

Tratamento contábil para a eficácia em entidades hospitalares da Administração Pública: O caso de um hospital de ensino e assistência

*José Francisco Ribeiro Filho**

INTRODUÇÃO

As várias especializações e subespecializações que estruturam a área da saúde, muitas provenientes do desenvolvimento tecnológico, fazem surgir, no âmbito da entidade hospitalar, muitas possibilidades de conflitos no processo decisório que envolve destinações orçamentárias e financeiras.

Chinen observou a questão desta forma:

Como o Corpo Clínico possui autonomia profissional, não raro transferem-na para a esfera administrativa, imiscuindo-se em problemas não relacionados às suas funções. Esta falta de entrosamento que se pode verificar com grande frequência nos hospitais gera desentendimentos que repercutem na esfera administrativa, resultando em bloqueios nos sistemas e canais de informação fundamentais para boa gestão hospitalar.¹

* Doutor em Contabilidade pela USP. Professor da UFPE. Endereço: ribeiro@sipecafi.sea.usp.br

1 C. A. K. Chinen, "Contribuição à gestão financeira hospitalar no Brasil", São Paulo, Universidade de São Paulo, 1987, tese de doutorado em contabilidade, mimeo, p. 13.

Tal ambiente pode sugerir uma perspectiva de gestão particularmente complexa, ainda mais quando o hospital é uma entidade da administração pública, destinada ao ensino, pesquisa e assistência.

Além disso, para corroborar as várias facetas da complexidade mencionada, percebe-se uma leitura, em torno da administração pública, que enfatiza, no mínimo, ausência de compromisso público efetivo. Essa visão está assim retratada por Jovchelovitch:

Não é preciso escrever um livro para observar a realidade imediata da esfera pública no Brasil. Na sua face mais crua, ela revela corrupção, violência, nepotismo, clientelismo e desigualdade. Na

sua face mais sutil, ela mostra uma lacuna profunda entre direitos constitucionais e a vida cotidiana, fazendo da cidadania uma condição perdida nas palavras vazias da retórica oficial.²

Este artigo está comprometido com a seguinte discussão: pensar um modelo gerencial, suportado em uma abordagem contábil, que seja indutor da eficácia de uma entidade hospitalar pública de ensino e assistência. Em realidade, busca-se concretizar uma perspectiva de controladoria que, concebida na estrutura organizacional de um hospital público, forneça o necessário suporte informacional para que os gestores tomem as decisões que otimizem o desempenho da entidade.



DEFINIÇÃO

DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Em um ambiente dinâmico, que perpetua a disputa por recursos escassos, em um processo de lei-lão permanente, as informações sobre os resultados produzidos pelas alocações são fundamentais para o processo de condução gerencial, podendo viabilizar ações prospectivas de antecipação de cenários e identificação de oportunidades, incrementando, no

sentido de uma cornucópia, a obtenção de benefícios crescentes.

Essa perspectiva de atuação do gerente, que envolve a idéia de redução do processo entrópico em sistemas como fundamento de sua ação, se traduz na busca da eficácia gerencial. O processo é de enunciado simples, mesmo que não seja a identificação de sua dinâmica em uma situação específica:

2 S. Jovchelovitch, *Representações sociais e esfera pública – A construção simbólica dos espaços públicos no Brasil*, Rio de Janeiro, Vozes, 2000, p. 15.

definição de objetivos V disponibilização e aplicação de recursos V verificação, apropriação e análise dos resultados.

Em hospitais que se constituem como burocracias profissionais, o conflito aflora como decorrência de uma tentativa de negar o atrelamento – como que natural – entre o conjunto das ações dos profissionais que visam à restauração da saúde e aos recursos financeiros, tecnológicos e humanos, também naturalmente escassos, ou pelo menos defasados em relação às necessidades.

França descreve este cenário da seguinte forma:

Mintzberg (1989) construiu uma tipologia a partir de um estudo empírico, identificando as organizações de saúde, especificamente os hospitais (e também as universidades), como “burocracias profissionais”, uma vez que dependem basicamente de seus operadores para funcionar – o médico é o componente-chave. Nestas organizações, o trabalho operacional é complexo, exige alto nível de qualificação e é diretamente controlado pelos que o executam – o centro de decisão está nas mãos dos operadores. Isto é, embora neces-

sitem de serviços de apoio, os profissionais gozam de relativa autonomia, “podem produzir quase sem os outros componentes da organização”.³

De fato, os serviços de saúde são produzidos em um mercado bastante diferenciado, especialmente devido ao fato de que o cliente – paciente que deseja se livrar da doença – não detém o poder da negociação, porque não está em condições de discutir o caminho terapêutico prescrito, o que elimina qualquer discussão em torno do serviço demandado, até mesmo o seu custo.

Nesse sentido, a lógica profissional prevalecia sobre a lógica tecnocrática, procurando incorporar os avanços científicos e tecnológicos ocorridos na área médica, numa perspectiva de aumento da oferta, desvinculada do financiamento necessário para sua manutenção.

Ao longo do tempo, porém, houve uma mudança de foco na abordagem da questão. Essa mudança de tendência também está presente na concepção da Lei Orgânica de Saúde – LOS no Brasil.⁴ O artigo 35 da Lei 8.080 – que estabelece a sistemática de avalia-

3 S. B. França. “A presença do Estado no setor saúde no Brasil”, *Revista do Serviço Público, Enap*, Ano 49, n. 3, jul-set 1998, p. 87.

4 Brasil, Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, de 19 set 1990.

ção para transferência de recursos para programas e projetos de saúde, inclui, além dos critérios de perfil demográfico da região e perfil epidemiológico da população a ser coberta – lógica política –, o desempenho econômico e financeiro no período anterior – lógica tecnocrática.⁵

O sentido da discussão, até aqui apresentada, poderia ser traduzido em um diálogo, tanto fictício quanto incompleto, entre a lógica profissional e a lógica tecnocrática: diz a primeira, a saúde não tem preço; responde a segunda, mas tem custo.

Na realidade uma organização hospitalar moderna cada vez mais dependente da tecnologia para cumprir seus objetivos, já não pode ser considerada como dependente exclusivamente do saber médico. Mesmo na área médica, as especializações e subespecializações existentes engendram a pulverização, em uma cadeia interdependente, do poder institucional. Esse partilhamento permeia toda a organização, fazendo surgir verdadeiras especialidades complementares.

Essa perspectiva está bem retratada, no trecho reproduzido a seguir, fruto de matéria publicada no *Informativo dos Hospitais*:

Administradores, economistas, arquitetos, engenheiros e profissionais de hotelaria andam se esbarrando nos corredores de hospitais. [...] A onipresença dos onipotentes médicos, que dividem-se entre a sala de cirurgia e as finanças do hospital, está diminuindo. [...] Os “headhunters” já estão entrando nesse mercado e abordando executivos de Recursos Humanos, Finanças, Controladoria e Informática não apenas da área de serviços, mas também da indústria. “A demanda por gente especializada na área de saúde está crescendo muito, já que em posições-chave, os hospitais querem gente do mercado”, diz Ana Paula Chagas, sócia da Heidrick & Struggles – que antes tinha como seu principal cliente nessa área a indústria farmacêutica.⁶

A questão da atuação de médicos na administração superior de entidades hospitalares não tem sido trivial. Isto é: procura-se fazer uma distinção – aparentemente natural – de que o conjunto de saberes próprios da área médica – lógica profissional –, não se comunica, necessariamente, com as demandas cada vez mais complexas, em torno de desafios de gestão que requerem conhecimentos de controladoria, orçamento e custos, próprios da lógica tecnocrática.

5 Brasil, Lei n. 8.080, op. cit.

6 D. D'Ambrósio, “Executivos do mercado descobrem os hospitais”, *Informativo dos Hospitais, Gazeta Mercantil*, 9 nov 1999.

Ao procurar constatar efeitos de decisões de hospitais nos Estados Unidos que haviam designado médicos para ocupar cargos de gestão e governo, amparados na percepção de que a eficiência das entidades aumentaria, Succi e Alexander, por exemplo, a partir de um estudo empírico em 1.220 hospitais e analisando uma medida de eficiência que definiram operacionalmente como o indicador – *ratio* – obtido da divisão entre o total das despesas operacionais e a média ajustada das admissões hospitalares para determinado período – quanto maior o valor do *ratio* menor a eficiência –, chegaram às seguintes conclusões:

Nossas descobertas indicam que o principal efeito do envolvimento de médicos [*physician*] na gestão e governo de hospitais, não está relacionado com aumento da eficiência do hospital mas, ao contrário, com a sua baixa eficiência. Tais descobertas são consistentes com estudos anteriores que demonstram experiências hospitalares de altos custos e baixas margens operacionais, quando os médicos se envolvem com gerenciamento e arranjos na área financeira.⁷

A discussão, até aqui empreendida, visa caracterizar uma problemática relevante, traduzida pela necessidade de se pensar a prestação de serviços em hospitais públicos sob um prisma de se fazer mais com menos recursos, na medida em que o estudo avança em direção a um modelo gerencial capaz de enunciar uma medida da eficácia organizacional.

No âmbito dos Hospitais Universitários – HU do governo federal (45 instituições no Brasil), campo de interesse específico deste artigo, as preocupações com a gestão competente de recursos escassos também encontra eco na literatura especializada em finanças e economia. Marinho e Façanha, a partir da utilização da metodologia *data envelopment analysis* – DEA em combinação com testes e procedimentos estatísticos não-paramétricos específicos, propõem o cálculo de escores de eficiência comparativa entre os hospitais universitários.⁸ O hospital com menor fator de eficiência apresentou escore de 32,13; o hospital com maior fator de eficiência apresentou escore de 100. Para

7 M. J. Succi e J. A. Alexander, "Physician involvement in management and governance: The moderating effects of staff structure and composition", *Health Care Management Review*, Gaithersburg, Winter 1999, p. 9.

8 A. Marinho e L. Façanha, "Hospitais universitários: Avaliação comparativa de eficiência técnica", *Economia Aplicada*, Vol. 4, n. 2, abr-jun 2000.

hospitais com mais de 200 leitos – os maiores –, o fator de eficiência média ficou em 74,22; já para aqueles abaixo de 200 leitos – os pequenos –, o fator de eficiência média ficou em 99,69.

Apesar de o estudo apontar dados muito úteis para um diagnóstico geral do sistema hospitalar universitários, como um todo, é deficiente para caracterizar problemas particulares de ineficiências. Nas palavras dos autores:

Mais genericamente ainda, é importante reconhecer que as causas de ineficiências não residem nas disparidades de valores observados ante valores ótimos. No que diz respeito a setores específicos, e aos HUs em particular, a literatura especializada (cf., por exemplo, Eakin, 1991 e Gaynor & Vogt, 1999) permite apontar como possíveis causas de ineficiências os fatores seguintes:

1. a organização e o padrão de regulação e de interação que prevalece no setor hospitalar universitário e na indústria considerada;
2. problemas informacionais e de agenciamento [*agency*], e de conflitos de interesse e de desalinhamento de objetivos entre superiores hierárquicos (principal) e agentes [*agents*] do sistema e, associadamente;
3. questões relacionadas a modelos de custeio das operações hospitalares.⁹

Percebe-se, portanto, que o desafio da gestão, no sentido de aplicação mais

produtiva de recursos escassos, passa, também, pela superação dos problemas informacionais e do desalinhamento de objetivos entre os vários atores, detentores de graus de poder organizacional distintos, e o gestor principal. Essas possibilidades só podem ser buscadas a partir da realidade operacional de cada entidade hospitalar, o que envolve considerar a identificação das áreas que formam o hospital, suas características, missão, serviços oferecidos, recursos insumidos e resultados obtidos.

Discutindo questões que envolvem o controle gerencial em entidades que não visam ao lucro, Anthony e Herzlinger comentam:

A ausência de uma medida simples e geral da performance, semelhante à medida do lucro, é o mais sério problema para o controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos. Não é a ausência do motivo do lucro que é o problema central; mas a ausência de uma medida de lucro. [...] A medida do lucro apresenta as seguintes vantagens:

1. oferece um critério simples que poderá ser usado na avaliação de cursos de ação alternativos;
2. permite uma análise quantitativa dos cursos de ação possíveis, a partir da análise de custos e benefícios;
3. oferece uma medida simples e geral da performance;

9 A. Marinho e L. Façanha, op. cit., p. 340.

4. permite comparações de performance entre centros de responsabilidade que desempenham funções diferentes.¹⁰

A definição de uma medida de resultado parece ser, à semelhança da situação encontrada para as entidades sem fins lucrativos, uma problemática central, também, para as entidades da administração pública.

Garsombke e Schrad, buscando uma compreensão dessa questão, afirmam:

*Entidades governamentais não possuem o lucro como medida de sucesso. Em razão do setor público não possuir essa medida, ele necessita buscá-la de outras maneiras. A pesquisa em cidades e estados encontrou que 2/3 dos respondentes usam sistemas de medidas de performance (PM). Geralmente, os governantes estão satisfeitos com seus sistemas de PM, que mensuram as entradas e as saídas de recursos; no entanto estão definitivamente insatisfeitos com a mensuração de resultados e eficiência.*¹¹

Ao considerar a problemática decorrente da ausência de uma medida

geral, simples e confiável da performance, semelhante à medida do lucro, para entidades hospitalares da administração pública brasileira, qual a possibilidade de se ter um modelo gerencial que inclua um sistema de informações gerenciais – perspectiva do controle gerencial – que contemple os elementos de mensuração necessários para se obter tal medida? De que maneira essa provável medida poderia vir a solucionar o problema da assimetria informacional (desalinhamento de objetivos), nessas entidades?

No fundo, na medida em que as entidades hospitalares, mesmo da administração pública, estão inseridas em um contexto de sistema aberto, o fenômeno da mudança organizacional se constitui em um processo automantido, isto é, independe de qualquer ação planejada para ser iniciada, o que reforça o seu caráter de complexidade.

Machado da Silva, Fonseca e Fernandes colocam essa idéia da seguinte maneira:¹²

A transformação organizacional deve ser entendida além dos chamados processos planejados de mudança. De acordo

10 R. Anthony e R. E. Herzlinger, *Management control in nonprofit organizations*, Homewood Illinois, Richard D. Irwin, Inc, 1975. p. 35.

11 H. P. Garsombke e J. Schrad, "Performance measurement systems: Results from a city and state survey", *Government Finance Review*, Chicago, fev 1999, p. 1 (grifos nossos).

12 C. L. Machado da Silva, V. S. Fonseca e B. H. R. Fernandes, "Mudança e estratégia nas organizações: Perspectivas cognitiva e institucional", M. M. F. Vieira e L. M. B. Oliveira (org), *Administração contemporânea – Perspectivas estratégicas*, São Paulo, Atlas, 1999, p. 102-103.

com Kanter, Stein e Jick [1992], é necessário reconhecer três tipos de forças que podem provocar mudança: a relação entre as organizações e seus ambientes; o crescimento por meio de estágios de ciclos de vida; e o exercício da política, a constante luta pelo poder. Os três podem ocorrer à margem das intenções estratégicas e objetivos oficiais, obrigando a organização a manter-se em contínuo movimento.

Pensa-se, portanto, que a definição de um modelo gerencial, que inclua um sistema de informações gerenciais, de base contábil, capaz de enunciar uma medida da eficácia organizacional, para entidades hospitalares da administração pública, está inserida nesse contexto de mudança organizacional, além de colocar perspectivas para estratégias de mudança planejada.

Guerreiro, ao estudar conceitos e abordagens teóricas no campo da contabilidade, assevera:

[...] em qualquer condição operacional do ambiente empresarial, o sistema de gestão econômica oferece uma base conceitual completa para a concepção e estruturação de sistemas de informações eficazes. A idéia subjacente à hi-

pótese formulada é que a base conceitual disponível na contabilidade, estruturada no modelo de gestão econômica, caracteriza-se como extremamente rica e poderosa, podendo dar suporte à concepção e estruturação de sistemas de informações voltados à mensuração econômica, e ao processo de avaliação de resultados de produtos e serviços e ao processo de avaliação de desempenho econômico das áreas organizacionais. A premissa fundamental é que a concepção do modelo de gestão econômica pode atender as mais diversas realidades operacionais [...].¹³

Este estudo, portanto, cuida dessa questão geral que envolve a identificação de caminhos conceituais que sejam aptos para a determinação de uma medida econômica, simples e geral, que auxilie o processo decisório em entidades hospitalares. Mas não apenas isto; que esta medida possa refletir o nível de eficácia da entidade e concorra para equacionar o problema mais amplo do desalinhamento de objetivos existente em entidades complexas como os hospitais públicos de ensino, pesquisa e assistência.

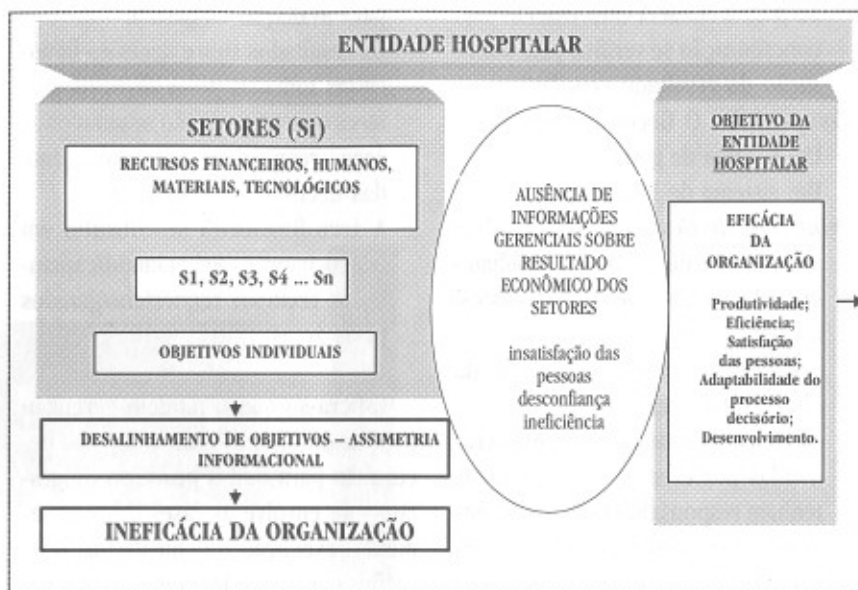


13 R. Guerreiro, "A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica: Uma proposta de integração conceitual", São Paulo, Universidade de São Paulo, 1995, p. 18, tese de livre docência, mimeo.

QUESTÕES DO ESTUDO

A figura abaixo procura trazer a abordagem geral do estudo, enfocada na discussão da situação problema:

FIGURA 1
DESALINHAMENTO DE OBJETIVOS
AUSÊNCIA DE MEDIDA SOBRE O RESULTADO ECONÔMICO



A idéia, portanto, passa pela possibilidade da divulgação sistemática e institucional de uma medida da eficácia tanto organizacional como de cada unidade individualizada, de forma que possa ocorrer a otimização

do resultado econômico de toda a entidade.

Essa possibilidade, conforme abraçada neste estudo, está alicerçada no modelo conceitual de gestão econômica – Gecon, assim o definido por Catelli:¹⁴

14 A. Catelli (org), *Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica – Gecon*, São Paulo, Atlas, 1999, p. 31.

Definição: Gestão Econômica – Gecon significa Administração por Resultado;

Objetivo: O Gecon objetiva a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacionais;

Escopo: O Gecon é inteiramente voltado para a eficácia empresarial, cuja concretização se verifica pela otimização do resultado econômico;

Composição: O Gecon compreende:

- ✓ Um sistema de gestão; e
- ✓ Um sistema de informações.

Princípios de Gestão: O Gecon adota um sistema de gestão diferenciado em relação aos modelos existentes, a exemplo de:

- ✓ A eficácia da empresa é função da eficácia das áreas;
- ✓ As áreas somente são debitadas/creditadas por eventos sobre os quais tenham responsabilidade, as eficiências/ineficiências não são transferíveis para outras áreas e nem repassadas aos produtos/serviços;
- ✓ As áreas tratadas como empresa, seus gestores como os respectivos “do-

nos” e a avaliação dos mesmos envolvem não só os recursos consumidos (custos), como também os produtos/serviços gerados. Objetiva-se destacar posturas empreendedoras – fazer acontecer sem desculpas;

- ✓ A função/missão é definida para cada área, se constituindo em base para avaliação da gestão;
- ✓ Os resultados sobre decisões financeiras tomadas pelos diversos gestores operacionais são imputados as áreas respectivas, separadamente das decisões operacionais;
- ✓ A área financeira se constitui em banco interno, financiando/captando os recursos requeridos/gerados pelas áreas.

Espera-se que o modelo gerencial perquirido ofereça todo o suporte necessário para que o processo de gestão, que envolve as fases de planejamento, execução e controle das operações que redundam em impacto patrimonial, econômico e financeiro nas entidades, viabilize alcançar os objetivos organizacionais.



METODOLOGIA

A idéia é buscar possíveis delineamentos para a definição de um modelo gerencial que seja adequado à realidade comple-

ta de um hospital universitário público.

A concepção *a priori* do estudo, por outro lado, sugere o modelo de

gestão econômica – Gecon, como detentor da estrutura conceitual necessária para a implementação e funcionamento de um ambiente de controle gerencial, baseado em processo decisório orientado por resultado econômico, aderente às características físico-operacionais de entidades hospitalares.

Dentro desta perspectiva metodológica, é necessário, portanto, buscar o entendimento detalhado da realidade operacional de uma entidade hospitalar.

Para esta compreensão, deve-se utilizar os procedimentos próprios de um estudo de caso. Martins e Lintz comentam:

Trata-se de uma técnica de pesquisa cujo objetivo é o estudo de uma unidade que se analisa profunda e intensamente. Considera a unidade social estudada como um todo, seja um indivíduo, uma família, uma instituição, uma empresa, ou uma comunidade, com o objetivo de compreendê-los em seus próprios termos. [...] É uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real (pesquisa naturalística). O estudo de caso reúne o maior número de informações detalhadas, por meio de diferentes técnicas

de coleta de dados: entrevistas, questionário, observação participante, entrevista em profundidade, levantamento de dados secundários etc., com o objetivo de se apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever a complexidade de um caso concreto.¹⁵

No entendimento de Yin,

O estudo de caso permite uma investigação capaz de reter características holísticas e significativas de eventos da vida real, tais como ciclos de vida individual, processo gerencial e organizacional [...] relações internacionais, e maturação de empresas.¹⁶

A técnica de coleta de dados e informações utilizada foi a observação participante – OP, traduzida por Martins e Lintz da seguinte forma:

O pesquisador-observador torna-se parte integrante de uma estrutura social e, em relação face a face com os sujeitos da pesquisa, coleta dados e informações. O papel do observador participante pode ser tanto formal, como informal, encoberto, ou revelado, pode ser parte integrante do grupo social, ou ser simplesmente periférico em relação a ele. Nos estudos de casos a observação participante constitui-se importante técnica de coleta de dados e informações.¹⁷

15 G. A. Martins e A. Lintz, "Guia: Elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso", São Paulo, 1999, mimeo, p. 36.

16 R. K. Yin, *Case study research – Design and methods*, California, Sage Publications, 1988, p. 14.

17 G. A. Martins e A. Lintz, *op. cit.* p. 54.

O CASO EM ESTUDO

O Hospital das Clínicas – HC é um órgão suplementar da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. O HC/UFPE é uma instituição de referência para o Sistema Único de Saúde – SUS e, como órgão suplementar da UFPE é subordinado às disposições do Estatuto e Regimento Geral da Universidade.

No cumprimento da missão de ser um hospital-escola, o HC se compromete com procedimentos médicos de

alta-complexidade, na medida em que é considerado como instância de referência terciária para o SUS. No entanto, devido às necessidades e carências da saúde pública no Brasil, deve se envolver com toda demanda, desde procedimentos mais simples típicos de postos de saúde, até transplantes de órgãos, exames sofisticados de ressonância magnética e tomografias. Observar Quadro 1.



PREMISSAS ESTRUTURADORAS PARA O MODELO GERENCIAL DO HC – SIGHC

Ao considerar que as observações giraram em torno de características organizacionais, compreende-se que os níveis de complexidade do ambiente interno e externo adicionam dificuldades para a definição e funcionamento de um modelo de gestão, suportado em um processo interativo e participativo, onde procedimentos de planejamento estratégico e operacional façam parte do cotidiano da entidade.

Nesse sentido, a partir das concepções que introduziram a estruturação organizacional do HC em unidades funcionais e os recortes conceituais previstos para a administração por meio de resultados econômicos, inferiu-se uma visão para o modelo geren-

cial do HC, suportado nas seguintes premissas:

1. O modelo gerencial para o HC deve operacionalizar um sistema de informações gerenciais de base contábil – aqui denominado SIGHC – no ambiente de processamento eletrônico de dados do governo federal (Sistema integrado de administração financeira do governo federal – Siafi), de forma que a idéia de *accountability* se concretize sob os auspícios da veracidade e integridade informacional;
2. O modelo gerencial para o HC deve estar logicamente conectado com um ambiente de planejamento estratégico e operacional, no qual a missão institucional – bem como os

QUADRO 1
UNIDADES FUNCIONAIS – UFs DO HC.

<i>UFs de Saúde</i>	<i>UFs de Apoio à Saúde</i>	<i>UFs de Apoio Administr. e Financeiro</i>
Anestesiologia	Ambulatório*	Almoxarifado
Bloco Cirúrgico	Anatomia Patológica* Arquivo	Bens Móveis e Imóveis
Cardiologia	Médico	Compras
Cirurgia Geral	Imagem/Hemodinâmica*	Contas Médicas
Clínica Médica da Criança e do Adolescente	Laboratório Clínico	Custos
Dermatologia	Material Esterilizado	Documentação e Comunicação
Doenças Infecciosas e Parasitárias	Processamento de Roupas	Finanças
Conservação/Limpeza		Manutenção Conservação/
Endocrinologia		Limpeza
Farmácia		Pessoal
Fisioterapia		Transporte
Fonoaudiologia/TO		Vigilância e Segurança
Gastroenterologia		
Ginecologia		
Onco-Hematologia		
Hemoterapia		
Nefrologia*		
Neurologia/Neurocirurgia		
Nutrição e Dietética		
Oftalmologia*		
Otorrinolaringologia*		
Perinatal		
Pneumologia		
Reumatologia, SPA*		
Saúde Mental		
Traumatologia/Ortopedia		
BucoM-Fac		
Urologia*		
UTI/UCI*		
Vascular		

* As unidades funcionais assinaladas (*), sendo quatro UFs de Saúde; três UFs de Apoio a Saúde e três UFs de Apoio Administrativo e Financeiro. A escolha das unidades funcionais, para efeito de verificação e definição do modelo gerencial indicador da eficácia organizacional, se deu em função, principalmente, da maior disponibilidade dos dados para apreensão do processo físico-operacional de cada uma.

modelos de gestão e decisão – atribui caráter de efetividade aos resultados econômicos apurados;

3. As equipes das unidades funcionais são responsáveis por decisões que geram impacto de movimentação

de recursos dado o caráter vinculador da especialidade, que cobra autonomia na definição de procedimentos e implementação de soluções;

4. Os vários resultados apurados – fruto das decisões efetivadas ao nível das unidades funcionais – traduzem, quando somados, o nível de resultado do hospital como um todo;
5. O modelo gerencial para o HC deve utilizar conceitos de mensuração de ativos, receitas, despesas e custos, estruturados segundo uma concepção de preço de transferência baseado no custo de oportunidade, de forma que os resultados reportados traduzam corretamente os níveis de eficácia da unidade funcional;
6. O modelo gerencial para o HC deve utilizar uma estrutura de planos de contas, eventos e entidades que propicie a acumulação correta, vinculada à necessidade do processo decisório, de receitas, despesas, custos e resultados, ao nível de cada

unidade funcional;

7. O resultado econômico, apurado para cada unidade funcional, por se constituir no melhor indicador da eficácia das unidades funcionais, deve orientar o processo de tomada de decisão e servir, também, como medida ampla e geral da performance das equipes que integram as unidades funcionais.

As características inerentes ao processo decisório das unidades funcionais do HC permitem a compreensão de que suas atuações, mesmo quando integram uma entidade da administração pública federal destinada à assistência e à educação na área da saúde e, portanto, se constituindo em uma burocracia profissional, são semelhantes, no que diz respeito ao manuseio de técnicas consagradas na área médica, bem como a utilização de equipamentos, materiais, medicamentos e insumos, ao que se espera para serviços idênticos em outras entidades, sejam clínicas ou hospitais públicos e privados, com missão equivalente.



PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E MERCADO INTERNO ENTRE AS UNIDADES FUNCIONAIS

A partir da análise do processo físico-operacional das unidades funcionais é possível visualizar um mercado interno cuja evidenciação

sistemática, com vistas à concretização do processo de avaliação de resultados e desempenhos, ocorre através do SIGHC.

QUADRO 2
MERCADO INTERNO PROPÍCIO À
MENSURAÇÃO DA EFICÁCIA DAS UNIDADES FUNCIONAIS

UNIDADE FUNCIONAL	PARADIGMA REFERENCIAL PARA PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	SERVIÇOS/PRODUTOS FORNECIDOS
Arquivo Médico e Estatística (SAME)	Empresas de gerenciamento de documentos e guarda de arquivos	Abertura de Prontuário; Marcação de Consulta; Movimentação de Prontuários para Estudo; Produção de Mapas Estatísticos.
Vascular	Unidades de especialidade semelhante em entidades hospitalares de ensino e assistência, com procedimentos remunerados pela tabela do SUS	Consulta Ambulatorial; Cirurgias; Internação; Formação acadêmica.
Farmácia	Entidades que atuam no mercado de varejo de medicamentos; Laboratórios que produzem material farmacêutico em geral; Escolas de farmácia.	Fornecimento de Medicação Individualizada; Produção própria de produtos farmacêuticos; Fornecimento de kits cirúrgicos; Formação Acadêmica.
Nutrição e Dietética	Entidades fornecedoras de nutrição parenteral e enteral; Entidades fornecedoras de nutrição normal; Tabela de remuneração de serviços do SUS; Escolas de nutrição.	Apoio nutricional normal, enteral e parenteral; Formação acadêmica.
Processamento de roupas	Entidades especializadas no fornecimento de roupas hospitalares.	Processamento de roupas; Confeção de roupas; Fornecimento de roupas.
Manutenção, conservação e limpeza	Entidades especializadas em engenharia clínica; Entidades especializadas em manutenções de equipamento hospitalar; Entidades fornecedoras de serviços de limpeza, higienização e segurança hospitalar.	Fornecimento de equipamento médico hospitalar; Fornecimento de infra-estrutura física.
Laboratório	Laboratórios clínicos especializados que atuam com base na tabela do SUS; Escolas de análises clínicas e farmácia.	Exames laboratoriais para apoiar o diagnóstico, nas áreas de bacteriologia; bioquímica; hematologia; imunologia/hormônios; parasitologia/urinálise.
Bloco cirúrgico	Entidades hospitalares que cobram a taxa por hora de sala de cirurgia, com base na tabela de planos e seguros de saúde.	Apoio em infra-estrutura e equipamentos para a realização de intervenções cirúrgicas, a cargo das várias clínicas especializadas.
Compras	Menor preço vigente na tabela de preços mantida pelo Ministério da Saúde.	Aquisição de todos os materiais e medicamentos necessários ao funcionamento do HC.
Almoxarifado	Menor preço vigente no mercado atacadista de material médico-hospitalar e medicamentos.	Guarda, manutenção da integridade física e distribuição interna de materiais e medicamentos.

ESTRUTURA DA TABELA DE PLANO DE CONTAS, ENTIDADES E EVENTOS

A partir da ambientação do SIGHC no Siafi Gerencial, considerando as características do processo físico-operacional das unidades funcionais analisadas, as três tabelas básicas de códigos: o plano de contas, o plano de entidades e o plano de eventos; são estruturados de forma in-

tegrada, de maneira que o roteiro contábil associado com uma ocorrência (transação), seja considerado de forma reflexa através das três tabelas.

O Quadro 3 exemplifica a estrutura integrada das três tabelas, para alguns elementos da Unidade Funcional Vascular.

QUADRO 3
ESTRUTURA INTEGRADA DAS TRÊS TABELAS
(PARA ALGUNS ELEMENTOS) DA UNIDADE FUNCIONAL VASCULAR

1. Ativo

1.1-Circulante

1.1.1-Disponibilidades

1.1.1.1-Depósitos bancários

1.1.1.1.1-Banco do Brasil

1.1.1.1.1.55-Unidade funcional vascular

1.1.1.1.1.55.009-procedimentos am

1.1.1.1.1.55.010-procedimentos cir

1.1.1.1.1.55.020-internação

1.1.2-SUS Faturado a receber

1.1.2.55-Unidade funcional vascular

1.1.2.55.010-Procedimentos cirúrgicos

3.Receita Econômica

3.1-Receita ambulatorial

3.1.55-Receita de atendimento ambulatorial da UF Vascular

3.2-Receita de procedimentos cirúrgicos

3.2.55-Receita de procedimentos cirúrgicos da UF Vascular

3.2.55.99999/9-Receita de procedimentos cirúrgicos paciente A

3.2.55.99999/9.100-Transplante renal

3.2.55.99999/9.200-Cirurgia de varizes

3.2.55.99999/9.300-Amputações de pé, perna e coxa

3.2.55.99999/9.400-Tratamento de aneurisma

3.2.55.99999/9.500-ByPass

3.3-Receita de internação

3.3.55-Receita de internação da UF Vascular

3.3.55.99999/9-Paciente A

4.Despesas operacionais

4.1.55-Pessoal do MEC e contratados da UF Vascular

4.2.55-Residentes da UF Vascular

4.2.55.39-Médicos

4.2.55.49-Enfermeiros

4.2.55.59-Nutricionistas

4.3.55-Infra-estrutura e contratos da UF Vascular

4.4.55-Despesas de procedimentos cirúrgicos

4.4.55.99999/9-Despesas de procedimentos cirúrgicos paciente A

4.4.55.99999/9.104-Transplante renal

4.4.55.99999/9.104.001-Exames laboratoriais

4.4.55.99999/9.104.002-Kits cirúrgicos

4.4.55.99999/9.104.003-Procedimentos de anestesia

5.Perdas

5.1.55-Perda de material de consumo na UF Vascular

5.2.55-Perda de ativos na UF Vascular

5.2.55.01-Exxoval

5.2.55.02-Equipamentos

O código 3.2.55.99999/9.100, por exemplo, indica o evento transplante renal, que evidencia as seguintes entidades de acumulação: o próprio evento, que traduz o procedimento (rótulo .100); paciente, com a vinculação do número de seu prontuário médico (rótulo .99999/9) e a unidade funcional vascular, com a especificação do seu número (rótulo .55); todo esse conjunto refletido em uma conta contábil de receita de procedimentos cirúrgicos (rótulo .2), que integra a conta contábil de receita econômica (rótulo .3).

Ocorre, dessa forma, o registro reflexo em uma estrutura integrada de transações, entidades de acumulação e contas contábeis de forma que, a qualquer momento, pode-se acessar o nível da informação desejada.

A conexão entre o ato operacional, propriamente dito, e os respectivos registros dos impactos econômicos, financeiros e patrimoniais, através dos planos de contas, entidades e eventos, dar-se-á a partir do registro, no Siafi Gerencial, de um código de evento contábil.



ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

QUADRO 4

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

HOSPITAL DAS CLÍNICAS (HC)

Demonstração do Resultado Econômico

Receita econômica de atendimentos aos pacientes

- Procedimentos Clínicos
- Procedimentos Cirúrgicos
- Procedimentos de apoio ao diagnóstico

(-) Despesas identificadas com pacientes

(=) Margem operacional de pacientes(I)

Receita econômica de formação acadêmica

- Residência médica
- Residência de enfermagem
- Residência de nutrição
- Curso médico
- Enfermagem
- Nutrição
- Fisioterapia e Terapia Ocupacional
- Outros

(-) Despesas identificadas com a formação acadêmica

(=) Margem operacional de formação acadêmica(II)

Receita econômica de restaurantes

Refeições para o público

(-) Despesas identificadas com fornecimentos de refeições

(=) Margem operacional de fornecimento de refeições(III)

(=) Margem operacional do HC(I+II+III)

(-) Gastos de estrutura

- Pessoal
- Contratos

(=) Resultado Econômico(RE)



CONCLUSÕES

Em um contexto de escassez de recursos e de demandas crescentes, que pressionam o sistema de saúde em geral, especialmente a saúde pública, ocorre uma certa prevalência da lógica tecnocrática, na medida em que as idéias de economicidade e controle gerencial passam a integrar a visão da contabilidade aplicada às entidades hospitalares.

Foi possível verificar contribuições que apontam para a ausência de uma medida simples e geral de resultados e desempenhos, semelhante à medida do lucro, como o mais sério problema para o controle gerencial das organizações sem fins lucrativos, incluindo entidades hospitalares da administração pública.

Adicionalmente, ao considerar o suporte conceitual em torno da necessidade de se promover o alinhamento entre os objetivos individuais e os objetivos da entidade, como requisito para

o atingimento da eficácia organizacional, visualizou-se um modelo gerencial, que inclui um sistema de informações gerenciais, em bases contábeis, no contexto de um amplo processo de mudança organizacional.

A existência de paradigmas referenciais para uma estrutura de preço de transferência baseado no custo de oportunidade, permite o estabelecimento do cálculo de uma medida de eficácia organizacional, espelhada pelo resultado econômico de transações, eventos, atividades, unidades funcionais e do hospital como um todo.

Dessa forma, as conclusões fundamentais do estudo gravitaram em torno da perspectiva de aderência entre as bases conceituais do modelo conceitual de gestão econômica – Gecon e a realidade organizacional e de trabalho de uma entidade hospitalar de ensino e assistência, pertencente à administração pública federal.



BIBLIOGRAFIA

- D'AMBRÓSIO, D. "Executivos do mercado descobrem os hospitais", *Informativo dos Hospitais, Gazeta Mercantil*, 9 nov 1999.
- ANTHONY, R. & HERZLINGER, R. E. *Management control in nonprofit organizations*, Homewood Illinois, Richard D. Irwin, Inc, 1975. p. 35.

- Brasil, Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, de 19 set 1990.
- CATELLI, A. (org), *Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica – Gecon*, São Paulo, Atlas, 1999.
- CHINEN, C. A. K. “Contribuição à gestão financeira hospitalar no Brasil”, São Paulo, Universidade de São Paulo, 1987, tese de doutorado em contabilidade, mimeo.
- FRANÇA, S. B. “A presença do Estado no setor saúde no Brasil”, *Revista do Serviço Público, Enap*, Ano 49, n. 3, jul-set 1998.
- GARSOMBKE, H. P. & SCHRAD, J. “Performance measurement systems: Results from a city and state survey”, *Government Finance Review*, Chicago, fev 1999.
- GUERREIRO, R. “A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica: Uma proposta de integração conceitual”, São Paulo, Universidade de São Paulo, 1995, tese de livre docência, mimeo.
- JOVCHELOVITCH, S. *Representações sociais e esfera pública – A construção simbólica dos espaços públicos no Brasil*, Rio de Janeiro, Vozes, 2000.
- MACHADO DA SILVA, C. L.; FONSECA V. S. & FERNANDES, B. H. R. “Mudança e estratégia nas organizações: Perspectivas cognitiva e institucional”, M. M. F. Vieira e L. M. B. Oliveira (org), *Administração contemporânea – Perspectivas estratégicas*, São Paulo, Atlas, 1999, p. 102-103.
- MARINHO, A. & FAÇANHA, L. “Hospitais universitários: Avaliação comparativa de eficiência técnica”, *Economia Aplicada*, Vol. 4, n. 2, abr-jun 2000.
- MARTINS, G. A. & LINTZ, A. “Guia: Elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso”, São Paulo, 1999, mimeo, p. 36.
- RIBEIRO FILHO, JOSÉ FRANCISCO. *Modelo gerencial para eficácia em hospitais públicos: Análise no âmbito de uma entidade de ensino e assistência*, São Paulo, Tese de doutorado, FEA/USP, 2002.
- SUCCI, M. J. & ALEXANDER, J. A. “Physician involvement in management and governance: The moderating effects of staff structure and composition”, *Health Care Management Review*, Gaithersburg, Winter 1999.
- YIN, R. K. *Case study research – Design and methods*, California, Sage Publications, 1988.

