



286

Sistema de Controle Gerencial de Custos em Hospitais Públicos: Informação para Tomada de decisão na Contratação de Leitos de UTI-COVID-19.

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Jose Mário Bispo SantAnna

Fucape, Vitória, Espírito Santo, Brazil

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Jose Mário Bispo SantAnna

Programa de Pós-Graduação/Course

FUCAPE Business School

Resumo/Abstract

O objetivo do artigo é comparar o custo praticado no mercado brasileiro de leitos de Internação em Unidades de Internação Intensiva para COVID-19. Esse artigo é originário da Nota Técnica de Custos 08/2021 onde são necessárias informações para a tomada de decisão do gestor quanto a recomposição de preços nos contratos de leitos de UTI disponibilizados na iniciativa privada. Cinco fontes de dados foram pesquisadas. Na primeira buscou-se o custo experimentado em UTIs na base de dados da SESA-ES de hospitais públicos com Sistema de Controle Gerencial de Custos (SCGC) implantados pela Planisa/KPIH. Em segundo ampliou-se a pesquisa para a base de dados do SCGC nos hospitais do Brasil. Em terceiro o valor pago pela SESA-ES na contratação de leitos de UTIs durante a execução dos contratos com organizações hospitalares privadas. A quarta fonte é o custo da diária para UTI, praticado por organizações hospitalares privadas, publicado pela Agência Nacional de Saúde Complementar (ANS). Finalmente por meio de busca na Internet, colocando o aspecto da aleatoriedade, no site de buscas "GOOGLE" será pesquisado palavras-chave: "custo de UTI COVID-19". Ao final é feita uma comparação entre os cinco métodos. O custo mais alto é experimentado no reembolso dos planos de saúde aos hospitais privados. Em segundo, terceiro e quinto aparecem o custo das diárias em hospitais de campanha. O resultado da pesquisa demonstra que o valor pago aos hospitais privados pela SESA-ES por leitos de UTI-COVID-19 está defasado em 156,5% quando comparado com reembolso médio feito pelos planos de saúde.

Modalidade/Type

Artigo Tecnológico / Technological Paper

Área Temática/Research Area

Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG) / Management Accounting

Sistema de Controle Gerencial de Custos em Hospitais Públicos: Informação para Tomada de decisão na Contratação de Leitos de UTI- COVID-19.

Resumo

O objetivo do artigo é comparar o custo praticado no mercado brasileiro de leitos de Internação em Unidades de Internação Intensiva para COVID-19. Esse artigo é originário da Nota Técnica de Custos 08/2021 onde são necessárias informações para a tomada de decisão do gestor quanto a recomposição de preços nos contratos de leitos de UTI disponibilizados na iniciativa privada. Cinco fontes de dados foram pesquisadas. Na primeira buscou-se o custo experimentado em UTIs na base de dados da SESA-ES de hospitais públicos com Sistema de Controle Gerencial de Custos (SCGC) implantados pela Planisa/KPIH. Em segundo ampliou-se a pesquisa para a base de dados do SCGC nos hospitais do Brasil. Em terceiro o valor pago pela SESA-ES na contratação de leitos de UTIs durante a execução dos contratos com organizações hospitalares privadas. A quarta fonte é o custo da diária para UTI, praticado por organizações hospitalares privadas, publicado pela Agência Nacional de Saúde Complementar (ANS). Finalmente por meio de busca na Internet, colocando o aspecto da aleatoriedade, no site de buscas “GOOGLE” será pesquisado palavras-chave: “custo de UTI COVID-19”. Ao final é feito uma comparação entre os cinco métodos. O custo mais alto é experimentado no reembolso dos planos de saúde aos hospitais privados. Em segundo, terceiro e quinto aparecem o custo das diárias em hospitais de campanha. O resultado da pesquisa demonstra que o valor pago aos hospitais privados pela SESA-ES por leitos de UTI-COVID-19 está defasado em 156,5% quando comparado com reembolso médio feito pelos planos de saúde.

Palavras-chave – Custos UTI para COVID-19; Custos em Hospital Público; Sistema de Controle Gerencial.

1 - INTRODUÇÃO

O artigo foi originado de uma nota técnica da Secretaria Estadual de Saúde (SESA-ES), e teve como objetivo demonstrar o custo de leitos para Unidade de Internação Intensiva (UTI) no tratamento da doença provocada pelo vírus “COVID-19”, praticado no mercado local e brasileiro. A nota técnica foi desenvolvida pela Gerência de Auditoria em Saúde (GAS), conforme solicitação do Gestor Principal, para que baseado em evidências, fosse tomada a melhor decisão entre adquirir leitos em hospitais privados ou abrir leitos em hospitais da rede própria. Este artigo é originário da Nota Técnica de Custos 008/2021.

O estudo está vinculado à solicitação das organizações hospitalares privadas que, em reunião com a SESA, argumentaram que a diária de UTI COVID-19 (daqui em diante apenas UTI), teve seus custos aumentados, portanto necessitavam ajustes financeiros no contrato. Durante a pandemia os leitos ociosos contratados a rede privada foram essenciais para dar vazão a demanda por internações de UTI, para a sociedade capixaba. O valor atualmente pago à rede privada contratada é de R\$ 1.600,00 a diária de leito de UTI quando disponibilizada para a Central de Regulação Estadual.

A justificativa para a produção dessa Nota Técnica tem seu fundamento no estudo de Do Valle (2010) que analisando a relação entre o direito fundamental e governança, numa visão democrática para a função administrativa sugere que o primeiro dado a racionalidade jurídica propõe uma regularidade formal e de procedimento com decisões no ajuste assinado; a segunda devido a racionalidade da gestão sugere algo como a eficácia das ações, “(...) a capacidade de atingir os objetivos previamente fixados, a primazia dos resultados, num sistema que valoriza a mudança, a inovação e a mobilidade.” (Do Valle, 2010)

Numa visão mais jurídica, Justen Filho (2016) reforça que é imposto ao governante a verificação permanente e continua da legalidade e da oportunidade da atuação administrativa,

sempre visando o resultado, prevenindo ou aperfeiçoando defeitos existentes em seus atos, nesse caso específico caracterizado por prejuízos a terceiros, se for confirmado um custo da diária de leitos para UTI, maior que o contratado.

“O controle interno da atividade administrativa é o dever-poder imposto ao próprio Poder de promover a verificação permanente e contínua da legalidade e da oportunidade da atuação administrativa própria, visando a prevenir ou eliminar defeitos ou a aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias para tanto.”¹⁵

Assim, para a tomada de decisão do gestor da SESA em atender a demanda ou não dos contratados são necessárias informações relevantes e úteis que possam subsidiar essa decisão. Essas informações relevantes além de embasamento para sua decisão, também diminuem o risco futuro que esse gestor venha a responder por sua decisão, mesmo eivado de todas as boas intenções, principalmente nesse momento que é “salvar vidas”.

Para o Centro de Doenças e Prevenção do Governo dos Estados Unidos um dos princípios fundamentais de boas práticas de saúde pública é basear todas as decisões políticas nos dados científicos da mais alta qualidade, obtidos de forma aberta e objetiva. Nessa mesma linha Drazen, Harrington, McMurray, Ware, & Woodcock, (2017) defendem que é difícil determinar se os dados atendem a essas condições; a incerteza pode levar à inação dos médicos e tomadores de decisão de saúde pública.

Matias-Pereira (2010) amparado em Rhodes (1996) defende que a tomada de decisão no setor público, é um processo complexo, que se inicia antes do governo, perpassa pelo governo e ultrapassa o governo, transformando-se naquilo defendido pela literatura como governança. Essa tomada de decisão ou governança está normalmente instrumentalizada por diversos riscos.

Com a transferência de unidades hospitalares para gerenciamento por organizações filantrópicas, A SESA-ES tem voltado sua ação gerencial para o controle financeiro e de custos. Desde de 2017, com a implantação de Sistema de Controle Gerencial de Custos (SCGc) e o constante aperfeiçoamento do modelo, informações relevantes têm sido produzidas para a tomada de decisão. Os indicadores resultantes dessa solução também passaram a ser utilizados para contratação de leitos, ver SantAnna e Dalmonech (2020).

Para Naranjo-Gil, Sánchez-Expósito & Gómez-Ruiz, (2016) um SCGc é caracterizado por um conjunto de práticas gerenciais como: controle operacional, de análise e controle de custos, feedback sobre atuação gerencial, controle estratégico, execução do orçamento. Um SCGc também deve ser utilizado pelos gerentes para mudar comportamento dos profissionais e garantir se comportem de acordo com os objetivos da organização (Lopez-Valeiras, Gomez-Conde & Lunkes, 2017; Pulich & Tourigny 2004)

Em um ambiente normal, abstraindo essa variável do momento “pandemia”, o gestor público é forçado, conforme Ávila (2016) a tomar decisões difíceis sobre riscos de saúde, riscos ambientais, riscos ao bem-estar econômico e riscos envolvidos na prestação de serviços, entre vários outros. As responsabilidades e deveres do governo em relação ao bem público exigem a adoção de práticas e estratégias eficazes de gestão de riscos. A gestão eficaz de riscos é crucial para o serviço público; a capacidade de tomar decisões corretas em relação a políticas, programas e serviços públicos, em ambiente caracterizado por incertezas, torna-se fundamental. (Ávila, 2016)

Esse risco tem sido aumentado em proporções inimagináveis durante esse período de pandemia. Denúncias fundamentadas ou não, “*Fake News*” ou não, têm levado gestores a se explicarem ante Órgãos de Controle e a sociedade. Inexistindo fundamentos, esse movimento leva o gestor a uma queima de energia desnecessária, direcionando a sua meta para fazer a sua defesa pessoal em detrimento do combate a esse mal coletivo, perdendo seu foco que nesse momento quer significar salvação de vidas.

A gestão de risco é considerada extremamente relevante para o sucesso das organizações (Simons, 1995, 2000; Bodnar & Gebhardt 1998) para Lunkes (2010) as organizações para

melhores resultados passam a assumir maiores riscos em suas estratégias. Melhorar a qualidade da saúde e os serviços prestados pelos hospitais exige promover o comportamento dos funcionários alinhado com os objetivos organizacionais e evitar as condutas egoístas que coloque interesses pessoais antes dos da organização. (Naranjo-Gil et al.,2016) O resultado no setor público deve sempre ter em vista a sociedade, já que o prejuízo é sempre socializado. Comportamentos visando o interesse pessoais. Daí a maior razão para gerenciamento de riscos no setor público.

A prevenção ou administração de risco defendido por Ávila (2016) em seu estudo sobre gestão de risco no setor público está baseado no conceito apontado pelo economista de Harvard, Peter L. Bernstein (1997) onde o risco não representa perigo, mas simplesmente significa não saber o que o futuro reserva e que essa percepção reside o cerne da gestão de risco para as empresas.

Propor uma melhor expectativa de gerenciamento de risco pode ser uma abordagem sistemática com um conjunto de cenários e oportunidade para que possa refletir sobre os possíveis resultados e que identificar e lidar com o risco demonstra um sinal de maturidade tanto no setor privado como setor público. (Bernstein, 1997; Ávila, 2016)

E em não ter o dom de prever o futuro ou que acontecerá “depois” o gestor da SESA-ES solicita esse novo estudo com diversos cenários. Fala-se em novo estudo já que em junho/2020 uma nota técnica anterior com a mesma finalidade foi desenvolvida apresentou os custos na rede estadual de diárias de leitos em UTI, experimentados na rede estadual hospitalar do estado ou fora dele.

No estudo de junho/2020 as informações eram do início da pandemia, com pouco produção para a pesquisa e a base de dados ainda incipiente quanto ao assunto “custo de diárias para COVID-19”. Naquela oportunidade utilizou-se três fontes de informações: O Boletim COVID- 19 Mai/2020 da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) onde foi apresentado o custo de diária de UTI em R\$ 4.035,00 como média de reembolso pelos planos de Saúde às unidades hospitalares.

Ainda naquela nota técnica, a segunda fonte de informação foi o estudo das empresas DRG e Planisa onde Vieira, Agostini, Carnielo, Marimon & Ramos (2020) observaram que uma diária de UTI em média oscilou entre R\$ 1.470,00 em hospitais filantrópicos e R\$ 3.443,00 para hospitais públicos administrados diretamente, para o ano de 2019. Naquela oportunidade a pesquisa não informava a composição desses valores e destacava ainda que o estudo por ser do ano de 2019, não havia considerado o custo de aumento de EPIs e a necessidade de suporte de uso de ventilatório invasivo e intubação orotraqueal, aumentados pelo tratamento da doença provocada pelo vírus COVID-19.

A terceira fonte de informação foi diretamente na base de dados da rede estadual com sistema de custos implantados. O custo da diária de UTI experimentados na unidade hospitalar Hospital Estadual Jayme dos Santos Neves (HEJSN), referência de COVID-19, em seus diversos centro de custos, separados por CTI/UTI, de acordo com o gráfico 1 naquele estudo foi de R\$ 2.527,40 a R\$ 4.690,94 sendo que só o mês de abril/2020 estava na base de dados.

Neste estudo atual o objetivo é ampliar a pesquisa para o ano de 2021 e fornecer ao gestor informações do custo de diárias de leitos experimentadas por diversas fontes para a tomada de decisão, visto que é alegado pelas organizações privadas que o custo atual das diárias dos leitos de UTI COVID-19, estão superiores aos valores contratados pela SESA.

Esta nota técnica procurou expandir a pesquisa e entrelaçar o custo praticado no setor público e as informações do setor privado, origem das organizações que provocaram o estudo. Foram definidas 5 fontes de pesquisa, cada uma com metodologia própria, onde se pretende demonstrar e comparar: **(i)** o custo experimentado pela rede própria da SESA para UTI COVID-19; **(ii)** o custo médio para UTI COVID-19 de hospitais brasileiros na base de dados da Planisa/KPIH; **(iii)** O custo da UTI COVID-19 experimentado pelas organizações hospitalares privadas que contrataram com a SESA-ES; **(iv)** o custo da diária para UTI COVID-19 praticado

por organizações do setor privado, demonstrado NT nº 3/2021/DIDES-DIFIS-DIOPE-DIPRO da Agência Nacional de Saúde Suplementar; (v) o custo das diárias de UTI COVID-19, praticadas no mercado brasileiro e disponível na rede mundial de computadores, acrescentando o aspecto da aleatoriedade, por meio do site de buscas “GOOGLE” será pesquisada as seguintes palavras-chave: “custo de UTI COVID-19”.

Estas cinco fontes de pesquisa foram desenvolvidas em duas etapas: a primeira encerrada em 25/03/2021 onde se concentrou na busca de informações do custo de diárias experimentadas por unidades hospitalares, atendendo o item i, ii, iii e iv baseado em um SCG; na segunda versão é acrescentada uma pesquisa bibliométrica, com pesquisa de palavras chaves definidas pelos técnicos, buscando informações publicadas aleatoriamente, em sites de notícias na rede mundial de computadores. As palavras foram escolhidas de forma objetiva e vinculadas diretamente ao tema da nota técnica conforme são apresentadas: “Custo de UTI COVID-19”. Essa segunda parte foi adicionada ao artigo em 28/03/2021.

Essa opção procurou reforçar o resultado da pesquisa, entrelaçando informações de diversas fontes e trazendo segurança para a tomada de decisão do gestor. Os documentos da pesquisa constam como anexo para comprovação e justificativa do processo de pesquisa. Assim essa NT feita em duas versões NT 008/2021-A e NT 008/2021-B se funde agora em apenas uma, a NT 008/2021.

Ao final da discussão das cinco fontes de informações é feita a confrontação dos indicadores financeiros, apresentando o resultado do trabalho.

Esta Nota Técnica, com formato de um artigo técnico, possui um capítulo de teoria aplicada a SCG, tomada de decisão e Riscos no setor público, um segundo onde são apresentados os procedimentos metodológicos e o desenvolvimento para cada fonte da pesquisa e a origem dos dados e por fim as conclusões para a decisão do gestor.

2 - SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL, TOMADA DE DECISÃO E RISCOS CORPORATIVOS

Nas últimas décadas, o SCG ganhou relevância nas organizações em geral e cada vez mais nas organizações de cuidados de saúde, se apresentando como uma ferramenta fundamental para a busca da eficiência e da contenção de custos (Macinatia & Anessi-Pessin, 2014). As organizações utilizam o SCG para reduzir incertezas decorrentes de impactos ambientais e assegurar seus objetivos, constituindo-se num amplo artefato para facilitar a implementação e realização da estratégia (Merchant & Otley, 2007). Frezatti (2007) defende que as principais funções para um SCG são: (i) o controle operacional deve fornecer feedback sobre a eficiência e a qualidade das tarefas; (ii) Medição dos custos dos produtos e serviços, para produzir, vender e entregar; (iii) Produzir informações sobre o desempenho de gerentes e unidades operacionais; (iv) Através do controle estratégico, fornece informações sobre desempenho financeiro e desempenho de longo prazo, as condições de mercado, as preferências de clientes e as inovações tecnológicas (Frezatti, 2007). Pesquisadores destacam a relevância de se analisar o papel dos SCG como um conjunto de controles gerenciais (Abernethy & Cua, 1996; Ferreira & Otley, 2005).

O alinhamento entre o SCG e a estratégia é parte integrante do processo de identificação de um SCG que seja apropriado para evitar o consumo de recursos com estruturas não adequadas ao contexto da estratégia adotada (Aguilar & Frezatti, 2007). Uma das explicações para esse tratamento é garantir a consistência interna do conjunto de controles gerenciais, isto é, quanto à forma como os controles são de desenhados para que seu uso atenda suas finalidades (Abernethy & Cua, 1996; Ferreira & Otley, 2005).

No campo da estratégia organizacional e SCG, estudos apontam que o desempenho superior é decorrente da interação entre o ambiente em que a organização se insere, estratégia, estruturas e sistemas para coordenar e controlar as informações (Govindarajan, 1988; bem

como, são mecanismos para promover respostas às incertezas (Simons, 1995), e auxiliar o controle da estratégia organizacional (Simons, 1995; 2000).

O SCG pode ser analisado sob a configuração desenho no que se refere às questões técnicas da sua estrutura e configuração; e sob a configuração uso, no que se refere à forma como os controles são usados e para quais finalidades são usados. Nesta pesquisa, o modelo teórico *Levers of Control* (Simons, 1995; 2000) é adotado para a análise das dimensões Usos do SCG. Ferreira e Otley (2005) relatam que diversos estudos no campo dos SCG se voltam para analisar questões ligadas ao desenho dos SCG, enquanto outros estudos se preocupam com as questões do uso do SCG, contudo esses autores, ainda relatam que a utilização conjunta das dimensões desenho e Usos do SCG ampliam e melhoram a operação do SCG.

O campo de conhecimento sobre SCG engloba um escopo que se inicia com a coordenação e controle dos processos organizacionais, acima de tudo, baseados em medidas financeiras, o que inclui também a influência e controle da estratégia organizacional, seus objetivos, considerando informações não financeiras, internas e externas às organizações (Ferreira & Otley, 2005).

Para Chenhal, (2003) os objetivos de uma organização são atingidos por meio de um conjunto de práticas que incluem mecanismos formais e informais que integram a abordagem do SCG. Além disso, o autor apresenta que a tomada de decisão é suportada por informações que se expandem para além das medidas financeiras, contemplando um escopo mais amplo, incluindo informações externas sobre serviços, produtos, mercados, concorrentes, clientes, informações não financeiras de processos produtivos e operacionais, preditivas e outras relacionadas a processos informais (Chenhal, 2003).

A respeito dos processos informais, Simons (1995) relata que o SCG se baseia em rotinas e processos formais que os tomadores de decisão usam para mudar ou manter os padrões organizacionais, porém os controles formais promovem atividades informais que, conseqüentemente, impactam o comportamento organizacional.

A adoção do SCG em organizações de saúde pública no Brasil tem sido um requisito instruído por determinação legal, bem como nas iniciativas de modernização que tentaram remodelar o setor público a partir de instrumentos como o New Public Management (Bresser Pereira, 2005). Nessas iniciativas de modernização, o SCG e a própria contabilidade são presentes como componentes fundamentais (Tooley & Guthrie, 2003), no sentido de que a associação entre informação contábil, tomada de decisão e responsabilidade tem sido estabelecida para proporcionar um melhor desempenho organizacional (Cuganesan & Foreman, 2012; Macinatia & Anessi-Pessin, 2014).

Quanto ao processo de tomada de decisão, Henderson e Smith-King (2015) afirmam que envolvem organizações e deve propiciar equilíbrio entre interesses de um lado e ações coletivas do outro lado, pois todos dependem da cooperação um do outro. Isso significa que a dualidade entre cooperação e competição não é fácil de implementar, necessitando, de acordo com Erakovich e Anderson (2013) alcançar um nível de confiança em que passe a existir alinhamento de valor, aumento de confiança e compartilhamento de informações para que as melhores decisões sejam tomadas.

De acordo com Ávila (2016) os riscos elevam os custos de atividades e reduzem os benefícios sociais e econômicos. Os tomadores de decisão, portanto, lidam com riscos em suas funções, mas, estão possuem capacidade, conhecimento, habilidades e atitudes para lidar com os riscos inerentes às funções que ocupam. Com isso criam condições de estabilidade e prosperidade econômica de acordo com sua área de atuação.

As decisões tomadas nessa pandemia, dado os riscos e incertezas, acrescentando a agilidade e rapidez das decisões, sem muito tempo para reflexões, exigem dos parceiros muita confiança, nenhum comportamento oportunista e não são aceitas ações unilaterais (Edelenbos & Klijn, 2007; Henderson & Smith-King, 2015). A confiança, então, é um elemento que reduz riscos, pois facilita a cooperação, e aprimoramento do desempenho, além de promover

compromissos entre as partes. Mas, a confiança não impede o processo de diálogo e negociação, apenas trata-se de um contrato onde o resultado do jogo é um ganha-ganha para todas as partes envolvidas, pois o comportamento oportunista é reduzido. (Edelenbos & Klijn, 2007; Henderson & Smith-King, 2015)

Para Angeloni (2003) em seu estudo sobre fatores intervenientes na tomada de decisão, descreve que os gestores possuem características individuais que formam seu modelo mental, que interferem na codificação/decodificação das informações estruturadas e disponibilizadas para sua decisão. Essas distorções individuais poderão ocasionar problemas no processo de comunicação com terceiros.

Angeloni (2003) citando Lago (2001), Pereira & Fonseca (1997) e Davenport (1998), defende que para amenizar essas distorções, devemos ter consciência de que (i) Existem

Assim, para Angeloni (2003) a tomada de decisão nas organizações com resultados mais qualificados, exige trabalho em equipe, com o envolvimento de um número maior de pessoas, aumentando o conhecimento da situação de decisão, amenizando, pela agregação de informações e conhecimentos, as distorções da visão individualizada. Ressalta ainda que as decisões tomadas em equipes tendem a ser mais sólidas que as tomadas individualmente, apesar de, normalmente, demandarem mais tempo. Outro fator que deve ser considerado em tomadas de decisões e principalmente de tomada de decisão em equipe é o papel que exerce a tecnologia.

3 - PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS E DESENVOLVIMENTO

Os procedimentos metodológicos e o desenvolvimento serão apresentados neste capítulo. Esta opção visa facilitar a compreensão do gestor para um aspecto mais profissional e tirar o aspecto acadêmico da informação. A metodologia consistiu principalmente na análise documental e na pesquisa na rede mundial de computadores buscando sempre as informações mais atualizadas, relacionado com o assunto pesquisado.

A seguir são apresentadas as 5 fontes a serem pesquisadas: (i) o custo experimentado pela rede própria da SESA para UTI COVID-19; (ii) o custo médio para UTI COVID-19 de hospitais brasileiros na base de dados da Planisa/KPIH; (iii) o custo da UTI COVID-19 experimentado pelas organizações hospitalares privadas que contrataram com a SESA-ES; (iv) o custo da diária para UTI COVID-19 praticado por organizações do setor privado, demonstrado NT nº 3/2021/DIDES-DIFIS-DIOPE-DIPRO da Agência Nacional de Saúde Suplementar; (v) o custo das diárias de UTI COVID-19, praticadas no mercado brasileiro e disponível na rede mundial de computadores, acrescentando o aspecto da aleatoriedade, por meio do site de buscas “GOOGLE” será pesquisada as seguintes palavras-chave: “custo de UTI COVID-19”.

O sistema de assistência à saúde no Brasil tem duas grandes divisões. A saúde pública promovida obrigatoriamente para todos os brasileiros e pelo setor público e a saúde privada, atendida principalmente por empresas com planos ou seguros saúde.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu o sistema único de saúde (SUS), onde em seu artigo 196 defende que a saúde “(...) é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.”

Entretanto, em artigo 199 também defende a “(...) assistência à saúde é livre à iniciativa privada. § 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.”

Para o IBGE (2019) o cenário em termos de atenção à saúde no Brasil é o seguinte: todos amparados pelo setor público e uma parcela de 59,7 milhões de pessoas ou 28,5% da população residente no país possuem um plano de saúde médico ou odontológico.

3-1 O Custo SESA em disponibilizar Leitos de UTIs COVID-19

O Estado do Espírito Santo tem estabelecido parâmetros para avaliação de sua despesa com saúde. Os contratos de gestão com Organizações Sociais e agora com a Fundação Inova Capixaba possuem Sistemas de Controle Gerencial (SCG) de Custos. Essa solução permite acompanhamento e a evolução dos gastos e resultam em indicadores para tomada de decisão.

Desde 2017, as Organizações Sociais com contrato de gestão na SESA, são obrigadas a apresentarem mensalmente suas despesas retratadas no SCG de custos. A portaria 040-R de 09/08/2016 determinou a todas as OSS que implantassem sistemas para apuração de custos

“(…) a gestão estratégica e melhoria contínua dos resultados, com o objetivo da geração de informações de custos dos serviços prestados e correspondente utilização dessas informações como instrumento de gestão, controle, tomada de decisão acerca dos recursos empregados nas atividades operacionais e correspondente prestação de contas para a Secretaria de Estado da Saúde do Estado do Espírito Santo em face dos contratos de gestão firmados.”

Durante a pandemia a SESA alterou todos os perfis das Unidades Hospitalares. O Hospital Jayme dos Santos Neves (HEJSN) e o Hospital Dório Silva se transformaram em Unidades referencias para tratamento da doença provocada pelo vírus COVID-19. O primeiro por seu um contrato de gestão esteve mais em evidência. De 395 leitos, 310 foram transformados em leitos de tratamento para a COVID-19.

Outras unidades hospitalares também deram o suporte, como o Hospital de Urgência e Emergência, Hospital Antônio Bezerra esses com o SCG de custos implantados. Outros hospitais estaduais também estiveram com leitos de COVID-19, mas não foi possível esse levantamento devido à falta de um SCG de custos implantado. A tabela 1 é originária do SCG de custos da SESA.

Tabela 1 - Custo Médio Unitário dos Serviços Produtivos - Pacientes-Dia UTI COVID19

Unid. Hospitalar	Unidade de produção - Pac.-Dia UTI COVID19	Unidade			Média - (BD SESA) - Percentil				KPIH (BD Planisa) - Percentil			
		Qtdd. Prod.	% Util.	Custo unitário	25%	50%	75%	Qtde. unid. da amostra	25%	50%	75%	Qtde unid. da amostra
HEJSN	Sem SADT	4.662	70,0	2.557,09	2.068,58	2.231,41	2.394,25	2	1.876,28	2.258,50	2.692,21	48
	Com SADT	4.662	70,0	2.862,32	2.370,10	2.534,17	2.698,25	2	2.110,54	2.419,78	2.830,16	48
	Custo do SADT		11,9	305,24	301,52	302,76	304,00		234,27	161,28	137,95	
HEUE	Sem SADT	402	88,3	1.879,99	2.078,65	2.251,55	2.424,45	2	1.876,28	2.262,41	2.655,03	48
	Com SADT	402	88,3	2.179,72	2.381,10	2.556,18	2.731,26	2	2.068,53	2.460,79	2.808,32	48
	Custo do SADT		15,9	299,73	302,45	304,63	306,80		192,25	198,38	153,29	
HEABF	Sem SADT	342	79,8	2.850,09	2.068,58	2.231,41	2.394,25	2	1.876,28	2.258,50	2.692,21	48
	Com SADT	342	79,8	3.449,66	2.370,10	2.534,17	2.698,25	2	2.110,54	2.419,78	2.830,16	48
	Custo do SADT		21,0	599,57	301,52	302,76	304,00		234,27	161,28	137,95	

Fonte: Relatório – Painel Comparativo de Custo - Com Mat/Med - Com Honorários - Com Recursos Externos - Com custos fora da amostra de (Com e sem SADT) 04 a 12/2020 para o HEJSN e HEABF, para HEUE o período é de 04 a 11/2020. Todas as informações são do SCG de custos KPIH/Planisa.

O HEJSN é a referência para o tratamento da doença provocada pelo COVID-19. Assim todos os pacientes que apresentam um quadro avançado da doença são encaminhados para aquela unidade hospitalar. Nas duas unidades HEUE e HEABF que não são classificadas como referência para o tratamento da doença, mas foram disponibilizados leitos para aqueles pacientes que buscam a unidade hospitalar.

Na coluna “quantidade de diárias” observa-se a produção de 4,662 pacientes-dias de diárias utilizadas na unidade hospitalar HEJSN que possui 310 leitos para esse tratamento.

Os valores reportados pelo SCG de custos apresentam um custo médio da diária para a UTI de R\$ 2.557,09 sem SADT e com SADT de R\$ 2.862,32 para o HEJSN; para o HEUE o custo médio de R\$ 1.879,99 sem SADT e com SADT de R\$ 2,179,72; e para o HEABF de R\$ 2.850,09 sem SADT e com SADT de R\$ 3.449,66 sendo esse último hospital administrado diretamente pela SESA.

É importante ressaltar que a taxa de ocupação também influencia na distribuição do custo fixo quando feito pelo método de absorção total. A taxa de ocupação do HEJSN é de 70,1% ainda com 29,9% de ociosidade.

A tabela 1 apresenta uma informação mais sofisticada, onde é possível verificar o mencionado no estudo das empresas DRG e Planisa onde Vieira, Agostini, Carnielo, Marimon & Ramos (2020) onde observaram a diária de UTI necessária de uma quantidade de exames SADT no tratamento da doença provocada pelo vírus COVID-19. Verifica-se na Unidade hospitalar HEABF, controlado diretamente pela SESA-ES, um custo quando incorporado o SADT maior que as outras unidades controladas por organizações sociais.

Também é observado no HEABF um custo médio da diária com e sem SADT, maior que as outras 2 unidades apresentadas.

Comparando o custo médio da diária por paciente-dia das 3 unidades apresentadas com o banco de dados da Planisa, verificamos que o HEJSN se encontra classificado dentro do percentil 75%, ou seja, possui um custo da diária próximo das unidades com um custo mais elevado. Para o HEABF, verificamos que se encontra classificado acima do percentil 75%, ou seja, possui um custo da diária 18,0% acima das unidades classificadas nesse percentil. Nesse caso o custo do incentivo filantrópico pode ser a diferença.

É importante ressaltar-se que não tomamos conhecimento da existência, junto à Planisa S/A, de unidade hospitalar da Administração direta com custo da diária para atendimento em UTI para a COVID-19, fato que diminui o poder de comparação do trabalho.

Atendendo ao solicitado por Machado e Holanda (2010) onde defende a informação de custos como o conteúdo fundamental nas decisões governamentais para uma alocação mais eficiente, exigindo a transparência dos processos e a definição de etapas para a redução das fragilidades oriundas do ciclo de gestão e, conseqüentemente, das políticas públicas. Para os autores o uso da informação de custo requer uma ampliação da maturidade de gestão. (Machado e Holanda, 2010)

Nesse sentido, na tabela 2 é apresentado a formação completa para o custo médio da diária do leito para tratamento da doença. O relatório utilizado foi o Custos Individualizado por Centro do HEJSN que possui as seguintes variáveis: Recursos Externos, absoluto, com rateio, SADT, sintético, material de consumo, material médico e honorários. Essa informação tem suporte em Machado e Holanda (2010) que sugerem a necessidade de “aumentar o debate sobre mensuração de custos e destacar sua importância para a melhoria da qualidade do gasto no setor público e qualificar a discussão de perspectivas e desafios na gestão da informação de custos na administração pública.”

A tabela 2 trouxe a informação de custos detalhados de sua composição e pode ser uma informação relevante para o gestor decidir em que unidade mantém leitos de UTI para esse tratamento e em que tipo de despesa poderá a unidade melhorar o gasto.

São apresentadas 3 informações que merecem o destaque: O custo fixo médio unitário, o custo variável médio unitário e o custo médio total.

Tabela 2 – Formação do Custo Médio Fixo e Variável do HEHSN para a Diária do Leito para UTI COVID19

Grupo conta de custo	4/2020	5/2020	6/2020	7/2020	8/2020	9/2020	10/2020	11/2020	12/2020	Média	Acumulado
Custos Fixos											
Pessoal Não Médico	1.481.706,38	2.417.840,55	2.597.929,91	2.705.036,56	2.541.071,30	2.336.977,83	2.097.550,43	2.144.844,89	1.995.062,42	2.257.557,81	22.575.578,07
Pessoal Médico	1.266.488,79	1.806.983,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	341.496,89	3.414.968,92
Materiais de Consumo Geral	168.995,22	94.679,64	127.276,93	70.529,96	87.290,07	34.705,66	68.407,44	89.236,73	49.346,35	87.829,78	878.297,78
Prestação de serviços	254.361,00	96.582,75	66.304,66	33.405,66	33.396,45	54.918,87	44.902,35	28.167,25	40.063,40	72.455,82	724.558,21
Gerais	24.237,89	163.189,56	144.049,89	27.806,91	6.741,49	21.191,31	24.059,22	9.610,12	15.762,39	48.516,53	485.165,32
Rateios recebidos	1.747.187,28	3.005.570,79	2.530.081,73	2.529.974,55	2.234.130,93	2.116.030,40	2.050.252,35	1.674.222,09	2.004.698,11	2.210.238,69	22.102.386,94
Rateios recebidos - SADT	671.604,86	1.309.622,64	1.491.745,19	1.483.938,93	1.274.396,26	1.211.271,05	1.222.642,44	1.134.456,19	1.214.047,89	1.223.747,27	12.237.472,73
Total Custos Fixos	5.614.581,42	8.894.469,18	6.957.388,31	6.850.692,57	6.177.026,51	5.775.095,13	5.507.814,22	5.080.537,27	5.318.980,56	6.241.842,80	62.418.427,97
Custos Variáveis											
Pessoal Médico	0,00	963.724,39	3.461.459,07	3.628.865,54	3.717.053,78	3.030.738,78	2.863.824,10	2.737.557,35	2.721.148,55	2.569.374,62	23.124.371,56
Materiais e Medicamentos de uso no Paciente	1.792.943,34	5.268.483,13	6.529.953,21	4.542.858,61	3.045.694,27	2.360.584,48	2.970.270,53	3.096.477,98	3.756.128,20	3.707.043,75	33.363.393,75
Materiais de Consumo Geral	14.828,41	5.960,94	29.174,95	23.146,82	22.253,03	21.656,93	23.483,19	24.219,37	27.547,50	21.363,46	192.271,15
Prestação de serviços	0,00	0,00	650,00	650,00	1.936,00	3.163,00	3.192,00	9.305,00	2.727,00	2.402,56	21.623,00
Gerais	74.125,01	90.654,71	238.107,11	227.250,58	209.480,09	196.779,00	215.465,88	288.431,41	234.573,65	197.207,49	1.774.867,44
Rateios recebidos	296.124,10	186.000,44	505.797,42	524.215,28	464.480,00	441.510,36	433.976,76	429.294,67	359.195,57	404.510,51	3.640.594,60
Rateios recebidos - SADT	85.393,73	226.609,47	265.463,49	428.670,03	158.517,37	157.053,53	146.279,61	161.165,08	163.105,64	199.139,77	1.792.257,95
Total Custos Variáveis	2.263.414,60	6.741.433,07	11.030.605,26	9.375.656,85	7.619.414,56	6.211.486,11	6.656.492,06	6.746.450,86	7.264.426,11	7.101.042,16	63.909.379,44
Total	7.877.996,02	15.635.902,25	17.987.993,57	16.226.349,42	13.796.441,07	11.986.581,24	12.164.306,28	11.826.988,13	12.583.406,67	13.342.884,96	126.327.807,41
Resumo do centro de custo	4/2020	5/2020	6/2020	7/2020	8/2020	9/2020	10/2020	11/2020	12/2020	Média	Acumulado
Custos diretos + indiretos	5.077.686,03	10.908.098,91	13.194.905,72	11.259.550,63	9.664.916,49	8.060.715,90	8.311.155,11	8.427.850,11	8.842.359,45	9.305.248,71	93.052.487,06
Custo total do centro	7.877.996,02	15.635.902,27	17.987.993,54	16.226.349,43	13.796.441,05	11.986.581,24	12.164.306,28	11.826.988,13	12.583.406,68	13.342.884,96	133.428.849,60
Nº de Funcionários Médicos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Nº de Func. Não Médicos	531	852	950	943	906	814	732	645	656	781	
Prod. – Paciente Dia	2.399	4.743	5.926	5.635	4.602	4.072	4.797	4.815	4.965	4.662	46.616
Custo Fixo Unitário	2.340,38	1.875,28	1.174,04	1.215,74	1.342,25	1.418,25	1.148,18	1.055,15	1.071,30	1.339,00	
Custo Variável Unitário	943,48	1.421,34	1.861,39	1.663,83	1.655,67	1.525,41	1.387,64	1.401,13	1.463,13	1.523,32	
Custo Unitário - Total	3.283,87	3.296,63	3.035,44	2.879,57	2.997,92	2.943,66	2.535,82	2.456,28	2.534,42	2.862,32	-

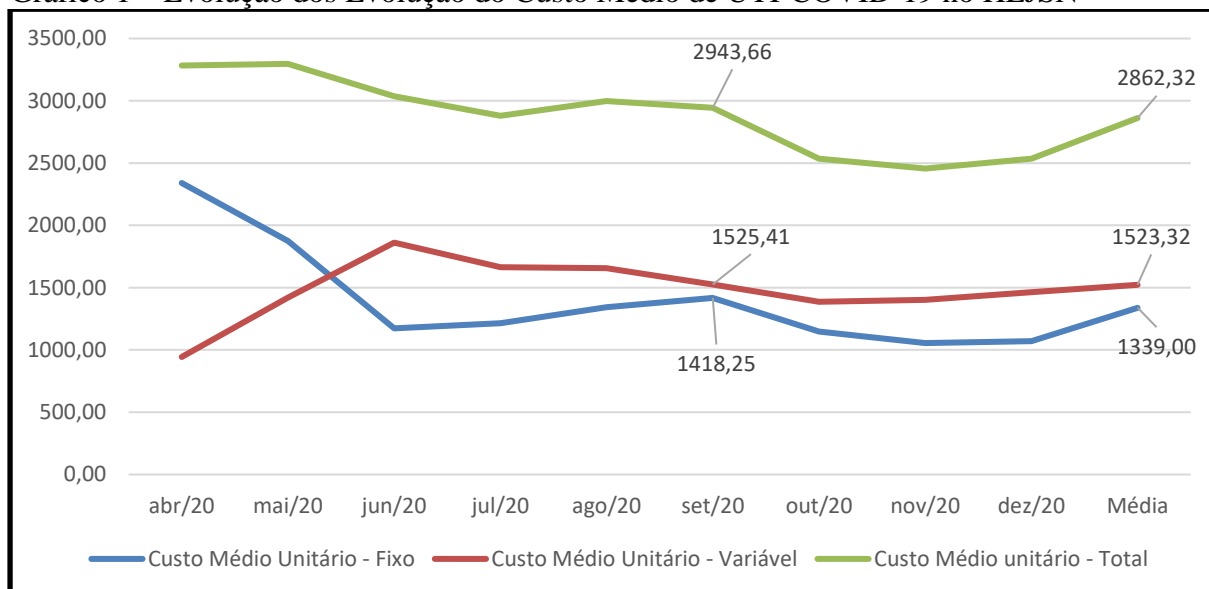
Fonte: Relatório – Custos Individualizado por Centro - HEJSN- Com Recursos Externos - Absoluto - Com rateio - SADT - Sintético - Com Mat/Med e Honorários - KPIH/Planisa.

As informações da tabela 2 onde são apresentados os 3 indicadores de custos é o resultado da soma de 12 centro de custos produtivos do HEJSN conforme relacionados: CTI Adulto - COVID19; CTI 3 - 1º andar A - COVID19, CTI 3 - 1º andar B - COVID19, CTI 5º andar A - COVID19, CTI 5º andar B - COVID19, CTI 6º andar A - COVID19, CTI 6º andar B - COVID19, CTI Térreo - COVID19, CTI Amarela A - COVID19, CTI Amarela B - COVID19, CTI Laranja - COVID19 E A CTI Vermelha - COVID19.

O início do período analisado abril/2020 é o início da Pandemia no Brasil, o custo médio da diária experimentado foi de R\$ 3.283,87 comparado com o final do período analisado 12/2020 que é de R\$ 2.534,42 observa-se uma queda de 29,6%. Ou quando comparado com o custo médio do período uma queda de 12,8%.

O gráfico 1, que trata da evolução do custo no HEJSN no período analisado é uma informação relevante para o gestor. Como será o comportamento dos custos nas unidades privadas contratadas? Será que são controladas com essa divisão entre custos fixo e variável?

Gráfico 1 – Evolução dos Evolução do Custo Médio de UTI-COVID-19 no HEJSN



Fonte: Relatório – Custos Individualizado por Centro - HEJSN- Planilha 02. - KPIH/Planisa.

O gráfico 1 apresenta uma estrutura de custos informado por custo médio total, custo médio fixo e variável. Essa informação é relevante no contexto da avaliação sobre investimentos e lucratividade de acordo com Marques, Tonin, Abbas e Leoncine (2016), pois o comportamento dos custos e a sua estrutura é de suma importância para as organizações, uma vez que essa informação auxilia em decisões da alta gerência.

Assim, ao compararmos a informação do gráfico 1 com o achado de Marques et al. (2016) que ao pesquisar a estrutura de custos e despesas dos hospitais brasileiros, concluiu que a média de custos e despesas fixas gira em torno de 64% da estrutura total. Na estrutura do gráfico 1 em média o custo fixo compõe aproximadamente 46,78% da estrutura total.

3-2 A Base de Dados da Planisa/KPIH UTI COVID 19

A Planisa/KPIH é uma solução tecnológica utilizada como SCG de custos em diversas organizações hospitalares. Desde de 2017 a SESA/ES utiliza essa ferramenta de tecnologia em diversas unidades hospitalares. Foi informado pela empresa fornecedora da solução tecnológica da existência de uma base de dados com todas essas informações. Foi então solicitado essa base de dados com esses indicadores.

Em 22/03/2021 é encaminhado solicitação a Planisa para fornecimento de sua base de dados de 2020 para esse trabalho. Da base encaminhada utilizamos as informações da Unidade

de Internação Intensiva Adulto COVID-19 para esse trabalho. Essas informações são apresentadas na tabela 03 a seguir.

Tabela 03 - Paciente-Dia – Unidade Crítica Adulto COVID-19

	N	P25	P50	P75	TO
HOSP. PRIV. C/FINS LUCRATIVOS					
HOSP. PRIV. S/FINS LUCRATIVOS	15	961	1.315	1.656	53%
HOSP. GERIDOS POR O.S.S.	19	1.642	2.100	2.647	69%
HOSP. ADM. DIRETA					
<i>Média Ponderada</i>		1.341	1.754	2.210	62%
HOSP. CAMPANHA	2	2.918	3.365	3.812	74%

Fonte: Indicadores de 2020 da Planisa/KPIH.

Para UTI o custo médio da diária pesquisado em 19 unidades hospitalares, geridos por OSS foi de R\$ 2.100,00. Para os unidades hospitalares privadas sem fins lucrativos o custo médio da diária foi de R\$ 1.315,00 ambos no percentil 50. Estes valores estão sem a despesa com material médico e os honorários médicos. A Planisa utiliza essa metodologia na tentativa de estratificar melhor as Unidades Hospitalares, evitando comparar unidades hospitalares com diferentes recursos para contratação de profissionais e aquisição de materiais além de outras despesas específicas a cada unidade hospitalar.

Nessa base de dados aparece o custo médio da diária de hospitais de campanha. As unidades classificadas no percentil 25 experimentaram um custo médio de R\$ 2.918,00 a diária; as unidades classificadas no percentil 50 experimentaram um custo médio de R\$ 3.365,00 a diária; e as unidades classificadas no percentil 75 experimentaram um custo médio de R\$ 3.812,00 a diária.

3-3 As Execução do Contrato com Organizações Hospitalares Privadas – Portaria 072-R -30/04/2020

Na terceira fonte de pesquisa a ser aplicado para este estudo, pretende-se fazer uma avaliação da execução dos contratos da SESA, por força da portaria 072-R de 30/04/2020, com as unidades hospitalares privadas com fins lucrativos. A portaria definiu regras e valores para contratação de leitos de UTI e enfermaria para atendimento exclusivo de pacientes COVID-19.

Quatro itens financeiros são definidos nessa portaria. (i) Para os leitos de UTI em seu artigo 1º ficou definido uma diária de R\$ 1.600,00; (ii) Para os leitos de enfermaria ficou definido em seu artigo 2º o valor de R\$ 715,00 a diária; (iii) Para cada paciente regulado pela SESA em leitos de UTI o valor R\$ 1.500,00 apenas uma diária; (iv) Para os casos em que o paciente agudizado em UTI necessitasse de sessões de hemodiálise (Terapia Renal Substitutiva – TRS) a SESA será reembolsara o valor de R\$ 750,97 por sessão.

Para o item I foi utilizado a diária definida na Portaria 568 de 26/03/2020 do Ministério da Saúde; Para o item II e IV foi utilizado a diária do Edital de Credenciamento SESA/SSAS/GECORC/NEC N° 003/2018. Durante o planejamento de gastos foi previsto que aproximadamente 30% dos pacientes na UTI fariam uso das sessões de hemodiálise.

Visando atender à pesquisa positiva, solicitamos à SESA, ao setor de Contratualização com hospitais privados que encaminhasse informações para demonstrar a execução dos contratos. Os dados são registrados no Sistema de Controle de Leitos para controlar o pagamento individual de cada paciente, norma exigida pela portaria, contendo as seguintes organizações hospitalares: Hospital A (SF), Hospital B (MSM), Hospital C (SM), Hospital D (CMHVV) e Hospital E (VAH).

Como demonstrativo da Portaria 072-R de 30/04/2020 na prática, solicitamos 10 fichas individuais de pacientes que tivessem sido internados em UTIs. Foi encaminhado com o quantitativo solicitado, informando que foram pinçados da execução dos contratos de maio a

novembro/2020, aleatoriamente de uma única organização hospitalar. A tabela 3 demonstra essa amostragem.

Tabela 3- Amostragem de 10 Pacientes para verificação da Média da Diária.

Nome Do Paciente	Processo	Diárias de UTI	Diárias de Enfermaria	TRS	Taxa UTI	Solicitação MVREG
Paciente 01	2020-F9H4W	17	10	-	1	1191324
Paciente 02	2020-15VF2	6	12	-	1	1193222
Paciente 03	2020-T7SDC	6	23	-	-	1199371
Paciente 04	2020-KCNRP	3	1	-	-	1201661
Paciente 05	2020-X8NDK	7	24	5	-	1204124
Paciente 06	2020-D6XL6	10	2	6	-	1206137
Paciente 07	2020-KSL9W	28	9	13	-	1208153
Paciente 08	2020-X7S7V	36	9	-	1	1226316
Paciente 09	2020-JW5KW	7	-	-	1	1230852
Paciente 10	2020-BFBQC	23	4	-	1	1222723
Qtdd de Procedimentos		143	94	24	5	
Valor Unitário do Procedimento		1.600,00	715,00	750,97	1.500,00	
Valor total		228.800,00	67.210,00	18.023,28	7.500,00	

Fonte: os autores baseados nas informações da SESA.

Foi solicitado a SESA a execução dos contratos de maio a dezembro/2020 por unidade hospitalar privada contratualizada, quantitativo de internações procedimentos. Foi encaminhado as informações solicitadas, que podem ser pesquisadas no <https://portalbi.es.gov.br/>, sendo o resumo da consulta dos dados do sistema de registro das despesas com leitos nos hospitais privados de maio a dezembro/2020.

Tabela 4 – Diárias de UTI, Taxa e TRS por Unidade Hospitalar de Mai a dez/2020.

ESTABELECIMENTO	Diárias de UTI			Taxa UTI	Terapia Renal Substitutiva		
	Quant. Proc	Quant. Pacientes	TMP	Quant. Pacientes	Quant. Proc.	Quant. Pacientes	TMP
HOSPITAL A	1.186	63	18,83	54	91	7	13,00
HOSPITAL B	1.941	165	11,76	145	181	35	5,17
HOSPITAL C	2.517	324	7,77	236	443	93	4,76
HOSPITAL D	8.257	905	9,12	575	1368	256	5,34
HOSPITAL E	1.912	222	8,61	143	320	47	6,81
TOTAL	15.813	1.679	-	1.153	2.403	438	-

Fonte: Informação da GECORC/SESA.

Informações importantes podem ser extraídas da tabela 3, como: (1) a SESA pagou apenas 1.153 taxa de UTI de R\$ 1.500,00, mesmo tendo 1.679 pacientes internados; (2) A Sesa estabeleceu um planejamento que apenas 30% dos pacientes necessitariam de sessões de hemodiálise, ficando em 26,09% na execução.

A tabela 5 é a transformação dos indicadores físicos em valores monetários, demonstrando a execução financeira dos contratos com as unidades hospitalares privadas.

Tabela 5 – Diárias de UTI, Taxa e TRS por Unidade Hospitalar de Mai a dez/2020.

Item	Diárias de UTI		Taxa de UTI		Terapia Renal Substitutiva		Total Despesa	Diária de UTI Média
	Quant. Proc.	Valor	Quant. pacientes	Valor	Quant. Proc.	Valor		
HOSPITAL A	1.186	1.897.600,00	54	81.000,00	91	68.250,00	2.046.850,00	1.725,84
HOSPITAL B	1.941	3.105.600,00	145	217.500,00	181	135.750,00	3.458.850,00	1.781,99
HOSPITAL C	2.517	4.027.200,00	236	354.000,00	443	332.250,00	4.713.450,00	1.872,65
HOSPITAL D	8.257	13.211.200,00	575	862.500,00	1.368	1.026.000,00	15.099.700,00	1.828,72
HOSPITAL E	1.912	3.059.200,00	143	214.500,00	320	240.000,00	3.513.700,00	1.837,71
TOTAL	15.813	25.300.800,00	1.153	1.729.500,00	2.403	1.802.250,00	28.832.550,00	1.823,34

Fonte: Informação da GECORC/SESA.

O valor total gasto com diárias de UTI é formado pela quantidade de procedimentos multiplicado pelo valor da diária de R\$ 1.600,00. O valor total gasto com Taxas de UTI é formado pela quantidade de pacientes aptos multiplicado pelo valor de R\$ 1.500,00. O valor total gasto com TRS é formado pela quantidade de sessões multiplicado pelo valor de R\$ 750,97. O valor médio gasto com diárias de UTI pela SESA em hospitais privados, amparado pela Portaria 072-R foi de R\$ 1.823,34.

3-4 A Nota Técnica nº 3/2021/DIDES-DIFIS-DIOPE-DIPRO/ANS.

A quarta fonte de consulta é a Nota Técnica nº 3/2021/DIDES-DIFIS-DIOPE-DIPRO da Agência Nacional de Saúde Suplementar, intitulada “RELATÓRIO COVID-19 – SAÚDE SUPLEMENTAR” de 19/03/2021, onde é analisado os resultados das operadoras de planos de saúde no Brasil e sua performance frente a seus associados. A NT tem como objetivo

“(…)

monitorar a evolução de indicadores das operadoras de planos de saúde durante a pandemia, visando subsidiar a análise qualificada da Agência Reguladora, bem como prestar informações relevantes à sociedade.

O Relatório enfoca amostra de 105 operadoras [1], com dados extraídos do DIOPS [2] e de recentes Requisições de Informação (RIs) da DIOPE/ANS e DIPRO/ANS com prazo de resposta até 10/03/2021, bem como as demandas de reclamação e de informação cadastradas por consumidores na ANS, através dos canais de atendimento, dando destaque para as demandas relacionadas à pandemia do novo coronavírus.”

Também é informado na NT nº 03/2021, que de uma população de 740 operadoras, a amostra possui 104 respondentes classificadas em: Medicina de Grupo – 35; Cooperativa Médica – 53; Seguradora – 5; Autogestão – 9; e Filantropia – 2. Não nos aprofundamos na classificação desses conceitos que estão na tabela 1 da referida Nota, onde demonstra a características de entidade privada, a exceção das duas últimas da amostra que o conceito de filantropia remete a algo com subsídios para a prestação de serviços.

A Nota Técnica nº 3/2021 fornece informações fundamentais para o trabalho. A primeira é o custo por internação desembolsado pelos planos de saúde à rede privada hospitalar, a segunda é que a taxa média de permanência em leitos para o tratamento da doença da COVID-19 é maior em relação a outras clínicas o que de certa forma acaba gerando custos adicionais para o tratamento, e a terceira é que o custo (...) total de internação para COVID-19 foi o mais alto desde o início da pandemia, para leitos com UTI.”

A tabela 6, apresenta o valor pago por diária hospitais privados utilizados por usuários de plano de saúde complementar. Observa-se um crescimento de custos de abril de 2020 comparado com fev/2021. Neste caso estamos comparando diferenças entre custo de diárias e não a situação com que o paciente esteve na unidade hospitalar, o que pode ser questionada, mas esse não é objetivo do trabalho. Com relação à média de permanência, a Nota Técnica nº

3/2021 da ANS apresenta a tabela 5 onde o tratamento da doença provocada pelo COVID-19 é maior que em outras clínicas.

Tabela 6 – Demonstrativo de Custo (R\$) por Diária por Tipo de Internação

	Tipo Leito	04/20	05/20	06/20	07/20	08/20	09/20	10/20	11/20	12/20	01/21	02/21	Média
Sem UTI	Cirúrgica	2.546	2.492	2.586	2.491	2.684	2.640	2.491	2.479	2.344	2.415	2.534	2.518
	Clínica	1.419	1.387	1.376	1.437	1.633	1.574	1.355	1.398	1.401	1.586	1.595	1.469
	COVID-19	1.610	1.802	1.768	1.748	1.728	1.921	1.708	1.818	1.839	2.052	2.009	2.091
Com UTI	Cirúrgica	3.706	3.779	3.923	3.920	3.379	3.527	3.801	2.923	3.325	2.443	3.923	3.514
	Clínica	3.007	3.222	3.217	3.250	3.133	3.000	3.029	3.151	2.964	3.041	3.160	3.107
	COVID-19	3.707	3.807	3.786	3.955	3.684	3.879	3.659	3.743	3.890	4.027	4.104	3.840

Fonte: Adaptado pelos autores da Tabela 4 do Nota Técnica nº 3/2021/DIDES-DIFIS-DIOPE-DIPRO da ANS.

A tabela 4 da NT 03/2021 apresenta os custos de abril/2020 a fev/2021. Transcrevemos esse demonstrativo conforme tabela 6. Na média do período o valor repassado aos hospitais privados é de R\$ 3.840,00 a diária. Para o tratamento da COVID-19 as operadoras de planos de saúde experimentaram um custo de diárias em fev/2021 para UTI de R\$ 4.104,00 com indicativo de crescimento da despesa a partir de dez/2020, e concluem que “o custo total de internação para COVID-19 foi o mais alto desde o início da pandemia, para leitos com UTI, conforme Nota técnica da ANS.

Outra informação relevante é que o custo total das internações, no setor privado, está muito superior ao custo das internações cirúrgicas e clínicas. As internações para o tratamento da doença provocado pelo COVID-19 com a utilização de leitos de UTI, o custo médio é maior em 104,36% comparado com o custo médio da internação cirúrgica; e maior em 100,09% quando comparado com o custo médio de clínica.

Tabela 7 – Taxa Média de Internação por tipo de leitos.

UTI	Tipo Leito	2020										2021	
		abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	jan	fev	
Sem	Cirúrgica	2,0	2,2	2,1	2,4	2,1	1,9	2,0	1,9	2,0	2,1	2,0	
	Clínica	4,4	4,0	4,1	4,3	4,3	4,4	4,7	4,1	4,2	4,3	4,0	
	COVID-19	5,0	5,7	5,5	5,6	5,1	5,0	5,0	5,0	5,5	5,8	5,8	
Com	Cirúrgica	5,9	7,6	6,0	6,7	6,1	6,4	6,0	5,7	6,8	6,0	6,1	
	Clínica	7,0	7,3	7,6	7,2	7,2	8,0	7,3	7,4	7,8	8,0	7,8	
	COVID-19	11,0	12,0	11,9	10,9	12,7	12,0	13,0	11,3	11,6	12,0	12,0	

Fonte: Tabela 5 do Relatório COVID-19 – Saúde Suplementar” de 19/03/2021

A tabela 8 a seguir, cópia da tabela 6 da Nota Técnica nº 3/2021 da ANS, apresenta o custo de internação entre os pacientes que não necessitaram de leitos de UTIs comparados com os que utilizaram leitos de UTIs. A tabela 8, transcrita a seguir apresenta essa comparação.

Tabela 8 – Taxa Média de Internação por tipo de leitos.

UTI	Tipo Leito	2020										2021	
		abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	jan	fev	
Sem uso	Cirúrgica	5.093	5.532	5.439	5.900	5.718	4.942	4.982	4.658	4.669	5.036	5.068	
	Clínica	6.173	5.600	5.641	6.130	6.985	6.855	6.308	5.680	5.853	6.809	6.380	
	COVID-19	8.052	10.290	9.708	9.747	8.743	9.604	8.542	9.090	10.021	11.833	11.572	
Com uso	Cirúrgica	21.720	28.717	23.540	26.225	20.697	22.626	22.806	22.520	22.608	20.794	24.101	
	Clínica	21.049	23.522	24.533	23.430	22.543	24.073	22.140	23.271	22.969	24.175	24.616	
	COVID-19	40.778	45.681	44.888	42.991	46.695	46.551	47.573	42.426	45.260	48.325	49.253	

Fonte: Tabela 6 do RELATÓRIO COVID-19 – SAÚDE SUPLEMENTAR” de 19/03/2021

O custo unitário por paciente para tratamento da doença provocado pelo COVID-19 com a utilização de leitos de UTI comparado com o custo da diária sem a utilização de leitos de UTI é maior em 76,5% chegando a um custo médio de R\$ 49.253,00 por paciente internado.

3-5- A Busca na Internet com Aleatoriedade de Palavras Chave

A quinta fonte é busca do custo publicado na internet. Utilizando a metodologia para construções de pesquisa bibliométrica, foram lançadas no buscador “GOOGLE” as seguintes palavras: “custo de UTI COVID-19”.

As palavras chave - custo de UTI COVID-19 – foram digitados na tela do google chrome, navegador rápido da Internet, com o seguinte resultado: Foram apresentados 750.000 artefatos. Visando não estender a pesquisa para esse tópico, foram selecionadas as 6 primeiras páginas, contendo cada página 10 artefatos.

Reunidas em uma planilha excell, cada informação foi lida e classificada com as seguintes informações: Título, Veículo de divulgação eletrônico, Descrição da informação, Data, Custo da Diária de UTI, Custo da Diária de Clínica Médica e observação para o trabalho.

Após essa fase, a planilha foi dividida em dois grupos: grupo 1 que não atende ao objetivo da pesquisa e grupo 2, que atende ao objetivo dessa etapa do trabalho. Lembrando que o objetivo dessa etapa do trabalho é conhecer o custo da diária de leito de UTI para tratamento da COVID-19: dos 60 artefatos apenas 19 informaram claramente o custo da diária ou mencionam o custo integral da estadia.

Na 2ª fase da busca as informações foram classificadas por fonte da informação. Alguns veículos de comunicação citam a fonte da informação. Nesse caso foi dado crédito a fonte citada. Para aqueles veículos de comunicação que não citarem a fonte, a esses serão creditados a fonte do próprio veículo.

A tabela 9 apresenta o resultado dessa busca com os 19 artefatos selecionados.

Tabela 9 – Resultado da pesquisa com as palavras chave “custo de UTI COVID-19”.

Fonte da Pesquisa	Frequência	Data da publicação	Custo UTI COVID-19	Custo CM-COVID-19	Custo Global	Publicação
A Tribuna RJ.	3	30/03/2021	2.600,00	1.233,00	-	-
Boletim COVID-19-19/05/2020 -(ANS)	1	19/05/2020	4.035,00	1.705,00	-	-
Diário do Nordeste	1	13/03/2021	2.666,67	1.233,33	-	-
Instituto Central do Hospital das Clínicas	1*	03/02/2021	-	-	68.000,0	Medrxiv (Site-Acadêmico)
Jornal da UNICAMP	1	NI	2.500,00 a 3.000,00	NI	-	-
Planisa S/A	2**	15/12/2020	2.102,00	1.426,00	-	-
	2**	17/12/2020	2.102,00	1.426,00	-	-
	1	27/01/2021	2.234,00	1.139,00	-	-
	1	28/01/2021	2.234,00	1.139,00	-	-
	2	08/03/2021	2.234,00	1.139,00	-	-
	1	27/01/2021	2.234,00	1.139,00	-	Revista Medicina S/A
Santa Casa de São Carlos	1	16/03/2021	2.800,00	NI	-	-
Secretaria da Saúde - RN	1	22/03/2021	2.500,00	NI	-	-
Total	19					

Fonte: Os autores

*Publicação Internacional e só apresentou o custo médio do atendimento.

** De acordo com a informação no site, esses valores não incluíram os custos com exames diagnósticos.

Dos 19 artefatos selecionados, conforme tabela 9, apenas dois foram publicados em revistas. A pesquisa do Instituto Central do Hospital das Clínicas foi publicada em um

renomado site acadêmico internacional, assim diz a pesquisa. Observa-se que 10 dos estudos são baseados em informações da Planisa, empresa de São Paulo que fornece Sistemas de Controle Gerencial de custos, o mesmo atualmente utilizado na SESA-ES.

Observa-se que o menor valor do custo apresentado para a UTI é de R\$ 2.102,00 a diária. Para a rede particular, conforme boletim COVID-19 componente da pesquisa, foi publicado em 19/05/2020 que o custo é de R\$ 4.035,00 da diária para a UTI.

É importante mencionar que estamos comparando hospitais privados, hospitais filantrópicos, hospitais públicos administrado diretamente pelo setor público e hospitais administrados por organizações sociais. Os quatro tipos possuem regimes tributários diferentes e o perfil de atendimento assistencial pode ser diferente. Existem encargos tributários ou financeiros que o setor privado tem que cumprir que a administração pública ou a rede filantrópica não experimenta.

Outro fato que merece ser considerado é que o custo da UTI COVID-19 de R\$ 2.102,00 é a mediana apurado em uma amostra de 33 unidades estudadas pela Planisa. O quadro a seguir, retirado da publicação do site Custo médio de diária em UTI para coronavírus é de R\$ 2.102, aponta estudo no Espírito Santo - ESHOJE, demonstra também o custo do percentil 25 e 75. Colamos o quadro para sustentação do estudo.

Quadro 2 – Copiado da Pesquisa Planisa.

Unidade de produção	KPIH			Qtde. de unidades da amostra
	Percentil 25%	Percentil 50%	Percentil 75%	
Pacientes-Dia UTI Covid 19	R\$ 1.679	R\$ 2.102	R\$ 2.854	33
Pacientes-Dia Covid 19	R\$ 977	R\$ 1.426	R\$ 2.303	27
Pacientes-Dia UTI	R\$ 1.761	R\$ 2.115	R\$ 2.639	69
Pacientes-Dia	R\$ 622	R\$ 857	R\$ 1.310	45

Fonte: <https://eshoje.com.br/wp-content/uploads/2020/12/image.png>

O custo da UTI COVID-19 no percentil 75 é de R\$ 2.854,00 a diária. Essas unidades estudadas nesse tópico não pertencem ao setor privado.

4 - CONFRONTO DAS CINCO FONTES DE PESQUISA

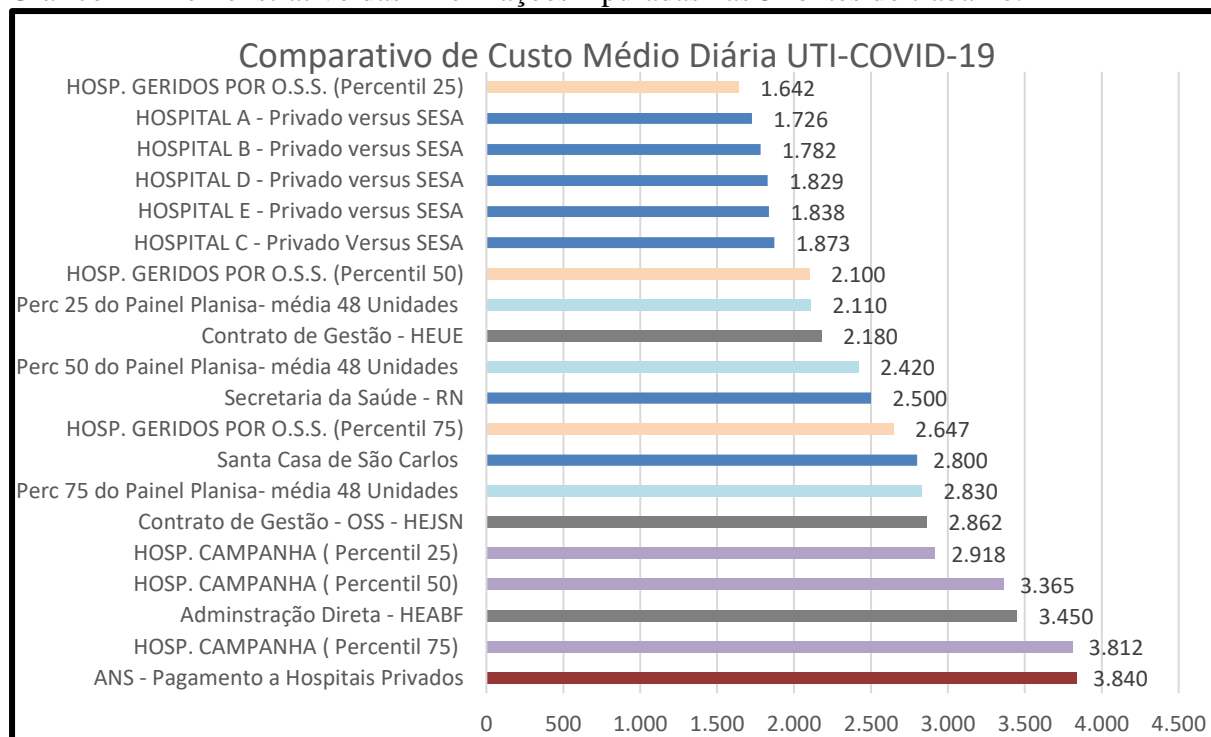
Na busca para a alinhar tomada de decisão com informações transparentes, claras e confiáveis desenvolvemos o tópico com a junção das 5 fontes pesquisadas anteriormente. É informado no gráfico 1 que a solicitação inicial das organizações privadas que tiveram contrato de disponibilização de leitos com a SESA-ES é justificável diante desse trabalho. Os valores recebidos pelos 5 hospitais privados estão abaixo do custo médio das diárias recebido pelos hospitais geridos por OSS do percentil 50, percentil 25 do painel comparativo de custo para 48 unidades.

O gráfico 2 demonstra resumidamente as 5 fontes pesquisadas. Assim, abstraindo-se do aspecto assistencial, para o primeiro procedimento identificamos que a portaria 072-R de 30/04/2020 da SESA ao estabelecer que o valor, pela contrapartida dos serviços prestados para o tratamento da doença provocada pelo COVID-19, de R\$ 1.600,00 nas UTIS comparado com o custo médio da diária experimentado por unidades hospitalares no setor privado de R\$ 4.104,00 em fevereiro/2021, observa-se que o valor da portaria está defasado em 156,5%.

Confrontando com a primeira fonte de pesquisa, o valor pago as entidades privadas quando comparado com o valor desembolsado pela SESA-ES para as unidades hospitalares geridos por OSS e controladas pela SESA de R\$ de R\$ 2.557,09 sem SADT e com SADT de R\$ 2.862,32 para o HEJSN; para o HEUE o custo médio de R\$ 1.879,99 sem SADT e com SADT de R\$ 2,179,72; e para o HEABF de R\$ 2.850,09 sem SADT e com SADT de R\$

3.449,66 sendo esse último hospital administrado diretamente pela SESA. É importante mencionar que as organizações sociais possuem benefícios tributários que uma organização privada não tem acesso.

Gráfico 2 – Demonstrativo das Informações Apuradas nas 5 fontes do trabalho.



Fonte: Os autores.

Chama a atenção também os contratos dos hospitais privados com a SESA, onde é apresentado o valor de R\$ 1.809,00 a diária. As informações disponíveis podem representar uma fonte de consulta para gestores que não possuem um sistema de custos implantado em sua administração, seja pública ou privada, estado, município ou entidade privada com fins lucrativos ou não.

Após a pesquisa das informações disponíveis e a junção em um gráfico fica a claro que a diversidade de valores das diárias de UTI para tratamento da COVID-19. O maior valor é o reembolso que os planos de saúde proporcionam aos hospitais privados. Em segundo, terceiro e quarto lugar aparecem o custo das diárias em hospitais de campanha. Nos contratos de organizações sociais com a SESA, no seu maior hospital para tratamento da COVID-19 tem um custo médio da diária de R\$ 2.862,00 representando um custo a menor que o reembolso recebido por hospitais privados em 25,46%.

As informações disponíveis nesse trabalho, podem representar uma fonte de consulta para gestores que não possuem um sistema de custos implantado em sua administração, seja pública ou privada, estado, município ou entidade privada com fins lucrativos ou não, para tomada de decisão.

5 - CONCLUSÃO

Este artigo, oriundo da Nota Técnica de Custos 08/2021, que teve como objetivo demonstrar o custo praticado no mercado brasileiro de leitos de Internação para UTI no tratamento da doença provocada pelo vírus “COVID-19”. O estudo está vinculado à solicitação das organizações hospitalares privadas que argumentaram que a diária pactuada em contratos com a SESA, para o tratamento da doença COVID-19, teve seus custos aumentados e que se faz necessário ajustes no contrato. No momento atual, os leitos contratados externamente à

Rede de Saúde da SESA têm sido fundamentais para dar vazão a demanda por internações de leitos, clínicos ou de UTI, para a sociedade capixaba.

Entretanto, para a tomada de decisão do gestor foram necessárias informações relevantes e úteis que pudessem subsidiar essa decisão. Essas informações relevantes além de embasamento para sua decisão, também diminuem o risco futuro que esse gestor venha a responder por sua decisão, mesmo eivado de todas as boas intenções, principalmente nesse momento que é a de “salvar vidas”.

Nesta NT 008/2021 foram pesquisadas 5 fontes distintas visando instrumentalizar o gestor com informações para a tomada de decisão: o primeiro demonstrou o custo da diária para UTI COVID-19 experimentado no SCG de custos da SESA-ES no período de 04 a 12/2020, foi de R\$ 2.862,32 para o HEJSN; para o HEUE o custo médio foi de R\$ 2.179,72 e para o hospital administrado diretamente pela SESA o HEABF foi de R\$ 3.449,66. Esses indicadores financeiros estão com todos os custos decorrentes de uma internação em UTI.

A segunda fonte de pesquisa utilizada foi a base de dados da Planisa/KPIH nos hospitais do Brasil, para UTI- COVID-19 o custo médio da diária pesquisado em 19 unidades hospitalares, geridos por OSS foi de R\$ 2.100,00. Para as unidades hospitalares privadas sem fins lucrativos o custo médio da diária foi de R\$ 1.315,00 ambos no percentil 50. Estes valores estão sem a despesa com material médico e os honorários médicos. Esta não seria uma boa base para confrontação de custo.

A terceira fonte de pesquisa utilizada foi o levantamento feito junto ao setor da SESA-ES que controla os contratos com as organizações hospitalares privadas de disponibilização de leitos de UTI COVID-19. Estas unidades hospitalares alegaram que o Custo da Diária paga pela SESA está abaixo do custo praticado n mercado. Os valores pagos oscilam entre R\$ 1.725,84 para o hospital “A” e 1.872,65 para o hospital “C”.

A quarta fonte de pesquisa tem origem na NT nº 3/2021/DIDES-DIFIS-DIOPE-DIPRO da ANS que apurou o reembolso médio dos planos de saúde aos hospitais privados. Para o tratamento da COVID-19 as operadoras de planos de saúde experimentaram um custo médio de R\$ 3.840,00 a diária.

Considerando apenas o custo da diária, o custo praticado pela SESA hoje pago as unidades hospitalares privada para o leito de UTI está menor em 61,01% que o custo médio publicado pela NOTA TÉCNICA Nº 3/2021/DIDES-DIFIS-DIOPE-DIPRO da ANS, ambos para COVID-19.

A última fonte de pesquisa foi uma busca na Internet visando identificar no site de buscas “GOOGLE” o custo da UTI para tratamento da doença provocada pela COVID-19. A busca resultou em 750.000 artefatos, mas apenas os primeiros 60 artefatos foram planilhados e trabalhados como se fossem um bibliometria. Como resultado apenas 19 artefatos traziam o custo dos leitos de UTI e enfermaria ambos COVID-19.

Arriscamos aqui a utilizar a afirmação de Machado e Holanda (2010) que, apesar de regramentos suficientes, como a lei complementar 4.320/64, a Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 e muitos outros artefatos legais, a administração pública brasileira não utiliza sistema de controle gerencial custos para tomada de decisão, salvo por algumas poucas iniciativas isoladas de alguns órgãos. Para os autores “o motivo é porque, até então, não havia nem sistema, nem metodologia adequada capaz de ser aplicada sistematicamente e uniformemente para toda a administração pública federal.” (Machado e Holanda, 2010)

Como temas para futuras pesquisas destacamos a necessidade de buscar conhecer efetivamente qual(is) unidade(s) da federação que possui(em) sistema de controle gerencial de custos e se alguma(s) unidade(s) da federação utiliza(m) para a tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A. & W. F. Chua. (1996). A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569-606.
- Aguiar, A. B. & Frezatti, F. (2007). Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle Gerencial: uma proposta de análise. In: CONGRESSO ANPCONT, 1., Gramado, 2007. Anais... São Paulo: ANPCONT, 2007. CD-ROM.
- Almqvist, R., Grossi, G., Van Helden, G. J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. In *Critical Perspectives on Accounting* (V. 24, No. 7-8, pp. 479-487).
- Angeloni, M.T., (2003). Elementos intervenientes na tomada de decisão. *Ci. Inf.*, Brasília, v. 32, n. 1, p. 17-22, jan./abr.
- Ávila, M. D. G. (2016). Gestão de Riscos no Setor Público. *Revista Controle - Doutrina E Artigos*, 12(2), 179-198. <https://doi.org/10.32586/rcda.v12i2.110>.
- Bernstein, P. L. (1997) *Desafio aos Deuses: A Fascinante História do Risco*. Rio de Janeiro. Editora: Campus.
- Bitti, E.J.S., Busanelli, A.C.A., Lopes, R.C., (2011) Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos *Revista Universo Contábil*, ISSN 1809-3337 Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, jul./set.
- Bresser Pereira, L. C. (2005). Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (orgs.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. São Paulo: FGV, 2005, 6 ed.
- Cuganesan, S., Foreman, J. (2012). Performance Measurement in the Public Sector: Evaluating Performance Measurement and Reporting in Health. G. N. Gregoriou et al. (eds.), *Best Practices in Management Accounting* pp 220-231.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organisational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*. 28:127–68.
- Do Valle, V.R.L (2010) *Direito fundamental à boa administração e governança: democratizando a função administrativa*. Tese para obtenção do título de pós-doutorado. FGV/ EBAPE. Rio de Janeiro.
- Drazen, J.M., Harrington, D.P., McMurray, J.J.V., Ware, J.H., Woodcock, J. (2017). Evidence for Health Decision Making- Beyond Randomized, Controlled Trials. *The New England Journal of Medicine*. 377;5.
- Edelenbos, J. & Klijjn, E.-H. (2007), “Confiança em redes complexas de tomada de decisão: uma exploração teórica e empírica”, *Administração e Sociedade*, vol. 39 N ° 1.
- Erakovich, R. & Anderson, T. (2013), “Colaboração intersetorial: decisão de gestão e modelo de mudança”, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 26 No. 2 , pp. 163 - 173 .
- Ferreira, A., Otley, D. (2005) .The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis. Management Accounting Section (MAS) Meeting. 54 Pages Posted.
- Frezatti, F., (2007). "The “economic paradigm” in management accounting: Return on equity and the use of various management accounting artifacts in a Brazilian context", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 Issue: 5, pp.514-532.
- Goddard A. (2005) Accounting and NPM in UK local government – contributions towards governance and accountability. *Financial Accountability & Management* 21(2):191–216.
- Govindarajan. V., (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: Integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal* 31: 829-853.

- Henderson, S. S., Smith-King, E. J. (2015), "Sectoral decision making: structures, processes and trust", *Management Decision*, Vol. 53 Iss 7 pp. 1545 – 1559.
- Hwang, J., & Akdede, S. H. (2011). The influence of governance on public sector efficiency: A cross-country analysis. *The Social Science Journal*, 48(4), 735-738.
- Justen Filho, M., (2016) *Curso de Direito Administrativo*, 12ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais. CD U-3 5 0 edição revista, atualizada e ampliada 12. ed. rev., 6. THOMSON REUTERS
- Lopez-Valeiras, E.; Gomez-Conde, J; Lunkes, J. R. (2017). Employee reactions to the use of management control systems in hospitals: motivation vs. threat. *G Model. GACETA-1382*; No. of Pages 6.
- Macinatia, M.S. Anessi-Pessin, E., (2014). Management accounting use and financial performance in public health-care organisations: Evidence from the Italian National Health Service. *Health Policy* 117 - 98–111.
- Machado, N.; Holanda, V. B. (2010) Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Rev. Adm. Pública* [online]. 2010, vol.44, n.4, pp. 791-820. ISSN 0034-7612.
- Marques, K. C. M., Tonin, J. M. F., Abbas, K., Leoncine, M.(2016) - Relação entre estrutura de custos e despesas com o desempenho: estudo em hospitais de norte a sul do Brasil- *ConTexto*, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p. 37-52, jan./abr.
- Matias- Pereira, J. (2010) A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro- *APGS, Viçosa*, v.2, n.1, pp. 109-134, jan./mar. 2010.
- Merchant, K. A. Otley, D. T.. (2007). A review of the literature on control and accountability. *Handbook of Management Accounting Research*, [S.l.], v. 2, p. 785-802.
- Naranjo-Gil D, Sánchez-Expósito MJ, Gómez-Ruiz L. (2016) Traditional vs. contemporary management control practices for developing public health policies. *Int J Environ Res Public Health*. 13:713-25.
- Portaria 040-R (2016) – PORTARIA 040-R, DE 09/08/2016 – Secretária de Estado da Saúde. a implantação de uma metodologia padronizada de apuração de custos para a gestão estratégica e melhoria contínua dos resultados. *Diário Oficial* 10/08/2016.
- Pulich M, Tourigny L. (2004) Workplace deviance: strategies for modifying employee behavior. *Health Care Management*. 23:290-301.
- Sant'Anna, J. M. B., Dalmonech, L.F. (2020). Sistema de controle gerencial de custos em hospitais públicos: o custo de leitos na pandemia para tratamento da doença provocada pelo COVID-19. *I Congresso Internacional de Ciências Sociais Aplicadas da Rede Doctum de Ensino*.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Harvard Business School Publishing, 1995.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice Hall: New Jersey, 348 p.
- Tooley, S. Guthrie, J.(2003) *Devolved School-based Financial management in new zealand: observations on the conformity patterns of school organisations to change. discussion paper series 216* July 2003.
- Vieira, A.; Agostini, E.; Carnielo, T. M.; Marinon, R. & Ramos, R. (2020). Estimativa de Custos Operacionais dos leitos de UTI Adulto em consequência do COVID-19 – postado em 13/05/2020. <https://www.drgbrasil.com.br/valoremsaude/estimativa-de-custos-operacionais-dos-leitos-de-uti-adulto-em-consequencia-do-covid-19/>