

A gestão pública por resultados aplicada no Brasil

César Volnei Mauss (ULBRA) - cezarvolnei@yahoo.com.br

Marcos Antonio de Souza (UNISINOS) - marcosas@unisinos.br

Claudecir Bleil (Faculdade IDEAU) - claudeciregp@tolrs.com.br

Carlos Alberto Diehl (UNISINOS) - cd@unisinos.br

Resumo:

O objetivo desta pesquisa foi delinear um sistema de apuração dos custos dos serviços prestados por unidades de saúde públicas para medir e demonstrar o seu resultado econômico. Como estratégia metodológica, utilizou-se de um estudo de caso aplicado ao Município de Coqueiros do Sul, RS, para o qual, definiu-se a estrutura operacional de um sistema de custos que possibilitou apurar a relevância dos efeitos dos gastos indiretos e o impacto da ociosidade dos recursos na composição do custo total dos serviços prestados. Outro aspecto importante é a mensuração dos custos implícitos que decorrem de cada decisão tomada. A contabilidade pública deve utilizar-se dos conceitos do custo de oportunidade que lhe permitem apurar qual o resultado econômico de cada serviço. Como conclusão, definiu-se que o método de custeio que melhor se aplica ao serviço público é o ABC e que pode ser integrado ao custeio direto para criar técnicas mais acuradas para avaliar desempenho dos gestores, divisões e da organização em si. Desta forma, entendeu-se que Coqueiros do Sul traz vantagens econômicas para os seus cidadãos, visto que, presta serviços em saúde de forma eficaz e eficiente economicamente e que criaram um valor significativo de lucro econômico.

Palavras-chave: Resultado Econômico. Eficiência. Eficácia.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

A gestão pública por resultados aplicada no Brasil

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi delinear um sistema de apuração dos custos dos serviços prestados por unidades de saúde públicas para medir e demonstrar o seu resultado econômico. Como estratégia metodológica, utilizou-se de um estudo de caso aplicado ao Município de Coqueiros do Sul, RS, para o qual, definiu-se a estrutura operacional de um sistema de custos que possibilitou apurar a relevância dos efeitos dos gastos indiretos e o impacto da ociosidade dos recursos na composição do custo total dos serviços prestados. Outro aspecto importante é a mensuração dos custos implícitos que decorrem de cada decisão tomada. A contabilidade pública deve utilizar-se dos conceitos do custo de oportunidade que lhe permitem apurar qual o resultado econômico de cada serviço. Como conclusão, definiu-se que o método de custeio que melhor se aplica ao serviço público é o ABC e que pode ser integrado ao custeio direto para criar técnicas mais acuradas para avaliar desempenho dos gestores, divisões e da organização em si. Desta forma, entendeu-se que Coqueiros do Sul traz vantagens econômicas para os seus cidadãos, visto que, presta serviços em saúde de forma eficaz e eficiente economicamente e que criaram um valor significativo de lucro econômico.

Palavras-chave: Resultado Econômico. Eficiência. Eficácia.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 INTRODUÇÃO

A Reforma Administrativa brasileira impôs aos gestores públicos a necessidade de avaliação do seu desempenho, através da Emenda Constitucional nº 19, de 1998, que dispôs sobre princípios e normas de gestão pública, para impor o controle das finanças e direcionar para a busca da eficiência e eficácia gerencial.

Tal norma foi respaldada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04 de abril de 2000 – LRF), que buscou estabelecer uma gestão fiscal responsável.

Esse novo modelo de gestão pressupõe a ação planejada e transparente, mediante o cumprimento de metas de resultados que deverão ser constantemente mensurados. Isso somente será possível por meio de uma contabilidade gerencial, alimentada pela mensuração dos resultados obtidos pelos gestores e pela entidade governamental como um todo. Assim será possível demonstrar a eficiência econômica e o cumprimento da LRF.

Neste sentido, a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros que fundamentam o planejamento e para mensurar os resultados das atividades públicas. É um instrumento que dá amparo à tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência do serviço público.

Portanto, o objetivo desta pesquisa é delinear um sistema de apuração dos custos dos serviços prestados por unidades de saúde públicas para mensurar e demonstrar o seu resultado econômico para a sociedade.

Para isto, o trabalho inicia fazendo uma revisão teórica sobre gestão econômica na área pública, seguido por breves considerações metodológicas. Após, são apresentados e discutidos os resultados. Para finalizar são mostradas as conclusões e as referências.

2 A GESTÃO POR RESULTADOS APLICADA AO SERVIÇO PÚBLICO

O principal tema das pesquisas realizadas na área pública em praticamente todos os países da Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE), segundo Trosa (2001) é como gerenciar. Mas não simplesmente como gerenciar o uso dos recursos alocados em um orçamento público, e sim, gerenciar os resultados que serão obtidos a partir desses recursos nos serviços prestados.

Para melhor gerenciar os resultados, é necessário um modelo de gestão que vise a um resultado econômico positivo em cada serviço prestado. Assim, a sua base de atuação deve ser calcada em um processo de gestão estratégica que visa a maximização do seu resultado econômico no longo prazo.

Porém, Slomski (2003, p.392), afirma que o tema custos e resultado econômico em entidades públicas, “mereceu poucos estudos que viabilizassem sua aplicação”, o que também é enfatizado por Nunes (1995) e Farias e Madruga (2005) que apontam que há verdadeiro “clarão doutrinário”; falta uma cultura de custos no serviço público. Os trabalhos apresentados por diversos pesquisadores brasileiros, segundo Duarte (2002), defendem a implantação de um sistema de custos público, entretanto, não detalham a forma como este deve ser estruturado.

Por essa afirmação, pode-se concluir que os gestores públicos não se preocupam com os dispositivos legais da Lei Federal nº 4.320, que desde 1964 já legisla a respeito e impôs no artigo 99 que “os serviços públicos manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”.

O Decreto Lei nº 200, de 1967, artigo 79, também determinou que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão”, o que também foi corroborado pelo Artigo 50, § 3º da LRF.

Portanto, mesmo com a legislação obrigando a sua utilização na administração pública brasileira, Silva (1997) afirma que tais normas são desrespeitadas até hoje por quase todas as entidades públicas. Estas ferramentas gerenciais não são utilizadas no Brasil de forma estruturada e concebidas cientificamente com base em estudos aprofundados.

Por este motivo, este estudo propõe um sistema que, conjugado com a demonstração do resultado econômico, possa mensurar a eficiência e eficácia econômica da gestão pública.

2.1 A Informação de Custos no Planejamento e no Orçamento Público Municipal

Treasury (1994) e Christiansen e Mellick (1993) apontam para a informação de custos como fator crítico para o sucesso do planejamento, orçamento, controle operacional e a tomada de decisões estratégicas e de acordo com Beckett (2002) essa informação é a base principal para a gestão pública.

Hansen e Mowen (2001) destacam que um sistema de custos deve disponibilizar informações que subsidiem a elaboração do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). O monitoramento dos custos incorridos quando da execução do planejamento fornece informações que podem servir de comparação com as metas fixadas no plano, o que propicia a avaliação e o devido controle prévio, concomitante e subsequente. De posse destas informações e comparações também é possível realizar auditorias de gestão (como pretende o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCE), visando medir a sua eficiência gerencial, visto que, os padrões de desempenho foram disponibilizados no planejamento.

Reitel (1958) e Ribeiro Filho (2002) comprovam que se a entidade pública contar com um resultado econômico fixado como objetivo em um planejamento, o seu valor será a base

para se acompanhar a execução das ações organizacionais e o desempenho de cada uma das divisões. Assim, também será possível medir a sua performance e controlá-la como um todo.

Portanto, Silva (1997) e BNDES (2000) destacam que é preciso reformular as demonstrações de execução orçamentária para incluir, juntamente com os valores monetários, os parâmetros físicos previstos, para possibilitar a comparação com os resultados alcançados e extinguir o modelo atual que não fornece base sólida para a tomada de decisão.

O Orçamento, segundo Trosa (2001), não pode basear-se somente nos recursos que coloca à disposição, mas sim, nos resultados a atingir. É mais cômodo para os parlamentares saber apenas onde o dinheiro é empregado e prestar contas do valor gasto com salários, com viagens e combustível do que da qualidade e do resultado econômico dos serviços prestados.

2.2 Resultado Econômico da Atividade Pública

Para tomar suas decisões diárias, deve o gestor verificar qual o resultado econômico dos produtos/serviços que presta. Segundo Slomski (1996) isso significa saber qual a diferença entre a receita de oportunidade econômica e a soma dos custos diretos e indiretos identificáveis à cada serviço e, então, será possível a análise e a interpretação do resultado da gestão e que a Lei Federal nº 4.320/64 estabelece em seu artigo 85.

Portanto, as entidades públicas são legalmente obrigadas a apurar o seu resultado econômico e disponibilizar tais informações aos órgãos fiscalizadores e para a sociedade.

Este é o grande desafio para a contabilidade e para o gestor público imposto pela Lei Federal nº 4.320, artigo 83 e 85: organizar-se de forma a permitir a evidenciação desse resultado, exigido pela Lei e proposto por Slomski (2003).

Diante disto, Slomski (1996) define receita econômica de uma entidade pública como sendo a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelo número de serviços que a entidade tenha efetivamente executado. Sendo, o custo de oportunidade o menor preço de mercado à vista desprezado no mercado para aquele serviço prestado ao cidadão com similar qualidade, oportunidade e tempestividade,

2.3 A Economicidade, Eficácia e Eficiência Econômica

Esta pesquisa contribui para atender ao artigo 70 da Constituição Federal Brasileira que exige que a fiscalização das ações públicas observe a economicidade. Segundo o BNDES (2000) e Ribeiro Filho (2002) a economicidade está estreitamente ligada a informações adequadas de custos; sem estas, não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados.

A economicidade pressupõe a obtenção e a utilização exata de recursos nas quantidades necessárias e suficientes e no momento adequado, sem desperdícios e observando as alternativas mais econômicas no mercado. A eficiência diz respeito à capacidade de uma organização em obter o máximo de produto a partir de um dado conjunto de insumos. A eficiência mede a habilidade de se produzir tanto produto quanto permitem os insumos utilizados, ou usar o mínimo de insumos para produzir uma quantidade de produto. A eficácia é obter resultados dentro dos objetivos propostos (CRUZ, 1997). Para exemplificar esses conceitos utiliza-se o serviço de um médico:

1. Eficiência: significa o médico cumprir as metas físicas de atendimento estabelecidas em seu planejamento a um custo inferior ao custo padrão, ao custo de uma empresa privada e observando as especificações de qualidade e tempestividade para a sua atividade.

2. Economicidade: o custo de um atendimento médico deve ser inferior ao menor preço de mercado à vista para a contratação terceirizada desse serviço.

3. Eficácia: o profissional será eficaz se atender a necessidade pública e curar o paciente de sua enfermidade nos atendimentos que realiza de forma eficiente e econômica. Por outro lado, também deverá atingir ao resultado econômico fixado como objetivo no planejamento prévio.

Conhecendo tais conceitos pode-se afirmar que o sistema público de informação contábil atual não é suficiente para atestar a eficácia, eficiência e a economicidade da aplicação dos recursos, pois não há, atualmente, informações gerenciais que possibilitem fazer o monitoramento da situação.

3 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA

A presente pesquisa estudou a aplicação de um sistema de custos para o caso do município de Coqueiros do Sul, RS, que foi escolhido por conveniência e pela facilidade de obtenção das informações necessárias para a sua construção.

O Município foi criado pela lei nº 9.565, em 20 de março de 1992, e é considerado de pequeno porte. O orçamento municipal em 2007 foi de R\$ 6,7 milhões. Deste total, a Secretaria Municipal de Saúde contou com R\$ 1,1 milhão, a segunda em volume de recursos.

A Secretaria de Saúde é composta por três postos de saúde, sendo um localizado na sede do Município, outro no Distrito de Igrejinha e outro no Distrito de Xadrez. Conta com 33 profissionais que prestam 27 tipos de serviços diferentes à população.

A coleta de dados deu-se por pesquisa documental, observação direta e entrevistas. Foi possível obter informações financeiras através da análise dos balancetes do sistema orçamentário, financeiro e patrimonial do município, referente aos primeiros nove meses do exercício de 2006.

As informações físicas dos serviços foram obtidas dos relatórios de controle interno.

Como o município possui implantado o método de custeio direto, os custos diretos dos serviços prestados foram obtidos dos relatórios gerenciais fornecidos pelo sistema de custos.

Pela observação da prestação dos serviços e do funcionamento regular dos postos de saúde foi possível identificar as atividades a serem custeadas, direcionadores de custos e objetos de custos, que são a base para a construção do método de custeio ABC.

Através de entrevista foi indagado ao Prefeito, Enfermeira responsável e Secretário de Saúde onde o cidadão pode utilizar serviços de saúde na iniciativa privada como segunda opção e que seria o local onde o Município também poderia terceirizar esses serviços. Com essa resposta, realizou-se a pesquisa de preços, através da aplicação de questionário nas empresas apontadas para identificar qual o menor preço de mercado à vista desses serviços que foi considerado como o custo de oportunidade dos serviços prestados.

4. O RESULTADO ECONÔMICO DOS SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE

Nesse estudo, o resultado econômico representa, de acordo com Slomski (1996 e 2003), o lucro econômico criado em cada Centro de Resultado (CR) e pela secretaria de saúde para a população do município por meio de comparação entre o custo do serviço público e seu custo de oportunidade no mercado.

Devido às constatações desta pesquisa é necessário ajustar a fórmula de Slomski (1996), para propiciar uma comparação mais justa e consistente com os preços de mercado:

a) É necessário integrar no valor adicionado os custos diretos do CR e indiretos aos serviços (Apêndice 1), para depois se apurar o resultado econômico; b) É preciso retirar do custo do serviço o valor dos materiais consumidos nos curativos, pois o preço obtido no mercado refere-se unicamente à mão de obra, sendo o material cobrado em separado conforme cada caso; c) Como muitos serviços não são oferecidos em Coqueiros do Sul, a população precisa se deslocar até o município vizinho de Carazinho para comprá-lo. Por isso, no preço de

mercado deve ser somado o custo de uma passagem de ida para Carazinho e posterior retorno; d) É necessário retirar do seu custo da consulta médica o valor dos medicamentos distribuídos gratuitamente pelo Município e que estão inclusos neste custo, pois na iniciativa privada estes são comprados após a consulta.

Com base nestas situações, a fórmula fica assim composta:

(+) RECEITA DE OPORTUNIDADE ECONÔMICA (+) Custo de deslocamento para outra cidade para adquirir o serviço (=) RECEITA DE OPORTUNIDADE ECONÔMICA TOTAL (-) Custo direto unitário dos serviços (-) Custos diretos ao CR, mas indiretos aos serviços rastreados (=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO ECONÔMICA DIRETA DO CR POR SERVIÇO (-) outros gastos indiretos rastreados ao serviço (+) Custo dos materiais e medicamentos consumidos e cobrados em separado no mercado (=) RESULTADO ECONÔMICO
--

Figura 1 – Fórmula ajustada para a apuração do resultado econômico

Realizado o cálculo do resultado econômico no Apêndice 2, verifica-se que 15 serviços são prestados de forma eficiente, dentre os principais: a consulta da nutricionista 78%, a consulta e a visita domiciliar do PSF, com 68%. Dentre os 12 ineficientes aparecem: as consultas da psicóloga, a soroterapia, sutura e outras que estão com o custo público superior ao menor preço de mercado à vista.

Para esses casos, cabe a afirmação de Catelli e Guerreiro (1995): com a informação do resultado econômico é possível identificar qual serviço é mais vantajoso terceirizar, qual vale a pena manter, e qual é a perda econômica pela manutenção de serviços estratégicos deficitários que se não pode desfazer.

Nesta linha de raciocínio, o gestor verifica resultados, como por exemplo, de uma consulta médica que custa R\$ 41,28 (descontados os medicamentos). Se não houvesse tal serviço público, este cidadão teria que adquiri-lo na iniciativa privada e no Município de Carazinho, onde pagaria por esta mesma consulta médica o valor de R\$ 70,00, mais o valor das passagens de ida e volta de R\$ 8,40 (total de R\$ 78,40), ou seja, R\$ 37,12 (47%) mais caro do que no posto de saúde municipal. No caso do médico PSF o custo municipal cai para R\$ 24,85 e gera um resultado econômico de R\$ 53,55. Assim, a economia do cidadão chega a 68% do preço na iniciativa privada.

Por outro lado, o gestor observa situações em que a atividade pública traz prejuízos ao cidadão, como é o caso dos atendimentos na sala de observações (soroterapia), onde o custo municipal encontra-se em R\$ 143,51, contra um custo de R\$ 28,40 do Hospital Comunitário de Carazinho – HCC. Isso ocorre devido a pouca demanda por este serviço no Município e, nesse caso, seria preferível ao cidadão adquirir tal serviço diretamente na iniciativa privada, ao invés de mantê-lo público.

Existe, também, o caso dos serviços controle de peso e verificação de pressão que podem ser tomados gratuitamente nas farmácias. O teste do pezinho que pode ser realizado na rede pública de saúde. Estes serviços não possuem preço de mercado, por esse motivo, não há como se apurar uma receita de oportunidade econômica, exceto quanto ao teste do pezinho que se considerou o preço das passagens R\$ 8,40 como sua receita de oportunidade.

Mas, o Município despense seus escassos recursos para oferecer esse serviço, logo, possui um custo e deixa de oferecer outros serviços em troca destes. Por isso, o valor de receita de oportunidade é zero e todo o seu custo foi incluído no cálculo do resultado econômico, reduzindo assim, o resultado geral da secretaria.

No global, a mensuração do resultado econômico, demonstrou uma receita de oportunidade de R\$ 1.285.039,06. Este valor representa quanto que cada cidadão gastaria se

fosse adquirir esses serviços no mercado e não utilizar o serviço público. Da mesma forma, também seria o valor gasto pelo Município se tivesse terceirizado todos os seus serviços. Nesse mesmo período foram consumidos R\$ 709.650,22 de recursos para prestar os serviços, obtendo-se assim, um resultado econômico de R\$ 575.388,84 (45%) para a sociedade. Com esse resultado observa-se que no geral a alocação de recursos foi gerenciada de forma eficiente.

Mas, além desses serviços prestados na estrutura própria, o Município contratou mais 12 serviços de forma terceirizada que foram oferecidos à população e que custaram R\$ 78.609,12 para o poder público. Por questões técnicas ou econômicas não podem, não é interessante ou viável que sejam prestados pelo próprio poder público.

Verificou-se que nos contratos firmados com as empresas o Município paga um valor bem menor que o de mercado. Em alguns casos, o contrato prevê o pagamento do preço da tabela SUS pelo serviço, noutros o atendimento dá direito a um expressivo desconto.

Tipo de serviço contratado	Nº serviços prestados	Custo para o município	Custo total do município	Preço para paciente particular	Custo total paciente particular #	Resultado econômico unitário	Resultado econômico global	% de economia do cidadão
Alimentos multmistura adquiridos	325	1,83	594,53	1,83	594,53	-	-	-
Fotos para vigilância sanitária	1	14,00	14,00	14,00	14,00	-	-	-
Laboratório Jorgens - análises *	1576	6,76	10.649,00	14,50	22.852,00	7,74	12.203,00	53,40
Análises químicas - UPF	1	215,00	215,00	215,00	215,00	-	-	-
Audílio a pessoas para tratamento	6	549,37	3.296,20	549,37	3.296,20	-	-	-
Hospital Comunitário Carazinho-HCC *	1504	36,57	55.000,00	130,32	196.001,28	93,75	141.001,28	71,94
Consulta Hospital de Olhos +	17	48,00	816,00	70,00	1.190,00	22,00	374,00	31,43
Campimetria Hospital de Olhos	1	80,00	80,00	80,00	80,00	-	-	-
Instituto de Radiologia - exames +	44	44,63	1.963,85	104,50	4.598,00	59,87	2.634,15	57,29
Hospital da Cidade de Passo Fundo +	16	188,88	3.022,00	292,06	4.672,96	103,19	1.650,96	35,33
Exames prestados pela empresa Cedil +	6	300,00	1.800,00	396,00	2.376,00	96,00	576,00	24,24
Outros serviços diversos comprados	98	11,82	1.158,54	11,82	1.158,54	-	-	-
Total desses custos	3.595		78.609,12		237.048,51		158.439,39	66,84

Quadro 1 – Resultado econômico dos serviços de saúde terceirizados pela Secretaria

Legenda: # Receita de oportunidade econômica; * Serviço com o valor da tabela SUS; + descontos especiais;

O Quadro 1 mostra que os cidadãos pagariam R\$ 237.048,51 pelos mesmos serviços que o Município comprou por R\$ 78.609,12 conforme os preços de mercado. Neste, é possível verificar que esses contratos repassam ao cidadão um lucro econômico de R\$ 158.439,39, ou seja, 66% do preço que pagaria se comprasse esses serviços.

O Quadro 2 mostra o resultado econômico total da Secretaria Municipal de Saúde.

Rresultado econômico total	Receita de oportunidade	(-) Custo municipal	(+) Medicamentos	Resultado econômico	% de economia
Serviços próprios	1.285.039,06	731.941,93	22.291,71	575.388,84	44,78
Serviço terceirizado	237.048,51	78.609,12		158.439,39	66,84
Totais	1.522.087,57	810.551,05	22.291,7	733.828,23	48,21

Quadro 2 – Apuração do resultado econômico total da Secretaria de Saúde

Como resultado final, verifica-se que foram investidos R\$ 810.551,05 na produção própria e contratação terceirizada de serviços oferecidos aos cidadãos. Estes serviços, caso fossem adquiridos na iniciativa privada pelo povo teriam um custo de R\$ 1.522.087,57 (receita de oportunidade econômica), ou seja, trariam um gasto adicional de R\$ 733.828,23. Portanto, o Município gera um lucro econômico de 48% em relação ao preço privado.

As informações obtidas nesta pesquisa mostram que é possível se obter resultados econômicos para os diferentes serviços prestados pelo município, permitindo aos gestores públicos tomar decisões a partir de uma base mais sólida de dados. Essa possibilidade fornece

aos gestores públicos informações que permitem melhorar a eficiência, eficácia e economicidade do serviço prestado pelo município ou outra esfera de governo.

4.1 A Eficiência Econômica Operacional dos Serviços de Saúde de Coqueiros do Sul

Na comparação direta do custo público de um serviço, com o seu preço de mercado, existe a questão dos impostos que a iniciativa privada paga e o lucro que ela almeja obter. Isso gera uma inconsistência técnica para se poder mensurar a eficiência operacional do poder público, mediante a comparação direta do custo do serviço público (que não tem imposto, nem visa lucro) com o custo de uma empresa da iniciativa privada.

Mas, obtidos os percentuais dos impostos e lucro almejados pelas empresas privadas, nos questionários aplicados, é possível decompor o preço de venda privado, e retirar deste, o custo desses impostos e lucro. Com isto, chega-se ao custo operacional do serviço privado e pode-se compará-lo com o custo público para verificar se esse serviço é eficiente ou ineficiente operacionalmente. Para isso, utiliza-se a seguinte fórmula:

Preço de venda privado do serviço obtido através de questionário de pesquisa no mercado
 (-) Custo dos impostos obtido através de questionário aplicado nas empresas indicadas pelos agentes públicos
 (-) Lucro almejado obtido através de questionário aplicado nas empresas indicadas pelos agentes públicos
 (=) **Custo do serviço na iniciativa privada**
 (-) Custo do serviço público (obtido no Apêndice 1, e descontados os materiais e medicamentos)
 (=) **Resultado (eficiência ou ineficiência econômica operacional)**

Figura 2 – Fórmula para apuração da eficiência econômica operacional

Os procedimentos ambulatoriais sem preço de mercado (receita de oportunidade econômica) e que não possuem serviços similares no mercado ou são prestados gratuitamente por farmácias ou outras entidades públicas, não serão comparados.

O Apêndice 3 sintetiza os resultados da eficiência operacional do Município e permite verificar que 17 serviços públicos (59% do total) estão com um custo maior que o da iniciativa privada. Nestes casos, pode-se considerar que o serviço público estaria consumindo de forma ineficiente seus recursos. De outra parte, 9 serviços públicos (31% do total) estão com o custo menor que o privado. Isso sinaliza uma eficiência operacional e demonstra que a gestão pública estaria se direcionando para a eficácia econômica no longo prazo (resultado econômico positivo). Três serviços (10%) não permitem a comparação porque não possuem similares no mercado.

No geral, a Secretaria de Saúde de Coqueiros do Sul demonstra eficiência operacional, pois o seu custo é R\$ 329.128,00 ou 34% mais barato que o do mercado. Isto ocorre, porque os serviços com resultado positivo embora representem apenas 31% do total, possuem maior relevância econômica que os serviços que trazem resultado negativo e perfazem 59% do total.

Dentre os principais resultados positivos constam a consulta do PSF (64%), seguida da consulta Nutricional (60%) e da consulta odontológica (54%). Quanto aos piores resultados: aplicação de injeção (-837%), soroterapia (-655%), treinar PACS (-460) e a sutura (-354%).

Pelas observações realizadas no decorrer desta pesquisa constatou-se que uma das causas que pode levar ao custo maior nestes serviços é a pouca utilização da capacidade instalada da estrutura pública. Para oferecer certos serviços, essenciais para a população, o Município teve que montar uma estrutura completa para a sua execução. Porém, devido às características do Município, que é pequeno, existe uma demanda reduzida pelos mesmos, o que, conseqüentemente, acarreta o aumento do custo unitário de cada serviço.

A informação de custos é crucial para a busca da eficiência e eficácia. O gestor deve dispor dessa informação de forma acurada para que possa decidir como melhor utilizar os

recursos. Ele deve saber qual serviço está com o resultado econômico negativo, qual é ineficiente operacionalmente, onde está o problema que acarreta a ineficiência e a ineficácia, onde deve atuar para melhorar o cenário atual, etc. Somente com estas informações poderá decidir com maior segurança sobre cancelar, terceirizar ou estatizar um serviço.

4.2 Considerações e Análise Geral do Estudo

Os resultados desta pesquisa confirmam as alegações do Treasury (1994), Christiansen e Mellick (1993) e Beckett (2002), quanto ao uso da informação de custos no planejamento, controle operacional e tomada de decisões estratégicas na gestão pública.

O modelo proposto utiliza um sistema de custos que integra o método de custeio direto com o ABC e propõe a apuração do valor adicionado, do resultado econômico e da eficiência operacional econômica de cada serviço prestado pelo Poder Público que permite um gerenciamento acurado das atividades executadas e representa uma filosofia de gestão dos recursos públicos como a que é proposta por Ostrenga (1990) e tem como princípios:

- a) o custeio das atividades que compõem os processos operacionais;
- b) o custeio das atividades consumidas pelos produtos;
- c) a análise constante do valor criado pelos processos operacionais e pelos serviços prestados;
- d) a utilização de uma contabilidade divisional por área de responsabilidade;
- e) a avaliação de desempenhos; e
- f) o gerenciamento dos investimentos baseados no resultado econômico projetado.

Integra-se a esses princípios, a utilização de um modelo de gestão pública por resultados que garantirá o atendimento aos preceitos legais impostos na Lei Federal nº 4.320/64 e na LRF, bem como, aos princípios constitucionais da eficiência, economicidade e transparência que conduzirá o Poder Público à eficácia de sua gestão.

Este trabalho mostra que a informação de custos serve de direcionador para a fixação de parâmetros na elaboração do PPA, LDO e LOA, com o uso do custo padrão que permite estabelecer metas de resultado para os colaboradores em termos de custos, o que, propicia a sua redução constante e o atendimento do princípio constitucional da economicidade.

Esta pesquisa também corrobora as alegações de Silva (1997), Trosa (2001) e do BNDES (2000) e demonstra que é necessário incluir nos instrumentos de planejamento parâmetros físicos junto aos monetários para possibilitar a obtenção de resultados como: custo unitário e total, resultado econômico unitário e total, margem direta unitária e total. Todos esses indicadores apurados por serviço, divisão e da entidade como um todo darão ao gestor uma base técnica para tomar suas decisões diárias e controlar os seus colaboradores. Também com essa informação o Tribunal de Contas do Estado (TCE) terá condições de realizar as auditorias operacionais e de gestão que também visam apurar a eficiência operacional.

Com uma reestruturação do departamento contábil e a execução da contabilidade divisional proposta por Solomons (1970) e Anthony e Herzlinger (1980), será possível realizar a avaliação do desempenho de uma entidade pública, considerando-a de forma segmentada: em órgãos e unidades administrativas como já está organizada, necessitando apenas realizar as divisões formais dos centros de custos e departamentos conforme é determinado pela contabilidade divisional, para que então, possa haver a avaliação dos resultados de tais divisões e o desempenho do gestor e da divisão respectiva.

Dessa forma, o executivo disporá de uma informação de custos que permita analisar a estrutura dos custos que compõe cada serviço. Saberá onde reduzir custos e controlar a performance das diversas áreas públicas através da apuração dos respectivos resultados econômicos por serviço, divisão e da entidade como um todo conforme preconizam Reitel (1958), Ribeiro Filho (1998), Catelli e Santos (2001) e Padoveze (2003).

Como afirmado por Slomski (2003), o melhor indicador da eficácia de uma entidade pública é o resultado econômico. No que tange à Secretaria de Saúde de Coqueiros do Sul, esta atingiu o seu objetivo principal, fixado nos planos, que é prestar serviços à comunidade com eficiência e economicidade, pois o fez, com uma economia de R\$ 733.828,23 (resultado econômico), ou seja, 48% mais barato que no mercado.

Porém, essa informação só é obtida se a contabilidade pública e o gestor público começarem a considerar nas informações e na tomada de decisão os custos implícitos (custo de oportunidade) de cada transação econômica. Assim, poderão visualizar quando um serviço cria valor para a sociedade como é o caso dos serviços de saúde de Coqueiros do Sul que criaram valor no montante de R\$ 739.920,50 (58% da receita de oportunidade econômica).

Deduzindo do custo de oportunidade os impostos e o lucro estimado da empresa privada se obtém o custo dos serviços privados. Este valor, comparado com o custo do serviço público mostra a sua eficiência operacional, ou seja, significa o limite máximo do custo público, comparando-se: custo privado versus custo público.

Nessa análise apurou-se que dos 29 serviços executados pela Secretaria de Saúde, 17 (59%) estão com o custo público superior aos da iniciativa privada. Mas, em termos econômicos, no geral, os serviços públicos apresentam um valor de custo 34% (R\$ 329.128,00) menor do que na iniciativa privada. Isso ocorre porque os 9 serviços com custo eficiente operacionalmente (31% do total) tem maior representatividade econômica em relação aos demais.

Isto posto, pelos resultados apurados, atesta-se que a Secretaria Municipal de Saúde de Coqueiros do Sul, cria valor para sociedade, pois é capaz de prestar serviços cujo valor para o cidadão é superior ao custo dos recursos consumidos na sua produção (CATELLI e SANTOS 2001). Contribuem positivamente para o desempenho do governo como um todo, porque o valor agregado pelos serviços por ela produzidos supera as despesas estruturais necessárias à sua atuação e, dessa forma, cria resultado econômico positivo. Por fim, é eficiente operacionalmente, porque no geral, o custo dos seus serviços é inferior ao de mercado.

Por fim, de acordo com Treasury (1994) a função e objetivos da contabilidade gerencial pública diferem da iniciativa privada. No setor público, além de servir ao público interno gerencialmente, destina-se também ao público externo para informar sobre os custos e resultados, em termos de eficiência e eficácia dos seus gestores, departamentos e serviços. Assim, o cidadão e os órgãos de controle externo têm transparência sobre os resultados do gestor público e podem monitorar e analisar a sua eficiência e economicidade.

5 CONCLUSÃO

Um dos aspectos que mais marcou esta pesquisa é o fato de que na administração pública a contabilidade gerencial e de custos não são consideradas com a importância que deveriam ter. Na iniciativa privada a contabilidade de custos têm uma importância estratégica e já é utilizada para apurar e analisar o custo do concorrente, o custo total de propriedade, da cadeia de valores da empresa, etc., enquanto que na área pública sequer foram encontrados estudos técnicos e científicos para viabilizar a sua aplicação na prática.

Por esse motivo, o objetivo principal fixado no início desta pesquisa foi delinear um sistema de apuração dos custos dos serviços prestados por unidades de saúde pública para mensurar e demonstrar o seu resultado econômico para a sociedade. Ao fim da mesma, apresenta-se um modelo com características gerenciais voltado para o planejamento, avaliação, controle e tomada de decisão do gestor.

Porém, mesmo sendo voltado a aspectos gerenciais, tem sua essência e premissas direcionadas a também atender dispositivos legais que exigem que o serviço público institua e

utilize sistema de custos, demonstre o seu resultado econômico e comprove que está sendo eficiente e econômico.

Este estudo sugere que a estrutura operacional de um sistema de custos que possibilita o custeio dos serviços prestados pelas unidades de saúde deve utilizar-se do método de custeio direto integrado ao ABC. Esta integração deve ocorrer porque a composição dos custos dos serviços públicos dispõe de uma grande representatividade de custos indiretos que, se não forem direcionados aos serviços, trarão distorções relevantes nos resultados e, conseqüentemente, nas decisões gerenciais.

Outra constatação que se obteve, é que o impacto da ociosidade dos recursos na composição do custo total dos serviços prestados é relevante e deve ser constantemente monitorada pelos gestores para que possam ser criadas formas de reduzi-la e evitar esse desperdício de recursos públicos.

Por fim, o modelo de custeamento proposto neste estudo possibilita uma apuração acurada do resultado econômico do Município de Coqueiros do Sul, tanto a nível corporativo como por serviço, divisão ou órgão. Oferece fundamentos para o gestor tomar decisões operacionais e estratégicas que tornem o serviço público eficaz, através de uma maior eficiência e economicidade em suas atividades como determina a legislação pública.

Com as informações extraídas deste modelo o gestor sabe quais serviços são deficitários e, desta forma, tem melhores condições de decidir se irá descontinuá-los ou mantê-los com ou sem expansão dos atendimentos, pois dispõe da informação de qual será a perda econômica da entidade no longo prazo.

Por fim, é preciso pesquisar mais a fundo os aspectos atinentes à eficiência econômica operacional dos serviços públicos e os aspectos não econômicos da eficiência e eficácia criando parâmetros que também possibilitem medir a qualidade dos serviços e direcionar de forma mais efetiva ações de melhoria.

A principal sugestão de pesquisa para a continuação desta, é a formulação de um modelo para a aplicação do ABM no serviço público e propor um novo modelo de gestão das atividades públicas para a busca da eficiência operacional no âmbito técnico, político, de oportunidade e qualitativo (mérito e importância).

REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N.; HERZLINGER, Regina E. **Management Control in Nonprofit Organizations**. Richard D. Irwin Inc. Illinois, 1980.

BECKETT, Julia. Toward a better understanding of politics: Linking costs, cultures, and institutional rules to budgets. Public Administration Review. v. 62. n. 1. p. 112-115. Washington: jan./feb, 2002.

BNDES- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL. Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos. Informe-SF, n. 18, ago/2000. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br> Acesso em: 10 de mai. 2005.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil** de 05 de outubro de 1988.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 200** de 25 de fevereiro de 1967.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101** de 04 de maio de 2000.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema “ABC – Activity Based Costing”. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, n. 91, p. 18-23, jan./fev., 1995.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a Criação de Valor na Gestão Pública. In: ASIAN PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES. 13., 2001, Rio de Janeiro. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2001.

CHRISTIANSEN, Jeffrey C; MELLICK, Michael S. A 'new' program management information system. **Transactions of AACE International**. 1993.

CRUZ, Flávio da. O Método de Custeamento ABC Adaptado ao Controle Substantivo da Despesa Orçamentária ao Setor Público. **Contabilidade Vista & Revista**. v. 8, n. 1, p. 33-42, jun. 1997.

DUARTE, Reinaldo Boeira. **Procedimento Para Implantação Da Gestão Baseada Em Atividades Como Instrumento De Apoio À Gestão Pública Municipal (2002)**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, [2002].

FARIAS, Helder Alexandre de Ávila; MADRUGA, Sérgio Rossi. Gestão Estratégica de Custos: Análise da metodologia da Aeronáutica. **Revista Eletrônica de Contabilidade do Curso de Ciências Contábeis UFSM**. v. 1, n. 2. p. 72-90, dez/2004-fev/2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no Serviço Público**. São Paulo: MARE, 1995.

OSTRENGA, Michael R. Activities: The Focal Point of Total Cost Management. **Management Accounting**. p. 42-48, feb. 1990.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Divisional: Centros de lucros e unidades de negócios. **RA UNIMEP – Revista Eletrônica do Mestrado de Administração da UNIMEP**. v. 1, n. 1, set./dez. 2003.

REITELL, Charles. Direct Costing Opens the Door to Profit Planning. **National Association of Accountants. NAA Bulletin**. v. 39, n. 8, p. 5-15, apr. 1958.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Modelo Gerencial para a Eficácia de Hospitais Públicos: Análise do âmbito de uma Entidade de Ensino e Assistência**. 2002. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, [2002].

SILVA, Lino Martins. Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custos na Administração Pública. In. PRÊMIO STN DE MONOGRAFIAS. 2., 1997, Brasília. **Anais...** Brasília: ESAF, 1997.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas – Uma Proposta**. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, [1996].

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: Um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2003.

SOLOMONS, David. **Divisional Performance**: Measurement and control. 1970.

TREASURY of New Zeland. Improving Output Costing: Guidelines and examples. Nova Zelândia, 1994. Disponível em: www.treasury.govt.nz/aboutsite. Acesso em: 15 de jun. 2005.

TROSA, Sylvie. **Gestão Pública por Resultados**: Quando o Estado se compromete. Rio de Janeiro: Revan. Brasília-DF: ENAP, 2001.

Apêndice 1 – Composição dos custos totais dos serviços de saúde

[illegible]

Apêndice 2 – Apuração do valor adicionado e do resultado econômico da Secretaria de Saúde de janeiro a setembro de 2006.

Resultado Econômico															
Consltas mcdicas	Consltas mdicas do PSF	Consltas densita	Consltas fonoaudiologa	Conslta nutricional	Consltas psicolgicas	Curativo	ElV/Soro- observao	Nebulizar	Sutura	Drenagem	Fritada de pontos	Teste do Pezito	Controle de Peso	Consulta de enfermagem	Vista domiciliar (telemedica)
70,00	70,00	50,00	45,00	100,00	30,00	17,00	20,00	5,26	16,00	30,00	4,00	-	-	80,00	40,00
(+) passagem de fntes a Ccarinho	8,4	8,4	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	-	-
(-) Receita de oportunidade total	78,40	50,00	53,40	100,00	58,40	25,40	28,40	13,66	24,40	38,40	12,40	8,40	-	80,00	40,00
(-) Custo direto	3,68	1,10	-	-	-	1,99	47,38	-	-	-	-	-	-	-	-
(=) Margem direta por servio	74,72	48,90	53,40	100,00	58,40	23,51	(18,98)	13,66	24,40	38,40	12,40	8,40	-	80,00	40,00
(-) Custo indireto do CR por servio	33,70	17,27	14,93	44,62	15,95	9,91	103,23	6,74	62,39	72,16	4,30	12,13	3,60	39,19	44,09
(=) Margem direta do CR por servio	41,02	57,44	33,98	8,78	84,05	(41,21)	(122,22)	6,92	(37,99)	(33,76)	7,90	(3,73)	(3,60)	40,81	(4,09)
(-) outros gastos indiretos rastreados	6,88	6,88	6,99	6,13	3,97	6,10	8,63	28,09	7,61	6,62	7,61	7,61	7,12	5,93	4,63
(+) medicamento e material hospitalar	2,98	2,98	0,05	-	-	-	1,68	35,20	-	-	-	-	-	-	-
(=) Resultado econmico unitrio	37,12	53,55	27,03	2,65	78,07	(47,31)	(115,11)	(0,69)	(44,61)	(40,38)	0,29	(11,34)	(10,72)	34,87	(8,72)
Quantidade de servios prestados	2.550	3.953	3.637	1.30	713	170	872	36	31	30	27	83	6	929	80
Total da receita de oportunidade	199.920,00	309.915,20	181.850,00	8.010,00	71.300,00	9.938,00	22.148,80	1.022,40	423,46	1.220,00	1.036,80	1.029,20	50,40	-	3.200,00
Resultado econmico total dos servios	94.653,47	211.676,43	98.305,78	397,64	55.665,84	(8.042,98)	6.610,12	(4.144,12)	(21,51)	(2.230,72)	(1.090,38)	24,13	(68,05)	(9.955,14)	(697,60)
% sobre a receita total	47	68	54	5	78	(81)	30	(6)	(183)	(105)	2	(135)	-	44	(22)
Total geral por item															
Vista domiciliar (tencos)	Vista domiciliar (PSF)	Vista domiciliar (PACS)	Cerium	Eterese	HST	Dobramento	Preventivo	Aplicao de Injeo (IM)	Verificao de Presso	Atividade Educativa	TOTAL	Transporte	Treinar PACS		%
20,00	100,00	20,00	130,00	90,00	4,62	40,00	100,00	1,50	-	900,00	-	1,30	900,00	-	
(+) passagem de fntes a Ccarinho	-	-	-	8,40	8,40	8,40	-	8,40	-	-	-	-	-	-	
(-) Receita de oportunidade total	20,00	20,00	150,00	98,40	13,02	48,40	100,00	9,90	-	900,00	-	1,30	900,00	1.285.039,06	100
(-) Custo direto	-	0,04	-	-	2,07	-	-	0,15	-	-	-	0,70	-	134.675,36	
(=) Margem direta por servio	20,00	100,00	150,00	98,40	10,95	48,40	100,00	9,75	-	900,00	-	-	900,00	1.150.363,70	90
(-) Custo indireto do CR por servio	17,97	27,35	6,42	38,97	71,61	84,24	33,28	5,40	2,25	324,03	-	-	1.746,74	404.592,90	
(=) Margem direta do CR por servio	2,03	72,65	13,54	91,03	6,04	(35,84)	64,72	4,35	(2,25)	375,97	-	-	0,60	745.770,80	58
(-) outros gastos indiretos rastreados	4,63	4,63	4,66	6,62	7,61	6,62	7,61	7,81	7,12	4,63	-	0,07	-	192.673,67	
(+) medicamento e material hospitalar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22.291,71	
(=) Resultado econmico unitrio	(2,59)	68,02	8,88	84,41	(1,57)	(42,46)	57,11	(3,46)	(9,37)	371,34	-	-	0,52	(846,74)	
Quantidade de servios prestados	183	62	7.330	8	275	6	199	1.320	5.251	75	28.251	145,103	4	-	
Total da receita de oportunidade	3.660,00	6.200,00	147.000,00	1.200,00	3.580,50	290,40	19.900,00	13.065,00	-	67.500,00	1.092.805,16	188.633,90	3.600,00	-	
Resultado econmico total dos servios	(474,70)	4.217,17	65.246,92	675,25	(431,99)	(254,78)	11.365,61	(4.665,84)	(49.197,65)	27.850,50	593.268	75.508,15	(3.386,97)	-	
% sobre a receita total	(13)	68	44	56	(12)	(88)	57	(35)	(41)	40	(94)	45	(94)	-	

Apêndice 3 – Apuração da eficiência operacional do serviço público

Eficiência operacional	Consultas médicas	Consultas médicas do PSF	Consultas dentista	Consultas foncaudi- dióloga	Consulta nutricionista	Consultas psicológica	Curativo	EV/Soro- observação	Nebulizar	Sutura	Drenagem	Retirada de pontos	Teste do Pezinho	Controle de Peso	Consulta de enfermeira	Visita enfermeira
(+) Preço de venda privado	70,00	70,00	50,00	45,00	100,00	50,00	17,00	20,00	5,26	16,00	30,00	4,00	-	-	80,00	40,00
Impostos = % sobre o preço	-	-	-	15,33	15	15	7,65	-	-	-	-	7,65	-	-	15	15
(-) Valor dos impostos sobre o preço	-	-	-	6,90	15,00	7,50	1,30	-	-	-	-	0,31	-	-	12,00	6,00
Lucro = % estimado sobre o preço	-	-	-	30	30	30	10	5	5	5	5	10	-	-	30	30
(-) valor do lucro no preço	-	-	-	13,50	30,00	15,00	1,70	1,00	0,26	0,80	1,50	0,40	-	-	24,00	12,00
(=) Custo do serviço privado	70,00	70,00	50,00	24,60	55,00	27,50	14,00	19,00	5,00	15,20	28,50	3,29	-	-	44,00	22,00
(-) Custo público sem materiais	41,28	24,85	22,97	50,75	21,93	105,71	17,82	143,51	14,35	69,01	78,78	12,11	-	-	45,13	48,72
(=) Resultado (eficiência/ineficiência)	28,72	45,15	27,03	(26,15)	33,07	(78,21)	(3,82)	(124,51)	(9,36)	(53,81)	(50,28)	(8,82)	-	-	(1,13)	(26,72)
(x) Quantidade de serviço prestado	2.550	3.953	3.637	1.50	713	170	872	36	31	50	27	83	6	929	205	80
(=) Resultado total (eficiência geral)	73.233	178.471	98.306	(3.922)	23.581	(13.296)	(3.331)	(4.483)	(290)	(2.691)	(1.358)	(732)	-	-	(231)	(2.138)
Custo total do serviço privado	178.500	276.710	181.850	3.690	39.215	4.675	12.208	684	155	760	770	273	-	-	9.020	1.760
% sobre o custo privado	41	64	54	(106)	60	(284)	(27)	(655)	(187)	(354)	(176)	(268)	-	-	(3)	(121)

	Visita domiciliar (técnicos)	Visita domiciliar (PSF)	Visita domiciliar (PACS)	Cerumen	Enerese	HGT	Debita- mento	Preventivo	Aplicação de Injeção (IM)	Verificar Pressão	Atividade Educativa	TOTAL	Transporte	Treinar PACS	Total geral
(+) Preço de venda privado	20,00	100,00	20,00	150,00	90,00	4,62	40,00	100,00	1,50	-	900,00	-	1,30	900,00	-
Impostos = % sobre o preço	15	15,33	15	15,33	-	-	-	15	-	-	15,33	-	15,33	15,33	-
(-) Valor dos impostos sobre o preço	3,00	15,33	3,00	23,00	-	-	-	15,00	-	-	137,97	-	0,20	137,97	-
Lucro = % estimado sobre o preço	30	30	30	30	5	5	5	30	5	5	50	-	10	50	-
(-) valor do lucro no preço	6,00	30,00	6,00	45,00	4,50	0,23	2,00	30,00	0,08	-	450,00	-	0,13	450,00	-
(=) Custo do serviço privado	11,00	54,67	11,00	82,01	85,50	4,39	38,00	55,00	1,43	-	312,03	-	0,97	312,03	-
(-) Custo público sem materiais	22,59	31,98	11,12	65,59	78,23	14,59	90,86	42,89	13,36	-	528,66	-	0,78	1.747	-
(=) Resultado (eficiência/ineficiência)	(11,59)	22,69	(0,12)	16,41	7,27	(10,20)	(52,86)	12,11	(11,93)	-	(216,63)	-	0,19	(1.435)	-
(x) Quantidade de serviço prestado	183	62	7.350	8	30	275	6	199	1.320	5.251	75	28.251	-	145.103	4
(=) Resultado total (eficiência geral)	(2.122)	1.407	(903)	131	218	(2.806)	(317)	2.411	(15.753)	-	(16.247)	307.140	-	27.727	(5.739)
Custo total do serviço privado	2.013	3.390	80.850	656	2.565	1.207	228	10.945	1.881	-	23.402	837.406	-	140.853	1.248
% sobre o custo privado	(105)	42	(1)	20	9	(232)	(139)	22	(837)	-	(69)	-	20	(460)	34