

Gestão orientada para resultados no Instituto de Pesquisa Clínica Evandro Chagas da Fundação Oswaldo Cruz: a contribuição do modelo PAA-IGs

Managing for Results in Clinical Research Institute Evandro Chagas, Fundação Oswaldo Cruz, the contribution of the model PAA-IGs

Daniela de Souza Ferreira¹

Marcelino José Jorge²

Frederico Antonio Azevedo de Carvalho³

Armando de Oliveira Schubach⁴

Resumo

Desde 2006 o monitoramento de despesas e custos no Instituto de Pesquisa Clínica Evandro Chagas da Fundação Oswaldo Cruz (IPEC/FIOCRUZ) recorre às estimativas geradas pelo Projeto de Avaliação e Acompanhamento – Indicadores Gerenciais (PAA-IGs). O objetivo do artigo é evidenciar a contribuição do modelo PAA-IGs para aperfeiçoar a gestão orientada para resultados adotada na FIOCRUZ e no IPEC a partir dos anos 90. O método de pesquisa é um estudo de caso comparativo que trata da tomada de decisão a respeito da atividade de assistência tal como é obtida com apoio na sinalização resultante de três classes de evidência, quais sejam, os valores: do orçamento executado do IPEC; a previsão orçamentária do Plano Anual do IPEC e as estimativas de despesas e custos geradas pelo Projeto PAA-IGs. O resultado é que a despesa apurada pelo modelo PAA-IGs contribui para a aferição do resultado do cálculo dos direcionadores dos custos do IPEC. A conclusão do artigo é que, como contribuição ao conhecimento, o artigo aponta exigências para a gestão orientada para resultados em termos da apuração das despesas em uma organização pública multipropósito de saúde e, como contribuição gerencial, confirma a utilidade do modelo PAA-IGs para aperfeiçoar a estimativa da despesa de assistência do IPEC.

Palavras-chave: Organização Pública, Gestão, Custeio Baseado em Atividades.

¹ Mestrado em Ciências pelo Instituto de Pesquisa Clínica Evandro Chagas da Fundação Oswaldo Cruz – IPEC/FIOCRUZ, Brasil. Contato: daniela.ferreira@ipec.fiocruz.br

² Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Rio de Janeiro – COPPE/UERJ, Brasil. Contato: marcelino.jorge@ipec.fiocruz.br

³ Doutorado em Sciences Économiques pela Université Catholique de Louvain – UCL. Professor da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro - FACC/UERJ, Brasil. Contato: fdecarv@gmail.com

⁴ Doutorado em Biologia pela Fundação Oswaldo Cruz, pesquisador do IPEC/FIOCRUZ, Brasil. Contato: armando.schubach@ipec.fiocruz.br

Abstract

Since 2006 the monitoring of costs and expenditures in the Evandro Chagas Clinical Research Institute, Oswaldo Cruz Foundation (IPEC / FIOCRUZ) uses the estimates generated by the Assessment and Monitoring - Management Indicators Project of IPEC (PAA-IGs). The aim of this paper is to highlight the contribution of the PAA-IGs' model to improve results-oriented management adopted at FIOCRUZ and IPEC from the 90s onward. The research method is a comparative case study that deals with decision making regarding the health care activities with support resulting from the signal provided by three different classes of evidence, which are the values of the executed budget of IPEC, of the budget forecast of the Annual Plan of IPEC and of the estimates of costs and expenditures generated by the Project PAA-IGs. The result is that expenditures calculated by the PAA-IGs' model improve the result of the calculation of the cost drivers of IPEC. The conclusion is that the paper points the requirements of the results-oriented management model in terms of the calculation of the costs in a multipurpose public health organization and that, in terms of managerial contribution, it confirms the utility of PAA-IGs to improve the estimates of the health care activities expenditures of IPEC.

Keywords: Multipurpose Public Health Organization. Results-oriented Management Model. Budget Execution. Strategic Planning. Activity Based Costing.

1. Introdução

Desde meados dos anos 90, o Plano Anual (PA) orienta a distribuição interna dos recursos do orçamento da Fundação Oswaldo Cruz (FIOCRUZ). Parte integrante do PA, o sistema de informações anuais sobre objetivos e metas previstos e realizados em cada Unidade Técnico-Científica (UTC) incentiva ganhos de eficácia – isto é, para a correspondência à missão, de efetividade – isto é, para a convergência de objetivos e resultados – e de eficiência no uso de recursos pela FIOCRUZ.

Segundo esse mecanismo, cada UTC deve cumprir três etapas: (a) declarar o conjunto dos objetivos pretendidos em suas atividades, desagregando cada objetivo nas respectivas metas para os produtos componentes destas atividades medidas em quantidades físicas anuais; (b) estimar os recursos necessários para o cumprimento de cada objetivo do ano de competência do PA e (c) submeter seu PA ao Conselho Deliberativo da FIOCRUZ, que distribui os recursos preferencialmente entre os objetivos associados ao uso mais eficiente dos recursos.

Nesse sentido, o aperfeiçoamento das estimativas sobre as despesas e os custos a serem incorridos com os objetivos e as atividades do PA é indispensável para que a distribuição de recursos do orçamento com base no PA esteja sintonizada com os princípios da gestão orientada para resultados.

Em sintonia com a incorporação desse mecanismo de incentivo pró-eficiência à gestão orientada para resultados na FIOCRUZ, o Instituto de Pesquisa Clínica Evandro Chagas da Fundação Oswaldo Cruz (IPEC/FIOCRUZ) desenvolveu os princípios e procedimentos do modelo do Projeto de Avaliação e Acompanhamento – Indicadores Gerencias (PAA-IGs) para aferir o resultado do levantamento das despesas e dos custos de suas atividades, atualizando a série histórica iniciada em 2004 a cada biênio.

Este artigo apresenta uma avaliação empírica da contribuição trazida por esse modelo de apuração de despesas e custos para aperfeiçoar, no IPEC/FIOCRUZ, a operacionalização do modelo de gestão orientada para resultados em organizações públicas multipropósito de saúde. O método de pesquisa é um estudo de caso comparativo sobre a consistência, para com os princípios da gestão orientada para resultados, (a) do modelo do Projeto PAA-IGs de estimação do valor da despesa de assistência do IPEC; (b) do modelo de estimação segundo o valor do orçamento executado do IPEC – ótica do “orçamento histórico”; e (c) do modelo de previsão orçamentária do PA do IPEC.

2. Fundamentação Teórica

A adoção dos princípios de administração pública gerencial na reforma do Estado no Brasil contribuiu para introduzir a gestão orientada para resultados em organizações públicas multipropósito de saúde e forjar o interesse por métodos de avaliação de *performance*. Quanto à operacionalização desses princípios, a literatura destaca a necessidade de estudos de avaliação das diferentes estratégias individuais no âmbito das próprias organizações de saúde (PUCCINI, 2008).

Na literatura sobre a Nova Administração Pública, um dos pressupostos das teorias sobre a gestão orientada para resultados é que, ao invés de conferir ênfase ao controle dos processos usados, este modelo de gestão gera uma dinâmica no interior da organização focalizada no melhoramento do desempenho e desencadeia, por si mesmo, processos de retroalimentação e aprendizagem por parte dos atores envolvidos, que podem, se necessário, promover ações de correção para melhorar a obtenção dos êxitos esperados (CUNILL; OSPINA, 2003; COZZENS; MELKERS, 1997).

A propósito da gestão orientada para resultados, a literatura preocupa-se, ainda, em introduzir novos processos de gerência da informação para coordenar as atividades de assistência em situação de informação incompleta, visando dar eficácia à gestão da Unidade Hospitalar (BRIERS; HIRST, 1992).

Nesse sentido, diante da busca de autonomia de gestão pelos Institutos de Pesquisa (IPQs) em meados dos anos 90, quando a restrição de recursos tornou-se mais aguda, as diretrizes dos órgãos governamentais supervisores passaram a ter peso menor, aumentando, então, o gasto dos IPQs com novos instrumentos gerenciais para a definição interna de rumos e prioridades, para a prestação de contas e para o aperfeiçoamento dos processos internos de produção (JORGE *et al.*, 2006).

No que diz respeito à distribuição do orçamento geral da FIOCRUZ, por exemplo, a decisão interna orientada para resultados, compatível com os princípios da doutrina da administração pública gerencial (Bresser Pereira, 1996), voltou-se para a escolha da combinação de atividades e UTCs que assegurasse o maior resultado agregado das atividades da FIOCRUZ. A prescrição do modelo de gestão da FIOCRUZ decorreu da interpretação sobre as lógicas da tomada de decisão interna e da articulação externa com as mudanças institucionais peculiares às organizações latino-americanas do setor saúde nos anos 90, cujas características similares deram origem ao conceito Organização de Ciência e Tecnologia do Campo da Saúde adotado por especialistas (ROVERE, 1997).

Como consequência, a mudança do modelo de gestão da FIOCRUZ a partir de 1994 resultou em expressivo processo de descentralização gerencial, combinado com um mecanismo de incentivo em que a avaliação de *performance* serve de informação básica para a decisão sobre a distribuição dos recursos do orçamento geral. Trata-se do PA, utilizado pela Administração Central (AC) da FIOCRUZ para coordenar as atividades resultantes da descentralização gerencial das UTCs - pesquisa e desenvolvimento; ensino técnico, de

graduação e de pós-graduação; produção de imunobiológicos e medicamentos; atendimento de referência em saúde; e produção de informação e comunicação (JORGE, 2001).

A quantidade, a relação de causa e efeito entre recursos e atividades, e o consumo eficiente e eficaz dos recursos nas atividades que mais impactam o gasto de recursos constituem o objetivo da análise estratégica de custos que fundamenta o modelo Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* – modelo ABC) (Nakagawa, 1994), conceito seminal na literatura especializada (BIRKINSHAW; HAMEL; MOL, 2008). O PA finalmente aprovado resulta desse processo de distribuição, que também determina como a dotação orçamentária e metas quantitativas anuais de cada UTC para o ano seguinte são “contratadas” com base em uma estimativa sobre meios e fins que valoriza mais os resultados futuros pretendidos do que os gastos passados (BRESSER PEREIRA, 1996).

No entanto, sob a ótica da avaliação de *performance* orientada para resultados, a eficácia da repartição interna do orçamento geral da FIOCRUZ entre as UTCs pelo PA depende, em primeiro lugar, da construção de Indicadores Gerenciais (IGs) para gerenciar a alocação de recursos e para atender objetivos de acompanhamento e avaliação tanto dos Programas Institucionais da FIOCRUZ, quanto das missões organizacionais de suas UTCs (FAÇANHA; JORGE, 2004).

Com respeito ao IPEC, vale destacar, o cálculo de IGs sobre a efetividade da sua estrutura organizacional requer, de fato, o uso de um modelo de mensuração de despesas e custos que reflita as características das Ações Integradas (PAIs) do IPEC, uma vez que: (a) a organização interna do IPEC visa integrar os objetivos da pesquisa e da assistência; e (b) devido ao efeito da interação destes objetivos - e atividades neles envolvidas - sobre o posicionamento estratégico do IPEC, a variável de avaliação do IPEC é o desempenho de cada PAI - e da despesa correspondente (JORGE *et al.*, 2012).

A eficácia do PA como mecanismo de distribuição pró-eficiência depende, em segundo lugar, da consistência entre a previsão orçamentária por objetivos e a programação física apresentada no PA para cada UTC (Souza; Mauss; Diehl, 2008), vale dizer, da solução de dois problemas técnicos enfrentados para a convergência dos valores destas estimativas nas organizações públicas multipropósito de saúde.

O primeiro problema é a dificuldade para recensear as despesas da produção dessas organizações (Djellal; Gallouj, 2005). Diante do problema de apropriação resultante, o Modelo ABC parte da representação da organização por atividades e por processos para medir a relação entre recursos e atividades, denominada ‘direcionador de custos’, o fator que determina o custo de uma atividade, a verdadeira causa dos seus custos, a saber, um *input* ou atividade que provoca uma variação no custo total de um determinado objeto de custeio (NAKAGAWA, 1994).

O segundo problema é a dificuldade para apropriar os custos “indiretos” (Nakagawa, 1994) – ou custos “comuns” (Haring, 1984), tendo em vista as distorções provocadas pelo rateio arbitrário da despesa, ou seja, pela falha em atribuí-la à produção do bem ou serviço em que o gasto é de fato necessário, que o sistema de custeio do Modelo ABC visa reduzir. Entre as despesas comuns cabe mencionar, no caso da FIOCRUZ, as despesas de apoio administrativo interno e de administração do *campus*, a que é destinada boa parte dos recursos do seu orçamento geral, mas cujo rateio desafia o conhecimento imediato sobre as quantidades de recursos compartilhadas por algumas atividades ou de uso inespecífico em todas as atividades necessárias a cada produto da pauta de produção da UTC (JORGE *et al.*, 2007).

São problemas que dificultam a escolha das ações prioritárias a partir da elaboração do plano estratégico da organização pública multipropósito de saúde e que, no caso particular da FIOCRUZ, culminaram no abandono da exigência de apresentação da previsão orçamentária

por objetivo pelas UTCs em 2011, mas para os quais o modelo do Projeto PAA-IGs buscou soluções positivas.

A busca de soluções dos problemas de incentivo na apuração de despesas e custos citados (Eldenburg; Wolcott, 2007) justifica a preocupação deste artigo em evidenciar e confirmar a contribuição do modelo PAA-IGs (JORGE *et al.*, 2004). Para complementar o recenseamento já conhecido de direcionadores de custos a partir das estimativas de despesa baseadas, de um lado, no orçamento executado (a estimativa pelo “orçamento histórico”) e, de outro, na proposta do PA do IPEC, oito procedimentos podem ser associados às prescrições da literatura.

Em consonância com a gestão orientada para resultados nas organizações públicas múltipropósito de saúde, os três primeiros procedimentos dizem respeito ao levantamento das despesas que se destacam pela importância na dotação de recursos sob o controle direto da gestão da organização, à apuração dos custos unitários no nível de desagregação correspondente ao das metas do plano estratégico e à apropriação dos custos indiretos de produção por atividades – o “custeio do produto” (Nakagawa, 1994) - cujo corolário é a necessidade de uma norma de rateio do custo comum que oriente sua apropriação no custo de cada “produto” (HARING, 1984).

Em quarto lugar, a apuração do custo unitário deve envolver a correção da sazonalidade dos gastos, já que as atividades estão sujeitas a contingências, tais como o efeito de surtos de doença no uso de reagentes por exame (MÉDICI; MARQUES, 1996).

Em quinto lugar, a inclusão da despesa com a formação do fundo de reserva para despesa de capital nas estimativas sobre o “custeio do produto” decorre da necessidade de um incentivo compatível com a prescrição da doutrina da administração pública gerencial quanto à busca de sustentabilidade da organização pública (BRESSER PEREIRA, 1996).

Em sexto lugar, são recomendados mecanismos para eliminar a duplicidade de esforços de levantamento de dados e para assegurar a cooperação dos informantes, uma vez que as estimativas usam dados básicos nem sempre disponíveis como, por exemplo, sobre o gasto e não sobre a compra de insumos (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2008).

Em sétimo lugar, a estimativa da “despesa de pessoal” na produção de um bem ou serviço (B&S) específico de uma atividade-fim da organização multipropósito deve tomar como base as despesas de remuneração e encargos referentes às parcelas do uso do tempo dos vários especialistas necessários à produção, face à importância de cada um para a gestão estratégica dos custos da organização de saúde (GRÖNROOS, 2003).

Finalmente, a despesa com a atividade de diagnóstico - relevante para a estimativa da despesa de execução do projeto de pesquisa na organização multipropósito - é a despesa relativa ao uso do resultado do exame, que é lido por interesse de vários projetos em simultâneo e, portanto, corresponde a uma parcela da despesa de realização do exame (JORGE *et al.*, 2010).

3. Método de Pesquisa

O método escolhido para esta pesquisa empírica quali-quantitativa foi o estudo de caso comparativo. A escolha se justifica pelo objetivo de evidenciar que os procedimentos de apuração das despesas e custos da assistência do IPEC tal como propostos pelo modelo do Projeto PAA-IGs são mais consistentes com os princípios da gestão orientada para resultados em comparação aos procedimentos (a) do modelo do orçamento histórico e (b) do modelo de elaboração do PA. Além disso, a aplicação dos procedimentos propostos pelo modelo do Projeto PAA-IGs complementam a estimativa das despesas e custos de assistência porque incluem direcionadores de custos que não fazem parte dos dois outros modelos.

Ademais, esse método foi adotado porque a pesquisa analisa dados recentes de uma organização pública multipropósito de saúde, uma fonte de evidências aparentemente inédita na literatura, com vistas a agregar conhecimento sobre os princípios e procedimentos de apuração de despesas e custos, uma vez que o conhecimento existente sobre o efeito deste mecanismo de gestão prescrito na literatura é insuficiente para confirmar relações de associação entre a aferição das estimativas e a eficácia da gestão orientada para resultados (YIN, 2005).

O estudo de caso do IPEC envolveu as seguintes etapas:

(a) levantar referências bibliográficas atuais sobre o referencial conceitual do modelo de “gestão orientada para resultados”;

(b) levantar a documentação sobre os princípios e procedimentos de Contabilidade Pública e de Administração Financeira adotados no registro das despesas do orçamento executado;

(c) levantar a documentação sobre os princípios e procedimentos do modelo de elaboração do PA da FIOCRUZ;

(d) levantar a documentação sobre os princípios e procedimentos do modelo de apuração de despesas e custos do Projeto PAA-IGs do IPEC;

(e) levantar os dados básicos da estimativa das despesas por subunidade de assistência do IPEC a partir dos registros do orçamento executado em 2009;

(f) levantar os dados básicos da estimativa das despesas por subunidade de assistência do IPEC a partir dos registros da previsão orçamentária do PA para 2009;

(g) levantar os dados básicos da estimativa das despesas por subunidade de assistência do IPEC a partir dos registros do Projeto PAA-IGs para 2009;

(h) comparar as prescrições do modelo de gestão orientada para resultados com os procedimentos para estimativa das despesas do IPEC adotados nos três modelos em análise – a saber, modelo de aderência ao “orçamento histórico”; modelo de planejamento de objetivos e metas para a elaboração do PA; e modelo de identificação de direcionadores de custos do Projeto PAA-IGs; e

(i) comparar os valores estimados sobre as despesas por subunidade de assistência do IPEC, a partir dos registros: do orçamento executado em 2009; da previsão orçamentária do PA para 2009; e do Projeto PAA-IGs para 2009.

Em suma, este estudo visa verificar em que medida os procedimentos preconizados no modelo do Projeto PAA-IGs, quando comparados com os procedimentos adotados nas estimativas das despesas de assistência pelos modelos de aderência ao “orçamento histórico” e de elaboração do PA do IPEC, são mais consistentes com as prescrições da gestão orientada para resultados e ampliam a cobertura e o alcance do recenseamento das despesas de assistência.

4. Análise dos Resultados

Os principais elementos de despesa do orçamento do IPEC e do orçamento de gastos da AC da FIOCRUZ servem de referência para recensear as despesas relevantes em nível de microcustos e para calcular o custo unitário efetivo de cada tipo de B&S produzido no IPEC com os procedimentos do modelo PAA-IGs (JORGE *et al.*, 2012).

Os elementos de formação do custo das atividades de produção de B&Ss no orçamento do IPEC, a Despesa Direta, sob controle da gestão do IPEC, são as despesas com: força de trabalho terceirizada; material de consumo – medicamento, alimentação, reagentes, filme e papel para exame de imagem, almoxarifado e outros materiais de consumo não-almoxarifado; material permanente – equipamento e mobiliário, apurada pela despesa de

depreciação; manutenção de material permanente; e tarifa de telecomunicação (JORGE *et al*, 2006).

Incluídas na Despesa Indireta da PAI, sob o controle da AC, estão as despesas de: remuneração de servidores, bolsistas e cedidos; medicamento de transferência extra-orçamentária; lavanderia; e cota-parte na administração do *campus* da FIOCRUZ.

As 27 primeiras variáveis do modelo PAA-IGs de apuração das estimativas de despesas e custos referem-se aos itens de despesas com exames considerados no cálculo do custo unitário efetivo do exame e à sua consolidação (JORGE *et al*, 2010).

Uma vez conhecido o custo unitário do exame, as 54 variáveis seguintes: (a) compõem a despesa anual dos diferentes níveis de atendimento – ambulatório, hospital-dia e internação – de cada PAI; e (b) identificam a quantidade produzida e o custo unitário efetivo do serviço de assistência, uma vez conhecidos os componentes da despesa anual de atendimento, ensino e pesquisa: consulta agendada e de tipo pronto-atendimento (de Infectologista, de médico não-infectologista e de clínico complementar); procedimento (de infectologista, de médico não-infectologista e de enfermagem); atendimento de hospital-dia; e atendimento de internação.

Da mesma forma, as 8 variáveis subseqüentes dizem respeito às despesas anuais e aos custos unitários do ensino e da pesquisa por PAI (JORGE *et al*, 2006).

Agregando as variáveis de despesa de atendimento, ensino e pesquisa, as 3 variáveis seguintes do plano de contas do modelo recenseiam as despesas de cada PAI.

As 13 variáveis finais designam as despesas por atividade-fim de ensino, pesquisa e assistência, bem como por projeto de pesquisa clínica de cada PAI, sob os dois critérios da gestão de custos: o das despesas diretas e o das despesas indiretas.

A relação entre essas variáveis é então descrita em 27 identidades contábeis. Três identidades são expressões algébricas do cálculo do custo do exame.

Em seguida, 6 identidades exemplificam para um serviço de assistência de ambulatório, sem perda de generalidade, o cálculo do custo unitário por nível de atendimento de cada PAI. A consulta de tipos “inicial” e “subseqüente” e o procedimento ambulatorial, prestados por infectologista, médico não-infectologista, clínico complementar e enfermeiro, além do procedimento domiciliar de tipos inicial e subseqüente, prestado por médico veterinário, são os serviços de ambulatório da PAI. A atividade de hospital-dia é medida em quantidade de atendimento de hospital-dia e o resultado da atividade de internação é medido em número de dias e de internações.

Quando referentes a itens de despesa compartilhados por várias PAIs ao mesmo tempo e a itens de aplicação inespecífica em todas as PAIs, essas despesas são rateadas entre as PAIs usuárias do item de despesa também nas suas atividades, em proporção à participação de cada PAI na despesa de produção multipropósito do ambulatório. O custo do serviço de atendimento, em suma, é a despesa média.

A esse propósito, a quantidade de consultas de cada PAI é calculada como a soma das quantidades de consultas de infectologista, médico não-Infectologista e clínico complementar de tipo Agendada da PAI e de tipo Pronto Atendimento da PAI - seja de consultas do tipo de atendimento Primeira Vez, seja do tipo Subseqüente.

Uma vez que, além das consultas, os médicos prestam procedimentos de ambulatório, a agregação e o rateio de valores e quantidades necessários ao cálculo da despesa anual e do custo unitário dos serviços deste nível de atendimento podem ser feitos, a seguir, de acordo com: (a) a distribuição da quantidade anual de cada procedimento entre as PAIs; e (b) a relação efetiva percebida pelo corpo médico entre o tempo gasto em cada procedimento e o tempo gasto na consulta de infectologista.

Já com respeito aos tipos de procedimento de enfermagem, é consultada a percepção dos profissionais de enfermagem sobre a relação de conversão do procedimento de cada tipo em igual quantidade do tipo mais freqüente no ambulatório.

As seis identidades posteriores, por sua vez, referem-se ao cálculo do custo médio das atividades de ensino por egresso e de pesquisa e correlata por projeto de cada PAI. As nove identidades subseqüentes tratam da despesa anual por atividade-fim da PAI. As três identidades finais focalizam a despesa anual média por projeto de pesquisa.

O rateio das despesas de apoio administrativo interno e de administração do *campus* da FIOCRUZ é feito em proporção à soma das demais despesas de cada atividade ou PAI, uma vez que, tanto o custo do apoio, quanto o da administração do *campus* decorrem do uso de recursos e de serviços homogêneos de gestão que são de aplicação indistinta em todas as atividades ou PAIs e que, em princípio, variam linearmente em função da despesa de cada atividade ou PAI.

Como está sintetizado no Quadro 1, o modelo do Projeto PAA-IGs distingue-se pelos procedimentos consistentes com o conjunto das prescrições do modelo de gestão orientada para resultados, na medida em que inclui: o levantamento das despesas diretas e indiretas em nível de microcustos (Jorge *et al.*, 2008); uma norma de rateio dos custos comuns segundo a qual a participação de um “produto” no custo comum das atividades é proporcional à participação deste produto nos demais custos diretamente apropriáveis (Jorge *et al.*, 2012); o ajuste face a sazonalidades, apurando o custo unitário pelo custo médio anual (Façanha; Jorge, 2004); a despesa com depreciação e manutenção de material permanente, muitas vezes desconsiderada no custeio dos bens e serviços produzidos pelas organizações públicas, como é o caso da FIOCRUZ (Jorge *et al.*, 2006); a busca de cooperação do informante através da eliminação da duplicidade de esforços (Jorge *et al.*, 2004); a estimativa da “despesa de pessoal” como soma das despesas de remuneração e encargos referentes às parcelas do uso do tempo do colaborador nas várias atividades (Jorge *et al.*, 2007); e a apropriação da despesa de leitura do resultado do exame na estimativa das despesas de execução do projeto de pesquisa clínica (JORGE *et al.*, 2010).

Quadro 1. IPEC - Consistência dos Modelos de Apuração de Despesas com a Gestão Orientada para Resultados

PROCEDIMENTOS DO MODELO DE APURAÇÃO DE DESPESAS	ORÇAMENTO HISTÓRICO	PLANO ANUAL	PROJETO PAA-IGs
Inclui a Despesa Direta	X	X	X
Inclui a Despesa Indireta			X
Rateia os Custos Comuns			X
Considera a Sazonalidade dos Gastos			X
Inclui a Depreciação de Material Permanente			X
Inclui a Manutenção de Material Permanente	X	X	X
Incentiva a Cooperação com o Informante		X	X
Desagrega a Despesa de Pessoal por Atividade			X
Distingue a Leitura do Resultado do Exame			X

Elaboração do autor.

Esse resultado autoriza aceitar a subhipótese de que os procedimentos do modelo do Projeto PAA-IGs, quando comparados com os adotados para estimativa das despesas de assistência nos modelos de aderência ao “orçamento histórico” e de elaboração do PA, são mais consistentes com as prescrições da gestão orientada para resultados.

A Tabela 1, por sua vez, apresenta o resultado da apuração da despesa de assistência do IPEC a preços de 2009 segundo os procedimentos do modelo do Projeto PAA-IGs. A estimativa apresentada é discriminada por subunidade de assistência do IPEC, por fonte de recurso – “despesa direta” (DD) e “despesa indireta” (DI) – e por item de despesa: despesa de pessoal, com a coleta de material para diagnóstico, com a compra de reagentes e filmes para exame de imagem, com a reposição do estoque de almoxarifado, com o consumo não-

almoxarifado, com serviços de lavanderia, com a compra e o valor de transferência de medicamentos, com a alimentação de pacientes, com serviços de telefonia, com a depreciação e a manutenção do estoque de material permanente, com apoio administrativo interno ao conjunto das atividades-fim e com a participação do IPEC nas despesas condominiais de administração do *campus* da FIOCRUZ.

Gestão orientada para resultados no Instituto de Pesquisa Clínica Evandro Chagas da Fundação Oswaldo Cruz: a contribuição do modelo PAA-IGs

Tabela 1(a). IPEC - Estimativas da Despesa Anual sob Controle do IPEC (DD) e sob Controle da AC da FIOCRUZ (DI): 2009
(em R\$ a preços de 2009)

ATIVIDADES/SUBUNIDADES	PESSOAL		COLETA DE MATERIAL		REAGENTES E FILMES	ALMOXARIFADO	CONSUMO NÃO ALMOXARIFADO	LAVANDERIA	MEDICAMENTO	
	DD	DI	DD	DI	DD	DD	DD	DI	DD	DI
DIAGNÓSTICO										
Lab. de Análises Clínicas	328.099	559.783	484.984	61.077	1.503.385	378.691	7.948	0	0	0
Lab. de Bacteriologia e Bioensaios	147.913	439.730	74.907	9.494	258.652	71.992	80.697	0	0	0
Lab. de Micologia	142.155	557.043	25.774	3.308	78.684	12.832	4.053	0	0	0
Lab. de Pesquisa Clínica em Dermatozoonoses em Animais Domésticos	45.109	130.930	0	0	35.350	10.126	19.040	0	1.557	0
Lab. de Parasitologia	75.526	276.815	25.787	3.292	9.021	2.051	3.855	0	0	0
Lab. de Pesquisa em Patogenia Viral	0	185.234	6.008	757	21.199	480	11.447	0	0	0
Agência Transfusional	24.363	282.223	24.179	3.042	21.561	373	357	0	0	0
Serviço de Anatomia Patológica	190.496	493.957	0	0	32.080	3.620	29.346	0	0	0
Serviço de Imagem	259.433	999.758	0	0	90.979	97.696	0	0	141.939	0
ATENDIMENTO										
Coord. de Atenção a Pacientes Externos	631.308	217.807	0	0	0	48.036	0	0	2.210.775	9.569.414
Coord. de Atenção a Pacientes Internos	2.776.302	4.086.359	0	0	0	594.488	0	50.133	308.493	11.943
Serviço de Hospital-Dia	235.362	126.929	0	0	0	23.470	0	0	145.975	5.612
Σ	4.856.067	8.356.569	641.639	80.970	2.050.911	1.243.855	156.743	50.133	2.808.740	9.586.968

Elaboração do autor.

Tabela 1 (b). IPEC - Estimativas da Despesa Anual sob Controle do IPEC (DD) e sob Controle da AC da FIOCRUZ (DI): 2009
(em R\$ a preços de 2009)

ATIVIDADES/SUBUNIDADES	ALIMENTAÇÃO		TELEFONIA	MATERIAL PERMANENTE (1)	MANUTENÇÃO DE MATERIAL PERMANENTE	APOIO ADMINISTRATIVO INTERNO		ADMINISTRAÇÃO DO CAMPUS	SOB CONTROLE DO IPEC	SOB CONTROLE DA AC	ORÇAMENTO GERAL DA FIOCRUZ
	DD	DI	DD	DD	DD	DD	DI	DI	ΣDD	ΣDI	Σ(DD+DI)
DIAGNÓSTICO											
Lab. de Análises Clínicas	0	0	14.952	90.988	90.988	105.547	199.517	294.373	3.005.584	1.114.751	4.120.334
Lab. de Bacteriologia e Bioensaios	0	0	2.090	117.131	117.131	40.687	74.785	110.340	911.199	634.349	1.545.547
Lab. de Micologia	0	0	2.212	22.582	22.582	28.030	51.522	76.017	338.904	687.890	1.026.794
Lab. de Pesquisa Clínica em Dermatozoonoses em Animais Domésticos	0	0	6.588	15.717	15.717	8.636	15.874	23.421	157.841	170.225	328.066
Lab. de Parasitologia	0	0	3.338	42.880	42.880	47.158	86.679	127.888	252.496	494.674	747.170
Lab. de Pesquisa em Patogenia Viral	0	0	264	68.377	68.377	11.165	20.521	30.278	187.317	236.790	424.107
Agência Transfusional	0	0	447	11.372	11.372	11.693	21.492	31.709	105.715	338.466	444.182
Serviço de Anatomia Patológica	0	0	5.706	19.154	19.154	20.630	37.919	55.946	320.186	587.822	908.009
Serviço de Imagem	0	0	11.434	182.020	121.862	58.734	107.957	159.282	964.097	1.266.996	2.231.093
ATENDIMENTO											
Coord. de Atenção a Pacientes Externos	77.922	134.963	23.154	46.068	15.142	602.000	1.106.517	1.632.584	3.654.405	12.661.285	16.315.689
Coord. de Atenção a Pacientes Internos	397.865	523.461	30.177	817.923	314.777	305.579	561.675	828.710	5.545.605	6.062.279	11.607.884
Serviço de Hospital-Dia	4.339	5.709	4.872	8.704	15.142	17.294	31.788	46.902	455.160	216.940	672.100
Σ	480.127	664.132	105.234	1.442.917	855.125	1.257.152	2.316.245	3.417.449	15.898.509	24.472.467	40.370.976

Elaboração do autor.

(1) Inclui Serviços de Procedimentos Especiais.

Finalmente, a Tabela 2 apresenta os valores da despesa de assistência do IPEC por subunidade, quando apurados, a preços de 2009, segundo os procedimentos do modelo do orçamento histórico (R\$ 8.242.366,00), do modelo de elaboração do PA da FIOCRUZ (R\$ 10.128.968,00) e do modelo do Projeto PAA-IGs (R\$ 40.376.976,00). Esses resultados permitem confirmar a subhipótese de que os procedimentos do modelo do Projeto PAA-IGs, quando comparados com os procedimentos adotados para estimativa das despesas de assistência nos modelos de aderência ao “orçamento histórico” e de elaboração do PA do IPEC, ampliam a cobertura do recenseamento das despesas de assistência.

Tabela 2. IPEC - Estimativas da Despesa Anual: 2009
(em R\$ a preços de 2009)

ATIVIDADES/SUBUNIDADES	ORÇAMENTO EXECUTADO DO IPEC (1)	PLANO ANUAL DA FIOCRUZ (2)	SOB CONTROLE DO IPEC (3)	SOB CONTROLE DA AC (4)	ORÇAMENTO GERAL DA FIOCRUZ (5)
DIAGNÓSTICO					
Agência Transfusional	133.255	104.948	105.715	338.466	444.182
Lab. de Análises Clínicas	1.868.747	1.900.929	3.005.584	1.114.751	4.120.334
Lab. de Bacteriologia e Bioensaios	437.883	620.734	911.199	634.349	1.545.547
Lab. de Micologia	404.636	569.204	338.904	687.890	1.026.794
Lab. de Pesquisa Clínica em Dermatozoonoses em Animais Domésticos	178.306	199.770	157.841	170.225	328.066
Lab. de Parasitologia	240.655	252.354	252.496	494.674	747.170
Lab. de Pesquisa em Patogenia Viral	67.600	119.458	187.317	236.790	424.107
Serviço de Anatomia Patológica	220.526	214.715	320.186	587.822	908.009
Serviço de Imagem	435.976	868.651	964.097	1.266.996	2.231.093
ATENDIMENTO					
Coord. de Atenção a Pacientes Externos	424.203	621.101	3.654.405	12.661.285	16.315.689
Coord. de Atenção a Pacientes Internos	3.748.972	4.462.755	5.545.605	6.062.279	11.607.884
Serviço de Hospital-Dia	81.607	194.348	455.160	216.940	672.100
Σ	8.242.366	10.128.968	15.898.509	24.472.467	40.370.976

Fonte: (1) Serviço de Orçamento e Finanças (SOFI/IPEC).

(2) Serviço de Planejamento (SEPLAN/IPEC).

(3), (4) e (5) Laboratório de Pesquisa em Economia das Organizações de Saúde (LAPECOS/IPEC).

Elaboração do autor.

(1) Lab. de Análises Clínicas inclui Seção de Imunodiagnóstico.

(2) Coord. de Atenção a Pacientes Internos inclui subunidade Centro Hospitalar (CEHOSP).

(3) "Despesa Direta" (DD).

(3) Lab. de Análises Clínicas inclui Seção de Imunodiagnóstico.

(3) Lab. de Micologia exceto Micologia Ambiental e Micologia Coleção de Fungos Patogênicos.

(4) "Despesa Indireta" (DI).

(5) DD+DI.

(5) Lab. de Micologia exceto Micologia Ambiental e Micologia Coleção de Fungos Patogênicos.

5. Conclusões

O processo de elaboração dos orçamentos e as limitações de recursos mais drásticas e freqüentes costumam aprisionar a atenção das instâncias gestoras nos componentes de dispêndios, nos recursos alocados e na utilização de insumos e recursos em geral.

A partir da criação do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) do Ministério da Saúde brasileiro, por sua vez, busca-se a implementação de um sistema de custos nas organizações de saúde integradas ao Sistema Único de Saúde (SUS) através do qual a informação de custos auxilie a tomada de decisão para alocação de recursos compatível com ganhos de eficiência (Portal da Saúde).

Nesse sentido, o desenvolvimento e a aplicação do modelo do Projeto PAA-IGs para fins de gerenciamento da alocação de recursos, assim como para atender objetivos de acompanhamento e avaliação das missões organizacionais e das PAIs do IPEC, permitiram verificar que tão importante quanto atender às necessidades e aos objetivos de programação,

execução e acompanhamento orçamentários, é a tarefa de concepção dos instrumentos de coleta necessários e a obtenção efetiva dos dados que revelam o conjunto das atividades desenvolvidas na organização pública multipropósito de saúde.

Através do estudo de caso aqui desenvolvido foi possível evidenciar o mérito informacional do sistema gerencial concebido com base no levantamento de despesas em nível de microcustos e na apuração de custos pelo método de Custeio Baseado em Atividades, com vistas a uma gestão de custos consistente com os princípios da gestão orientada para resultados. Além disso, foi também possível oferecer um panorama atualizado da bibliografia correlata e especificar princípios, procedimentos operacionais e exigências de informação que agregam conhecimento sobre a gestão orientada para resultados em organizações públicas multipropósito de saúde.

Como contribuição gerencial, o resultado do experimento desenvolvido neste estudo de caso permitiu aplicar os procedimentos do modelo do Projeto PAA-IGs ao cálculo da despesa das subunidades de assistência do IPEC para 2009 e confirmar a viabilidade do aperfeiçoamento do modelo de elaboração da previsão orçamentária por objetivo do PA da FIOCRUZ através da aplicação dos procedimentos do modelo do Projeto PAA-IGs.

Resumindo, a conclusão central deste artigo é que a propriedade de incentivo do mecanismo de planejamento orientado para resultados do PA pode contribuir para a participação confiante e bem informada da Administração Central da FIOCRUZ e das UTCs na tomada de decisão sobre a distribuição interna dos recursos do orçamento e para a promoção de ganhos continuados em termos de eficiência, eficácia e efetividade nas atividades da FIOCRUZ.

A análise circunscrita a um Instituto de Pesquisa específico pode constituir uma limitação à generalização dos resultados obtidos sobre o efeito da aferição da estimativa de despesa de assistência para o aperfeiçoamento da gestão orientada para resultados. Essa conclusão, no entanto, também serve de estímulo para o desenvolvimento de esforços futuros de pesquisa sobre as melhorias adaptativas necessárias à difusão – a partir da experiência da FIOCRUZ e do IPEC - do modelo do Projeto PAA-IGs entre outras organizações públicas multipropósito de saúde e, em particular, entre as UTCs da FIOCRUZ.

Referências Bibliográficas

BIRKINSHAW, J.; HAMEL, G.; MOL, M. J. Management innovation. **Academy of Management Review**, v. 33, n. 4, p. 825-845, 2008.

BRESSER PEREIRA, L. C. **Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil**: para uma nova interpretação da América Latina. 1. ed. São Paulo: Editora 34, 1996.

BRIERS, M.; HIRST, M. The role of budgetary information in performance evaluation. In: EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; MERCHANT, K. (Ed.) **Readings in Accounting for Management Control**. London: Chapman & Hall, 1992.

COZZENS, S. E.; MELKERS, J. E. Use and usefulness of performance measurement in state science and technology programs. **Policy Studies Journal**, v. 25, n. 3, p. 425-435, 1997.

CUNILL GRAU, N. & OSPINA BOZZI, S. La evaluación de los resultados de la gestión pública: una herramienta técnica y política. In: **CLAD/AECI**, Cunill Grau, N. & Ospina Bozzi, S. (eds.), **Evaluación de Resultados para una Gestión Pública Moderna y Democrática: experiencias latinoamericanas**, Caracas, 2003.

DJELLAL, F.; GALLOUJ, F. Mapping innovation dynamics in hospitals. **Research Policy**, v. 34, n. 6, p. 817-835, 2005.

ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. **Gestão de custos: como medir monitorar e motivar o desempenho.** Rio de Janeiro: LTC, 2007.

FAÇANHA, L. O.; JORGE, M. J. *et al.* **Projeto de Avaliação e Acompanhamento do IPEC – Uma Proposta para o SEMOC/IPEC.** Estudo de Avaliação Analítica n. 1/PAA-IGs. Rio de Janeiro, IPEC/FIOCRUZ, 2004, mimeo.

GRÖNROOS, C. **Marketing: gerenciamento e serviços.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

HARING J. Implications of asymmetric regulation for competition policy analysis. **FCC/OPP Working Paper Series**, v. 14, p. 1-40, 1984.

JORGE, M. J. *et al.* **Desempenho em Custos do LAPCLIN-AIDS do IPEC: um Estudo de Caso Sobre Inovação Organizacional na Gestão de Custo da Organização Inovadora.** Estudo de Avaliação Analítica, n. 22/PAA-IGs, Rio de Janeiro, IPEC/FIOCRUZ, 2012, mimeo.

JORGE, M. J. *et al.* **Custo da Atividade de Assistência, Leitura do Resultado do Exame, Custo de Bancada e Orçamento do Projeto: um Método para a Gestão de Custo da Pesquisa Clínica no IPEC.** Estudo de Avaliação Analítica, n. 15/PAA-IGs, Rio de Janeiro, IPEC/FIOCRUZ, 2010, mimeo.

JORGE, M. J. *et al.* **IPEC - Instrumentos de Coleta de Dados Básicos para Análise de Efetividade em Custo e Análise de Eficiência.** Estudo de Avaliação Analítica, n. 9/PAA-IGs, Rio de Janeiro: IPEC/FIOCRUZ, 2008, mimeo.

JORGE, M. J. *et al.* **IPEC – Composição e Mudança do Perfil de Remuneração e Tipo de Atividade de RH: 2004-6.** Estudo de Avaliação Descritiva, n. 10/PAA-IGs, Rio de Janeiro: IPEC/FIOCRUZ, 2007, mimeo.

JORGE, M. J. *et al.* **Efetividade em custo e análise de eficiência de programas em organizações complexas a experiência do IPEC/FIOCRUZ.** Ciudad de México: FUNSALUD, 2006.

JORGE, M. J. *et al.* **IPEC – Composição do Orçamento de Recursos de Fonte Tesouro e Fatores de Mudança: 2002-4.** Estudo de Avaliação Descritiva, n. 4/PAA-IGs, Rio de Janeiro: IPEC/FIOCRUZ, 2004, mimeo.

JORGE, M. J. **Mensuração de Performance e Modelo de Gestão Segundo Resultados em Organizações de C&T do Campo da Saúde: uma Avaliação da Experiência da FIOCRUZ.** Rio de Janeiro, 2001. Tese de D. Sc., COPPE/UFRJ.

LA FORGIA, G. M., COUTTOLENC, B. F. **Hospital performance in Brazil: the search for excellence.** Washington, D.C.: The World Bank, 2008.

MEDICI, A. C., MARQUES, R. M. Sistemas de Custos como Instrumento de Eficiência e Qualidade dos Serviços de Saúde. **Cadernos FUNDAP**, n. 19, p. 47-59, 1996.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

PORTAL DA SAÚDE. PNGC. Disponível em: <<http://portalsaude.saude.gov.br/portalsaude/texto/9465/939/pngc.html>>. Acesso em: 12 set. 2013.

PUCCINI, P. T. As unidades de assistência médica ambulatorial (AMA) do Município de São Paulo, Brasil: condições de funcionamento e repercussões sobre a atenção básica no Sistema Único de Saúde, 2006. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 24, n. 12, p. 2755-2766, 2008.

ROVERE, M. **Políticas y gestión en las organizaciones de ciencia y tecnología en salud.** Washington, D.C.: OPAS, 1997, mimeo.

SOUZA, M. A.; MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A. A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** Tradução Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.