



## ESTUDO DA UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EM ORGANIZAÇÃO PÚBLICA: O ESTUDO DO SIGH-CUSTOS

### **Márcia Mascarenhas Alemão**

Doutoranda em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais, Brasil. Gerente do Observatório de Custos da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais, Brasil.

E-mail: [marcia.alemao@yahoo.com.br](mailto:marcia.alemao@yahoo.com.br)

### **Márcio Augusto Gonçalves**

Ph.D. em Administração pela *Aston University*, Inglaterra. Professor da Universidade Federal de Minas Gerais, Brasil.

E-mail: [marciouk@yahoo.com](mailto:marciouk@yahoo.com)

### **Heloisa Azevedo Drumond**

Mestranda em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais, Brasil. Supervisora do Observatório de Custos da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais, Brasil.

E-mail: [helodrumond@gmail.com](mailto:helodrumond@gmail.com)

### **Resumo**

A ausência de informações de custos de forma padronizada e adequada para tomada de decisão no setor saúde, especificamente em hospitais públicos, tem sido destacada como um dos fatores críticos para a ineficiência do setor. Neste contexto, esse artigo apresenta a geração de uma base de conhecimento fundamentada em informações de custos padronizados na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – FHEMIG e a agregação de valor destas informações às decisões. A agregação de valor da informação de custos aconteceu basicamente por meio de três ações. Inicialmente, a organização das bases informacionais de forma a possibilitar a geração de informações padronizadas e sistematizadas. O segundo passo correspondeu à geração de solução integrada de Tecnologia da Informação, o software Sistema Integrado de Gestão Hospitalar – SIGH, que agregou as informações de custos às informações assistenciais. Por último, a FHEMIG, ao considerar a informação de custos como metainformação custo, possibilitou a geração de uma base de conhecimento de significativa relevância, progredindo na sua forma de interpretação. Empregou-se uma abordagem metodológica quali-quantitativa. Trata-se de uma pesquisa descritiva e *ex post facto*, considerando que se analisou o processo de geração e agregação de valor das informações de custos geradas na FHEMIG. Conclui-se que a FHEMIG, ao utilizar a informação de custos como metainformação custos agrega valor a ela, ao utilizá-la para redução de incertezas na geração dos processos. Esta visão inovadora no setor de saúde pública constitui ação de fundamental importância para subsidiar políticas e o financiamento de saúde. Destaca-se que esta abordagem assegurou o alinhamento ao planejamento estratégico e a busca pela qualidade do gasto público. Desta forma, a base de conhecimento gerada constitui ação inovadora quanto ao domínio tecnológico por meio do mapeamento e identificação de processos e a quantificação de recursos consumidos. Busca-se, assim, o propósito de priorizar a eficiência, qualidade e transparência na utilização dos recursos públicos e a qualidade da assistência aos usuários do SUS.

**Palavras-Chave:** Gestão de Custos, Metainformação Custos; Gestão de Custos Hospitalares.

**STUDY OF THE USE OF COST INFORMATION AS A MANAGEMENT TOOL IN PUBLIC ORGANIZATION:  
A STUDY OF SIGH-CUSTOS**

**Abstract**

*The lack of cost information in a standardized and suitable manner for decision making in the health sector, specifically in public hospitals, has been highlighted as a critical factor to the inefficiency of the sector. In this context, this paper presents the generation of a knowledge base based on standardized cost information on Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – FHEMIG and aggregate value of such information. Adding value to cost information came mainly through three actions. Initially, the organization of informational bases in order to enable the generation of standardized and systematized information. The second step corresponded to the generation of integrated solutions of information technology, software, Sistema Integrado de Gestão Hospitalar – SIGH that added cost information to health care information. Finally, the FHEMIG, when considering the cost information as meta-information cost, enabled the generation of a knowledge base of significant relevance, progress in its interpretation. We employ a qualitative-quantitative methodological approach, a descriptive, ex post facto, whereas we analyzed the process of generating and value of information generated in FHEMIG costs. It was concluded that the FHEMIG, using the cost information as meta-information costs has added value to this information, when it is used to reduce uncertainties in the generation processes. This innovative approach in public health sector in action was very important to inform policy and health financing. It is noteworthy that this approach ensured alignment with strategic planning and the pursuit of assured quality of public spending. Thus, the knowledge base was generated innovative action on the field of technology by mapping processes and identifying and quantifying the resources consumed in the health sector. We tried to, well, the purpose of giving priority to efficiency, quality and transparency in the use of public resources and quality of care to users of SUS.*

**Keywords:** *Costs Management. MetaInformation Cost. Hospital Cost Management.*

## **1 INTRODUÇÃO**

Na literatura, tanto oriunda de práticas quanto de ensaios teóricos, é compartilhado o entendimento de que, na sociedade globalizada atual, fortemente baseada em tecnologias de comunicação e processamento, a informação, como insumo vital à qualidade do processo decisório mais objetivamente racional e codificado, passou a ser considerada como recurso-chave das organizações. Falar da importância da informação nas organizações já se tornou um assunto recorrente. É de conhecimento geral que a modernização das tecnologias da informação proporcionou maior crescimento em volume e acesso, conforme descrito por diversos autores. Gonçalves et al. (1998, p. 6) apresentam que a “informação é mais que um fator de produção [...] informação é, de fato, o meta recurso que coordena a mobilização de outros ativos com a finalidade de melhorar o desempenho organizacional”. Uma gestão efetiva na organização requer a percepção objetiva e precisa dos valores da informação em quantidade de conhecimento que dela se depreende, na forma como são entradas e/ou saídas de processos decisórios estratégicos, gerenciais e operacionais e com senso de utilidade, conforme Moresi (2000). Complementando, Repo (1989) apresenta que a informação para que tenha valor, deve ser utilizada.

A gestão hospitalar é um dos grandes desafios para o decisor no setor saúde mundial. A organização hospitalar é uma das mais complexas, não apenas pela nobreza e amplitude da sua missão, mas, sobretudo, por apresentar uma equipe multidisciplinar com elevado grau de autonomia para dar assistência à saúde. Combina-se a estes aspectos um perfil multi-organizacional estrutural (hotel, lavanderia, laboratório, farmácia, restaurante, ambulatório, bloco cirúrgico, etc) e de governança (hierárquico, clã e rede).

O setor saúde, especificamente, o setor hospitalar público é considerado pela sociedade em geral, como tendo uma gestão caótica. A baixa disponibilidade de informações, especificamente sobre custos hospitalares, constitui fator limitante na criação de indicadores de gestão, essenciais na fundamentação de ações e políticas públicas estruturantes, principalmente no que tange à organização das redes de serviços, incentivos e pagamentos.

A ausência de informações gerenciais básicas e de qualidade tem sido fator crítico para fundamentar ações que visem corrigir fragilidades apresentadas pelo sistema de saúde brasileiro tais como: baixa autonomia e responsabilização dos hospitais públicos; sistema de financiamento passivo, diluído e desarticulado com qualidade dos serviços prestados; distorções dos valores pagos por procedimentos e os seus custos, o que leva a uma super oferta de serviços de alta complexidade e oferta aquém da necessária para serviços de baixa e média complexidade e de longa permanência, hoje um gargalo na atenção à saúde no país; investimentos feitos de forma desarticulada, em que não se leva em conta os ganhos de escala, a lógica da assistência em rede, da resolutividade regional, em que os problemas de saúde dos indivíduos possam ser resolvidos próximo ao seu domicílio, sem, no entanto haver duplicidade ou sobreposição de oferta (MARTINS et al., 2010). A necessidade de informações de custos que efetivamente representam um processo norteador das decisões gerenciais, no que diz respeito à melhor utilização dos recursos no atendimento à população torna-se cada vez mais eminente.

Neste contexto, esse artigo apresenta a utilização e o valor da informação de custos, além do seu processo de agregação de valor na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG), por meio do Sistema de Gestão Estratégica de Custos Hospitalares, assegurando a implementação do planejamento estratégico e a qualidade do gasto público apoiado pelo software Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH). Assim, o Sistema de Gestão Estratégica de Custos Hospitalares é suportado por uma solução integrada de Tecnologia da Informação (TI), que subsidia processos decisórios vinculados aos objetivos estratégicos da Instituição FHEMIG. Apresenta-se como uma base de conhecimento de significativa relevância, progredindo na sua forma de interpretação, constituindo-se em ação de fundamental importância para subsidiar ações políticas e o financiamento de saúde.

O artigo demonstra que a agregação de valor da informação do Sistema acontece basicamente por três ações. Inicialmente, por meio da organização dos processos organizacionais de forma a possibilitar a geração da informação. O segundo passo dá-se por meio do desenvolvimento da base integrada de TI, via software, ou seja, o SIGH. Por último, ao considerar-se a informação de custos como metainformação custo, com o propósito de priorizar a eficiência, qualidade e transparência na utilização dos recursos públicos, buscando a qualidade da assistência aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS). Empregou-se uma abordagem metodológica quali-quantitativa. Trata-se de uma pesquisa descritiva e *ex post facto*, considerando que se analisou o processo de geração e agregação de valor das informações de custos geradas na FHEMIG.

Visando atender ao objetivo proposto, a íntegra do artigo conta com cinco partes. Esta primeira parte, a Introdução contextualiza a utilização de informação no setor saúde, principalmente no setor hospitalar público. A segunda parte constitui-se da revisão da literatura sobre custos no setor hospitalar, sistemas de informação e sistemas de custeio em organizações hospitalares visando construir a percepção do custo como metainformação custo. A terceira parte apresenta a metodologia desenvolvida. A quarta parte apresenta a FHEMIG e o Sistema Integrado de Gestão Hospitalar, apresentando o software utilizado e o uso da metainformação custos. A quinta e última discute as conclusões sobre o processo de agregação de valor às informações geradas pela FHEMIG.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico mostra uma revisão acerca do sistema de informação, apresentando a definição do valor da informação, seus objetivos e informação de custos no processo de tomada de decisão. Apresenta, ainda, o custo no setor hospitalar e o uso das informações.

### 2.1 Sistema de informação

A descrição da informação e a mensuração do seu valor são tratadas por diversos autores de formas distintas. Para Moraes, Terence e Escrivão Filho (2004, p. 29) a informação pode ser descrita como “uma mensagem de comunicação audível ou visível, em geral apresentada sob a forma de documento, que envolve um emissor e um receptor, tendo como finalidade mudar o modo como o destinatário vê algo ou exerce algum impacto sobre seu julgamento e comportamento”. O conceito de informações é apresentado por Gonçalves et al. (1998, p. 10) como “insumo no processo decisório, enfatizando que a mesma é transmitida e recebida por elementos em uma rede de comunicações”. Para esses autores, a informação pode ser entendida numa organização como o conteúdo de uma mensagem comunicada a um receptor. Para eles, toda informação traz qualidades intrínsecas, vinculados ao emissor – associado a sua portabilidade e aplicabilidade e extrínsecas – associadas aos receptores. Dentre as propriedades da informação, a relevância é sem dúvida a mais importante e está vinculada ao receptor. O conceito de relevância vem principalmente do montante de não-relevância existente no processo, o que torna a comunicação crescentemente difícil. Daí a medida do valor da informação.

### 2.2 A definição do valor da informação

A definição do valor da informação também é apresentada de formas distintas pela literatura. Para Repo (1989), não há uma única teoria disponível que explica totalmente o valor da informação. Segundo o autor, a informação só tem valor quando possibilita a redução de incerteza, incerteza aqui descrita em termos de probabilidades e só tem valor quando utilizada. Para ele, indivíduos atribuem diferentes valores para a mesma informação, dependendo do contexto. Barreto (1996) já amplia a visão de Repo (1989) quando define que a informação é qualificada como um instrumento modificador da consciência do homem e de seu grupo social. Para ele, o conceito de valor é relativo e específico de cada indivíduo, considerando serem individuais as preferências, prioridades racionais e hierarquia de desejos específicos. Desta forma, o autor acrescenta que a informação deixa de ser, unicamente, uma medida de organização por redução de incerteza, para ser a própria organização em si.

A avaliação do valor da informação e de um sistema de informação depende de alguns fatores fundamentais, na percepção de Moresi (2000). O autor cita como “fatores fundamentais: a confiabilidade e precisão das informações; a transferência da informação entre emissor e receptor por intermédio do sistema de informação; a oportunidade, quantidade e qualidade na disponibilização da informação; o apoio ao processo decisório, melhorando a qualidade das decisões; a utilização da informação como um recurso estratégico da organização” (p. 15).

A agregação de valor a uma informação é apresentada por Barreto (1996). Para o autor, a agregação de valor compreende basicamente três ações, que se verificam em diferentes níveis de complexidade para a realização da relação informação/conhecimento. No primeiro nível, organiza-se a informação em estoques para facilitar a transferência e a demanda, com a intenção de (1) agregar valor ao todo, ou seja, a todo o estoque de

informação, visando uma distribuição adequada. Essa fase se apresenta por sua elevada incidência de custos, ser, principalmente, quantitativa e objetivar a disponibilização da maior quantidade de informação para os usuários. A agregação de valor se processa no *quantum* de informação como um todo. Em um segundo momento, a agregação de valor se dá pela (2) transferência (distribuição) da informação para os receptores. Essa fase assume características qualitativas, a informação é contextualizada para instigar uma possível geração de conhecimento, respeitando as limitações contextuais em termos cognitivos, culturais, econômicos e sociais. A agregação de valor neste caso se verifica em nível da mensagem. Em um terceiro momento, (3) a agregação de valor se localiza em nível do receptor que, possuindo competência para receber uma informação, agrega valor ao reelaborar a informação para produzir nova informação, de maior valor que a informação inicialmente recebida. A agregação de valor aqui se dá em nível do receptor. Fica estabelecida uma relação entre informação e conhecimento, que só se realiza, se a informação é percebida e aceita como tal, colocando o indivíduo em um estágio melhor, consciente consigo mesmo e dentro do mundo onde se realiza a sua odisséia individual.

Dado, informação e conhecimento apresentam conceitos distintos conforme diferentes autores. Diferentemente dos dados, Davenport (1998) apresentam que a informação tem significado e se organiza tendo em vista algum fim. O conceito de conhecimento possui um sentido mais profundo que o de informação, conforme Merton (1973 apud GONÇALVES et al., 1998). Para os autores, conhecer é, de certa forma, o “processo de compreensão e de internalização de informações recebidas do ambiente e que podem ser combinadas de forma a gerar mais conhecimento e, conseqüentemente, serem repassados os ambientes” (MERTON, 1973 apud GONÇALVES et al., 1998, p. 6).

A organização de forma imaginária hierarquizada da relação de elementos do saber entre dado, informação e conhecimento é apresentado por Gonçalves et al. (1998). Para os autores, os dados são elementos mais próximos da realidade empírica. Esses elementos são relacionados entre si na medida em que constituem “matéria-prima” para as informações que, por sua vez, são insumos para a criação de conhecimento. Assim, os autores consideram que se pode deduzir que o dado para uma pessoa pode ser informação para uma segunda, ou ainda conhecimento para uma terceira.

O valor da informação é classificado por Cronin (1990) em tipos distintos. O valor de uso baseia-se na utilização final que se fará com a informação; o valor de troca é aquele que o usuário está preparado para pagar e variará de acordo com as leis de oferta e demanda, podendo também ser denominado de valor de mercado; o valor de propriedade reflete o custo substitutivo de um bem; o valor de restrição surge no caso de informação secreta ou de interesse comercial, quando o uso fica restrito apenas a algumas pessoas.

Apesar das informações nem sempre serem perfeitas, decisões são tomadas considerando-as. Portanto, o valor da informação é em função de como ela é subsídio para o processo decisório. Se a decisão for melhor fundamentada, tendo como base a informação, essa terá valor, senão ela terá pouco ou nenhum valor (WETHERBE, 1987 apud MORESI, 2000). Assim, Moresi (2000) esquematiza o valor da informação em uma função, como se segue:

**Figura 1** – Esquema do valor da informação

Valor da Informação = Função (informação, organização, finalidade, ações e resultados)
--

Fonte: Moresi (2000, p. 15)

### 2.3 Objetivo da informação

A finalidade da informação também é apresentada de forma distinta por diferentes autores. A informação tem a finalidade de conhecimento dos ambientes interno e externo de uma organização e para atuação nestes ambientes, conforme descrito por Chaumier (1986). A utilização da informação interfere no processo de gestão por possibilitar mudança organizacional e por afetar os diversos elementos que compõem tal sistema, conforme apresentado por Marchiori (2002). Segundo o autor, a utilização da informação “engloba a sinergia entre a tecnologia da informação, comunicação e os recursos/conteúdos informativos, visando o desenvolvimento de estratégias e a estruturação de atividades organizacionais” (p. 72). Implica mapear as informações necessárias, fazer sua captura, avaliar sua qualidade, proceder ao seu armazenamento e à sua distribuição e acompanhar os resultados de seu uso.

A informação é fundamental no apoio às estratégias e aos processos de tomada de decisão porque, conforme afirma Beuren (2000, p. 45), “possibilitam um maior controle das operações empresariais”. O que determinará a excelência de uma empresa será o fato de ser capaz de coletar, organizar, analisar e implementar mudanças a partir de informações, integrando-as no processo de melhoria contínua de suas atividades (REZENDE, 2001).

As informações são necessárias para uma variedade de propósitos contribuindo para a tomada de decisões ou resolução de problemas (REPO, 1989). O autor considera que, “por meio da informação, tem-se consciência ou a identificação do problema, possibilitando a avaliação de alternativas para posterior seleção de melhor solução ou alternativa” (p. 68). Também é possível a revisão dos resultados ou desempenho como consequência das decisões implementadas baseadas em informações.

A informação e seus agregados, isto é, os acervos em geral em bibliotecas ou outro centro de informação/documentação, bases de dados ou estoques em qualquer outro meio eletrônico, redes de informação têm como objetivos, conforme apresentado por Barreto (1996, p. 1), “promover o desenvolvimento do indivíduo, de seu grupo e da sociedade”. Para o autor, um agregado de informação tem duas funções básicas. A primeira função é a função de produção da informação, que acumula estoques de informação, com práticas bem definidas, apoiadas em um processo de transformação para a geração da informação. Estes estoques são indispensáveis para a geração do conhecimento, porém, por si só, não efetivam este processo. A segunda função é a função de transferência da informação, cujo objetivo é transmitir mensagens (documentos) para uma determinada realidade. Ocorre na produção ou geração de conhecimento no indivíduo, seu grupo ou a sociedade. Esta função caracteriza-se por possuir uma racionalidade contextual e cognitiva, relacionada a um determinado espaço social específico, realizando a produção do conhecimento, e a geração de conhecimento.

É fundamental perceber a informação pertencendo a dois domínios (VAN WEGEN; DE HOOG, 1996 apud MORESI, 2000). No primeiro deles, ela deve atender às necessidades de uma pessoa ou de um grupo. Nesse caso, a disponibilização da informação deve ser à pessoa ou aos grupos certos, na hora certa e no local exato, na forma correta. O segundo domínio é o da organização, onde o valor da informação está relacionado ao seu papel no processo decisório. Também deve ser considerado que o produto informacional como um todo também agrega valor a outras atividades no processamento da informação.

## **2.5 Informação e o processo de tomada de decisão**

As decisões podem ser classificadas quanto ao nível em que ocorrem: estratégicas, táticas e operacionais; configurando três diferentes níveis na hierarquia de planejamento, que são: Planejamento Estratégico, Controle Gerencial e Controle Operacional (ANTHONY, 1965). Ao observar a conotação planejamento ou controle para os níveis estabelecidos, Gonçalves et al. (1998) considera que as duas alternativas coexistem no mesmo patamar, sendo uma predominante. Os autores apresentam que um dos objetivos básicos em se classificar decisões

em uma hierarquia de planejamento é permitir o estudo das ligações entre as decisões, de forma a entender melhor suas consequências em uma ou outra área, em um ou outro nível, sobretudo no que se refere à formação do custo. Para os autores, no cômputo geral, este cenário propicia a aplicação das tecnologias de gestão com enfoque sistêmico.

A solução de qualquer problema de decisão em atividades empresariais, científicas ou artísticas é evidenciada por Simon (1979 apud GONÇALVES et al., 1998, p. 30) em três fases fundamentais e distintas: “1- A fase de Inteligência, caracterizada pela busca, interpretação e abastecimento de fatores relevantes para a decisão, que podem ser dados, informações, conhecimento acerca da situação-problema e percepção da necessidade da decisão ou oportunidade; 2. A fase de Projeto ou Desenvolvimento consiste da seleção da metodologia a ser utilizada ou da busca de caminhos alternativos em que se tenta obter ganho de resultados locais; 3. Fase de Escolha (e implementação) trata da linha de ação onde se verifica a tomada de decisão, abandonando outros caminhos e escolhas” (p. 30). O plano de ação estabelecido conduzirá o sistema do estado inicial ao estado final desejado. Complementando, Gonçalves et al. (1998) propõe a inclusão da quarta fase – a implementação da escolha propriamente dita; é onde se busca efetivamente a mudança de estado do problema. Gerrity (1971) ampliou a estrutura básica de Simon, já em 1971, estabelecendo uma quinta – que seria o Controle e, ainda, uma sexta – estrutura do processo de decisão.

Gonçalves et al. (1998) complementa que as duas primeiras fases estabelecidas por Simon (1979, p. 75) são aquelas que consomem mais recursos financeiros e, simultaneamente, apresentam pouco, se algum, impacto na tomada de decisão ou solução do problema. Daí, o ponto mais significativo a ser ressaltado é o fato de se buscar as melhores práticas encontradas em empresas como a curva de aprendizagem evoluída através da tecnologia gerencial *benchmarking* (ROBERTS; SILVESTER, 1996; ELLER, 2000). Em linhas gerais, suprimir, tanto quanto possível, as duas etapas iniciais causando enorme economia de tempo e recursos financeiros.

### 3 CUSTOS NO SETOR HOSPITALAR E O USO DA INFORMAÇÃO

A organização hospitalar pode ser entendida por seu caráter preventivo, curativo ou reabilitador a pacientes em regime de internação ou ambulatorial. (GONÇALVES et al., 2010, p. 74). Nos hospitais são utilizadas tecnologias de ponta e esses constituem, ainda, um espaço de prática de ensino-aprendizagem e produção científica. No Brasil, os hospitais são o centro do setor saúde, sendo eles classificados como públicos e privados prestando serviço à população (LA FORGIA; COUTOLLENC, 2009).

Apesar dos expressivos números que representavam e ainda representam os gastos com os hospitais públicos, o tema “custos” ainda é pouco explorado no setor público. O Brasil, desde a década de 60, possui fundamentação legal sobre a utilização das informações de custos pelos órgãos públicos sem, contudo, ter resultados efetivos na obtenção destas informações. Este panorama tem sido alterado ao longo dos anos, com uma visão mais voltada para a evidência dos resultados efetivamente entregues à sociedade, numa mudança de paradigma conceituada como Nova Administração Pública (HOOD, 1991, 1995), apoiado também pela incorporação de conhecimentos gerenciais utilizados na área privada. Esta mudança fundamenta-se legalmente na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) e na Lei Complementar Federal nº 101/2000 (BRASIL, 2000) que preconiza que a administração pública manterá Sistema de Custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Os Métodos de Custeio, fundamentais na Contabilidade de Custos determinam a maneira como os custos devem ser alocados aos produtos. Vários são os métodos de custeio desenvolvidos pela contabilidade de custos. Os mais utilizados em organizações hospitalares

são o tradicional método de custeio por absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Based Costing*) (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008, p. 35). No método de custeio por absorção, também denominado de custeio integral, todos os custos de produção (diretos e indiretos) são alocados aos produtos. Inicialmente classificam-se os custos em indiretos e diretos, sendo que ambos são “absorvidos” pelos produtos (acumulados) durante o processo de produção (CAMARGOS; GONÇALVES, 2004, p. 99). Para Gonçalves et al. (2011), o ABC tem uma maior preocupação quanto à tomada de decisão e gestão dos custos. Parte do princípio de que os recursos que são consumidos pelas atividades e os produtos têm seus custos em função das atividades necessárias para o alcance do objetivo final. Essas atividades são caracterizadas como atividades que agregam valor e que não agregam valor, gerenciáveis e não-gerenciáveis, primárias e secundárias, facilitando o controle e a tomada de decisão por parte da empresa, assim como uma gestão dos custos otimizada.

As informações de custos e suas classificações contêm elementos valiosos que, se interpretados corretamente, pode fornecer orientações para o decisor, baseados em suposições sobre as relações entre custos e atividades. Embora a contabilidade gerencial pareça estar baseada em números “racionais e objetivos”, verifica-se, na verdade, que os números por ela fornecidos podem ser “carregados de estimativas e julgamentos subjetivos” (EMMANUEL et al., 1990, p. 320).

Diversos autores apresentam a importância da informação de custos no setor público, mais especificamente no setor saúde, englobando setor hospitalar público. A informação de custos no setor saúde, conforme apresentado por Gonçalves et al. (2010, p. 75), deve objetivar não somente à determinação dos possíveis preços dos serviços, mas também uma análise interna que permita um melhor conhecimento dos resultados da gestão e uma melhoria no funcionamento da organização. As técnicas de contabilidade de custos podem fornecer um mecanismo pelo qual se gera um número que representa o valor monetário de um bem ou produto. As informações de custos e suas classificações contêm percepções valiosas que, se interpretadas corretamente, podem fornecer orientações importantes para o decisor quanto aos processos de fabricação do bem ou da prestação do serviço (EMMANUEL et al., 1990). No setor de saúde, a diversidade nos atendimentos faz com que o conhecimento dos processos constitutivos seja de suma importância. Desta forma, “o conhecimento do ‘o que’, do ‘como’ e do ‘quanto’” sustenta a busca pela qualidade nos atendimentos (GONÇALVES et al., 2010, p. 78).

Para La Forgia e Couttolenc (2009, p. 45) “a ausência de informações confiáveis sobre qualidade, eficiência e custos dos serviços hospitalares, contribui para esses problemas e dificulta quaisquer esforços para melhorar o desempenho”, Segundo Alonso (1999, p. 38) “o conhecimento dos custos dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”. Na visão de Falk (2001, p. 10), “a finalidade de um sistema aprimorado de contabilidade de custos é identificar, tão precisamente como justificável, os gastos com os pacientes/procedimentos que os causaram”. Denota-se, então, que os objetos de custos seriam os pacientes e os procedimentos.

Agregando estes panoramas apresentados, faz-se relevante a evidência da utilização das informações de custos geradas ao processo de tomada de decisão dos decisores nos hospitais públicos brasileiros. Considerando a importância do ambiente de informações, La Forgia e Couttolenc (2009, p. 45) descrevem que esse ambiente “facilita o *feedback* regular dos resultados e a identificação de problemas, ao mesmo tempo em que permite planejar ações corretivas”. Complementando a importância da informação, Gonçalves et al. (2010, p. 83) conclui que “informações sobre custo poderiam ser um importante ponto de partida para o *benchmarking*, planejamento e controle, melhorando a gestão dos recursos consumidos”.

No setor saúde, especificamente em estudos sobre eficiência, qualidade e equidade em assistência hospitalar, autores já evidenciaram a relação entre informação e eficiência do setor hospitalar. La Forgia e Couttolenc (2009) discutem que a ausência de informações adequadas para tomada de decisão é um dos fatores críticos para a ineficiência do setor. Para os referidos autores, os sistemas de informação devem considerar a seletividade e se concentrar nas informações essenciais para a tomada de decisões. Eles consideram que apesar do grande volume de informações geradas, estas são irrelevantes e sem utilidade para os administradores, não atendendo ao gerente local, de forma a subsidiar o monitoramento e avaliação dos serviços que gerencia. Eles também apresentam que são necessárias informações que permitam avaliação de custos de tratamentos e procedimentos específicos, e assim fornecer dados para a criação de um sistema de pagamento do tipo *Diagnosis Related Group* (DRG).

Os referidos autores detalham as considerações apontadas a respeito da “ausência de informações para a tomada de decisão”, os autores apresentam que “a ausência de informações úteis sobre qualidade, eficiência e custo dos serviços hospitalares está na base dos problemas apontados.” Por sua vez, Choo (1996, p. 329) apresenta a informação como um “componente intrínseco de quase todas as atividades na organização, necessária a uma visão coerente para gerenciar e integrar à seus processos de informação, recursos de informação e tecnologias da informação”. Finalmente, Moresi (2000, p. 20) mostra que a informação também é considerada e utilizada em muitas organizações como um fator estruturante e um instrumento de gestão.

Conclui-se, então, que a informação de custos em hospitais da FHEMIG é, em última análise, uma metainformação. Ou seja, a metainformação custo é uma “informação de informações”, pois contém ou congrega “o que”, “como” e “quanto”, em termos de recursos consumidos, para a prestação do serviço hospitalar.

#### 4 METODOLOGIA

A problematização da pesquisa envolveu estudo de caso único e observação participante (YIN, 2001, p. 20). Quanto às estratégias e técnicas de coleta e tratamento de dados tratou-se do caso único envolvendo entrevistas em profundidade e grupo de foco (GONÇALVES; MEIRELLES, 2004, p. 32). O método de investigação adotado pode ser caracterizado como sendo observacional e monográfico. Como observa Gonçalves e Meirelles (2004, p. 33) o método de investigação observacional é aquele em que o cientista observa os fatos e eventos. Por sua vez, trata-se de monográfico na medida em que parte do princípio de que o estudo de um caso em profundidade pode ser representativo para outros semelhantes. Esta pesquisa pode ser caracterizada como quali-quantitativa, pois envolve instrumentos de ambas, no sentido de suprir as deficiências oriundas daquelas de natureza única. Tal fato não traz conflitos uma vez que se manteve a rigidez metodológica necessária. Esta pesquisa, de desenho transversal tem quanto à natureza dos dados de análise, uma coleta de dados em entrevista semi-estruturada com simulações tratados com análise de conteúdo e matemática determinística (COOPER; SCHINDLER, 2003, p.15).

O estudo de caso foi realizado na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – FHEMIG, com sua concordância com a divulgação dos resultados, conforme projeto de pesquisa previamente aprovado pela Gerência de Pesquisa e Comitê de Ética. A escolha é fundamentada na representatividade da instituição no setor hospitalar brasileiro e particularidade do processo de implantação do sistema de gerenciamento de custos. A pesquisa se deu no período compreendido entre janeiro de 2010 e janeiro de 2013. Foram realizados até três Grupos de Foco por Unidade Assistencial (UA) com cerca de oito

participantes, devidamente informados e conscientes da pesquisa realizada. Os participantes foram os gestores de custos e diretores das UAs.

## **5 A FHEMIG E O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO HOSPITALAR**

A FHEMIG conta com aproximadamente 12 mil profissionais e orçamento anual de R\$768 milhões (LOA, 2011). Constitui-se na maior rede de hospitais públicos da América Latina e está diretamente vinculada a SES/MG, sendo seu atendimento exclusivo para Sistema Único de Saúde (SUS). Conta com 20 Unidades Assistenciais divididas em seus seis complexos assistenciais: Especialidades; Urgência e Emergência; Hospitais Gerais; Saúde Mental; Reabilitação e Cuidado ao Idoso e o MG Transplantes (FHEMIG, 2011).

A FHEMIG iniciou a construção de uma Base de Conhecimento de metainformação custos por meio da implantação do Sistema de Gestão Estratégica de Custos Hospitalares em 2007. Inicialmente, a implantação atendeu a dois objetivos convergentes. Por um lado, para atender a agentes externos, ou seja, atender à Agenda Setorial do Choque de Gestão da Secretaria de Estado da Saúde com o Governo do Estado de Minas Gerais e o Banco Mundial que pactuaram a necessidade de aprimorar o sistema de controle de custos dos hospitais da FHEMIG. Por outro lado, para atender a agentes internos, como o corpo diretivo da instituição, gerando informações de custos que agregassem valor, ou seja, gerando e promovendo o uso do custo como metainformação. Desta forma, a FHEMIG aproveitou, de forma inteligente e inovadora, a demanda gerada por agentes externos ao optar por um Modelo de Gestão apoiado no uso das informações de custos como metainformação. Constituiu-se assim, a base fundamental desse processo de construção do conhecimento.

O processo de geração das informações, e conseqüentemente do conhecimento, foi norteado pela confiabilidade e consistência da metodologia de custos, padronização dos processos de trabalho e utilização das informações de custos como metainformação. Para o desenvolvimento dos trabalhos de implantação do sistema, adotou-se um plano de ações que promoveu a sensibilização e envolvimento dos servidores e da direção facilitando a incorporação de forma mais rápida da “cultura de custos”. Além disso, promoveu-se o conhecimento dos processos de trabalho que subsidiaram a geração das informações pretendidas, facilitando o processo de padronização em toda a Rede.

O Sistema de Gestão Estratégica de Custos Hospitalares apoia-se no Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH). O SIGH tem como principal objetivo garantir a informatização dos processos de atendimento do paciente, gerando informações consistentes, disponíveis para todos os níveis gerenciais, em tempo real, nas Unidades Assistenciais e na Administração Central. Agrega todas as funcionalidades de uma ferramenta eficaz de tomada de decisão, dando suporte aos gestores no planejamento e gestão das unidades, com geração e disseminação de informações confiáveis. É um sistema totalmente integrado, desenvolvido em ambiente web, constituído de módulos independentes que trocam dados entre si e centralizado em base única. Consolida dados de toda a Rede, com flexibilidade de adequações e ajustes próprios às particularidades das Unidades Assistenciais. Possui uma abordagem de crescimento e aprimoramento contínuo e dinâmico. Os módulos principais são: Prontuário Atendimento, Enfermagem, Bloco Cirúrgico, Exames, Farmácia, Hotelaria, Custos, Gestão, Central de Material Esterilizado (CME), Central de Controle de Infecção Hospitalar (CCIH), Serviço de Nutrição e Dietética (SND), Faturamento e Protocolos Clínicos.

O desenvolvimento do módulo para hospedagem das informações de custos de forma sistematizada e integrada aos outros módulos do SIGH foi um dos grandes desafios enfrentados. Certas particularidades fizeram deste, um processo inovador e único quanto ao objetivo a que se propôs. A FHEMIG desenvolveu dois módulos, com as diferentes metodologias de custos: (1) Módulo SIGH-Absorção, que utiliza o Custeio por Absorção e (2)

Módulo SIGH-ABC, que utiliza o Custeio ABC, trabalhando de forma integrada, representando ação inovadora não apenas na gestão de custos hospitalares, mas na gestão de custos no setor público. Os módulos podem ser utilizados independentes dos demais módulos do SIGH, apresentando a possibilidade de incorporação de dados de forma manual ou de forma integrada ou automática com os demais módulos do SIGH ou de outros sistemas corporativos (SIAFI, SIAD, etc). Por último, há que se mencionar que o sistema utiliza *software* livre, o que favorece sua portabilidade para outras instituições públicas, não apenas a hospitais.

a) O SIGH-Absorção: inicialmente desenvolveu-se o módulo que informatizou dados gerados pela metodologia de custeio por Absorção, ou seja, Módulo SIGH–Absorção, atendendo ao rigor metodológico necessário para geração de informações completamente afiançáveis. O processo de geração das informações pode ser descrita de forma simplificada nas seguintes etapas: definição e classificação dos centros de custos e de seus produtos internos e externos; definição dos itens de custos e suas classificações; definição de critérios de rateio. O SIGH-Absorção gera informação de custos dos produtos dos centros de custos, evidenciando custo de pessoal, custo de material, custo de depreciação, dentre outros. O SIGH–Absorção está instalado em todas as Unidades Assistenciais da FHEMIG, apresentando dados desde 2008, construindo a Base de Conhecimentos relevante para o sistema de saúde brasileiro.

b) O SIGH-ABC: após a consolidação do SIGH–Absorção, foi desenvolvido novo módulo, o SIGH-ABC. Buscou-se o trabalho de forma integrada. Esse módulo possibilitou a informatização das informações de custos geradas tendo como base o método de Custeio Baseado em Atividades. Esse módulo possibilita a geração de informações de custos por atividades constitutivas do processo, disponibilizando o desenho de processos, o levantamento dos recursos consumidos e custos das atividades. A conclusão do SIGH–ABC deu-se em meados de 2011.

### 5.1 O uso da metainformação custos na Rede FHEMIG

A utilização da informação de custos como metainformação custo fundamenta o Sistema de Gestão Estratégica de Custos Hospitalares da FHEMIG. O uso da informação de custos como metainformação é entendida como informação acerca de informação (GILLILAND-SWETLAND, 2000) ou como descrito por Gonçalves et al. (2010), a metainformação descreve as informações como sumário de outras informações, apresentando “o que”, “como” e “quanto” são consumidos de recursos nos processos.

Desta forma, a FHEMIG busca a qualidade do gasto e o uso da informação de custos no processo de tomada de decisão. A qualidade é instrumentalizada pela busca do conhecimento dos processos em termos de itens de controle e de verificação cibernéticos e não cibernéticos, na prestação de serviços assistenciais. A prática do “nem mais caro e nem mais barato, mas o adequado com qualidade” objetiva o trabalho do Sistema de Gestão de Custos Hospitalares. É a expressão correta do Melhor Valor pelo Dinheiro (*Best Value for Money*) (HOOD, 1995).

Para tanto, em uma visão geral, é possível identificar como as informações de custos retratam os recursos utilizados (humanos, materiais, serviços e tecnologia); os serviços/bens prestados/produzidos em hospitais públicos; rastreando custos por unidades operacionais (departamentos, divisões) e por objeto (paciente e tipo de serviço); construindo um arcabouço de informações suficiente para a compreensão dos processos gerenciais internos na perspectiva dos custos e sua correlação com os serviços prestados e com os demais indicadores assistenciais. Enfim, a informação de custos é utilizada com o objetivo muito além do tradicional ‘cortar custos’ e, sim, incentivando seu uso como ferramenta de suporte da qualidade do gasto público no setor saúde – gestão hospitalar. Busca-se uma visão gerencial para análise das informações geradas, utilizando-as como indicadores de resultados e indicadores de processos, numa dimensão não apenas financeira. A metainformação torna-se,

então, ferramenta essencial, balizadora das propostas de qualidade que suportam uma base para o conhecimento, acompanhamento e avaliação sistemática dos gastos das diversas atividades tanto assistenciais quanto administrativas dos hospitais da Rede FHEMIG.

O Sistema de Gestão Estratégica de Custos Hospitalares trabalhou para que a informação gerada tivesse seu valor agregado, em um contexto informacional, conforme apresentado por Barreto (1996), basicamente por meio de três ações/fases, nos níveis estratégicos/tático/operacional ou conforme descrito por Simon (1979), apresentando as fases de qualquer problema de decisão.

No primeiro momento, na *fase de Inteligência*, buscou-se a organização da informação em estoque para facilitar a transferência e a demanda. Desta forma, instituiu as bases de dados que seriam as fontes de informações de custos, tais como custos de pessoal, material de consumo, dentre outros. Além disto, na fase do projeto ou desenvolvimento, buscou a definição da metodologia a ser adotada suportada por uma solução informatizada de TI, isto é, o desenvolvimento do SIGH. Esta fase, de elevada incidência de custos, representou toda a organização dos processos na busca das informações. Ações como padronização e mudança cultural merecem aqui o nosso destaque por sua relevância na criação de uma base de conhecimento que possibilite agregar valor à informação.

O conceito de padronizar é descrito por Mintzberg (2003) como busca de qualidade total e seu gerenciamento, destacando o gerenciamento da rotina e melhoria contínua dos processos. Para se padronizar, segundo Gonçalves et al. (2011) faz-se necessário o entendimento dos processos. Na medida em que se padronizam os processos de prestação de serviços e produção de bens atinge-se o patamar de Domínio Tecnológico. Domínio Tecnológico, por sua vez é descrito pelos autores como sendo a habilidade de se repetir os processos padronizados obtendo-se sempre o mesmo resultado, atingindo-se uma baixa variabilidade dos processos. Na prestação de serviços hospitalares ou do cuidado hospitalar, deve-se respeitar a ideia do Domínio Tecnológico como sendo de uma “meta móvel”, ou seja, de aproximações sucessivas.

Com este objetivo, a FHEMIG promoveu Oficinas de Custos, através de um estudo multi-caso que utilizou método qualitativo de Grupo de Foco. Esta etapa do trabalho pretendeu homogeneizar as saídas, entradas e processos principais dos Centros de Custos de maior relevância estratégica na FHEMIG de forma a padronizar informações válidas para toda Rede. Buscou-se, desta forma, estabelecer uma “comunicação global”, respeitando os “dialetos locais” das UAs. Além disto, visou o alinhamento do conhecimento e a construção semântica e sintática da linguagem de custos para todos os envolvidos. Iniciou-se a divulgação da “cultura de custos” na Rede, visando ganhos sinérgicos e divulgação de práticas que seriam aplicadas e padronizadas entre as UAs.

No segundo momento, na *fase de Escolha*, buscou-se a agregação de valor pela transferência (distribuição) da informação para os receptores. Nesta fase, a informação é contextualizada para instigar a geração do conhecimento. Assim, as informações geradas pelos relatórios do SIGH Custos, são disponibilizadas a todos os gestores de Centros de Custos para conhecimento e discussão.

No terceiro momento, a agregação de valor se dá buscando utilizar a competência do receptor, ou seja, neste caso, o corpo diretivo da FHEMIG. Ao receber a informação de custos, agrega valor ao reelaborar: partindo-se dessa informação inicial e produzindo uma “nova” informação, de maior valor que aquela inicialmente recebida. Esta já é a fase de *implementação e controle do processo de decisão*. Assim, busca-se uma mudança cultural sobre a utilização dos custos como metainformação. Portanto, consiste-se de reuniões mensais de discussão dos relatórios gerados e apresentados à direção e ao corpo gerencial das UAs para avaliação e análise. Estas reuniões, denominadas de Observatório de Custos, focam na discussão que objetiva a elucidação das dúvidas e solução de problemas além do

levantamento de possíveis melhorias, incentivando a utilização gerencial das informações e indicadores gerados pelo sistema. Esta ação tem sido um ponto de reflexão e de busca da desestigmatização dos custos como ferramenta trivial de corte de recursos. A percepção de que a utilização das informações de custos objetiva o entendimento expandido para além do “o que”, do “como” e do “quanto” para o “onde”, o “porque” e “quando” estão sendo consumidos os recursos, levou a um gerenciamento dos recursos com mais qualidade. Também são realizadas reuniões para discussão das inconsistências, avaliação dos processos e levantamento de possíveis melhores práticas que subsidiarão o atendimento de qualidade na Rede. Utilizando as informações geradas pelo SIGH-ABC, são realizadas reuniões com especialistas, designadas por Painel de Especialistas, variação do Grupo de Foco (GONÇALVES; MEIRELLES, 2004). Consistiu em reuniões com especialistas multiprofissionais para validação do fluxo levantado no processo e induídos no sistema, possibilitando identificar um fluxo padronizado da realização do processo, criando a possibilidade de normatização dentro da organização.

Assim, foi possível, ainda alinhar as ações de outros projetos da FHEMIG, tais como, Acreditação Hospitalar, Gerenciamento Estratégico de Resultados, Política de Pesquisa, Protocolos Clínicos, Informatização de Prontuários Médicos; de forma a integrar iniciativas anteriormente isoladas em um trabalho conjunto na busca do objetivo maior da Instituição, que é prestar serviços com qualidade e segurança aos seus usuários cidadãos.

## 6 CONCLUSÃO

Organizações hospitalares, pela sua complexidade, exigem que se conheçam as informações como produtos, sendo que a utilização dessas informações agrega valor a elas. A FHEMIG, ao utilizar a informação de custos como metainformação custos agregou valor a esta informação, ao utilizá-la para redução de incertezas na geração dos processos.

A FHEMIG ao desenvolver o Sistema de Gestão Estratégica de Custos Hospitalares, suportado por ações estratégicas e táticas, fundamentadas na solução de Tecnologia da Informação – SIGH buscou o uso da informação e da tecnologia da informação não apenas no significado básico de “hardware” e “software”. De forma inovadora, foi além desse significado, buscando alinhamento sobre clientes (pacientes), operações, processos procurando o uso inteligente e eficaz da informação.

A geração e utilização das informações de custos de forma mais ampla no processo de tomada de decisão, não apenas na dimensão financeira, mas como parte de um sistema de informação de gestão que inclui também informações não-financeiras constituiu ação inovadora não apenas no setor hospitalar, mas também no setor público em geral. Desta forma, a base de conhecimento gerada constituiu ação inovadora quanto ao mapeamento e identificação de processos, bem como quanto a quantificação de recursos consumidos no setor saúde. Destaca-se que esta abordagem evidenciou que não basta apenas coletar e armazenar dados. É essencial transformá-los em conhecimento relevante ao processo de tomada de decisão.

O uso das informações de custos como metainformação possibilitou um maior diálogo entre os setores, maior conhecimento dos processos de trabalho, diminuição nas resistências em compartilhamento, sistematização e organização dos dados existentes e levantamento de outros até então inexistentes no setor saúde. Permitiu uma visão dos pontos e situações críticas onde se deverá intervir para consolidar a apuração de custos como ferramenta gerencial na tomada de decisões, acompanhamento dos processos e como indicador de desempenho, financeiro e econômico da saúde. Podem-se verificar as melhorias nas buscas de reestruturação, maior divulgação e conhecimento dos processos internos e externos.

A utilização das informações de custos proporcionou resultados que afetou a diversos atores. Os servidores da FHEMIG por possibilitar o acompanhamento do desempenho dos centros de custos pelos responsáveis. Também a alta direção da instituição, que utiliza os relatórios gerados para tomada de decisão estratégica e gerencial; os usuários do SUS para acompanhar o retomo em serviços dos impostos pagos através do Relatório de Custo do Paciente; os conselhos de usuários para controle social; os gestores públicos para regulação do sistema, correção das distorções de pagamentos e elaboração de mecanismos de incentivos; outras instituições que poderão utilizar as informações como *benchmarking* interno e externo na análise de seus processos, todos eles são públicos alvo das informações geradas pelo Sistema de Gestão Estratégica de Custos Hospitalares da FHEMIG.

Desta forma, as informações de custos geradas contribuíram não só para monitorar o custeio intra-unidade, mas também para definir linhas de ações gerenciais mais amplas. Isto se dá na medida em que possibilita identificar caminhos estratégicos custo-efetivos para tomada de decisão. A utilização do custo como uma ferramenta gerencial, fornecendo informações para o planejamento e elaboração de indicadores de produto e de processo, vem subsidiando a redução do consumo e a criação de indicadores econômico-financeiros e de desempenho.

Relevante apresentar que a abordagem de utilizando das informações de custos como metainformação custos na FHEMIG constitui inovadora e valiosa ferramenta de gestão, do ponto de vista gerencial, tomando essa promissora experiência de utilização de evidências empíricas um espaço de discussão dentro do contexto da saúde no Brasil. Dada a dimensão deste trabalho e o interesse que a discussão deste tema gera, essa abordagem obteve reconhecimento, por sua importância e abordagem inovadora, de entidades representativas no cenário da saúde no Brasil, como Organização Pan-Americana de Saúde, Ministério da Saúde, Banco Mundial. Também recebeu Menção Honrosa no Prêmio de Excelência da Gestão Pública no Estado de Minas Gerais.

Conclui-se que a FHEMIG ao elevar a utilização das informações geradas pelo Sistema de Gestão Estratégica de Custos para muito além do objetivo tradicional – cortar custos, e sim, possibilitou a melhorar do desempenho, do processo ou serviço prestado, e ainda contribuiu para a melhoria do sistema como um todo na busca do objetivo maior da Instituição, que é prestar serviços com qualidade e segurança aos seus usuários e difusão de que “Saúde não tem preço, mas tem custo”.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1., p. 37-66, jan-mar 1999. Disponível em: [http://www.enap.gov.br/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=2708](http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2708) . Acesso em: 20 mar 2012.

ANTHONY, R. **Planning and control systems: a framework for analysis**. Boston: Harvard University, 1965.

BARRETO, A. A. A eficiência econômica e a viabilidade de produtos e Serviços de Informação. **Ciência da Informação**, v. 25, n. 3, p. 1-18, 1996.

BEUREN, I. M., SCHLINDWEIN, N. F. Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v.3, n. 2, p. 24-47, mai/ago 2008.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, de cinco de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 jan. 2012.

BRASIL, **Lei Complementar 101/2000** de quatro de maio. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 20 jan. 2013.

CAMARGOS, M. A.; GONÇALVES, M. A. **Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo**: Uma Diferenciação Didático-Teórica para o Ensino da Disciplina Contabilidade de Custos. Disponível em: [http://old.angrad.org.br/resources/circuits/edition/edition\\_19.pdf](http://old.angrad.org.br/resources/circuits/edition/edition_19.pdf). Acesso em: 12 jan. 2013.

CHAUMIER, J. **Systemes d.information**: marché et technologies. Paris: Enterprise Moderne, 1986.

CHO, C. W. The Knowing Organization: How Organizations Use Information to Construct Meaning, Create Knowledge and Make Decisions. **International Journal of Information Management**, v. 16, N. 5, p. 329-340, 1996.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7 Ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRONIN, B. Esquemas conceituais e estratégicos para a gerência da informação. **Revista da Escola de Biblioteconomia da UFMG**, v. 19, n. 2, p. 195-220, Set. 1990

DAVENPORT, T. H. **Ecologia da informação**: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. São Paulo: Futura, 1998.

ELLER, R. Análise Crítica do ABC sob a Ótica de Diferentes Visões. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n.126, p. 79-86, nov./dez.2000.

EMMANUEL, C. R; OTLEY, D. T; MERCHANT, K. A. **Accounting for management control**. 2nd. [S.I]: Ed. London: 1990.

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

FHEMIG – **Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais**. Disponível em: [http://intranet.fhemig.mg.gov.br/be/relatorio\\_executivo/arquivos/boletim\\_mensal\\_dados\\_estatisticos\\_09\\_09.pdf](http://intranet.fhemig.mg.gov.br/be/relatorio_executivo/arquivos/boletim_mensal_dados_estatisticos_09_09.pdf). Acesso em: 13 out 09.

GERRITY, T. P.; Design of man-machine decision systems: an application to portfolio management. **Sloan Management Review**, winter, p. 59-77, 1971.

GILLILAND-SWETLAND, A.J. **Introduction to Metadata**: Setting the 2000. Disponível em: [http://www.getty.edu/research/conducting\\_research/standards/intrometadata/pdf/swetland.pdf](http://www.getty.edu/research/conducting_research/standards/intrometadata/pdf/swetland.pdf). Acesso em: 10 fev. 2010.

GONÇALVES, M. A.; TEIXEIRA, L.; FROES, E. Gestão estratégica de informações baseada em custo – um estudo de aplicação no setor serviços. **Revista Brasileira de Administração Contemporânea (RBAC)**, Rio de Janeiro, p.5-20, 1998.

GONÇALVES, C. A. MEIRELLES, A. de M. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

GONCALVES, M. A. et al. Gestão Hospitalar – A Aplicabilidade do Sistema ABC. RAHIS. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.4, p.73 - 86, 2010.

GONCALVES, M. A. et al. Observatório de Custos em Saúde – A implantação do Sistema de Gerenciamento dos Custos Hospitalares e o Uso da Metainformação Custo. p. 77-117. **Revista Médica de Minas Gerais**, 2011.

HOOD, C. A public management for all seasons? **Public Administration**, v. 69, n. 1, pp. 3-19,1991.

\_\_\_\_\_. The "new public management" in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 2/3, p. 93-109, 1995.

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

LOA. **Lei Orçamento Anual**. 2011 Disponível em: [http://www.planejamento.mg.gov.br/governo/planejamento/orcamento/arquivos/orcamento/2011/Volume IIA.pdf](http://www.planejamento.mg.gov.br/governo/planejamento/orcamento/arquivos/orcamento/2011/Volume%20IIA.pdf) . Acesso em: 05 jun. 2011.

MARCHIORI, Patricia Zeni. A ciência e a gestão da informação: compatibilidades no espaço profissional. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 31, n. 2, p. 72-79, maio/ago. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ci/v31n2/12910.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2004.

MARTINS, A. C. B.; CHAVES, J. G.; ALEMAO, M. M. Implantação do sistema de custos na FHEMIG. RAHIS. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v.4, p. 50-61, 2010. Disponível em: <http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/rahis/artide/view/957/741>. Acesso em: 04 fev. 2012.

MERTON, R. R.; **The sociology of knowledge: theoretical and empirical investigations**. Chicago: The University of Chicago Press, 1973. Disponível em: <http://www3.davidson.edu/cms/Documents/Academics/Departments/Sociology/Soc%20419%20Seminar%20-%20Sociology%20of%20Knowledge%20-%20Marti%20-%20Spring%2006%281%29.pdf>. Acesso em: 02 jan 2012.

MINTZBERG, H. The manager's job: Floklore and fact. **Harward Business Review**, March-April, p. 163-176, 1990. Disponível em: <http://rafael.glendale.edu/ppal/Busad%20101/mintzbergmar1990.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2011.

MORAES, G. D. A; TERENCE, A. C. F.; ESCRIVÃO FILHO, E. A tecnologia da informação como suporte à gestão estratégica da informação na pequena empresa - **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**, v. 1, n. 1, 2004, p. 28-44. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/jistm/v1n1/03.pdf>. Acesso em: 02 mar 2012.

MORESI, E. A. D. Delineando o valor do sistema de informação de uma organização. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 29, n. 1, p. 14-24, jan./abr. 2000 Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ci/v29n1/v29n1a2.pdf>. Acesso em: 03 fev 2012.

REPO, A. J. The Value of Information: Approaches in Economics, Accounting, and **Management Science Journal of the American Society for Information Science**, v. 40, n. 2, p.68-85, 1989.

REZENDE, Y. Informação para negócios: os novos agentes do conhecimento e a gestão do capital intelectual. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v.8, n.1, p.11-21, jan./mar. 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ci/v31n1/a08v31n1>. Acesso em: 20 jan. 2013.

ROBERTS, M. W. e SILVESTER, K. J. Why ABC Failed and How It May Yet Succeed. **Journal of Cost Management**. 1996. p. 23-23. Disponível em: [http://www.emeraldinsight.com/bibliographic\\_databases.htm?id=1198751&show=abstract](http://www.emeraldinsight.com/bibliographic_databases.htm?id=1198751&show=abstract). Acesso em: 03 mai. 2012.

SIMON, H. **Comportamento administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, Rio de Janeiro, 1979.

VAN WEGEN, B.; DE HOOG, R. Measuring the economic value of information systems. **Journal of Information Technology**, v. 11, n. 3, p. 247-260, Sept 1996. Disponível em [http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=OCD4QFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.alexandria.unisg.ch%2Fexport%2FDL%2F204806.pdf&ei=JjpRUZDN\\_GJLW8gS0zYCYAg&usg=AFQjCNGlVDNohzSTWyrQBKqJJGkXlmbNVw&bvm=bv.44158598,d.eWU&cad=rja](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=OCD4QFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.alexandria.unisg.ch%2Fexport%2FDL%2F204806.pdf&ei=JjpRUZDN_GJLW8gS0zYCYAg&usg=AFQjCNGlVDNohzSTWyrQBKqJJGkXlmbNVw&bvm=bv.44158598,d.eWU&cad=rja). Acesso em: 20 mar. 2013.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

WETHERBE, J. C. **Análise de sistema para sistemas de informação por computador**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1987.

---

Artigo recebido em 26/01/2013 e aceito para publicação em 20/05/2013

---