população.

O MLT de ações de Vigilância Alimentares e Nutricionais na Atenção Primária a Saúde é descrito no Quadro 3.

Quadro 3: O Modelo Lógico Teórico de ações de Vigilância Alimentares e Nutricionais na Atenção Primária a Saúde



Fonte: elaborado por VITORINO (2017) e adaptado de CHAMPAGNE et al., (2011); OLIVEIRA et al., (2015).

3. MÉTODO

Esta pesquisa foi delineada como estudo de caso único. Este desenho foi considerado como o mais adequado para o desenvolvimento deste trabalho, por tratar-se de um estudo aprofundado de um objeto. O estudo de caso é um estudo empírico para um fenômeno dentro de um determinado contexto (GIL, 2008).

Esta pesquisa utilizou para o problema apresentado uma abordagem qualitativa, e fontes primárias e secundárias. Este tipo de abordagem requer flexibilidade, criatividade e análise cuidadosa dos métodos disponíveis, em coerência com os propósitos, a partir da necessidade da avaliação (SAMICO; FIGUEIRÓ; FRIAS, 2010).

Quanto à sua natureza, esta é uma pesquisa aplicada, pois são "as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática" (GIL, 2002b, p.42).

Para conquista dos objetivos geral e específicos foram aplicadas três etapas: pesquisa bibliográfica; análise documental e questionário semiestruturado.

A pesquisa bibliográfica foi desenvolvida por meio de consulta às bases eletrônicas de maior relevância, de forma exploratória. Para coleta das fontes da pesquisa bibliográfica utilizaram-se as principais bases eletrônicas na área da saúde, e outras fontes, como dissertações e artigos sobre Contabilidade de Custos que poderiam fazer alguma referência à implantação de algum modelo de monitoramento e avaliação do PNGC.

Na segunda etapa foi desenvolvida a análise documental do PNGC, da FIOCRUZ e do IFF. Os documentos encontrados das três instituições, foram separados por atividades: planejamento (planos, projetos, programas e processos); gestão e organização (normas, manuais, estrutura e leis); e monitoramento e avaliação (relatórios e indicadores). Este material foi organizado buscando-se palavras-chaves nos documentos, dentre as quais: custo, eficiência e gastos (PIMENTEL, 2001).

A análise documental permitiu uma melhor descrição do PNGC. Esta etapa teve como objetivo analisar em quais programas federais o PNGC estava inserido, verificando desta forma a importância do mesmo para a administração pública, e, posteriormente, identificar seus objetivos, suas diretrizes e metas. Esta análise foi delineada pelos instrumentos de planejamento que estão vinculados ao programa, como: o PPA (BRASIL, 2015); o PNS (BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2016); os instrumentos de gestão e organização, como o manual do programa (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006) e a portaria que o instituiu

(BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018b) e suas legislações fundamentais; assim como o seu monitoramento/avaliação, que pode ser descrito pelas etapas de implantação do PNGC, seus relatórios e indicadores. A análise documental do programa foi feita a partir de 2006. Esses documentos são de livre acesso.

Na FIOCRUZ, foram analisados os seguintes documentos: os relatórios de Gestão (FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2017) e do Congresso Interno (FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2015a), ambos de livre acesso; o relatório do Sistema Integrado de Informações Gerenciais (SIIG) (FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2004) e o projeto básico (FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2015b), que formalizou a adesão ao programa; e o relatório de atividades (FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2018), que foi encaminhado ao MS. Esses documentos são de acesso restrito. Os documentos da instituição foram analisados a partir de 2004.

No IFF foram analisados os seguintes documentos; o Planejamento Estratégico, relativo ao período entre 2018 e 2021 da unidade (BRASIL, FIOCRUZ/IFF, 2018a); as atas internas de reunião da direção e estrutura organizacional do IFF (BRASIL, FIOCRUZ/IFF, 2014); o regimento interno da unidade e os sistemas administrativos internos, bem como o relatório de produção do Departamento de Informação e Documentação (BRASIL, FIOCRUZ/IFF, 2018c); e o Procedimento Operacional Padrão (POP) (BRASIL, FIOCRUZ/IFF, 2009). O objetivo dessa análise foi identificar a importância de custos para a organização, e seu histórico; e, ainda, se a gestão de custos possui relevância para a instituição. Os documentos disponibilizados pela unidade foram analisados a partir de 2009. Todos esses documentos de acesso restrito da FIOCRUZ e do IFF foram utilizados com anuência do Termo de Consentimento e Utilização de Dados (TCUD).

Na terceira etapa foi construído um questionário semiestruturado que teve como objetivo analisar a implantação do programa no IFF na percepção dos atores envolvidos, possibilitando a melhor identificação dos componentes do programa. O questionário foi construído de forma sequencial, conforme Anexo V, com base nos cinco componentes do modelo lógico (recursos, atividades, produtos, resultados e impacto), sendo uma pergunta chave para cada componente, e foi respondido de forma aberta pelos informantes. O questionário binário tomou por base as duas alternativas, SIM ou NÃO, e sua respectiva justificativa (DA SILVA; MENEZES, 2005).

Desta forma, a primeira pergunta buscou analisar, por parte dos informantes, se os três tipos de recursos do programa – físicos, materiais e humanos – foram disponibilizados adequadamente, de forma conjunta. A segunda pergunta buscou analisar se o planejamento para

a implantação do programa e a divulgação dos seus objetivos foram feitos de forma adequada no ambiente interno da organização. A terceira pergunta buscou analisar se os produtos (relatórios e indicadores) disponibilizados pelo programa são adequados e se podem ser úteis aos gestores. A quarta pergunta teve como objetivo analisar a opinião dos atores sobre se as informações de custos são importantes no processo de tomada de decisão para utilização dos recursos disponíveis. A quinta pergunta buscou analisar se a gestão de custos pode fundamentar a necessidade de financiamento das instituições de saúde. Essas foram as cinco questões fundamentais a serem abordadas para avaliação. Conforme salientado para cada pergunta objetiva foi demandada uma justificativa que teve como perspectiva captar a opinião dos entrevistados.

O critério para selecionar a quem seria aplicado o questionário era que os profissionais escolhidos estivessem diretamente envolvidos com a implantação do programa na COGEPLAN e no IFF, perfazendo um total de nove informantes. O questionário não foi aplicado aos membros do MS que participaram da implantação. Dos nove respondentes, total absoluto de amostra para esta pesquisa, cinco atuam ou atuaram no programa no IFF, e quatro, na COGEPLAN. Foram ainda contactadas duas bolsistas que atuaram inicialmente na implantação do programa, mas ambas se recusaram a participar do questionário. Não ocorreram critérios de exclusão dos participantes. O questionário foi aplicado de forma presencial e os participantes assinaram o Termo de Consentimento e Livre Esclarecimento (TCLE). O preenchimento do questionário foi feito pelo próprio respondente de forma manual. Esse registro permanecerá na posse do autor pelo período de cinco anos, conforme as resoluções nº. 466/12 e 510/16 e orientações do Comitê de Ética em Pesquisa da Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca (ENSP), e descartado ao fim desse prazo. As respostas não foram gravadas.

Para aplicação do questionário, o autor construiu os grupos de entrevistados a partir de três níveis (estratégico, tático e operacional), identificando e distribuindo os informantes de acordo com esta subdivisão de níveis proposta (GIL, 2009). A amostra contempla um no nível estratégico, quatro no nível tático, e mais quatro no nível operacional.

No nível estratégico o informante tem poder decisório na agenda governamental/institucional, e, conseqüentemente, em assuntos estratégicos. No nível tático os informantes têm a função de determinar como deverá ser realizada a implantação do programa; têm conhecimento da temática e se reportam aos membros superiores e aos membros do MS. No nível operacional são os que operam o programa na COGEPLAN e na unidade, e entendem como funcionam os processos administrativos internos.

A análise da implantação teve como limitação ter sido pautada exclusivamente na percepção dos atores envolvidos.

A partir de duas etapas anteriores, a análise documental do programa e a aplicação do questionário semiestruturado, foi possível a construção, para o PNGC, do MLT, que proporciona uma visão holística sobre a intervenção. O MLT foi construído de forma parcial, a partir do contexto político institucional e dos cinco componentes básicos do MLT (recursos, atividades, produtos, resultados e impacto). Esse modelo inicial foi adaptado pelo autor para o PNGC, a partir de CHAMPAGNE et al., (2011c); OLIVEIRA et al., (2015); VITORINO; CRUZ; BARROS, (2017). A construção desse modelo visou disponibilizar uma ferramenta útil de monitoramento para as unidades participantes do programa.

Na última etapa desta pesquisa foram descritas as considerações finais, com o atendimento aos objetivos específicos e ao objetivo geral, pontuando as limitações do estudo, lições aprendidas e recomendações para realização de estudos futuros, e identificando os principais fatores positivos e dificuldades encontradas na implantação do programa no IFF.

Esta pesquisa cumpriu todos os requisitos éticos, possui número de registro na plataforma Brasil - Certificado de Apresentação para Apreciação Ética (CAAE) 03426918.2.0000.5240, e do parecer 3.280.667, ressaltado no Comitê de Ética de Pesquisa (CEP) da ENSP. No CEP do IFF foi aprovado pelo CAAE 03426918.2.3002.5269 e através do parecer 3.115.400.

Alguns dos documentos requisitados pelo CEP estão incluídos nos anexos, dentre eles: o Termo de Anuência Institucional (Anexo I); o TCUD (Anexo II); o TCLE (Anexo III); a Carta de Encaminhamento elaborada para o secretário de saúde do estado da Bahia (Anexo IV); o modelo do questionário semiestruturado aplicado aos participantes do programa no IFF e na COGEPLAN (Anexo V); e por último, um quadro-resumo com a descrição da pesquisa e suas etapas (Anexo VI).

4. RESULTADOS

Este capítulo foi subdividido em três partes. Na parte inicial descrevem-se alguns marcos importantes para a gestão pública de custos e a caracterização do processo de implantação do PNGC, na FIOCRUZ e no IFF. Na segunda parte analisam-se: a implantação do programa na visão dos informantes; os principais fatores positivos e as dificuldades encontradas no IFF; e as oportunidades e desafios que se apresentam para o programa. Na terceira e última parte, propõe-se a construção de uma ferramenta que pode auxiliar nos processos/resultados do PNGC.

4.1 Contexto Político Institucional

Os marcos fazem parte da gestão pública de custos no Brasil e de seu contexto histórico na esfera federal, da FIOCRUZ e do IFF, a partir da lei de constituição do SUS, no ano de 1990, considerada como o primeiro marco em uma linha do tempo que contempla também a data, a descrição e a sua importância.

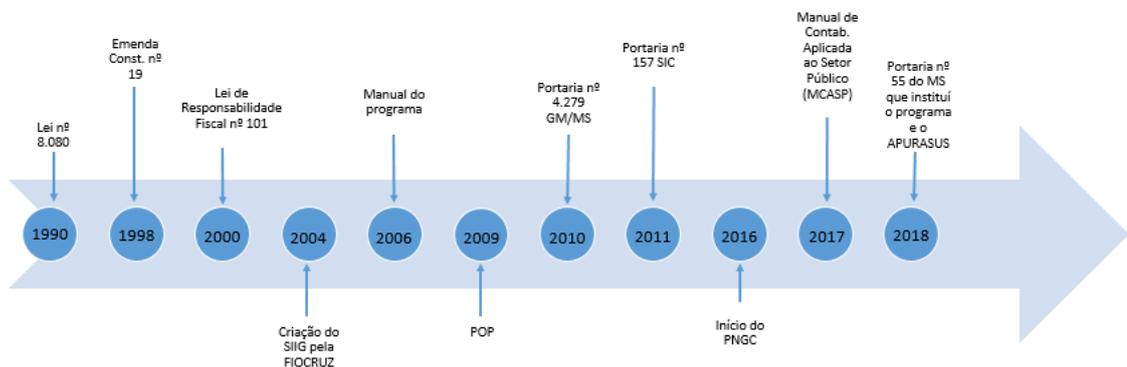
A caracterização da linha do tempo foi subdividida em duas partes e em ordem cronológica, conforme a Figura 3. Na parte superior constam os principais marcos da administração pública referentes a custos. Na parte inferior, constam a primeira tentativa de implantação de um sistema de custos na FIOCRUZ, a tentativa de implantação de um POP na unidade e o treinamento inicial de implantação do PNGC nas unidades,

O primeiro marco refere-se à Lei nº 8.080, de 1990, em seu Art. nº 15, no âmbito da saúde pública, com a necessidade de elaboração de parâmetros de custos para assistência; o segundo marco foi a Emenda Constitucional nº 19/1998, que introduz de forma expressa o princípio da eficiência na administração federal; o terceiro marco foi a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, em seu Art. nº 50 § 3º, que define normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão; o quarto marco foi a publicação do manual do PNGC, em 2006, homogeneizando conceitos e normas em instituições de saúde; o quinto marco foi a Portaria nº 4.279/GM/MS, de 2010, que estabelece diretrizes para a organização da RAS, e tem como um dos objetivos previstos o incremento do desempenho do sistema de saúde em termos

de eficiência econômica; o sexto marco foi a publicação da Portaria nº 157, em 2011, que regula a criação do SIC pela STN; o sétimo marco foi a publicação do manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em 2017, que avança na padronização e regulamentação da CASP; e o oitavo marco foi a publicação da Portaria nº 55/2018, do MS, que instituiu o PNGC e o APURASUS. Este conjunto de medidas, resoluções e normativas visaram ao aperfeiçoamento da gestão de custos pela administração pública federal.

Na parte inferior da linha do tempo constam três marcos: dois no contexto da FIOCRUZ e um no IFF. A primeira iniciativa institucional, que está na parte inferior da linha do tempo, foi a criação do sistema integrado SIIG pela FIOCRUZ, em 2004, que pretendia melhorar a eficiência e a alocação dos gastos na instituição; no ambiente interno da organização hospitalar federal, foi criado o POP, em 2009; e, em 2016, o início da implantação do PNGC nas unidades hospitalares da FIOCRUZ.

Figura 3: Linha do tempo na administração pública, na instituição e na unidade



Fonte: adaptado de Vitorino (2016).

Na FIOCRUZ, a primeira ação de planejamento que envolveu a implantação do sistema integrado de custos tinha como referência a eficiência e transparência dos gastos públicos na instituição. Esta primeira tentativa de implantação de um sistema integrado de custos aconteceu em 2004, através da implantação do SIIG, que visou atender às exigências da Presidência e da administração orçamentária e financeira em um sistema integrado para as unidades, como parte de uma estratégia para melhorar o desempenho organizacional, principalmente com relação aos seus indicadores (FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2004).

Em outra iniciativa, três anos após a primeira, continuando a buscar melhorias na qualificação da análise de orçamento, iniciou-se a implantação do módulo de gastos do SIIG,

relacionando a execução orçamentária, no âmbito de cada unidade, aos centros de custos apontados pelas mesmas, na expectativa de, ao avançar com a proposta, relacionar o empenho/liquidação das despesas aos centros de custos e, ainda, aos processos finais. Porém, a alimentação (de empenhos e liquidação) do SIIG no módulo de gastos era de preenchimento manual (e não exportado do SIAFI), o que inviabilizou a evolução dessa iniciativa.

O MS formalizou o termo de adesão em 2015. Este instrumento objetivou implantar o PNGC em 30 unidades de saúde do SUS, com capacitação e apoio técnico na utilização do sistema APURASUS nas suas respectivas atividades. A FIOCRUZ, por meio do termo de adesão com o MS, iniciou o projeto básico para a execução do programa, que teve sua formalização no mesmo (FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2015b). Este programa teve como objeto a promoção de ações para o desenvolvimento da Economia da Saúde, por meio da implantação do PNGC em duas de suas unidades de saúde, e a produção de informações referentes a custos e formação de preços de medicamentos.

Como iniciativa de monitoramento e avaliação, quase dez anos após as duas primeiras tentativas de implantação de um sistema integrado de custos, a FIOCRUZ iniciou a implantação do PNGC, em 2016, inicialmente em suas duas unidades hospitalares, no INI e no IFF, que são organizações complexas, vista sua capacidade de atuar na prestação de serviços de saúde e sua grande variedade de serviços e atividades. A FIOCRUZ não possui uma sistemática estruturada de gerenciamento de custos, nem um sistema informatizado próprio para apuração dos mesmos (FIOCRUZ, 2017). Somente duas unidades fabris inseridas na FIOCRUZ possuem sistemas integrados próprios de custos.

No IFF, a primeira tentativa de implantação de sistema de custos foi em 2009. Esta tentativa foi vinculada ao departamento de planejamento da unidade. O departamento teve a responsabilidade sobre a coleta de dados. Para iniciar a estrutura do sistema de custos na organização foram identificados alguns procedimentos: segregação da organização em centros de custos (finais, intermediários, intermediários especiais e gerais), levantamento dos dados de produção, alocação de despesa de pessoal, material de consumo, levantamento das refeições e fórmulas enterais da nutrição, apuração do serviço de terceirização, rouparia e lavanderia; e informações adicionais de despesas fixas, como gás e luz, eram obtidas através da antiga Diretoria de Administração do Campus (BRASIL, FIOCRUZ/IFF, 2009). A partir da consolidação das informações e dos dados, foram desenvolvidas duas planilhas eletrônicas, sendo os dados inseridos de forma mensal, e manualmente, pelos analistas do departamento. Porém, por ser feita de forma manual, a iniciativa não teve continuidade na organização. Nesse

período foi elaborado um POP para estruturação do setor de custos na unidade, mas este instrumento não foi validado pela direção.

A segunda tentativa de implantação de sistema de custos, que está em operação atualmente no IFF, foi o PNGC, sendo iniciado em 2016. Este processo de implantação do PNGC foi programado pela COGEPLAN para acontecer em nove fases para as duas unidades hospitalares da FIOCRUZ segundo Quadro 4.

Quadro 4: Caracterização das fases de implantação

Primeira fase	Ocorreu a capacitação das equipes de trabalho do INI e do IFF, e dos colaboradores da COGEPLAN, envolvendo os níveis tático e operacional, ministrada por membros do DESID/SE/MS. Neste treinamento foram repassados alguns conhecimentos específicos e informações sobre alguns temas essenciais, como: Economia da Saúde; Contabilidade de Custos; metodologias de apuração de custos (principalmente o método de absorção); a descrição do PNGC e do APURASUS; e, por fim, orientações para o início do trabalho de campo.
Segunda fase	As unidades IFF e o INI efetuaram o levantamento dos centros de custos, que foram subdivididos nos quatro grupos (intermediário, administrativos, finais e externos); foi também determinado o item de produção para cada centro de custo, sendo utilizado um modelo padrão fornecido pelo DESID/SE/MS.
Terceira fase	Foi exigido que as duas unidades levantassem os dados das suas estruturas físicas e que fizessem o mapeamento dos equipamentos existentes nos departamentos. Foi disponibilizada pelo DESID uma planilha, denominada “planilha mãe”. No IFF, nesta etapa foi necessária a customização dos centros de custos, pois o instituto atua também nas áreas de pesquisa e ensino.
Quarta fase	Foram feitos os mapas de relacionamento entre os departamentos, organizando-se uma correlação entre os centros de custos que teriam relação com outros centros de custos, objetivando assim determinar as atividades finais.
Quinta fase	Foi feita a classificação dos centros de custos (diretos e indiretos) e dos critérios de rateio. Nesta fase, no IFF, foram definidos os critérios de rateio dos custos indiretos e adequados através de planilha padrão disponibilizada pelo MS.
Sexta fase	Realizou-se o levantamento da produção dos setores, relativo aos dados referentes aos itens de custo e de produção, verificando-se as quantidades produzidas no mês por centro de custo (para quem trabalha, o que e quanto produz).
Sétima fase	Foi realizado novo treinamento de capacitação das equipes, voltado nesse momento para o uso do sistema APURASUS e com simulação no ambiente, treinamento e parametrização no sistema configuração dos centros de custos; vinculação dos itens de custos, dos itens de produção e dos critérios de rateio para os centros de custos).
Oitava fase	Ocorrem a alimentação e retroalimentação do 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 e execução do critério de alocação recíproca, feitas de forma automática pelo sistema APURASUS.

Fonte: elaborado pelo autor a partir de Jaques, Simões e Santos (2017).

Em 2018, aplicou-se a ferramenta do sistema, o APURASUS, no IFF, e este treinamento contou com a participação de outras unidades e membros do MS. Atualmente a implantação do programa encontra-se na oitava fase no IFF.

E, finalmente, para a última fase, é prevista a disponibilização, via sistema, de alguns produtos, como relatórios e indicadores.

No IFF as fases dois e quatro foram as etapas que demandaram maior tempo de implantação do programa. Nessas etapas ocorreram reuniões constantes com os líderes de equipe e com a direção, para melhorar a compreensão da estrutura organizacional, bem como determinar a separação dos quatro grupos de centros de custos e o relacionamento entre os departamentos para posterior apuração dos custos nas atividades finais.

Essas fases são desdobramentos das cinco etapas do MS e foram desenvolvidas em consequência da extensão do tempo de implantação do programa para as unidades. Essas etapas foram elaboradas internamente pela COGEPLAN para as unidades da FIOCRUZ.

No contexto das políticas públicas, alguns desafios recentes têm evidenciado a importância da gestão pública de custos como; a aprovação da Emenda Constitucional nº 86 de 2015, que consolida o subfinanciamento histórico do SUS; a manutenção da Desvinculação da Receita da União por 22 anos; a adoção de um ajuste fiscal em 2015 pelo Governo federal com contingenciamentos de recursos para a área da saúde e as reformas previdenciária e administrativa.

A partir deste contexto histórico recente o IFF enfrenta alguns desafios para continuar a implantação do programa como: término da formalização do contrato do bolsista e a não previsão de contratação de novos servidores concursados; o programa não consta no planejamento estratégico da unidade no período entre 2018/2021; por último, se ocorrer mudança de direção o programa poderá ser descontinuado.

Desta forma cabe salientar que em hospitais que são instituições complexas é necessário que o PNGC identifique o custo dos procedimentos/internações e consultas, ou seja, o custo dos serviços prestados. Essas informações corretamente apuradas são relevantes e indispensáveis para sustentabilidade do IFF diante dos enormes desafios encontrados pela organização perante o SUS, principalmente no contexto atual de restrição de recursos financeiros.

Nesta parte buscou-se descrever os marcos, o contexto político institucional e caracterizar o processo de implantação do PNGC no IFF conquistando o primeiro objetivo específico.

4.2 A Análise da Implantação

Os Informantes responderam de forma sequencial às cinco perguntas (Anexo V), com campo para sugestões e melhorias na parte final do questionário. Cada pergunta teve duas alternativas de resposta: SIM ou NÃO. Este questionário foi aplicado a um total de nove informantes: um no nível estratégico, quatro no nível tático e quatro no nível operacional.

O questionário foi desenvolvido pelo autor deste trabalho, e nele consta uma pergunta chave para cada componente. São eles: Recursos, Atividade, Produtos, Resultados e Impacto. Esse questionário foi respondido pelos informantes de forma presencial, manualmente.

A primeira pergunta referiu-se ao componente recursos do programa e englobou de forma conjunta os três tipos de recursos (financeiros, humanos e físicos/materiais).

Quanto às respostas discursivas sobre este componente, sete, dos nove respondentes, justificaram suas respostas. Para maioria dos respondentes (oito) os três tipos de recursos de forma conjunta foram disponibilizados adequadamente.

Com relação aos recursos de ordem financeira, o informante do nível estratégico no IFF destacou que a unidade assumiu os custos do programa, 24 meses após o término da sua formalização, dando continuidade ao mesmo. Os sete informantes que justificaram suas respostas descreveram que os recursos financeiros foram fundamentais e suficientes para a implantação do programa no IFF, e foram bem alocados.

Ainda em relação aos recursos de ordem financeira, estes foram suficientes para um período de 20 meses e foram prorrogados por mais quatro meses. Cabe ressaltar ainda que todas as parcelas referentes ao Termo de Execução Descentralizada (TED) nº 113/2015 foram empenhadas de acordo com o cronograma de execução do MS, perfazendo o valor de R\$ 468.000,00 (quatrocentos e sessenta e oito mil reais) (FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2015b).

Quanto aos recursos humanos, estes foram adequados e disponibilizados por meio da contratação de um coordenador de estudos e projetos estratégicos, uma bolsista coordenadora e um bolsista apoiador de gestão de custos, num subtotal de três pessoas que atuaram na COGEPLAN; além disso, houve a contratação de dois bolsistas apoiadores, um no INI e outro no IFF, perfazendo um total de cinco pessoas, que tiveram acesso a toda a estrutura necessária para o desenvolvimento e a implantação do programa, tanto na COGEPLAN quanto nas unidades participantes, não só nos setores internos, mas também em outros setores

administrativos. Esses recursos, na visão dos sete informantes que justificaram suas respostas, foram fundamentais e suficientes para a implantação do programa no IFF e foram bem alocados.

Quando aos recursos físicos/materiais, para os membros das equipes de implantação, não foi necessária a compra de equipamentos, como computadores, já que estes foram disponibilizados internamente pelas unidades.

A segunda pergunta referiu-se à componente atividade. Questiona-se na visão dos respondentes se o planejamento para implantação do programa foi feito de forma adequada, e se os seus objetivos/metasp foram divulgados internamente. Neste componente ocorreram as maiores divergências.

Quanto às respostas discursivas neste componente, sete respondentes justificaram suas respostas. Para a maioria dos respondentes (seis) o planejamento para implantação do programa foi feito de forma adequada.

Dois informantes no nível tático descreveram que, com o avanço do projeto e seu posterior acompanhamento para implantação do programa seria necessário uma divulgação mais efetiva do mesmo, nos setores que estariam participando deste processo de implantação na unidade, e o posterior envio de informações para a alimentação do sistema, como, por exemplo, os dados de produção e financeiros, além disso disseminar a utilização e a relevância do sistema de custos na organização. Na visão desses informantes, os setores envolvidos na implantação do programa não tiveram a sensibilização necessária, como seria recomendado, e, desta forma, não puderam perceber mais claramente a sua relevância. Ainda neste nível, um informante descreveu que o planejamento do PNGC não teve divulgação ampla por se tratar de um projeto piloto para o INI e IFF.

A partir da percepção dos informantes neste nível, o PNGC deve superar aspectos políticos e culturais, entre outros, enraizados na organização. Outro fator importante que foi abordado pelos respondentes neste nível é que a maioria dos informantes não conhecia o PNGC antes da implantação do programa. Além disso, estes informantes ressaltaram que o MS deve melhorar a institucionalização do programa. No âmbito interno da FIOCRUZ, a equipe de implantação desenvolveu uma cartilha e um manual visando apresentar a base conceitual e metodológica do PNGC.

Os informantes do nível operacional descreveram que foram realizadas reuniões com os gestores dos hospitais sobre a importância da utilização da ferramenta e estes foram sensibilizados para a implantação do programa nos Institutos; descreveram também que o planejamento para a implantação deste foi construído de forma participativa e ressaltaram a segregação da unidade em centros de custos e a existência da cultura de custos na organização

identificando melhorias nos processos/atividades de forma mais eficaz. Além disso, foi relatado de forma positiva por esses informantes a integração com outras instituições pós treinamento fortalecendo a disseminação e a assimilação de boas práticas entre as instituições.

Ainda neste nível os colaboradores relataram a centralização das informações de custos no departamento de planejamento e sugeriram melhorar a divulgação do programa para além do contexto da gestão e a falta de envolvimento de outros colaboradores e seu desconhecimento com relação aos mecanismos de levantamento dos custos/serviços. Esses informantes não perceberam melhorias nos processos administrativos/gerenciais.

Dentro da atividade planejamento ressalta-se a importância da constituição de uma câmara técnica consultiva, a ser implementada pelo MS para melhor monitoramento e avaliação do programa.

A terceira pergunta referiu-se aos produtos disponibilizados pelo programa, se estes atendem as necessidades da organização e se os dois instrumentos (relatórios e indicadores) são adequados para a organização.

Quanto às respostas discursivas neste componente seis respondentes justificaram suas respostas. Para a maioria (sete), os produtos disponibilizados pelo programa são importantes e adequados.

De acordo com os informantes do nível operacional, os relatórios e os indicadores gerados pelo sistema possibilitam uma visão geral e a identificação de como os recursos são utilizados, bem como qual é o gasto total por centro de custo; descreveram também que esses dois produtos são importantes para a implantação do programa. No nível estratégico foi ressaltado que os indicadores são adequados, mas não suficientes, já que não contemplam as duas outras áreas chaves na organização, como ensino e pesquisa. Dois informantes no nível tático descreveram que os relatórios e os indicadores disponibilizados pelo programa não são suficientes para a análise das informações gerenciais. Estes informantes destacaram ainda que esses produtos ainda não foram disponibilizados para a unidade, por isso não justificaram suas respostas.

A quarta pergunta referiu-se ao componente Resultado, e questionou-se, na opinião dos informantes, as informações de custos podem auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão na utilização dos recursos disponíveis.

Quanto às respostas discursivas neste componente, sete respondentes justificaram suas respostas. Todos os nove informantes concordaram com a afirmativa, nos três níveis. Todos consideraram que as informações de custos são relevantes no processo de tomada de decisão e que podem subsidiar decisões administrativas que gerem alocação mais eficiente de recursos.

Os atores informaram que uma gestão de custos bem estruturada pode ir além deste foco do programa, sendo uma ferramenta de suporte para a política de investimentos e de auxílio para as discussões orçamentárias, buscando melhorar de forma interna os processos administrativos/gerenciais.

A quinta pergunta do questionário buscou entender de forma geral se, para os informantes, a gestão de custos pode fundamentar a necessidade de financiamento nas instituições/unidade.

Quanto às respostas discursivas neste componente, oito respondentes justificaram suas respostas. Para a maioria (oito), as informações de custos podem fundamentar a necessidade de financiamento nas instituições.

Somente um informante no nível tático não concordou com esta afirmativa. Ele relatou que a gestão de custos não deve fundamentar a necessidade de financiamento da unidade, justificando que o que a fundamenta é o valor executado pela unidade no ano anterior. Outro informante neste nível descreveu que a apuração correta dos custos dos procedimentos e um aumento no atendimento de pacientes podem justificar o aumento do orçamento para a unidade.

Ainda com relação ao último componente, oito informantes descreveram que uma boa gestão de custos pode promover uma melhor aplicação e o uso racional dos recursos públicos, gerando transparência e credibilidade na execução destes e ainda melhorar a qualidade do gasto público buscando alocar os recursos de forma mais eficiente. Ainda ressaltaram que a gestão de custos deve subsidiar as discussões sobre as necessidades financeiras das instituições de saúde, contribuindo para melhor planejamento orçamentário e gerando práticas administrativas que resultem em decisões racionais e, além disso, descreveram que a gestão de custos pode ser um instrumento de prestação de contas visando a uma maior transparência para a sociedade. De forma geral, para as cinco perguntas, nenhum informante preencheu o campo de sugestões/melhorias.

O Quadro 5 resume de forma quantitativa a opção pela assertiva Sim, podendo variar no intervalo de 0, no mínimo, e 9, no máximo desta assertiva pelos informantes.

Desta forma identificaram-se os principais pontos fortes e as dificuldades encontradas na implantação do programa no IFF.

Quadro 5: Resposta dos informantes pela opção Sim por componente

Componente Nível	Recursos	Atividade	Produtos	Resultado	Impacto	Total de Informantes
Estratégico	1	1	1	1	1	1
Tático	3	2	2	4	3	4
Operacional	4	3	4	4	4	4
Total	8	6	7	9	8	9

Fonte: elaborado pelo autor.

Os fatores positivos identificados são: apoio do nível estratégico, mesmo com a mudança da direção, que deu continuidade ao programa; segregação da instituição em centros de custo; facilidade para obtenção do fluxo de informações a serem inseridas no sistema, já que anteriormente existia a cultura de custos na unidade; permitiu a integração do trabalho desenvolvido intersetores, com troca de informações entre eles; identificação e análise de processos e atividades que poderiam ser feitos de forma mais eficaz e maior integração com as unidades do MS responsáveis pela implantação do programa, fortalecendo a disseminação e a assimilação de boas práticas.

Com relação às principais dificuldades encontradas destaca-se: centralização das informações de custos no departamento de planejamento da unidade, falta de disseminação das informações de gestão de custos no ambiente interno e para além do contexto da gestão, desconhecimento dos mecanismos de levantamento dos custos e serviços e da necessária participação de todos os setores envolvidos, incluindo pesquisa e ensino; falta de envolvimento dos colaboradores, principalmente no nível operacional, o que é fundamental para a implantação do programa e, por último, que ainda não ocorreram melhorias nos processos internos da unidade.

Destacam-se os principais desafios e oportunidades para o PNGC. Os principais desafios são: superar aspectos políticos e culturais nas instituições; promover a maior institucionalização do programa nas três esferas de governo; estimular de forma mais ampla a importância da disseminação das informações de custos, destacando a necessidade de conscientização geral nas instituições de saúde sobre a relevância da utilização do sistema de custos e seus benefícios; melhorar os processos administrativos/gerenciais; e constituir a câmara técnica consultiva, vinculada ao MS, para melhorar o monitoramento do programa. As oportunidades são: propiciar aos gestores do SUS informações que subsidiem a tomada de decisão racional na utilização dos recursos disponíveis; subsidiar as decisões governamentais

de alocação mais eficiente de recursos; gerar condições para a melhoria da qualidade do gasto público no âmbito do SUS; fundamentar a necessidade de financiamento nas instituições de saúde; e ser um instrumento de prestação de contas, visando a uma maior transparência ao controle social. Os principais pontos fortes e as oportunidades encontradas foram extraídos a partir do questionário semiestruturado aplicado e da análise documental das legislações fundamentais do PNGC (manual e portaria)¹. Os desafios e as oportunidades do programa estão resumidos no Quadro 6.

Quadro 6: Principais desafios e oportunidades para o PNGC

Desafios	Oportunidades
<p>Superar barreiras políticas e culturais</p> <p>Promover a melhor institucionalização do programa</p> <p>Disseminar a utilização e a relevância do sistema de custos</p> <p>Melhorar os processos administrativos</p> <p>Constituição da câmara técnica consultiva</p>	<p>Subsidiar a tomada de decisão</p> <p>Alocação mais eficiente de recursos</p> <p>Melhorar a qualidade do gasto público</p> <p>Fundamentar a necessidade de financiamento nas instituições de saúde</p> <p>Instrumento de prestação de contas visando maior transparência</p>

Fonte: elaborado pelo autor.

Nesta parte objetivou-se analisar a implantação do programa na visão dos informantes através da aplicação do questionário semiestruturado e análise documental conforme detalhado, na metodologia, identificando os principais fatores positivos e as dificuldades encontradas no IFF e as oportunidades e desafios que se apresentam para o programa, conquistando o segundo objetivo específico.

¹ Os pontos fortes e as dificuldades encontradas no IFF, os desafios e as oportunidades do PNGC que não foram descritos no questionário semiestruturado pelos respondentes e na análise documental foram citados pelo autor a partir de observações diretas, já que o mesmo participou da implantação do programa na unidade.

4.3 A Construção do Modelo Lógico Teórico

O terceiro objetivo específico propõe a construção de uma ferramenta para auxiliar os administradores/implementadores na gestão interna do PNGC no IFF que, pode servir de orientação para as unidades de saúde no âmbito do SUS. O recurso utilizado foi adaptado do Modelo Lógico Teórico para o PNGC. Esta ferramenta foi construída a partir de uma visão holística sobre o mesmo, proporcionando a qualquer momento uma visão geral e identificando os ajustes necessários. Este modelo busca aprimorar os processos organizacionais/resultados e o monitoramento/avaliação a partir da implantação do programa.

O MLT procura representar, esquematicamente, os cinco componentes da intervenção: Recursos, Atividades, Produtos, Resultados e Impacto.

Em primeiro lugar identifica-se o componente Recursos. Este item é subdividido em três tipos: físicos/materiais, humanos e financeiros. Quanto aos recursos físicos/materiais objetiva-se saber se são disponibilizados internamente pelas unidades como: materiais de consumo, equipamentos, recursos de informática (aquisição de *software*) dentre outros. Esse item pode ser medido na organização mensurando se estes itens são suficientes/insuficientes e se têm o seu devido registro no setor patrimonial do IFF. Os recursos humanos são os que são disponibilizados para a contratação de coordenador de estudos e projetos estratégicos, servidores e bolsistas, para a operacionalização do PNGC no IFF. Este tipo de recurso pode ser medido avaliando se o pessoal alocado nesta atividade é suficiente/insuficiente e se possui desempenho/experiência da função nos aspectos conhecimento, habilidade e atitude, se possui experiências anteriores na implantação e monitoramento de sistemas de custos e se pode sugerir melhorias nos processos e procedimentos dentro da organização. Os recursos financeiros são os que são disponibilizados pelo MS, através de TED, para o IFF. Neste item verifica-se se ocorre suporte financeiro do MS para as organizações participantes do programa. Este componente identifica os recursos necessários para a operacionalização do programa.

Em segundo lugar identifica-se o componente Atividades. Este item descreve de forma geral em quais instrumentos de planejamento o programa está inserido, como é a sua estrutura operacional para gestão, o acompanhamento das fases do MS, e se existe algum instrumento que formaliza o programa na instituição. Além disso, objetiva analisar se o programa tem divulgação adequada e se os seus objetivos e metas são compartilhados internamente pela organização; este componente é subdividido em três partes: planejamento, gestão/organização e monitoramento/avaliação. Em relação ao item planejamento, busca saber se o mesmo está

inserido nos instrumentos de planejamento governamentais PPA e PNS, e, no âmbito organizacional, no Planejamento Estratégico de longo prazo. No item gestão/organização as medidas podem ser feitas separadamente: em primeiro lugar verifica-se a relação percentual das áreas contempladas por centro de custos em relação ao total de áreas existentes, analisando o percentual do número de áreas contempladas; em segundo lugar, observa-se o lançamento da execução orçamentária/financeira e de produção, se ela está contemplada no sistema APURASUS, comparando com os dados reais da execução financeira da organização e com as informações que constam no relatório de produção da unidade; e, por último, observa-se se existe algum acompanhamento das etapas formalizadas pelo MS, e se estas foram concluídas; o item monitoramento/avaliação do programa diz respeito se o IFF possui alguns indicadores de desempenho do PNGC, como custo de: m² de área limpa; kg de roupa lavada; parto; paciente-dia; hora cirúrgica; custos totais. Este componente demonstra a operacionalização interna do programa e além disso, mostra o acompanhamento formal das etapas.

Em seguida identifica-se o componente Produtos. Neste, verifica-se a formalização da gestão de custos na organização através do POP. Outro ponto importante neste componente diz respeito a quais os produtos o PNGC se propõe a conquistar, como relatórios que são disponibilizados pelo APURASUS, e se estão sendo analisados pelos gestores. E, por último, se ocorreu segregação da unidade em centros de custos, determinando os valores finais das atividades fins e o aperfeiçoamento dos critérios de rateio na organização, em consonância com os critérios do MS. Este componente demonstra a formalização dos procedimentos para gestão de custos.

Posteriormente, identifica-se o componente Resultados. Neste, em aderência às diretrizes fundamentais do programa verifica-se se as informações de custos estão sendo utilizadas pelos gestores no processo de tomada de decisão, se ocorrem mudanças/melhorias nos processos/procedimentos administrativos e gerencias com a implantação do mesmo, etc. Este componente demonstra efetivamente se a organização utiliza a informação de custo no processo de tomada de decisão.

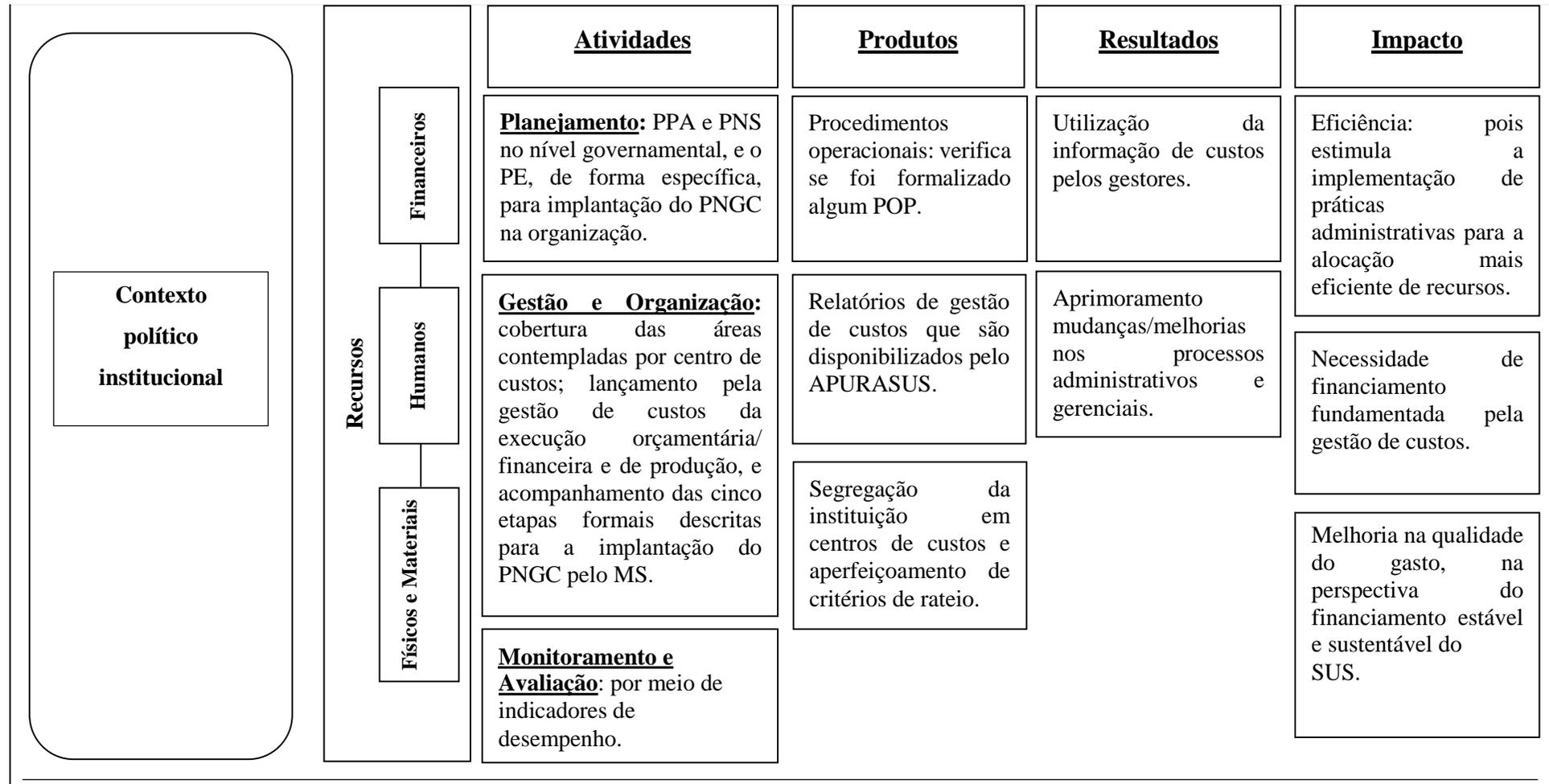
Por fim identifica-se o componente Impacto. Este é descrito em aderência aos impactos integrantes à Portaria supra nº 55 de 2018 e o seu manual e o que o mesmo pretende alcançar. Este componente esclarece se a gestão de custo do PNGC estimula ou não a implementação de práticas administrativas para a alocação mais eficiente de recursos, e se a gestão de custos fundamenta a necessidade de financiamento adequado para o IFF. Uma gestão de custos bem estruturada pode gerar condições para a melhoria da qualidade do gasto público no âmbito do SUS, nas instituições de saúde participantes do programa, na perspectiva do financiamento mais

estável e sustentável de forma global para a SUS. Este componente demonstra a utilização da ferramenta e considerando sua fundamentação legal.

Sugere-se que esta ferramenta para sua efetiva validade, deve ser submetida a especialistas através de grupo focal. Este deve ser composto por membros do DESID, além de representantes da esfera estadual, BAHIA, e municipal, Porto Alegre, incluindo assim as três esferas de governo através de uma oficina, já que, pelo monitoramento do DESID, são as esferas que possuem mais instituições com a classificação de “alimentando o APURASUS” para futura validação.

O modelo foi construído a partir da análise documental, aplicação do questionário semiestruturado e descrição dos cinco componentes do modelo lógico, propondo uma ferramenta inicial que auxilie nos processos administrativos/gerenciais, resultados e no seu monitoramento/avaliação para os gestores do PNGC, com foco na gestão interna segundo resume o Quadro 7. Nesta parte objetivou-se construir a ferramenta conquistando o terceiro objetivo específico.

Quadro 7: Proposta inicial do Modelo Lógico Teórico para gestão interna do PNGC



Fonte: adaptado pelo autor a partir de CHAMPAGNE et al., (2011c); OLIVEIRA et al., (2015); VITORINO; CRUZ; BARROS, (2017).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão de custos nas instituições de saúde é considerada pelo MS e para os gestores do SUS uma importante ferramenta no processo de tomada de decisão. Com a implantação do PNGC, o MS almeja subsidiar as decisões governamentais para alocação mais eficiente na utilização de recursos escassos, especialmente no segmento hospitalar, que tem parcela significativa no orçamento geral da saúde. Desta forma pretende-se evitar os recorrentes desperdícios e a falta de insumos, diante de uma demanda por serviços cada vez maior. Outro ponto importante que a Portaria nº 55 de 2018 instituiu é que o programa deve considerar aprimorar práticas administrativas, contribuindo enormemente, assim, para a melhoria da qualidade dos gastos públicos no âmbito SUS.

É importante destacar que a gestão de custos é uma ferramenta fundamental para a gestão institucional nas organizações. O desenvolvimento de um sistema de custos bem estruturado pode permitir incorporações de novos serviços no SUS, e, além disso, colaborar com a melhoria na gestão dos recursos nas instituições. Estes, quando disponíveis e bem administrados, podem diretamente render a inclusão de novos pacientes no sistema.

Atualmente, no SUS, especificamente em relação aos hospitais, existe pouco incentivo para a adoção de um sistema de apuração de custos, visto que os reembolsos por procedimento e em consultas não estão relacionados com o custo, e, sim, a uma tabela com valores fixos bem abaixo dos valores reais apurados.

A metodologia de custeio por absorção não parece ser, por si só, a mais indicada para os hospitais. Em relação a esta, a metodologia de custeio ABC tem como vantagem disponibilizar informações mais específicas para os gestores e diminuir o risco de critério subjetivo dos custos indiretos, principalmente devido ao crescimento das inovações. O custeio ABC disponibiliza para as instituições de saúde o custo por procedimento, e, não, quanto o paciente custou.

Em consulta às bases eletrônicas e nas dissertações e artigos relacionados à contabilidade de custos, numa busca exploratória, não foram encontrados estudos nem modelos que referenciavam algum instrumento de monitoramento e avaliação do PNGC, tornando mais complexo o desenvolvimento da pesquisa.

Mesmo com a não validação do modelo, este mostra a sua importância não apenas para direcionar, principalmente, o processo de tomada de decisão, como também para identificar os

benefícios de sua utilização na institucionalização de uma cultura de avaliação de programas de saúde, bem como contribuir para melhor compreensão sistêmica do programa/intervenção.

A partir do referencial teórico e sua aplicação prática destacam-se alguns comentários sobre o PNGC. Este tem como objetivo principal comparar o desempenho das instituições públicas de saúde. O programa teve seu manual publicado em 2006, mas somente em 2018 foi institucionalizado, por meio da mesma portaria que instituiu o sistema APURASUS, o que gerou uma lacuna de mais de uma década, em relação a conhecimento, para implantação do programa. Como o PNGC tem adesão voluntária, não tem a obrigatoriedade de ser pactuado com as representações nacionais dos estados e municípios e com a comissão intergestores tripartite, o que pode ser um dos motivos para a baixa adesão ao programa.

Ainda com relação ao programa, ressalta-se a importância da constituição de uma câmara técnica consultiva, pelo MS. Como instância colegiada vinculada ao DESID, esta câmara deve disponibilizar algum instrumento para monitoramento e avaliação do programa. Este colegiado ainda não foi constituído.

Nos estados que tiveram publicação com portarias específicas obteve-se maior número de adesões, que é o caso da Bahia, através da Portaria nº 1.445 de 2016 (BAHIA, DIÁRIO OFICIAL DO ESTADO, 2016). A partir da análise quantitativa de dados, que teve como fonte o DESID/MS, através da lei de acesso à informação, e de forma geral, somente 102 unidades hospitalares continuam alimentando o sistema. Conclui-se que o programa possui ainda um pequeno número de adesões nos hospitais conveniados à rede SUS que participam do PNGC, nas três esferas de governo, principalmente no âmbito federal, já que somente o IFF, representado pela FIOCRUZ, ainda continua “alimentando o APURASUS”.

O processo de implantação de um sistema de custos não é fácil, principalmente em instituições complexas, particularmente em hospitais. Como já diagnosticado por esta pesquisa, a primeira tentativa de implantação de um sistema de custos na FIOCRUZ ocorreu em 2004, com o SIIG. A FIOCRUZ ainda não possui um sistema integrado de custos que contemple todas as unidades, além das duas unidades fabris, o Instituto de Tecnologia em Imunobiológicos Bio-Manguinhos e o Instituto de Tecnologia em Fármacos Farmanguinhos, pois estas unidades necessitam do sistema próprio integrado de custos para a formação do preço de medicamentos, biofármacos, vacinas e reativos.

O programa não teve continuidade na outra unidade hospitalar, no INI, que também iniciou a implantação do programa em 2016.

Este estudo teve como limitação o estágio atual de implantação do programa no IFF. Além disso, o limite para análise de implantação foi baseado principalmente na avaliação do

programa pelos atores envolvidos. Outro fator limitante da pesquisa foi o escasso material bibliográfico publicado. Segundo especialistas do próprio MS, este órgão buscou inicialmente disseminar a implantação do programa nas instituições de saúde, produzindo pouco material bibliográfico.

Assim, para validação do modelo e como proposta para futuros estudos, recomenda-se a realização de uma oficina com a participação de outras unidades que estejam em um estágio mais avançado na implantação do PNGC, especialmente alguma pertencente ao Estado da Bahia, e, na esfera municipal, alguma de Porto Alegre, constituindo as três esferas do SUS, já que pelo mapeamento realizado pelo DESID este estado e este município são os que representam maior número de participantes na fase “alimentando o APURASUS”. Esta oficina seria constituída de especialistas e representantes dessas organizações, além dos membros do MS representados pelo DESID, órgão responsável pelo programa. E as unidades contempladas seriam escolhidas, por conveniência, pelos secretários estadual e municipal de saúde dos estados participantes, de acordo com o Anexo IV.

Esta técnica, a realização de uma oficina, mostrou-se válida para pesquisas avaliativas nas áreas da educação e da saúde. Tem por finalidade a exploração de percepções, opiniões e conhecimentos individuais e coletivos, de forma equilibrada com os atores, usuários/público-alvo, e interessados no objeto de investigação (*stakeholders*), sendo, desta forma, importante a participação dos especialistas.

Para a FIOCRUZ, recomenda-se a implantação do SIC como gestão integrada de custos, dada a diversificação das unidades no contexto interno da instituição. Esse sistema possui metodologia sem critério de rateio, o que torna mais fácil sua operação.

Algumas considerações podem ser extraídas do questionário aplicado. De forma geral, no componente Recursos (físicos/matérias, humanos e financeiros) estes foram disponibilizados pelo programa de forma adequada/eficiente. No componente Atividades, alguns atores justificaram suas respostas ponderando que o planejamento do programa e a divulgação dos seus objetivos e metas não ocorreram de forma satisfatória, e este é um ponto importante a ser analisado, para além do ambiente de gestão. Com relação ao componente Produtos, este teve sua análise limitada visto que os mesmos (relatórios e indicadores) não foram disponibilizados pelo sistema, mas são ferramentas importantes para análise dos gestores. No componente Resultado todos os atores concordaram com a afirmativa de que as informações de custos são importantes no processo de tomada de decisão para os gestores, mas, neste item, responderam que não ocorreu melhoria nos processos internos da unidade. Por último, no

componente Impacto, a maioria dos atores ressaltou que uma boa gestão de custos pode ser uma ferramenta para auxílio no processo de subsidiar o financiamento das instituições de saúde.

Retomando a pergunta inicial do estudo, se o PNGC está sendo implantado de forma adequada no IFF. O autor recomenda o desenvolvimento de uma equipe multiprofissional de várias áreas para melhorar a qualidade de implementação do programa e a alimentação do sistema operacional; além disso, resalta-se principalmente a importância da disseminação das informações de custos e da gestão do conhecimento no ambiente interno da unidade para além do ambiente de gestão, pois atores importantes no contexto organizacional ainda não conhecem o programa. Nesse sentido destaca-se a necessidade de conscientização geral na instituição sobre a relevância da utilização do sistema de custos e seus benefícios.

No caso específico do IFF, a gestão de custos não fundamenta o orçamento. A programação orçamentária anual é feita com base na execução financeira do exercício anterior; ademais, os gestores da organização não estão utilizando as informações de custos no processo de tomada de decisão, mesmo sendo estas consideradas como importantes ferramentas. Como na literatura não foram encontrados modelos para monitoramento/avaliação do PNGC, o desenvolvimento desta pesquisa se tornou ainda mais difícil, por isso a necessidade de construção de um modelo inicial, que pode ajudar no monitoramento/avaliação do programa em outras instituições de saúde.

A visão que deve prevalecer na área pública de saúde é a de que o resultado social é mais importante do que o resultado financeiro. Porém, mesmo nesse sentido, não se deve prescindir de um sistema de informações que tenha gerenciamento sobre os custos das atividades desenvolvidas, pois essas informações podem comprovar as necessidades e prioridades das demandas da população no âmbito da saúde. Os hospitais públicos não devem ser geridos como empresas, já que seu resultado principal não visa ao lucro, e sim ao atendimento com qualidade para a sociedade, de forma a atender o maior número de cidadãos e os princípios fundamentais do SUS.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. **Gestão de Custos em Organizações Hospitalares**. Dissertação (Mestrado) - Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.
- ALMEIDA, C. M. DE. Reforma do Estado e reforma de sistemas de saúde: experiências internacionais e tendências de mudança. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 4, p. 263–286, 1999.
- BAHIA, DIÁRIO OFICIAL DO ESTADO. Portaria nº 1445/2016. Estabelece a obrigatoriedade das Unidades de Saúde da Rede Própria do Estado aderirem ao Programa Nacional de Gestão de Custos/APURASUS. 17 nov. 2016.
- BARBOSA, I. C. **Análise do nível de cobertura dos custos da Unidade de Cuidados Neonatais pela tabela SUS: o caso do Hospital Universitário Professor Alberto Antunes – HUPAA/AL**. Dissertação (Mestrado em Gestão e Economia da Saúde) - Pernambuco: Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, 30 out. 2014.
- BEZERRA, L. C. DE A.; CAZARIN, G.; ALVES, C. K. DE A. Modelagem de Programas: da Teoria à Operacionalização. In: **Avaliação em Saúde: Bases Conceituais e Operacionais**. 1. ed. Rio de Janeiro: MedBook, 2010. p. 65–78.
- BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. DE. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 903–931, 18 dez. 2010.
- BRASIL, FIOCRUZ. **Fundação Oswaldo Cruz uma Instituição à serviço da saúde**. Governamental. Disponível em: <<https://portal.fiocruz.br/perfil-institucional>>. Acesso em: 25 jun. 2018.
- BRASIL, FIOCRUZ/IFF. **Procedimento Operacional Padrão**, 22 abr. 2009. Acesso em: 1 nov. 2018.
- BRASIL, FIOCRUZ/IFF. **Colegiado Diretor**, 1 jun. 2014. Acesso em: 22 fev. 2019.
- BRASIL, FIOCRUZ/IFF. **Planejamento Estratégico 2018-2021**, 1 abr. 2018a. Acesso em: 1 nov. 2018.
- BRASIL, FIOCRUZ/IFF. **Instituto Nacional de Saúde da Mulher da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira - IFF**. Governamental. Disponível em: <<http://www.iff.fiocruz.br/index.php/institucional>>. Acesso em: 25 jun. 2018b.
- BRASIL, FIOCRUZ/IFF. **Relatório de Produção - Departamento de Informação e Documentação**, 12 set. 2018c. Acesso em: 1 nov. 2018.
- BRASIL, M. DO P., Orçamento e Gestão. **Plano Plurianual 2016-2019: desenvolvimento, produtividade e inclusão social**. Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico. MPOG-Brasil, 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/spi-1/ppa-2016-2019/ppa-2016-2019-ascom-3.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2018.

BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. 9 mar. 2011 a.

BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 716/2011. Dispõe sobre Sistema de Custos do Governo Federal. 24 out. 2011 b.

BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA, M. DA F. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - 7ª Edição**. Secretaria do Tesouro Nacional, 2017. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>>. Acesso em: 15 ago. 2018.

BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Programa Nacional de Gestão de Custos: manual técnico de custos-conceitos e metodologia**. Brasília: Ministério da Saúde, 2006.

BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Portaria n. 4.159**. Disponível em: <http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2010/prt4159_21_12_2010.html>. Acesso em: 25 jun. 2018.

BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Núcleos de economia da saúde: orientações para implantação**. Brasília - DF: Ministério da Saúde, 2012.

BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde**. Brasília - DF: Ministério da Saúde, 2013.

BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Manual – APURASUS Perfil Gestor de Custos**, 2014.

BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Programa Nacional de Gestão de Custos - PNGC**. Disponível em: <<http://portalms.saude.gov.br/acoes-e-programas/pngc/sobre-o-programa>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Plano Nacional de Saúde-PNS: 2016-2019**. Brasília: Ministério da Saúde, 2016.

BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **PNGC**. Disponível em: <http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/folder/programa_nacional_gestao_custos.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2018a.

BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE. Portaria nº 55/2018. Institui, no âmbito do Ministério da Saúde, o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS (APURASUS). 10 jan. 2018 b, Sec. 1, p. 37–38.

BRASIL, MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, M. DO P.; DESENVOLVIMENTO E. Portaria nº 315, de 04 de outubro de 2017. Portaria de alteração dos atributos do PPA 2016-2019 no ano de 2017 (Portaria nº 315, de 04 de outubro de 2017). 5 out. 2017, Sec. 1, p. 130–243.

BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Lei 8.080 de 19 de setembro de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm>. Acesso em: 25 jun. 2018.

BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. 10.180. Lei n 10,180, de 6 de fevereiro de 2001, que " Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências." 6 fev. 2001.

BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto n. 6976. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. 7 out. 2009.

BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei nº 13.249, de 13 de janeiro de 2016. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019. 5 out. 2017, Sec. 1, p. 1–2.

BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, C. C. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 17 mar. 1964.

BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, C. C. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 25 fev. 1967.

BRASIL, PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, C. C. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 4 maio 2000.

CAPELLINI, G. DE A. **Matriz de maturidade dos sistemas de custos em hospitais**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2013.

CAVALCANTI, M. M. DE A. AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS. **Interfaces de Saberes**, v. 6, n. 1, 2006.

CAZARIN, G.; MENDES, M. F. DE M.; ALBUQUERQUE, K. M. DE. Perguntas Avaliativas. In: **Avaliação em Saúde: Bases conceituais e Operacionais**. 1. ed. Rio de Janeiro: MedBook, 2010. p. 79–87.

CHAMPAGNE, F. et al. A Avaliação no Campo da Saúde: conceitos e métodos. In: **Avaliação: conceitos e métodos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2011a. p. 41–60.

CHAMPAGNE, F. et al. A Análise da Implantação. In: **Avaliação: conceitos e métodos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2011b. p. 217–238.

CHAMPAGNE, F.; BROUSSELLE, A.; HARTZ, Z. M. DE A.; CONTANDRIOPOULOS, A.-P. Modelizar as intervenções. In: BROUSSELLE, A. *et al.* (Org.). **Avaliação: conceitos e métodos**. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2011. p. 61–74.

CHIANCA, T. K. SANTOS, E. M.; CRUZ, M. M. (Org.). **Avaliação em saúde: dos modelos teóricos à prática da avaliação de programas de controle de processos endêmicos**. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2014. **Saúde em Debate**, v. 41, p. 400–404, mar. 2017.

COSTA, N. DO R.; RIBEIRO, J. M.; SILVA, P. L. B. Reforma do Estado e mudança organizacional: um estudo de hospitais públicos. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 5, n. 2, p. 427–442, 2000.

COSTA, S. C.; BAHIA, L. Brasil Saúde Amanhã complexo econômico-industrial da saúde. In: GADELHA, C. A. G. et al. (Eds.). **Geração e Trajetória de Inovação nos Serviços de Saúde**. Rio de Janeiro, RJ: Editora FIOCRUZ, 2017. p. 24–60.

COURA, B. et al. Visão geral e conceitos básicos da gestão de custos em saúde. In: **Gestão de custos em saúde**. Gestão em Saúde - FGV Management. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. p. 15–46.

CRUVINEL, D. P.; DE LIMA, D. V. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 3, p. 69–85, 2011.

DA SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. **UFSC, Florianópolis, 4a. edição**, v. 123, n. 4 edição revisada, p. 138, 2005.

DESID, SECRETARIA EXECUTIVA, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **A economia da saúde e a gestão de custos no SUS**. Brasília, DF, 27 jul. 2016. Acesso em: 13 ago. 2018.

DUBOIS, C.-A.; CHAMPAGNE, F.; BILODEAU, H. Histórico da Avaliação. In: **Avaliação: conceitos e métodos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2011. p. 19–39.

DUTRA, R. G. **Custos: Uma abordagem prática**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

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

FARIAS, D. C.; ARAUJO, F. O. DE. Gestão hospitalar no Brasil: revisão da literatura visando ao aprimoramento das práticas administrativas em hospitais. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 22, n. 6, p. 1895–1904, jun. 2017.

FIOCRUZ. **Relatório de Gestão Fiocruz 2016**, 28 set. 2017. Disponível em: <<https://portal.fiocruz.br/documento/relatorio-de-gestao-fiocruz-2016>>. Acesso em: 31 ago. 2018.

FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Sistema Integrado de Informações Gerenciais – SIIG**, Fundação Oswaldo Cruz, 1 nov. 2004. Acesso em: 31 ago. 2018.

FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **VII - Congresso Interno - Conhecimento e inovação para saúde desenvolvimento e cidadania: O Estatuto da Fiocruz**. Fundação Oswaldo Cruz, 30 nov. 2015a. Disponível em: <<https://congressointerno.fiocruz.br/sites/congressointerno.fiocruz.br/files/documentos/VII%20Congresso%20Interno%20-%20Relat%C3%B3rio%20Final%20-%20Carta%20Pol%C3%ADtica%20Estatuto%20Mo%C3%A7%C3%B5es%20e%20Pend%C3%Aancias.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2018.

FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Projeto Básico**, 14 dez. 2015b. Acesso em: 13 ago. 2018.

FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Relatório de Gestão Fiocruz 2017**, 28 set. 2017. Disponível em: <<https://portal.fiocruz.br/documento/relatorio-de-gestao-fiocruz-2016>>. Acesso em: 31 ago. 2018.

FIOCRUZ, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Relatório de atividades**, 1 abr. 2018. Acesso em: 1 nov. 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIRALDES, M. DO R. Distribuição de recursos num sistema de saúde público. **Análise Social**, v. 24, n. 101/102, p. 815–828, 1988.

GNISCI, E. F. DOS S. **A implementação do sistema de informação de custos do setor público: O caso do Governo Federal**. PhD Thesis—Rio de Janeiro, RJ: FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS, jan. 2010.

GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; AMORIM, C. A. DE. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Faces: Revista de Administração**, v. 8, n. 4, 2009.

HARTZ, Z. M. DE A. Explorando novos caminhos na pesquisa avaliativa das ações de saúde. In: **Avaliação em saúde: dos modelos conceituais à prática na análise da implantação de programas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Fiocruz, 1997. p. 19–28.

HARTZ, Z. M. A.; Avaliação em Saúde. In: PEREIRA, I. B.; LIMA, J.C.F. (Orgs.). **Dicionário da educação profissional em saúde – Rio de Janeiro: EPSJV, 2006. p.159-166.**

HOLANDA, V. B. DE; LATTMAN-WELTMAN, F.; FABRÍCIA, G. (EDS.). Formação do marco regulatório. In: **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. p. 41–51.

HOLANDA, V. B. DE; LATTMAN-WELTMAN, F.; QUIMARÃES, F. (EDS.). Conceito de custo na administração pública e estratégia geral de implementação do sistema. In: **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. p. 69–100.

HORNGREN, CHARLES E FOSTER, C. T. F. George. Datar, Srikant M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, n. 9 edição, 2000.

JAQUES, N. D.; SIMOES, G. L.; SANTOS, M. DA S. Experiência da implantação do sistema de apuração de custos em dois hospitais de referência de ensino e pesquisa da FIOCRUZ. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, v. 0, n. 0, 14 nov. 2017.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar no Brasil: Em busca da excelência**. São Paulo: Singular, 2009.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. DE. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, ago. 2010.

MARIA, C. J. DE; OLIVEIRA, J. A. L. **Custos no Setor Público: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais**. Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC. **Anais 2015**. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3956>>. Acesso em: 1 abr. 2018.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003. v. 9.

MATOS, A. J. DE. **Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão**. 3. ed. São Paulo: Editora SIS - Publicações e Serviços LTDA, 2002.

- MENDES, Á.; FUNCIA, F. R. O SUS e seu financiamento. In: MARQUES, R. M.; PIOLA, S. F.; ROA, A. C. (Eds.). **Sistema de saúde no Brasil: organização e financiamento**. 1. ed. Rio de Janeiro; Brasília: ABrES; Ministério da Saúde, Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento; OPAS/OMS no Brasil, 2016. p. 139–168.
- MENDES, E. V. As redes de atenção à saúde: revisão bibliográfica, fundamentos, conceito e elementos constitutivos. In: **As redes de atenção à saúde**. 2. ed. Brasília: Organização Pan-Americana da Saúde, 2011.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE, DESID. **Mapeamento do PNGC**, 28 ago. 2018. Acesso em: 1 nov. 2018.
- NATAL, S. et al. Estudo de avaliabilidade da rede de formação de Recursos Humanos da Secretaria de Vigilância em Saúde do Ministério da Saúde. **Cadernos Saúde Coletiva**, v. 18, n. 4, p. 560–571, 2010.
- OLIVEIRA, C. M. et al. Avaliabilidade do Programa de Valorização do Profissional da Atenção Básica (PROVAB): desafios para gestão do trabalho. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, n. 10, p. 2999–3010, out. 2015.
- OLIVEIRA, D. F. A implantação de um sistema de gestão de custos no hospital universitário pela EBSEH: um estudo de caso com utilização do PMBOK. **RAHIS**, v. 13, n. 3, 26 jan. 2017.
- OLIVEIRA, L. G. D. DE et al. Modelo de avaliação do programa de controle da tuberculose. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 15, n. suppl 1, p. 997–1008, jun. 2010.
- OMS, O. M. DA S. **Relatório Mundial da Saúde 2010: Financiamento dos Sistemas de Saúde - o caminho para a Cobertura Universal**. Organização Mundial da Saúde: Organização Pan-Americana da Saúde, 17 jul. 2015. Disponível em: <http://www.who.int/whr/2010/whr10_pt.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2019.
- PIMENTEL, A. O método da análise documental: seu uso numa pesquisa historiográfica. **Cadernos de Pesquisa**, n. 114, p. 179–195, 2001.
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Editora Saraiva - 5 edição, 2018.
- SAMICO, I. et al. (EDS.). **Avaliação em Saúde: Bases conceituais e Operacionais**. 1. ed. Rio de Janeiro: MedBook, 2010.
- SAMICO, I.; FIGUEIRÓ, A. C.; FRIAS, P. G. DE. Abordagens Metodológicas na Avaliação em Saúde. In: **Avaliação em Saúde: Bases conceituais e Operacionais**. 1. ed. Rio de Janeiro: MedBook, 2010. p. 15–28.
- SANCHO, L. G.; DAIN, S. Avaliação em Saúde e Avaliação Econômica em Saúde: introdução ao debate sobre seus pontos de interseção. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 17, p. 765–774, mar. 2012.
- SANTOS, E. M. DOS et al. Avaliação do grau de implantação do programa de controle da transmissão vertical do HIV em maternidades do “Projeto Nascer”: Implementation evaluation of Brazil’s National vertical HIV transmission control program in maternity clinics

participating in the “Nascer” Project. **Epidemiologia e Serviços de Saúde**, v. 19, n. 3, set. 2010.

SANTOS, S. B. D. **O uso da Contabilidade de Custos como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de grande porte**. Dissertação (Mestrado) - Rio de Janeiro, RJ: UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, 2014.

SERGIPE, SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE. **Saúde - ECONOMIA DA SAÚDE**. Disponível em: <<http://observatorio.se.gov.br/saude/noticias-observatorio>>. Acesso em: 27 jun. 2018.

SILVA, M. M. DA. **O Que o SUS Ganha com a Gestão de Custo: Programa Nacional de Gestão de Custos**. Palestra apresentado em 1º Simpósio de Economia da Saúde. Brasília, 19 jun. 2018. Disponível em: <<http://geesc.cedeplar.ufmg.br/wp-content/uploads/2018/07/Exposicao-Maciene-Mendes-simpo-sio-ecos-PNGC.pdf>>. Acesso em: 1 fev. 2019.

SOUSA, S. R. A. E. **Modelo Lógico Teórico, validade por especialistas, de um serviço de gerenciamento da terapia medicamentosa**. Dissertação (Mestrado)—Minas Gerais: Faculdade de Farmácia da Universidade Federal de Minas Gerais, 2016.

VIACAVA, F. et al. Uma metodologia de avaliação do desempenho do sistema de saúde brasileiro. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 9, n. 3, p. 711–724, set. 2004.

VIACAVA, FRANCISCO et al. **Projeto de avaliação do desempenho do sistema de saúde brasileiro: indicadores para monitoramento: relatório final**. Rio de Janeiro, RJ: Fiocruz, out. 2011. Disponível em: <https://www.proadess.icict.fiocruz.br/SGDP-RELATORIO_FINAL%20_com_sumario_atualizadorev%202014.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2016.

VIEIRA, F. S. Produção de informação de custos para a tomada de decisão no Sistema Único de Saúde: uma questão para a política pública. <http://www.ipea.gov.br>, jun. 2017.

VITORINO, S. A. S. **Avaliação da implantação da Vigilância Alimentar e Nutricional na Atenção Primária em Saúde: Estudo de Caso em municípios de pequeno porte de Minas Gerais**. Aula apresentado em Disciplina de Avaliação em Saúde do curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Saúde Pública da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca - Ensp/Fiocruz. Rio de Janeiro, 4 out. 2016. Disponível em: <https://1drv.ms/b/s!AqGf6sqQy0PEg6BYj3_6s0pdHy8ecw>. Acesso em: 3 abr. 2018.

VITORINO, S. A. S. **Avaliação da implantação da vigilância alimentar e nutricional na atenção primária em saúde: estudos de caso em municípios de pequeno porte de Minas Gerais**. Thesis—Rio de Janeiro, RJ: Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca - ENSP/Fiocruz, 2017.

VITORINO, S. A. S.; CRUZ, M. M. DA; BARROS, D. C. DE. Validação do modelo lógico teórico da vigilância alimentar e nutricional na atenção primária em saúde. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 33, n. 12, 18 dez. 2017.

ANEXO I**TERMO DE ANUÊNCIA INSTITUCIONAL****Autorização de realização e assunção da corresponsabilidade**

Instituição Coparticipante: (inserir o nome da instituição)

CNPJ: (inserir número do registro da pessoa jurídica no cadastro nacional)

Declaro ter lido e concordar com o Certificado de Apresentação para Apreciação Ética 03426918.2.0000.5240, emitido pelo Comitê de Ética em Pesquisa da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca (CEP/ENSP/FIOCRUZ), conhecer e cumprir as Resoluções Éticas Brasileiras, em especial às Resoluções Conselho Nacional de Saúde 466/12, 510/16 e 580/18. Esta instituição está ciente de suas corresponsabilidades como instituição coparticipante do projeto de pesquisa intitulado “**O Programa Nacional de Gestão de Custos do Sistema Único de Saúde: a análise da implantação**”, sob responsabilidade do Pesquisador Responsável, Marcio Roberto Begami Escarlante, Analista de Gestão em Saúde, Matrícula SIAPE nº _____, e de seu compromisso no resguardo da segurança e bem-estar dos sujeitos de pesquisa nela recrutados, dispondo de infraestrutura necessária para a garantia de tal segurança e bem-estar.

Local, de de 2019.

(assinatura do representante legal)

Nome completo

Cargo completo

Matrícula ou CPF do responsável institucional*

ANEXO II**TERMO DE COMPROMISSO DE UTILIZAÇÃO DE DADOS**

Eu, Marcio Roberto Begami Escarlante, da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca/Fiocruz, do Programa de Pós-graduação em Saúde Pública/Mestrado Profissional em Política e Gestão da Ciência, Tecnologia e Inovação em Saúde da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca da Fundação Oswaldo Cruz (ENSP/FIOCRUZ), no âmbito do projeto de pesquisa intitulado “**O Programa Nacional de Gestão de Custos do Sistema Único de Saúde : a análise da implantação**” comprometo-me com a utilização dos documentos internos da unidade do Instituto _____ com informações direcionadas ao Planejamento, Gestão/Organização e Monitoramento/Avaliação, e demais documentos institucionais. Bem como outros documentos que nortearam o Instituto no seu processo de decisão.

Comprometo-me a manter a confidencialidade dos dados coletados nos documentos institucionais, bem como com a privacidade de seus conteúdos.

Esclareço que os dados a serem coletados se referem aos documentos confidenciais e não confidenciais da unidade, no período de _____ a _____.

Declaro entender que é minha a responsabilidade de cuidar da integridade das informações e de garantir a confidencialidade dos dados e a privacidade dos indivíduos que terão suas informações acessadas.

Também é minha a responsabilidade de não repassar os dados coletados ou o banco de dados em sua íntegra, ou parte dele, às pessoas não envolvidas na equipe da pesquisa.

Por fim, comprometo-me com a guarda, cuidado e utilização das informações apenas para cumprimento dos objetivos previstos nesta pesquisa aqui referida. Qualquer outra pesquisa em que eu precise coletar informações serão submetidas a apreciação do CEP/ENSP.

Rio de Janeiro, ___ de _____ de _____.

Assinatura do pesquisador responsável

ANEXO III

TERMO DE CONSENTIMENTO E LIVRE ESCLARECIMENTO

Prezado (a) participante,

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa “**O Programa Nacional de Gestão de Custos do Sistema Único de Saúde**: a análise da implantação”, desenvolvida por Marcio Roberto Begami Escarlante, aluno de Mestrado Profissional em Política e Gestão de Ciência Tecnologia e Inovação, do curso de Saúde Pública da Escola Nacional Sergio Arouca - ENSP/FIOCRUZ, sob a orientação do Prof. Dr. José Manuel Santos de Varge Maldonado.

O objetivo do estudo é “analisar a implantação do Programa Nacional de Gestão de Custos no Instituto Nacional da Mulher, da Criança e do Adolescente Fernandes Figueira”.

Sua participação é voluntária, você tem plena autonomia para decidir se quer ou não participar, bem como retirar sua participação a qualquer momento. Você não será penalizado de nenhuma maneira caso decida não consentir sua participação, ou desistir da mesma. Contudo, a sua participação é muito importante para a execução da pesquisa.

Para assegurar a confidencialidade e a privacidade das informações prestadas, apenas os pesquisadores envolvidos na pesquisa que assinarem o Termo de Compromisso de Sigilo - TCS terão acesso a seus dados e a todos os demais dados decorrentes dessa pesquisa. Além disso, qualquer dado que possa identificar seu nome e cargo serão omitidos na divulgação dos resultados da pesquisa e o material coletado será armazenado em local seguro. Somente serão divulgadas as informações autorizadas. Ao final da pesquisa todo material será mantido em arquivo por pelo menos 5 anos, conforme Resoluções nº 466/12 e 510/16 e orientações do CEP/ENSP e, com o fim deste prazo, será descartado.

Em atenção aos possíveis riscos, em especial aos participantes para a aplicação do questionário, estão sendo adotadas todas as medidas para minimizá-los. Para evitar o constrangimento hierárquico e garantir a autonomia e dignidade para participar, ou não, está previsto o esclarecimento de cada responsável institucional e envio de convite individualizado esclarecendo sobre o projeto e as questões éticas, destacando que a qualquer momento o convidado pode declinar do convite.

Para minimizar a exposição da identidade do participante durante o desenvolvimento dos trabalhos e construção dos produtos, está prevista a identificação por perfil do ator-chave

em estratégico, tático e operacional. Para todo registro que, porventura, gerar risco de identificação individualizada, será trabalhado para resguardar sua guarda sigilosa atendendo aos critérios éticos em pesquisa (BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013, 2016, 2018b) e à Lei de Acesso à Informação, ficando disponível somente ao grupo de pesquisa que participa do projeto. A sistematização dos registros para elaboração dos produtos busca identificar o coletivo de forma consolidada, sem identificar o participante de cada fala no relatório de pesquisa e demais produtos.

Apesar dessas medidas na realização do estudo, toda pesquisa com seres humanos envolve risco em tipos e gradações variados, conforme o Capítulo IV da Resolução do Conselho Nacional de Saúde nº 510/2016. No caso desta pesquisa, os riscos previsíveis estão relacionados a danos à dimensão intelectual, isto é, possíveis constrangimentos que podem ser causados quando da realização do momento presencial e aproveitamento dos registros para elaboração dos produtos de pesquisa. Portanto, as medidas ordinárias priorizam o sigilo da fonte e cada participante, por meio de contato individual e manifestação expressa, poderá de forma autônoma solicitar a inclusão do seu nome como colaborador nos produtos da pesquisa.

Com relação aos resultados da pesquisa, esses serão publicados em artigos científicos, apresentados em palestras dirigidas, prioritariamente, ao público participante, publicados na forma de dissertação e apresentados em eventos técnico-científicos.

Este termo foi redigido em duas vias, sendo uma para o participante e outra para o pesquisador responsável. Todas as páginas deverão ser rubricadas pelo participante da pesquisa e pelo pesquisador responsável, com ambas as assinaturas apostas na última página.

Em caso de dúvida quanto à condução ética do estudo, entre em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa da ENSP. O Comitê é formado por um grupo de pessoas que têm por objetivo defender os interesses dos participantes das pesquisas em sua integridade e dignidade e assim, contribuir para que sejam seguidos padrões éticos na realização de pesquisas.

Comitê de Ética em Pesquisa da Ensp/Fiocruz

Tel.: (21) 2598-2863

e-mail: cep@ensp.fiocruz.br

site: <http://www.ensp.fiocruz.br/etica>.

Endereço: Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca/ Fiocruz, Rua Leopoldo Bulhões, 1.480 – Térreo – Manguinhos – RJ – CEP: 21.041-210.

Pesquisador responsável: Marcio Roberto Begami Escarlata - Mestrando da ENSP/Fiocruz

Tel.:

E-mail:

Endereço Institucional: Instituto Nacional de Saúde da Criança, da mulher e do adolescente Fernandes Figueira, Av. Rui Barbosa 716 - Flamengo - RJ - CEP: 22.250-020.

Rio de Janeiro, 20 de fevereiro 2019.

Marcio Roberto Begami Escarlate
Pesquisador Responsável
Analista de Gestão em Saúde
Matrícula SIAPE 159.594-0

Declaro que entendi os objetivos e condições de minha participação na pesquisa intitulada **“O Programa Nacional de Gestão de Custos do Sistema Único de Saúde: a análise da implantação”** e concordo em participar:

Assinatura do participante

ANEXO IV
CARTA DE ENCAMINHAMENTO

Rio de Janeiro, ___ de _____ de ____.

Exmo. _____
Secretário da Saúde do Estado da Bahia
Prezado Secretário,

Com atenciosos cumprimentos, dirigimo-nos para informar que o Mestrando Marcio Roberto Begami Escarlata do Mestrado Profissional em Política e Gestão da Ciência Tecnologia e Inovação em Saúde Pública da Escola Nacional Sergio Arouca está desenvolvendo o Projeto “**O Programa Nacional de Gestão de Custos do Sistema Único de Saúde: a análise da implantação**”. O projeto tem por objetivo geral disponibilizar uma ferramenta para melhor compreensão, monitoramento e avaliação do PNGC em contextos hospitalares dos três entes federativos, para o qual identificou-se a relevância da construção participativa, estreitando os laços entre a academia, a gestão do SUS e a sociedade.

Com base no referencial teórico metodológico da pesquisa avaliativa, busca-se o alcance desse objetivo por meio de um estudo de avaliabilidade. Este estudo compreende a construção, proposição e validação de uma Modelo Lógico Teórico do PNGC, com foco na atenção hospitalar, para melhor compreensão, monitoramento e avaliação da intervenção. Assim, está em curso um mapeamento sistemático da literatura e uma análise documental de três unidades participantes (uma por esfera), para alcançarmos juntos uma proposição de um modelo consubstanciado no avanço científico existente e que atenda às especificidades das três esferas de governo.

Esclarecemos que as unidades participantes foram selecionadas por conveniência, com base no critério de maior número de unidades hospitalares alimentando o PNGC/APURASUS, conforme informações prestadas, em 28/08/2018, pelo Departamento de Economia da Saúde, Investimento e Desenvolvimento. Portanto, solicitamos informar quanto ao interesse dessa Secretaria participar e indicar respectiva unidade hospitalar.

Confirmado o interesse em participar do estudo, em especial no enriquecimento da documentação a ser analisada e posterior validação da matriz, solicitamos verificar a possibilidade de colaboração dessa conceituada organização. Deste modo, torna-se necessário: complementar com os documentos à adequada análise documental; indicar pelo menos uma unidade hospitalar e os atores-chave, para participação de oficina de especialistas /grupo focal; e completar, assinar e nos retornar o Termo de Autorização.

Agradecemos a atenção dispensada ao assunto, permanecendo à disposição para qualquer esclarecimento.

Atenciosamente _____

ANEXO V

Este questionário tem como objetivo aprimorar a construção de uma ferramenta para melhor compreensão, monitoramento e avaliação do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC).

Público-Alvo: Pessoas que atuam/atuaram na implantação do programa na unidade.

Preencha o Instituição/Departamento:

Responda as afirmativas abaixo considerando sua experiência no projeto/prática de forma sucinta, justificando. No final do questionário, espaço aberto para sugestões/melhorias.

() Sim ou Não.

1. Recursos

Os recursos físicos/materiais, humanos e financeiros que foram disponibilizados para programa foram/são adequados? () Sim () Não.

2. Atividade

Em relação ao planejamento (projeto, objetivo, meta) quando da implantação do programa, este foi divulgado adequadamente? () Sim () Não.

3. Produtos

Os relatórios (custo total da unidade; itens de custo por centro de custo: formação de custos totais por centro de custo; custo unitário médio) e os indicadores (m² de área limpa; kg de roupa lavada; parto; paciente-dia e da hora cirúrgica) que são/serão disponibilizados pelo programa são adequados? () Sim () Não.

4. Resultado

Os gestores das instituições podem utilizar as informações de custos para subsidiarem à tomada de decisão racional na utilização dos recursos disponíveis? () Sim () Não.

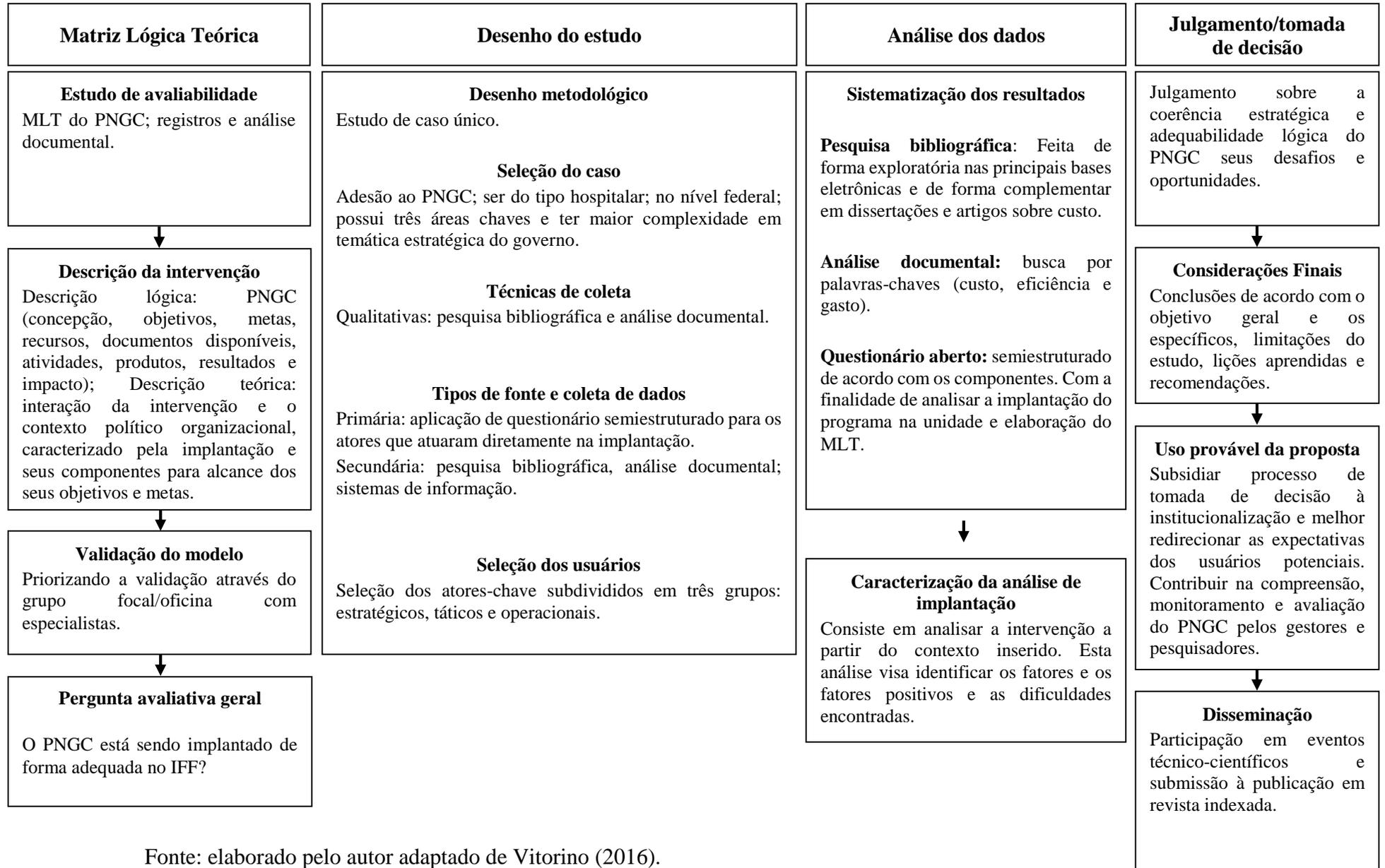
5. Impacto

A portaria nº 55/2018 que instituiu o PNGC e o Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS o (APURASUS), considera a necessidade de estimular práticas administrativas que propiciem melhorias de processos que resultem na alocação mais eficiente de recursos e na qualidade do gasto público. Nesse sentido na sua opinião, a gestão de custos pode fundamentar a necessidade de financiamento nas instituições de saúde? () Sim () Não.

Espaço para sugestões/melhorias.

ANEXO VI

Descrição da pesquisa



Fonte: elaborado pelo autor adaptado de Vitorino (2016).