



Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Bacharelado Em Ciências Contábeis

LAÍS DE SOUSA LEAL

**Desafios e implicações na apuração de custos na gestão por linhas de cuidado**

Brasília - DF

2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professora Doutora Cláudia da Conceição Garcia  
Decana de Ensino de Graduação

Professora Doutora Helena Eri Shimizu  
Decana de Pós-Graduação

Professora Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Brito  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

LAÍS DE SOUSA LEAL

**DESAFIOS E IMPLICAÇÕES NA APURAÇÃO DE CUSTOS NA GESTÃO POR  
LINHAS DE CUIDADO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Contabilidade.

Orientador: Professora Doutora. Beatriz Fátima Morgan

Área: Contabilidade de Custos

Brasília - DF

2017

LAÍS DE SOUSA LEAL

**DESAFIOS E IMPLICAÇÕES NA APURAÇÃO DE CUSTOS NA GESTÃO POR  
LINHAS DE CUIDADO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Doutora Beatriz Fátima Morgan

Brasília, 20 de novembro de 2017.

**Banca Examinadora**

---

Professora Doutora Beatriz Fátima Morgan  
Universidade de Brasília - UnB

---

Professora Rosane Maria Pio da Silva  
Universidade de Brasília - UnB

Leal, Laís de Sousa.

Desafios e implicações na apuração de custos na gestão por linhas de cuidado.

Laís de Sousa Leal – Brasília, 2017. P.29

Orientador (a): Professora Doutora Beatriz Fátima Morgan

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia – Graduação) – Universidade de Brasília,  
2017/2. Bibliografia

1. Introdução. 2. Referencial teórico. 3. Metodologia. 4. Discussão. 5. Considerações Finais

I. Custos. II. Linha de cuidado. III. Saúde Pública

CDD-

Dedico este trabalho aos meus pais e a minha orientadora pela dedicação e conhecimento compartilhado.

“As pessoas felizes lembram o passado com gratidão, alegram-se com o presente e encaram o futuro sem medo”.

Epicuro.

## **RESUMO**

O presente trabalho buscou na literatura conceitos para entender melhor o que são as linhas de cuidado, como elas funcionam, porque existem e qual o conteúdo da Contabilidade de Custos seria o mais apropriado para a base da pesquisa. Portanto se trata de uma pesquisa bibliográfica e qualitativa e teve como objetivo identificar os desafios e as implicações da apuração de custos nas linhas de cuidado. Para isso analisamos e descrevemos cada implicação e desafio. Chegando aos principais que foram, os vários entes que compõem o sistema de saúde pública, sistema de informação deficiente, informações incompletas dos pacientes, comunicação deficiente entre as unidades que compõem as linhas de cuidado, falta de capacitação dos servidores para uso dos sistemas e a evasão dos pacientes das linhas de cuidado para a rede particular, para realização de alguns procedimentos que eram para serem realizados dentro das linhas de cuidado na rede pública. A pesquisa possibilita o gestor enxergar os principais problemas do gerenciamento de custos nas linhas de cuidado e conseqüente que ele tome medidas para desenvolver melhor sua gestão.

**Palavras-chaves:** Custos. Linha de cuidado. Saúde Pública



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

**Figura 1- Desenho da linha de cuidado (adaptado do vídeo Linha de Cuidado). ..... 19**

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>12</b>
2.1 Apuração de custos nas organizações.....	12
2.2 Gestão de custos interorganizacionais.....	13
2.3 Gestão de custos na saúde.....	16
2.4 Caracterização, definição, objetivo das linhas de cuidado .....	18
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>20</b>
<b>4 DISCUSSÃO .....</b>	<b>21</b>
4.1 Primeira etapa: Instituições envolvidas na linha de cuidados.....	21
4.2 Segunda etapa: Elementos para apuração de custos por linha de cuidado .....	22
4.3 Terceira etapa : Desafios e as implicações envolvidas na apuração de custos nas linhas de cuidado. ....	23
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>25</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>26</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O tema gestão na saúde tem relevância na sociedade, as pessoas mostram interessadas para debater e opinar sobre o assunto. E no Brasil não é diferente, o setor passa por grandes dificuldades na sua administração como, falta de médico, falta de medicamentos, recursos mal aplicados, desperdício. Isso se deve a vários fatores dentre os principais é a falta de acompanhamento da gestão em todo o processo de custos do sistema de saúde.

Uma das obrigações do Estado é proporcionar o serviço de saúde para a população. O dever de proporcionar isso aos cidadãos por muitas vezes deixa o governo preocupado só com o fato de existir o serviço, deixando de lado a preocupação com o gerenciamento e a qualidade do sistema de saúde.

Somente nos anos 90 que o tema gestão, nesse setor, ganhou visibilidade e os gestores passaram a dar maior importância a esse assunto (MOURA; VIRIATO, 2008). Desde de então, o governo vem a cada dia tentando melhorar o gerenciamento dos recursos e do orçamento destinado para a saúde. Empregando técnicas de gestão como a de segregar a população e distribuir o atendimento em unidades básicas de atenção em saúde onde cada unidade vai cuidar de “x” famílias da região, dando a atenção básica e acompanhando o paciente de perto, fazendo com que os recursos sejam melhor direcionados e a população receba o serviço, perto de sua casa.

O gestor tem várias ferramentas para ajudar a desenvolver uma gestão eficaz e eficiente, algumas são provenientes da Contabilidade de Custos. A Contabilidade de Custos possui ferramentas de controle e gerenciamento e traz com ela várias formas de apurar os custos dos objetos de custos através dos métodos de custeio. Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.44) objeto de custos é “qualquer coisa para qual sejam desejados dados de custos”. As entidades públicas utilizam vários objetos de custos para a apuração no sistema de saúde como unidades de saúde, doenças, departamentos e remédios. Eles extraem os dados e levantam o quanto precisam de recursos, e apuram o resultado.

Vem sendo trabalhado, novas propostas de gerenciamento para melhorar a gestão dos recursos destinados a saúde e para proporcionar ao cidadão uma saúde de melhor qualidade. Uma dessas novas propostas são as linhas de cuidado. Que é uma organização do serviço de saúde, que opera nas necessidades do usuário, ela traça o caminho do paciente pelo sistema de saúde fazendo com que o sistema fique integrado e o usuário saiba quando procurar e onde procurar o atendimento que necessita, que será abordado com mais ênfase no decorrer do trabalho.

Com tantos problemas na gestão e a solução que a Contabilidade de Custos pode proporcionar ao sistema de saúde, a pesquisadora quer desenvolver neste trabalho responder a seguinte pergunta: Quais desafios e implicações da apuração de custos por Linha de Cuidado? Com objetivo de identificar os desafios e implicações para o desenvolvimento da apuração de custos nas linhas de cuidado. Identificar como os recursos estão sendo aplicados e de que forma, diminuir os custos, como tornar mais eficiente e eficaz o sistema de saúde, ajudando o gestor a desempenhar um controle e uma gestão melhor do orçamento.

A pesquisa se justifica pelo fato de existirem poucas pesquisas sobre o tema, e pela relevância que a saúde pública tem no cenário brasileiro.

A pesquisa realizada foi uma pesquisa bibliográfica, buscou-se na literatura embasamento para a evolução e conclusão do trabalho. Quanto ao enfoque do trabalho, foi qualitativo analisamos os desafios e as implicações da linha de cuidado, somente descrevendo quais foram encontrados, sem quantificá-los.

Estrutura do trabalho segue por cinco seções, seção um a introdução onde consta, um olhar geral do trabalho. Seção dois o referencial teórico que busca na literatura referências para o desenvolvimento do trabalho. Seção três a metodologia aplicada para extrair dados para a pesquisa. Seção quatro a discussão, pesquisa desenvolvida, os resultados e a conclusão do objetivo da pesquisa. E seção cinco a conclusão do trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Apuração de custos nas organizações

Com a revolução industrial houve a necessidade de mensurar os estoques e o resultado financeiro, surgindo aos poucos a Contabilidade de Custos (MARTINS, 2010). Com o passar dos anos as organizações foram evoluindo, crescendo e modernizando e viram que a apuração de custos gerava discussões e problemas. Para sanar as discussões e solucionar os problemas foram desenvolvidos vários métodos de apuração de custos. Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.128) descrevem o objetivo dos métodos de custeio.

Os métodos de custeio objetivam determinar o custo unitário de cada bem ou serviço produzido por uma empresa. Para tanto, eles partem das configurações dos custos diretos e indiretos. Os métodos procuram atribuir os gastos apresentados pela organização para cada um dos bens ou serviços.

Os métodos de custeio ajudam as entidades a determinar de maneira aprimorada os seus custos, e os métodos mais utilizados são: custeio por absorção, custeio variável e o custeio baseado em atividades.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.84) define custeio por absorção como “o método de custeio que inclui todos os custos de produção, materiais direto, mão de obra direto e custos indiretos de produção variáveis e fixos no custo do produto”. Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.129) dizem “o custeio para absorção é um método de custeio mais usado em quase todo o mundo, pois incorpora todos os tipos de custos aos produtos, possibilitando a extração do custo de unidades de cada um deles”. O custo unitário de cada produto é obtido somando os custos de produção do período e dividindo pela quantidade produzida. Esse método é o único que a legislação brasileira permite para fins de demonstração, o que Oliveira e Perez Junior (2000, p. 24) explicam, “A legislação societária e comercial brasileira determina que a escrituração comercial seja feita de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil. O sistema de custeio que atende a tais princípios é o custeio por absorção”.

De acordo com Martins (2010, p.198) “no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado para os estoques só vão, como consequência custos variáveis”. Com conceito de custeio variável surge o da margem de contribuição que é o valor das vendas do produto menos os custos e despesas variáveis. Obtendo o valor real de contribuição dos produtos para a empresa, sem a influência dos custos fixos. Que de acordo com Dubois, kulpa e Souza (2009, p.134) “os custos fixos ocorrem de qualquer maneira, mesmo que não haja

nenhuma quantidade produzida no período de tempo em análise, eles são considerados como se fossem despesas, que deverão ser pagas por uma certa margem de contribuição gerada pelos produtos vendidos”.

O custeio baseado em atividades segundo Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.275):

É o um método de custeio projetado para dar aos gerentes informações de custo para decisões estratégicas e outros tipos ou decisões que possam afetar a capacidade e, portanto, os custos “fixos”, bem como as variáveis. O custeio baseado em atividades é normalmente usado como um complemento em vez de um substituto do sistema de custeio usual de uma empresa.

As organizações usam os sistemas que fornecem informações financeiras e usam o custeio baseado em atividades para as decisões gerenciais (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007). De acordo com Martins (2010 p. 86) “[...] é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos [...]” Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.158) dizem, “ é um método de custeio que possibilita avaliar com acurácia as atividades envolvidas em uma empresa (tanto industrial como de serviço), utilizando direcionadores para atribuir os gastos indiretos de uma forma, mais realista de produtos e serviços”.

## **2.2 Gestão de custos interorganizacionais**

A gestão de custos interorganizacionais possibilita a interação de várias organizações que participam de uma mesma cadeia de suprimentos. Essa interação vem forçando as entidades a cada dia mais, desenvolverem métodos de custeio e ferramentas para melhor atender e possibilitar a diminuição dos seus custos.

Souza (2008, p.32) defende que se “a gestão de custos seja realizada olhando-se somente para dentro da empresa, as decisões podem otimizar os próprios custos, mas não a otimização para a cadeia como um todo”.

É assim que surge a definição de gestão de custos interorganizacionais. Que segundo Souza (2008, p. 34) “gestão de custos interorganizacionais é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa”.

Para Leal et al. (2015, p.83) a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) é, “uma abordagem, utilizada pela Gestão Estratégica de Custos, que coordena as atividades nas empresas em uma rede com fornecedores e outros elos da cadeia, de tal forma que os custos totais são reduzidos”.

Outro conceito apresentado que mostra a relevância da gestão de custos interorganizacionais é o de Carvalho et al. (2016, p.65) que define gestão de custos interorganizacionais “é um processo de cooperação no gerenciamento de custos entre as empresas de uma mesma cadeia de valor, tendo como foco principal encontrar alternativas para que as empresas da cadeia tenham o retorno total ou parcial, gerando vantagens competitivas”.

Farias, Gaspareto e Schnorrenberger (2015, p.2) reforçam de maneira indireta o conceito de custos interorganizacionais assim: “Com o objetivo de reduzir custos e obter vantagem competitiva no mercado, as empresas podem coordenar suas atividades e relacionar-se de maneira estratégica com os membros de sua cadeia de suprimentos”.

A gestão de custos interorganizacionais é principalmente mantida pela troca de informações entre as entidades o que pode-se chamar de Open Book Accounting, é uma ferramenta que ajuda na gestão de custos interorganizacionais (LEAL et al. 2015, p. 86). As entidades disponibilizam suas informações de custos e compartilham. Um dos principais objetivos do Open Book Accounting segundo Agndal e Nilsson (2009) apud Souza (2008), é o de disponibilizar informação ao ponto de diminuir os custos na relação comprador e vendedor, trazendo benefícios para todos da cadeia de suprimentos.

A literatura diz que existem fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais, que são variáveis que influenciam a implementação da GCI (SOUZA, 2008). A aplicabilidade da GCI como o conceito descreve está condicionada por fatores que Souza definiu como sendo cinco que influenciam esse tipo de gestão: produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos (SOUZA,2008).

- Produtos: analisa cada produto ou serviço que a empresa possui, pretende lançar ou fazer de acordo com suas funções e margem de contribuição e ver a aplicabilidade da gestão de custos interorganizacionais (SOUZA,2008). Um exemplo é pegar os produtos ou serviços e ver qual que está dando menor margem de contribuição, esse que apresenta menor margem será aplicada a GCI (SOUZA,2008).
- Componentes: O gestor analisa o produto de acordo com sua restrição tecnológica (se vai divulgar a informação ou não) e analisa o custo-benefício decidindo assim qual componente é preciso a aplicação da GCI.(SOUZA, 2008).
- Níveis de relacionamento: Quando o gestor já analisou os dois fatores condicionantes anteriores, ele agora vai ver os níveis de relacionamento e aplica a GCI nos relacionamentos que julgue recíproco, de confiança e que traz benefícios (SOUZA,2008).

- Tipos de cadeia: Segundo Souza (2008, p.63) “existem três tipos de cadeia”. A tirania caracteriza por só uma empresa comanda uma cadeia, tendo um alto poder de negociação, a oligarquia que é um tipo de cadeia comandada por poucas empresas e a democracia que é um tipo de cadeia onde não tem uma que comande todas e nem poucas comandando. (SOUZA, 2008).
- Mecanismos: Segundo Souza (2008, p.70) “Mecanismos são artefatos, aparelhos, instrumentos que auxiliam na gestão de custos com o objetivo de orientar, controlar, medir, informar, dar parâmetros, ser guia para as organizações tornando-se possível a aplicação da GCI.” Existe dois tipos de mecanismos os disciplinadores e os capacitores. Souza (2008, p.72) define:

Mecanismos disciplinadores são instrumentos que regram, adestram, desenvolvem metodicamente, criam obrigações regem o relacionamento das organizações com o objetivo de observação e correção das minucias fora da aceitação de certas restrições.

E Souza (2008, p.72) define o segundo como “Mecanismos capacitores são instrumentos que fornecem capacidade, competências, possibilidades com o objetivo de sanar as dificuldades no processo de GCI”.

Souza em sua tese, discutiu a aplicação da Gestão de Custos Interorganizacionais com base nos fatores apresentados a cima. Usou um estudo de caso que segundo ele (2008, p.78) “Um estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto real”. Ele escolheu duas empresas, uma que atua com gerenciamento de viagens, chamou de Alpha e a outra atua no ramo de alimentação corporativa que ele chamou de Beta, ambas do setor de serviços. O setor mais representativo em crescimento na época do estudo.

Os resultados encontrados de acordo com cada fator foi:

- Produto: nas duas empresas a margem baixa, foi apontada para aplicação da GCI.
- Componente: somente na empresa Beta que a restrição tecnológica foi apontada para a aplicação da GCI.
- Relacionamento: o nível de relacionamento encontrado na cadeia foi alto, o que faz a GCI se aplicada de maneira fácil.
- Tipos de cadeia: as empresas Alpha e Beta pertencem a cadeia oligarquia.
- Mecanismos: Só foram encontrados mecanismos disciplinadores, como a abertura dos livros das empresas.



Pelos resultados apresentados chegou-se a conclusão que a gestão de custos interorganizacionais podia ser aplicada nas duas empresas.

### 2.3 Gestão de custos na saúde

A gestão de custos na saúde pública é fundamental para melhorar esse setor. Quando usada para fins gerenciais ela desempenha o papel de direcionar quem está gerindo os recursos a gastar de forma mais eficiente e eficaz.

Almeida, Borba e Flores (2009, p.580) reforçam a importância da gestão de custos:

A gestão de custos em qualquer tipo de organização é útil e proporciona ao administrador uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira, já que permite olhar por outro ângulo como são gastos os recursos disponíveis, permitindo identificar os exageros e destinar os recursos na quantidade certa para serem aplicados nas atividades mais necessárias.

Com o tempo foram acontecendo fatos que mudaram a forma de gerir conforme Felix, Junior e Silva (2009, p.1) dizem:

As mudanças estruturais, sociais e políticas que vêm ocorrendo no Brasil, influenciadas em larga escala pelas transformações dos mercados internacionais, têm promovido alteração no modelo de gestão organizacional dos setores público e privado, exigindo maior participação social, eficiência econômica, e eficácia na gestão dos recursos.

Com essas mudanças o gestor a cada dia desempenha um papel de grande importância no gerenciamento de custos, na efetividade e eficácia do setor. O gestor vem trabalhando para atingir esse objetivo e criando formas de apurar o custo. Com isto o Ministério da Saúde, desenvolveu o Programa Nacional de Gestão de Custos. Ministério da Saúde (2006, p.7) "O PNGC surgiu da necessidade de conhecer os custos dos produtos e serviços, para apurar e avaliar seus respectivos resultados, além de aprimorar a própria gestão de custos". Com a ideia de mudar a forma de como as pessoas na saúde viam os custos. Fazendo os gestores usarem a informação da apuração de custos para tomada de decisões gerenciais e melhorar aplicação dos recursos disponíveis.

O programa desenvolveu um manual que mostra como o programa funciona e os conceitos de contabilidade de custos (terminologias). No programa eles escolheram trabalhar com o método de custeio por absorção, por ser fácil de usar e ser o mais utilizado em todo o mundo. Esse programa é um marco importante na gestão de custos na saúde brasileira. Deu aos gestores uma referência para ser seguida.

Segundo Almeida, Borba e Flores (2009, p.580) "Os estudos de custos na saúde pública ainda não é um tema muito abordado. Existem poucas pesquisas na área". E normalmente são

pesquisas mais específicas, pesquisa de secretarias de saúde de determinado estado, de hospitais universitários, não do sistema de saúde como um todo.

Os trabalhos anteriores sobre o tema, mostram que os gestores reconhecem que a apuração e gestão de custos na saúde pública é importante, necessita de atenção por parte das autoridades e estudos na área, reconhecem também que muitas unidades não desenvolvem uma gestão eficiente dos custos, por não terem sistemas e métodos desenvolvidos para a apuração de custos. Mas mesmo assim cada unidade tenta fazer o melhor possível (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

## 2.4 Caracterização, definição, objetivo das linhas de cuidado

Uma forma de ajudar no gerenciamento de custos na área de saúde pública é a separação dos pacientes de acordo com suas necessidades, lugar onde mora, doença, unidade de saúde mais próxima, idade, o que é chamado de Linha de cuidado. Franco e Franco, (2003, p.1) definem, linha de cuidado como:

A imagem pensada para expressar os fluxos assistenciais seguros e garantidos ao usuário, no sentido de atender às suas necessidades de saúde. É como se ela desenhasse o itinerário que o usuário faz por dentro de uma rede de saúde incluindo segmentos não necessariamente inseridos no sistema de saúde, mas que participam de alguma forma da rede, tal como entidades comunitárias e de assistência social.

Para Dubow et. al, (2014, p.100) “Linhas de cuidado são estratégias que podem ser definidas como políticas de saúde matriciais que integram ações de proteção, promoção, vigilância, prevenção e assistência, voltadas para as especificidades de grupos ou às necessidades individuais”.

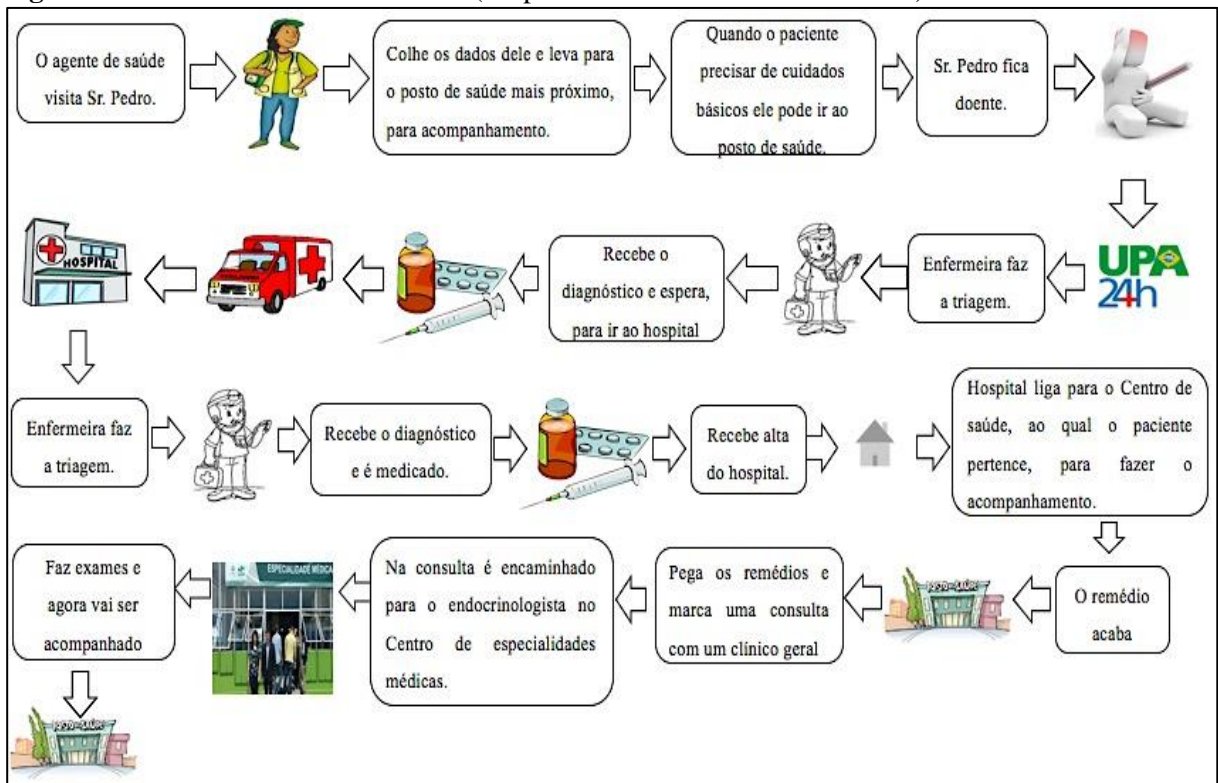
As linhas de cuidado vieram ajudar o usuário a saber onde, como buscar o atendimento e dar seguimento ao tratamento que necessita. E também ajuda e facilita o gestor saber por exemplo, quanto um paciente com diabetes custa para o sistema de saúde.

Para entender melhor como funciona uma linha de cuidado, desenvolvemos um exemplo hipotético que será descrito a seguir.

Sr. Pedro mora no Distrito Federal, o agente de saúde vai à casa dele colhe informações e leva para o posto de saúde mais próximo, para ser acompanhado. No posto de saúde ele pode receber atendimentos básicos de saúde como, vacinas, consultas de rotina, acompanhamento de doenças crônicas, pegar remédios de uso contínuo. Um dia Sr. Pedro sente mal. Procura uma Unidade de Pronto Atendimento (UPA), faz o prontuário, faz a triagem, a enfermeira classifica de acordo com a prioridade do atendimento. Logo é atendido em um consultório médico, onde recebe o diagnóstico de glicemia alta (diabetes). Sr. Pedro vai precisar ser internado em um hospital, para cuidados específicos do seu caso. Ele aguarda na UPA por uma vaga no hospital. Da UPA recebe alta, e é transportado para o hospital, faz a ficha e recebe outro número de prontuário, faz outra triagem. O médico atende e interna Sr. Pedro para continuar o tratamento. Depois de alguns dias recebe alta. O hospital liga para o Centro de Saúde responsável pela região que o paciente mora e pede para acompanhar a evolução de Sr. Pedro. Ele tem uma lista de recomendações e remédios para usar por um longo período, que o médico do hospital passou. Acabam os remédios e ele vai à farmácia do Centro de Saúde pegar mais remédios. Seis meses

depois, procura o Centro de Saúde para marcar uma consulta de rotina. No dia da consulta o médico do Centro dá uma guia de marcação de consulta para um endocrinologista, que é marcado pelo sistema eletrônico de saúde. Sr. Pedro espera ligar para avisar que a consulta foi marcada. A atendente liga para ele e informa que a consulta vai ser no Hospital Regional do Gama, onde existe a especialidade médica que necessita. Vai para a consulta, o médico passa exames, ele faz no mesmo local. Retorna ao médico para ele ver os exames, recebe uma receita de medicamentos de uso contínuo e volta a vida normal, sendo acompanhado pela equipe de saúde do Centro de Saúde perto da casa dele. (Adaptado do vídeo Linha de Cuidado)<sup>1</sup>.

**Figura 1-** Desenho da linha de cuidado (adaptado do vídeo Linha de Cuidado).



Fonte: Elaborado pela autora

<sup>1</sup> LINHA de cuidado. Produção: Daniela Coelho. [S.I]: YouTube, 2011. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=EfFSMtJr7vg>> Acesso em: 20 out. 2017. A Daniela Coelho em 2011 era estudante de enfermagem da Universidade Federal de Minas Gerais e fez o vídeo para a apresentação de um trabalho na disciplina Gestão do Sistema de Saúde.

### 3 METODOLOGIA

De acordo com objetivo do trabalho, que é identificar os desafios e as implicações da apuração de custos nas linhas de cuidado, durante a pesquisa foram utilizados trabalhos anteriores referentes ao tema, publicações em revistas, manuais técnicos, livros, teses e vídeos, o que levou a caracterizar a pesquisa como bibliográfica. Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 166) “a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo”.

Quanto a abordagem do problema podemos dizer que se trata de uma pesquisa com um enfoque qualitativo. Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2013, p.33) “enfoque qualitativo utiliza a coleta de dados sem medição numérica para descobrir ou aprimorar perguntas de pesquisa no processo de interpretação”. Utilizando dos materiais disponíveis, revistas, artigos, teses, vídeos, sobre o tema, analisamos os dados e extraímos os problemas e desafios na apuração de custos nas linhas de cuidado, sem quantificá-los. Somente descrevendo quais os desafios e problemas na apuração de custos por linha de cuidados.

O trabalho tomou como base a forma como a Secretaria de Saúde do Distrito Federal desenvolve seus atendimentos.

A pesquisa foi dividida em três etapas:

- Primeira: identificar as instituições envolvidas em todo o processo de cuidado do paciente.
- Segunda: busca na literatura de custos os conteúdos mais apropriados, para relacionar e obter informações, para atingir o objetivo da pesquisa.
- Terceira: depois de cumprida a etapa anterior, identificamos os desafios e as implicações envolvidas na apuração de custos nas linhas de cuidado.

## 4 DISCUSSÃO

### 4.1 Primeira etapa: Instituições envolvidas na linha de cuidados

A primeira instituição envolvida nas linhas de cuidado é o Ministério da saúde, seguido pelas secretarias de saúde do Distrito Federal, unidades de atenção básicas, hospitais, centros especiais de saúde. Nas unidades de atenção básica há a mobilização dos gestores municipais e regionais, que separam equipes para irem colher dados da população regional, promovem ações que dão seguimento ao sistema. Normalmente o paciente pertence a um posto de saúde, no caso de pacientes que moram no Distrito Federal. Esse paciente é acompanhado por uma equipe, de acordo com o bairro onde mora. No posto ele pega remédios, faz consultas de rotina com um clínico geral, na consulta se o paciente precisar de um especialista ele recebe o encaminhamento, marca no sistema e atendido em um hospital ou centro de especialidades. Pacientes que tem doenças crônicas, como diabetes e pressão alta, recebem um cuidado especial na linha de cuidado, os gestores promovem palestras educativas, fazem acompanhamento do paciente, sempre tem consultas para troca de receita.

- Ministério da Saúde: É um órgão da administração pública federal direta, tem como competência, as políticas de saúde pública, coordenação e fiscalização do sistema de saúde. É o órgão central da saúde pública.
- Com a Criação do Sistema Único de Saúde, ocorreu a descentralização da responsabilidade com os estados e municípios, cada um cuida da prevenção e promoção à saúde, então foram criadas essas secretarias. No DF a secretaria é estadual, é um órgão do Poder Executivo, e existe somente uma. Com competências de promover políticas de saúde, desenvolver uma saúde pública de qualidade melhorando a vida dos cidadãos.
- Hospitais e demais unidades de saúde: Na secretaria de saúde, para cada região administrativa do DF existe um hospital, onde os postos de saúde, Unidades de Pronto Atendimento são vinculados, de acordo com a localidade.

O Decreto nº 64867, de julho de 1969 instituiu o Fundo Nacional de Saúde (FNS), ele é o gestor financeiro do Sistema Único de Saúde, então todas as unidades de saúde recebem recursos financeiros provenientes desta unidade. O FNS direciona os recursos para os fundos estaduais, municipais e o Distrito Federal, de acordo com o artigo 35 da lei 8.080 de 19 de setembro de 1990 que estabelece critérios para a distribuição dos recursos financeiros:

Art.35 Para o estabelecimento de valores a serem transferidos a Estados, Distrito Federal e Municípios, será utilizada a combinação dos seguintes critérios, segundo análise técnica de programas e projetos:

- I - perfil demográfico da região;
- II – perfil epidemiológico da população a ser coberta;
- III – características quantitativas e qualitativas da rede de saúde da área;
- IV – desempenho técnico, econômico e financeiro no período anterior;
- V – níveis de participação do setor saúde nos orçamentos estaduais e municipais;
- VI – previsão do plano quinquenal de investimentos da rede;
- VII – ressarcimento do atendimento a serviços prestados para outras esferas do governo.

Atendendo a esses critérios, são repassados os recursos para cada unidade vinculada.

#### **4.2 Segunda etapa: Elementos para apuração de custos por linha de cuidado**

O método de custeio apropriado para as linhas de cuidado é o custeio por absorção, pois já é usado na área da saúde. Podendo ser utilizado como método de custeio auxiliar, para fins gerenciais o custeio por atividades.

O que o gestor tem que fazer para que a aplicação do custeio por absorção seja possível? Segundo a literatura o recomendável seria:

- Agente de saúde: apurar o custo desse agente de saúde, para ser atribuído a cada paciente conforme a quantidade ou horas de visita.
- Posto de saúde: apurar todos os custos, tanto os custos diretos e custos indiretos, do posto de saúde para a linha de cuidado, e atribuir a cada paciente.
- Unidade de Pronto Atendimento: apurar os custos dessa unidade como horas de atendimento da enfermeira, atendimento do médico, custo dos medicamentos, custo do transporte para o hospital, os custos indiretos e atribui a cada paciente da linha de cuidado que foi atendido nessa unidade, pelo prontuário.
- Hospital: apurar os custos de atendimento da enfermeira, das horas que o médico gastou atendendo o paciente, medicamentos utilizados no tratamento, os custos indiretos da unidade.
- Farmácia do posto de saúde: apurar os custos dos medicamentos que o paciente pega na farmácia e os custos em geral dessa unidade.
- Clínico geral: identificar os custos diretos e indiretos do atendimento prestado ao paciente..
- Consulta com um médico especialista: apurar os custos do atendimento desse profissional para cada paciente da linha de cuidado.
- Exames: Calcula-se os custos de cada exame que o paciente realizou no sistema de saúde, atribui e apura os custos.

- Médico especialista: novamente o custo do médico especialista se repete, para ver os exames.

Depois de apurados os custos de toda linha de cuidado nos deparamos com a seguinte pergunta: como atribuir os custos apurados a cada paciente?

Uma forma de atribuir os custos por paciente é pela Classificação Internacional de Doenças e Problemas Relacionados à Saúde mais conhecido pela sigla (CID). É um manual criado pela Organização Mundial de Saúde (OMS), com objetivo de padronizar os sistemas de saúde de todo o mundo e facilitar a comunicação entre os profissionais de saúde (LAURENTE, 1991). Os pacientes depois de diagnosticados recebem um código de acordo com a doença encontrada. Esses códigos possibilitam ao sistema de saúde extrair dados financeiros, o quanto cada CID está gerando de custo para o sistema, possibilitando ao gestor direcionar a verba para a doença que está mais precisando de recursos. Um paciente com diabetes recebe o seu CID, todas as vezes que ele realizar procedimentos para acompanhamento dessa doença, vai está vinculado ao seu CID o custo.

A gestão de custos interorganizacionais entra no processo de apuração de custos na linha de cuidado como facilitadora da integração das várias unidades envolvidas no processo de apuração de custo, visto que para a linha de cuidado acontecer o paciente depende de várias unidades do sistema de saúde para realizar os cuidados necessários. Na rede de saúde pública, cada unidade funciona de maneira independente, mas ao mesmo tempo necessita de serviços das outras unidades do sistema. Para que seja aplicada a GCI na linha de cuidado, os gestores de cada unidade têm que possibilitar, as várias organizações participantes da rede de saúde se integrem, por meio da compra de materiais, equipamentos e medicamentos dos mesmos fornecedores, desenvolver um bom relacionamento entre elas, a criação de um sistema que possibilite que a informação de cada unidade esteja disponível para as outras participantes de toda linha de cuidado. Facilitando que cada unidade se integra umas com as outras por meio da gestão de custos interorganizacionais, assim desenvolvem um melhor gerenciamento dos custos de cada participante da cadeia.

### **4.3 Terceira etapa : Desafios e as implicações envolvidas na apuração de custos nas linhas de cuidado.**

Conforme visto na etapa anterior há necessidade de apurar o custo de cada objeto que compõe a linha de cuidado. Nesse processo encontramos vários desafios e implicações que serão descritos a seguir.

Desafios e implicações:



- O principal desafio e problema é que na saúde pública existem unidades, hospitais, postos de saúde, centros de especialidade diferentes e com gestões próprias.
- O outro desafio é que essas unidades não contam com um sistema desenvolvido que integre o paciente de uma unidade com a outra, o que faz com que as informações não cheguem em certos lugares onde os profissionais da área e gestores necessitam.
- Sistema de informação deficiente.
- Informações incompletas sobre os pacientes.
- Comunicação deficiente entre as unidades que compõem as linhas de cuidado.
- Falta de capacitação de servidores para o uso do sistema de informação.
- Evasão dos pacientes da linha de cuidado.

A evasão do paciente da rede pública e conseqüentemente a busca pelo atendimento/medicamentos na rede particular causa uma quebra na linha de cuidado que ele está inserido e dificulta a apuração dos custos totais. Ou seja, se não incluirmos a rede particular no custo total da linha de cuidado não teremos o custo real. Somente o custo que está ocorrendo naquele período, diante dos recursos públicos oferecidos até o momento ao paciente. Então a diferença de custos de um período para o outro pode ser que não seja pelo fato de ter um elemento de custos maior do que o outro, mas sim pelo fato da falta de recursos de um ano para o outro.

Uma solução para esses problemas seria identificar e corrigir as falhas dos sistemas de informação e de apuração de custos envolvidos nas linhas de cuidado. E inserir dentro desses sistemas informações dos procedimentos que o paciente realizou na rede particular. O ideal seria termos recursos suficientes para dar assistência ao paciente da linha de cuidado do começo ao fim.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A evolução e desenvolvimento da pesquisa possibilitou o estudo e a análise das implicações e desafios na apuração por linhas de cuidado, além disso também possibilitou uma análise da gestão da saúde pública brasileira.

O objetivo do trabalho era verificar os desafios e implicações da apuração de custos por linha de cuidado.

Ao fazer a análise de todo o processo que existe em uma linha de cuidado encontramos muitos impedimentos para que a apuração de custos, fosse feita de maneira eficaz e eficiente. De modo geral a apuração dos custos totais na linha de cuidado é difícil de ser alcançada dados os problemas e desafios encontrados.

A pesquisa empregada no trabalho conseguiu mostrar que as diferentes unidades existentes na saúde pública é o principal problema e desafio da apuração de custos por linha de cuidado, seguida da deficiência do sistema de informação, informações incompletas sobre os pacientes, comunicação deficiente entre as unidades que compõem as linhas de cuidado, falta de capacitação de servidores para o uso do sistema de informação, a evasão do paciente para a rede particular, mostrando aos gestores o que impede a realização eficaz da apuração e monitoramento da rede de saúde.

Dada a importância da gestão e apuração de custos na saúde pública brasileira, propomos a capacitação dos servidores que alimentam os sistemas, e adequação dos sistemas de informação e de apuração de custos no Sistema Único de Saúde que possibilite, trazer os dados dos pacientes de cada unidade, calcular os custos totais incluindo os custos que o paciente teve na rede particular. Possibilitando a estimativa total dos custos para cada paciente e fazendo o gestor verificar qual falha que fez o paciente se evadir da rede pública de saúde.

Identificar o que impede a apuração de custos na linha de cuidado permite os gestores desenvolverem métodos que tornam a sua gestão eficiente e eficaz, consequentemente a saúde pública melhora.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, G. A; BORBA, J. A; Flores, L. C. S. A utilização das informações de custos na saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de administração pública**. Rio de Janeiro. v. n. 43 (3) p.579-607, maio/jun. 2009 Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n3/04.pdf>> Acesso em: 17 de novembro de 2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federal do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 out. 1988. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Decreto nº 64.867, de 24 de julho de 1969. Institui o Fundo Nacional de Saúde (FNS), vinculado ao Ministério da Saúde e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 set. 1969. Seção 1, p. 6.356.

BRASIL. Lei 8.080, de 19 de setembro de 1990. Lei Orgânica da Saúde. Dispõe sobre as condições para promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 nov. 1990. Seção 1, p. 18.055.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos. Manual técnico, conceitos e metodologias**. Brasília, 2006. Disponível em: [http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/06\\_0243\\_M.pdf](http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/06_0243_M.pdf). Acesso em: 20 out. 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Produção de informação de custos para a tomada de decisão no Sistema Único de Saúde: uma questão para a política pública**. Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: < [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7972/1/td\\_2314.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7972/1/td_2314.pdf)> Acesso em 18 nov. 2017.

DUBOIS, A; KULPA, L; SOUZA, L.E. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e margem de competitividade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DUBOW, C. et al. Linha de cuidado como dispositivo para a integralidade da atenção a usuários acometidos por agravos neoplásicos de cabeça e pescoço. **Saúde em Debate**, v. 38, n. 100, p. 94-103, 2014.

FADEL, M. A. V.; REGIS FILHO, G. I. Percepção da qualidade em serviços públicos de saúde: um estudo de caso. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 1, p. 7-22, 2009.

FARIAS, R.A.S; GASPARETTO, V; SHNORRENBARGER,D. Gestão de custos interorganizacionais: análise da aplicabilidade em uma rede de supermercados de grande porte. IN: CONGRESSO ANPCONT, XI, 2015, Curitiba. **Anais eletrônicos...** Curitiba: ANPCONT, 2015. Disponível em:<<http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/files/2015-05/ccg261.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2017.

FELIX, C.L; JUNIOR, G.A; SILVA, L.M. Sistema de Custeamento para gestão de Custos na Área da Saúde. IN: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO LATINA PARA A ANÁLISE DOS SISTEMAS DE SAÚDE, XXII, 2011, Lausanne. **Anais eletrônicos...** Lausanne: CALASS, 2011. Disponível em: <[http://www.alass.org/cont/priv/calass/docs/2011/Sesion\\_V/sesion26/02-09\\_sesion26\\_1-pt.pdf](http://www.alass.org/cont/priv/calass/docs/2011/Sesion_V/sesion26/02-09_sesion26_1-pt.pdf)>. Acesso em: 01 out. 2017.

FRANCO, C.M; FRANCO, T.B. **Linhas do Cuidado Integral: Uma Proposta de Organização da Rede de Saúde**. [S.I.]: Secretaria Estadual de Saúde de São Paulo, 2012. Disponível em: <[http://www.saude.sp.gov.br/resources/humanizacao/homepage/acessorapido/formacao-tecnica-em-acolhimento-na-atencao-basica/passo\\_a\\_passo\\_linha\\_de\\_cuidado.pdf](http://www.saude.sp.gov.br/resources/humanizacao/homepage/acessorapido/formacao-tecnica-em-acolhimento-na-atencao-basica/passo_a_passo_linha_de_cuidado.pdf)> Acesso em: 26 ago. 2017.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

HERNÁNDEZ, R.; COLLADO, C.; LUCIO, M. **Metodologia de pesquisa**. Tradução de Daisy Vaz de Moraes. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013

LAURENTI, R. Análise da informação em saúde: 1893-1993, cem anos da Classificação Internacional de Doenças. **Revista de Saúde Pública**, v. 25, n. 6, p. 407-417, 1991. Disponível em: <<http://www.scielosp.org/pdf/rsp/v25n6/01.pdf>> Acesso em: 15 nov. 2017.

LINHA de cuidado. Produção: Daniela Coelho. [S.I]: YouTube, 2011. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=EfFSMtJr7vg>> Acesso em: 20 out. 2017.

MARCONI, M.; LAKATOS, E. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MOURA, A.; VIRIATO, A. **Gestão Hospitalar da Organização ao Serviço de Apoio Diagnóstico e Terapêutico**. Barueri: Manole, 2008.

OLIVEIRA, L.M. de; PERES JUNIOR, J. H. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, B.C. **Fatores condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais**. 2008. 141

f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.