

Gestão de custos na administração pública: apuração do custo de um centro de especialidades odontológicas e comparação com custos de oportunidade

Valdir Heitor da Silva Junior (UNIVALI) - wualdyr@gmail.com

André Graf de Almeida (UNIVALI) - andrealmeida@univali.br

Resumo:

A finalidade deste trabalho é apresentar uma pesquisa científica que mostra uma comparação entre os custos anuais de um Centro Odontológico Especializado (COE) municipal, com os custos de terceirização dos mesmos serviços odontológicos com base na tabela SUS (tabela utilizada pelo Sistema Único de Saúde para pagamento de credenciados e transferências de recursos para os municípios) e também com base na tabela VRPO (Valores Referenciais para Procedimentos Odontológicos), que é a tabela utilizada pelos odontólogos como base para cobrança dos serviços prestados. Foram levantados todos os custos do COE no período, a quantidade de procedimentos realizados, foram calculados os custos unitários médios respectivos, levantados os custos de oportunidade e foi realizada uma comparação dos custos encontrados com os custos de oportunidade. Os resultados da comparação mostraram que os custos do COE foram acima dos valores praticados pela tabela SUS e abaixo dos valores praticados pela tabela VRPO. Esta constatação mostra uma grande disparidade dos valores praticados por ambas as tabelas em relação aos custos encontrados.

Palavras-chave: *Odontologia, Saúde, Governo.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Gestão de custos na administração pública: apuração do custo de um centro de especialidades odontológicas e comparação com custos de oportunidade

Resumo

A finalidade deste trabalho é apresentar uma pesquisa científica que mostra uma comparação entre os custos anuais de um Centro Odontológico Especializado (COE) municipal, com os custos de terceirização dos mesmos serviços odontológicos com base na tabela SUS (tabela utilizada pelo Sistema Único de Saúde para pagamento de credenciados e transferências de recursos para os municípios) e também com base na tabela VRPO (Valores Referenciais para Procedimentos Odontológicos), que é a tabela utilizada pelos odontólogos como base para cobrança dos serviços prestados. Foram levantados todos os custos do COE no período, a quantidade de procedimentos realizados, foram calculados os custos unitários médios respectivos, levantados os custos de oportunidade e foi realizada uma comparação dos custos encontrados com os custos de oportunidade. Os resultados da comparação mostraram que os custos do COE foram acima dos valores praticados pela tabela SUS e abaixo dos valores praticados pela tabela VRPO. Esta constatação mostra uma grande disparidade dos valores praticados por ambas as tabelas em relação aos custos encontrados.

Palavras-chave: Odontologia, Saúde, Governo.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

Nos tempos modernos, quando a evolução de todas as empresas é imprescindível, a gestão de custos tem um papel preponderante. O setor público deve acompanhar esta evolução, investir em novos conhecimentos, especialmente na gestão de custos, no sentido de obter mais benefícios quando do aproveitamento dos recursos e propiciar ao cidadão um melhor retorno.

O problema dos custos, que preocupa qualquer gestor, é um dos focos importantes dentro da administração da Saúde Pública, já que esta não visa o lucro com suas atividades e sim realizar esforços para melhorar a qualidade de saúde da população.

Com relação a administração dos serviços de Saúde Pública em nosso país, o SUS – Sistema Único de Saúde - é composto pelas três esferas de governo, União, Estados e Municípios, que atuam de forma cooperativa, onde cada um tem um papel um definido.

A Secretaria Municipal de Saúde é o órgão que executa as ações de saúde, defendendo a integridade da saúde da população e fazendo parte do SUS. Têm sob sua supervisão, unidades de saúde, demais centros de atendimento, clínicas e laboratórios credenciados que atuam diretamente com os cidadãos, realizando atendimentos médicos, odontológicos, de enfermagem, exames e outros serviços de saúde, sempre obedecendo as diretrizes do SUS, com o objetivo de realizar a promoção, a recuperação e a proteção da saúde dos cidadãos.

Entre os serviços prestados pelas secretarias municipais de saúde incluem-se os serviços odontológicos que tiveram um incremento a partir da publicação da portaria Nº 1.570 de 29 de julho de 2004, que define sobre a implantação de Centros de Especialidades Odontológicas - CEO e estabelece critérios, normas e requisitos para seu funcionamento.

O CEO foi inaugurado no município de Balneário Camboriú-SC no dia 28 de julho de 2005 com o nome de COE (Centro Odontológico Especializado) com o objetivo de ampliar e

melhorar a qualidade dos serviços odontológicos já prestados no município. É uma das 17 unidades de saúde mantidas pelo fundo municipal de saúde de Balneário Camboriú, que recebe verbas das três esferas de governo. Esta unidade especializada realiza procedimentos de odontologia no município de Balneário Camboriú, realizando diversos atendimentos tanto aos cidadãos de Balneário Camboriú quanto de outros municípios vizinhos, chegando a quase 90 mil procedimentos e atendendo mais de 30 mil pacientes ao ano.

Entretanto, a falta de estudos sobre gestão de custos na área pública, como já foi levantado em algumas pesquisas, reflete na própria falta de aplicação, e pode fazer com que, algumas vezes, os recursos públicos não sejam aplicados da forma mais eficaz.

Com o intuito de colaborar com estes estudos, o **objetivo geral** desta pesquisa é levantar os custos do Centro Odontológico Especializado (COE) do Município de Balneário Camboriú-SC, do ano de 2006, e comparar o resultado com os custos de oportunidade. **Os objetivos específicos são:** Levantar todos os custos do COE no período; Levantar informações sobre os atendimentos realizados; Calcular os custos unitários médios respectivos; Levantar os custos de oportunidade e comparar os custos encontrados com o custo de oportunidade.

Além da contribuição para a ciência, a motivação desta pesquisa foi galgada no interesse da Secretaria Municipal de Saúde do município em conhecer se os custos do Centro Odontológico são coerentes com os valores praticados pelo mercado, uma vez que este órgão possui um Setor de Contabilidade de Custos na sua estrutura funcional e conta com um profissional da área que realiza um trabalho pioneiro no Brasil, que é a Contabilidade de Custos específica para a área da Saúde Pública.

2 Aspectos metodológicos

Este tópico trata dos aspectos metodológicos referentes à forma de pesquisa utilizada para se chegar a resultados fidedignos. A pesquisa foi desenvolvida em moldes qualitativos e quantitativos. O estudo de caso trata-se de uma pesquisa-diagnóstico, onde foram coletadas informações e analisadas com o objetivo de avaliar os resultados. Ressalta Roesch (1999), que na área de Finanças, o diagnóstico visa ao melhor planejamento e ao melhor controle dos recursos, e isso somado em um conjunto de técnicas e instrumentos de análise, levaria a uma identificação mais correta e racionalizada do tema proposto. O diagnóstico obtido foi a comparação dos custos encontrados com os custos de oportunidade para que se conheça a situação e se tenha uma melhor base para a tomada de decisões.

A pesquisa teve como colaboradores os funcionários integrantes do COE e do Setor de Contabilidade de Custos da Secretaria Municipal de Saúde, que forneceram os dados necessários.

No desenvolvimento do projeto, a coleta de dados foi realizada através de fontes de dados primárias e secundárias. As fontes de dados primárias foram coletadas em entrevistas informais com a coordenadora do centro, com os demais funcionários e na observação do ambiente.

Já os dados secundários foram obtidos através de relatórios do Setor de Contabilidade do Fundo Municipal de Saúde, Setor de Custos, relatórios de atendimentos do COE, valores praticados pela tabela SUS e tabela VRPO, tabelas de onde foram extraídos os custos de oportunidade.

Os dados tratados foram interpretados com base na Contabilidade de Custos e apresentados em forma de tabelas e gráficos com comentários.

3 Custos na administração pública

Nesta parte do trabalho pretende-se fundamentar a pesquisa apresentando argumentos a respeito da importância da Gestão de Custos para a área pública, com base na legislação, publicações de livros e principalmente em artigos já publicados que abordam o assunto.

A administração pública exige muita habilidade gerencial, pois os recursos são constantemente escassos fazendo que as decisões de levar adiante um projeto podem culminar no abandono de outro. Para isso, a contabilidade de custos é importante, pois é uma ferramenta que possibilita o controle das informações e dos recursos que serão necessários para implementação de um projeto (LEONE, 2001).

Leone (2001, p.13) ainda cita que “é comum ouvir dizer que a obrigatoriedade da prestação de um serviço público anula a utilidade do emprego da contabilidade de custos”, no entanto, além de outras finalidades, as técnicas de custos buscam conhecer até que ponto o serviço prestado é deficitário, questionando a possibilidade de implementação de outros mais baratos que atinjam o mesmo objetivo final. Ou ainda pode criar um meio de cobrar os serviços prestados daqueles usuários que possuem poder aquisitivo suficiente para tal. Enfim, o autor destaca que a contabilidade de custo é importante para o auxílio no controle eficiente das despesas e operações das atividades públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, que institui normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal), em seu parágrafo 3º do seu Artigo 50 estabelece que “a administração pública manterá sistemas de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A Constituição Federal, também reforça a idéia de uma administração pública gerencial quando menciona em seus Artigos 37 e 70 que foram incluídos pela emenda 19 de 04 de junho de 1998 :

Art. 37 - "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade publicidade e **eficiência** (o grifo é nosso) e, também, com relação ao seguinte..."

Art. 70 - "A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, **economicidade** (o grifo é nosso), aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder".

Entretanto, Almeida (2006) realizou um estudo em artigos publicados em diversos periódicos nacionais, enfatiza que existe uma lacuna na área das ciências sociais, no que diz respeito a estudos, pesquisas e publicações sobre gestão de custos na esfera governamental e como consequência disso, aplicações práticas, se existem, são pouco divulgadas.

O mesmo autor ao analisar as publicações existentes em alguns periódicos A e B do sistema Qualis, na área Ciências Sociais Aplicadas I, e nos congressos ENAMPAD e Congresso Brasileiro de Custos no período de 2000 a 2004, pôde verificar que são poucos os Artigos científicos divulgados a respeito da aplicação das técnicas de custos na área pública.

Observa-se que na análise de 5.839 Artigos em 14 (quatorze) periódicos e 03 (três) congressos, foram encontrados 71 (setenta e um) Artigos que tratam sobre custos na área pública. Destes, 54 (cinquenta e quatro) foram encontrados no Congresso Brasileiro de Custos, o que representa 76% (setenta e seis por cento). No Congresso USP foram encontrados 08 (oito) o que representa 11% (onze por cento), no ENANPAD foram

encontrados 7 (sete) Artigos, o que representa 10% (dez por cento) e os 02 (dois) Artigos restantes foram encontrados na Revista Brasileira de Economia e na Revista de Administração Pública respectivamente. Em relação aos periódicos, 12 (doze) dos 14 (quatorze) analisados não possuem Artigos publicados que tratem sobre a gestão de custos na área pública.

Segue abaixo uma análise simplificada do conteúdo dos Artigos sobre custos na área pública encontrados:

- 09 (nove) são na área da educação, sendo 07 (sete) sobre custos em universidades públicas;
- 08 (oito) são aplicações realizadas em empresas públicas, sendo 07 (sete) em empresas do setor elétrico como usinas e transmissoras de energia elétrica;
- 20 (vinte) Artigos tratam sobre custos na área da saúde pública, sendo 16 (dezesesseis) sobre propostas, técnicas e análises realizadas em hospitais públicos.
- Os 34 (trinta e quatro) Artigos restantes tratam sobre discussões teóricas a respeito da importância da realização da gestão de custos na área pública em geral, propostas de técnicas a serem aplicadas, formas de redução de custos e análises de custos realizadas em organizações públicas. Destes, 07 (sete) Artigos são voltados especificamente à gestão de custos no âmbito municipal. (ALMEIDA, 2006).

Mello e Slomski (2005) realizaram uma pesquisa que mostra que a aplicação de Lei ainda está longe de ser concretizada no Estado do Paraná. A pesquisa foi realizada em 22 (vinte e duas) cidades com mais de 40 mil habitantes e os resultados mostram o seguinte:

- Em nenhuma delas há sistema de custos implantado;
- Somente 03 (três) ou 13,5% estão em fase de discussão sobre a implantação, as demais não estão tomando nenhuma medida para tal;
- 19 (dezenove) ou 86,5% acreditam que um sistema de custos pode gerar benefícios para a gestão pública;
- 17 (dezesete) 77,5% interpretam que a Lei de Responsabilidade Fiscal deixa claro que a Administração Pública deverá implantar sistemas de custos, além dos demais sistemas de contabilidade existentes, os demais interpretam ou que houve um engano ou que a Lei está se referindo aos sistemas já existentes, e que sistemas de custos não devem ser implantados;
- 12 (doze) ou 54,5% acreditam que, no caso da implantação, o Custeio ABC é o método mais apropriado.

Esta pesquisa mostra que embora não haja unanimidade, a maioria dos participantes da pesquisa acredita que a contabilidade de custos pode ajudar na gestão pública, mas que apesar da Lei de Responsabilidade Fiscal já estar em vigor a mais de 05 (cinco) anos, tal ferramenta gerencial ainda está longe de ser totalmente aplicada.

Naturalmente, a exigência legal surgiu da necessidade, porém, o problema enfrentado é que embora haja exigência legal, a questão dos custos na administração pública é um assunto pouco estudado e realizado.

De acordo com Almeida e Borba (2005), após levantamento de custos para manutenção de um laboratório vinculado a secretaria da saúde municipal, concluiu-se que para manter esse laboratório municipal, os recursos são superiores aos que seriam necessários para manter a mesma estrutura de forma terceirizada. Segundo Almeida e Alberton (2005), foi localizado num artigo sobre custos em secretarias municipais de saúde que o fato de se ter conhecimento dos custos exercidos para a realização de atividades na saúde, esclarecem se os recursos repassados pelo Governo Federal são suficientes para honrar com esses compromissos. Do mesmo modo, possibilitam o levantamento de possíveis desperdícios ou ineficiências durante a manipulação de materiais e uso da verba pública. O autor coloca que

diante do conhecimento destes valores torna-se possível comparar com os custos para a realização deste serviço de forma terceirizada.

Com base nas publicações encontradas, procura-se na seqüência, mostrar a necessidade e a importância da gestão de custos para a administração pública.

Nas últimas duas décadas, surgiu o conceito da **Administração Pública Gerencial** se contrapondo ao modelo burocrático que tem vigorado desde a Revolução Industrial. Nesta reforma, procura-se realizar uma administração pública voltada ao cidadão como cliente, com foco na eficiência e eficácia, na ética e na transparência, na gestão dos recursos públicos com responsabilidade fiscal, na busca pró-ativa de resultados, com a estratégia voltada para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade, para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros e para a cobrança de resultados a posteriori. (SILVA; DRUMOND, 2004).

Porém, atualmente o Estado se apresenta como uma **grande estrutura**, que funciona de forma burocrática, hierarquizada, voltada mais ao cumprimento das exigências legais do que ao atendimento com qualidade das necessidades dos cidadãos e, no caso do Brasil, com uma série de problemas sociais a serem enfrentados.

Os desafios existem em função da **alta demanda pela necessidade de serviços públicos e em função da escassez de recursos** para supri-la. Alonso (1999; grifo nosso), autor que realizou um trabalho que contribui bastante para a discussão deste assunto, e que vem sendo muito citado nos trabalhos a respeito deste tema, comenta a respeito das dificuldades enfrentadas pelo Estado a partir dos anos 80, em função da intensificação da crise fiscal, da exposição da economia nacional à competição internacional e da impossibilidade de aumentar impostos e que diante desta situação, a opção foi realizar contenção de despesas para manter o equilíbrio. O mesmo autor menciona que organismos internacionais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI) vêm enfatizando a qualidade do gasto público ao invés de simplesmente realizar o corte de despesas.

O problema de saber onde e como cortar os gastos. A necessidade da contenção de despesas leva a um corte de gastos, entretanto, o problema é como e onde cortar gastos sem perda da quantidade e da qualidade dos serviços prestados. O correto seria o corte dos desperdícios realizados e não um corte em recursos que são necessários para manutenção da quantidade e da qualidade dos serviços prestados.

A necessidade da mudança. Em função destas necessidades, a Administração pública deve se modernizar e adequar os seus sistemas de informações que possam proporcionar uma tomada de decisões que venham a melhorar a qualidade de vida da população com economicidade.

O papel da gestão de custos. Neste sentido, tem-se observado nos Artigos publicados atualmente que a Contabilidade de Custos pode ser um componente importante destes sistemas de informações e que ela pode ajudar a fornecer aos administradores públicos melhores informações para a tomada de decisão.

O que se debate é que o foco deve estar na qualidade do gasto, porém, a contabilidade pública não apresenta informações gerenciais que suprem esta necessidade, e este é um dos pontos onde a gestão de custos pode auxiliar.

O auxílio à gerência é um dos pontos fortes da gestão de custos, ela pode auxiliar os administradores públicos na tomada de decisão e apresentar vários outros tipos de informações, que poderão ser elaboradas com a evolução proveniente da sua aplicação nos órgãos públicos e da discussão em Artigos publicados.

Silva (1997), em um trabalho realizado com o objetivo de dar uma contribuição ao estudo para implantação de uma contabilidade de custos na administração pública, relata que os gestores públicos ao se depararem com déficit nas contas públicas, tentam solucionar o

problema de três formas: 1) Lutar por uma reforma constitucional para arrecadar mais; 2) Aumentar a alíquota dos impostos ou 3) Realizar empréstimos.

Nestes casos, com o aumento dos custos, procura-se uma forma de conseguir mais receitas, quando dever-se-ia tentar reduzir ou racionalizar as despesas (SILVA e DRUMOND, 2004). Face a esta situação, os autores colocam:

Como o objetivo do setor público não é a obtenção de lucros, a busca pelo controle dos custos estaria mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que iria promover uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos, de forma a atender o maior número de “clientes” (SILVA e PEREIRA, 2003).

Afonso (2000) informa que muitos administradores públicos apresentam projetos implantados em sua gestão relatando o quanto executaram em um determinado período, preocupando-se em mostrar o volume de obras realizadas, de populações atendidas, etc. Dificilmente, explicam se um projeto foi realizado com baixos custos e qualidade adequada.

Miola (2001), critica que é necessário ter “vontade política” para que sejam implantados os sistemas de custos.

Alonso (1999) ao comentar a mudança do modelo de gestão tradicional ou burocrático para o gerencial na administração pública internacional, afirma que o modelo tradicional enfatiza os controles formais e o estrito cumprimento da lei enquanto os novos modelos enfatizam a melhoria do desempenho e dos resultados. Porém, o mesmo autor alerta que para realizar-se uma administração pública voltada para resultados, o perfil dos gerentes e os sistemas de informações devem estar alinhados com esta orientação e que estes sistemas devem poder contar com uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos.

A gestão de custos na administração pública ainda é um assunto a ser bastante discutido e estudado, ainda está longe de se chegar a um consenso a respeito. Porém, a exigência legal está vigorando o que torna esta discussão necessária e urgente.

4 Resultados da pesquisa

Nesse parte do trabalho será feita uma breve apresentação do COE, órgão onde foi desenvolvida a pesquisa e na sequência a apresentação dos resultados.

O COE possui atendimentos em Clínica Básica, Odontológica, Pediatria Odontológica, Odontobaby, Endodontia, Periodontia e Cirurgia Buco Maxilio Facial .

O órgão conta com os serviços de 37 (trinta e sete) funcionários sendo 12 (doze) Atendentes de Consultório Dentário e 25 Cirurgiões Dentistas. Seu horário de funcionamento é de segunda à sexta-feira das 7:00 às 19:00 horas.

Serão expostos a seguir os gastos gerais do órgão durante o ano de 2006. São gastos relativos ao material de consumo utilizado no período, pessoal e demais custos estruturais como as contas de água/esgoto, energia elétrica, telefone, consertos em equipamentos, manutenção predial e outros. O custo com a depreciação foi calculado através de levantamento dos equipamentos, móveis e utensílios, seus valores e vida útil.

Como se pode observar na tabela 1 os gastos ocorridos no COE durante o ano de 2006 totalizaram R\$ 1.121.750,45, sendo que 85,04% corresponde aos custos com pessoal, 7,80% são de custos diversos onde destaca-se 2,34% do gasto total com energia elétrica, 7,16% com material de consumo onde destaca-se 5,10% com material odontológico.

Tabela 1: Custos gerais do COE em 2006

Custos	Valor	%
Material de Consumo		
Cozinha (Material)	1.797,15	0,16%
Diversos (Material)	1.275,75	0,11%
Enfermagem (Material)	9.628,41	0,86%
Expediente (Material)	434,00	0,04%
Impressos	2.158,40	0,19%
Informática (Material)	1.942,37	0,17%
Limpeza (Material)	5.213,58	0,46%
Medicamentos	357,32	0,03%
Odontológico (Material)	57.162,24	5,10%
Oxigênio	300,00	0,03%
Total Parcial	80.269,22	7,16%
Pessoal		
Diárias para cursos	198,83	0,02%
Provisão 13º Salário	53.311,34	4,75%
Remuneração de Credenciados	130.638,07	11,65%
Remuneração de Funcionários	641.843,15	57,22%
Saúde e Previdência Patronal	127.947,50	11,41%
Total Parcial	953.938,89	85,04%
Outros custos		
Água e Esgoto	8.157,76	0,73%
Consertos em equip. adm.	856,60	0,08%
Consertos em equip. méd. e amb.	220,00	0,02%
Consertos em equip. odontológico	9.198,12	0,82%
Depreciação	23.789,00	2,12%
Energia Elétrica	26.224,36	2,34%
Gráficas	258,00	0,02%
Ligações Telefone Fixo	12.249,18	1,09%
Limpeza e Conservação	1.050,00	0,09%
Locação de Equipamentos	750,00	0,07%
Manutenção Predial	4.789,32	0,43%
Total Parcial	87.542,34	7,80%
Total Geral	1.121.750,45	100,00%

Fonte: Setor de Custos da Secretaria Municipal da Saúde

O COE conta com o atendimento das especialidades de Periodontia, Endodontia, Cirurgia e Odontologia Básica que estão inseridas dentro da Odontologia.

Conforme Dr. Couto (2007), a Periodontia nada mais é que “a ciência que diagnostica, previne e trata as doenças da gengiva e dos tecidos de sustentação dos dentes”. No COE são feitos as seguintes procedimentos em periodontia: Cirurgia periodontal por hemi-arcada, enxerto gengival, gengivectomia, gengivoplastia por hemi-arcada, raspagem corono-radicular por hemi-arcada, tratamento periodontal em situação de emergência e curetagem subgengival por indivíduo.

A Endodontia, segundo Sorriso Saudável (2007), “é a área da odontologia que trata o conteúdo interno da raiz (canal) e da parte externa, de sustentação do dente”, os procedimentos executados nesta especialidade são: necropulpectomia em dente decíduo ou permanente, retratamento endodôntico em dente permanente uni-radicular, tratamento endodôntico em dente decíduo uni-radicular, tratamento endodôntico em dente permanente uni-radicular, retratamento endodôntico em dente permanente bi-radicular, tratamento endodôntico em dente permanente bi-radicular, tratamento endodôntico em dente permanente tri-radicular e tratamento endodôntico em dente decíduo multi-radicular

COFAMA (2007) informa que Cirurgia “é a restauração do tecido afetado do dente pelas cáries, fraturas e desgastes, com materiais adesivos, amalgama e resina”, no COE são feitos os seguintes procedimentos desta especialidade: biópsia de tecido da cavidade bucal, apicectomia com ou sem obturação retrograda, aveolotomia por arcada, cirurgia com finalidade ortodôntica, correção de bridas musculares, correção de tuberosidade, curetagem periapical, excisão de fenômenos de retenção salivar, exodontia múltipla com alveoloplastia por hemi-arco, reconstrução de sulco gengio-labial, reimplante e transplante dental por elemento, remoção de cisto, remoção de corpo estranho da região buco-maxilo-facial, remoção de dente retido (incluso ou impacto), remoção de torus e exostoses, remoção do foco residual, retirada de material de síntese (fios, pinos, arcos, e placas), sinustomia maxilar unilateral, tratamento cirúrgico de fistula extra oral, tratamento cirúrgico de fistula intra oral, ullectomia e contenção (splintagem).

Em relação a odontologia básica, COFAMA (2007), coloca que esta “tenta controlar o tratamento das doenças da boca, sendo enfatizado a prevenção como a exigência indispensável a alcançar uma boa saúde bucal”. Dentro dessa especialidade são feitos os seguintes procedimentos: 1ª Consulta Odontológica Programática, Consulta Atendimento de urgência em clínicas básicas, excisão sutura simples pequenas lesões de pele mucosa, aplicação terapêutica intensiva com flúor – por sessão, aplicação de cariostático por dente, aplicação de selante por dente, controle da placa bacteriana, escariação por dente, raspagem alisamento e polimento por hemiarcada, curetagem sub-gengival e polimento dentário por hemiarcada, selamento de cavidades com cimento provisório – por dente, capeamento pulpar direto em dente permanente, pulpotomia em dente decíduo ou permanente e selamento provisório, restauração de amalgama de duas ou mais faces, restauração de amalgama com uma face, restauração fotopolimerizável de duas ou mais faces, restauração fotopolimerizável de uma face, remoção de carie e preparo cavitário, restauração com ionômero de vidro de uma face, restauração com ionômero de vidro de duas ou mais faces, exodontia de dente decíduo, exodontia de dente permanente, remoção de resto radicular, tratamento de alveolite, tratamento de hemorragia ou pequenos procedimentos de emergência, Ulotomia, necropulpectomia em dente decíduo ou permanente e radiografia periapical interproximal (bite-wing).

Na tabela 2 a seguir pode ser observado o número de procedimentos executados pelo COE, por especialidade no período pesquisado.

Tabela 2: Total de procedimentos executados em 2006 pelo COE

Quantidade	Periodontia	Endodontia	Cirurgia	Odontologia básica	Total
Quantidade	2.073	1.393	1.132	84.766	89.364

Fonte: Relatório de procedimentos COE

A quantidade de procedimentos difere-se da quantidade de atendimentos pois pode-se realizar diversos procedimentos odontológicos em apenas um atendimento. A quantidade de atendimentos, por sua vez também se difere da quantidade de pacientes atendidos, pois um

paciente pode ter realizado diversos atendimentos durante o período. Segundo o relatório de atividades do COE, foram realizados 30.468 atendimentos no período.

Para que se possa visualizar o destino dos custos levantados, realizou-se a separação dos custos em administrativos e odontológicos, apresentados na tabela 3.

Tabela 3: Separação em custos em administrativos e odontológicos

	Administração	Odontologia	Totais
Materiais	12.821,25	67.447,97	80.269,22
Mão de Obra	181.496,18	772.442,71	953.938,89
Serviços Adm. Terc.	54.335,22	9.418,12	63.753,34
Depreciação	3.910,00	19.879,00	23.789,00
Totais	252.562,65	869.187,80	1.121.750,45

Fonte: Entrevistas e documentos do COE

A tabulação da tabela 3 foi realizada com dados fornecidos pela coordenação do COE e Secretaria da Saúde. Foram separados em custos administrativos e odontológicos para que se possa visualizar o custo com a direção, coordenação, recepção e demais tarefas administrativas e o custo com o atendimento odontológico realizado pelo COE.

A divisão em cada item foi feita da seguinte forma:

- Materiais Administrativos: cozinha, diversos, expediente, impressos, informática e limpeza;
- Materiais Odontológicos: enfermagem, medicamentos, odontológico e oxigênio;
- Mão-de-obra Administrativa: 02 coordenadoras, 01 diretor e 01 assistente administrativa.
- Mão-de-obra Odontológica: 19 cirurgiões dentistas e 10 atendentes de consultório dentário e 05 credenciados;
- Serviços Administrativos Terceirizados: água e esgoto, consertos de equipamentos administrativos, energia elétrica, gráficas, ligações telefone fixo, limpeza e conservação, locação de equipamentos e manutenção predial;
- Serviços Administrativos Terceirizados: conserto de equipamentos médicos ambulatoriais e consertos de equipamentos odontológicos;

Após a demonstração do resultado dos custos gerais do COE, é importante também levantar, para fins comparativos, o custo de oportunidade que no caso do COE seria a contratação de serviços de clínicas odontológicas para a realização das atividades, pressupondo que, ao contrário de ter uma clínica própria, a Secretaria de Saúde contratasse serviços terceirizados. Foram levantados os valores respectivos, caso esta terceirização ocorresse com base na tabela SUS e também com base na tabela VRPO vigentes durante o ano de 2006. A tabela SUS é utilizada pelo Sistema Único de Saúde para a contratação de serviços de saúde terceirizados e a tabela VRPO (Valores Referenciais para Procedimentos Odontológicos), é a tabela utilizada pelos odontólogos como base para cobrança dos serviços prestados, aproximando-se bastante dos valores normais de mercado praticados pela classe.

Na tabela 5 foi realizada a comparação dos custos ocorridos no COE durante o ano de 2006 com os valores dos mesmos procedimentos com base na tabela VRPO e na tabela SUS, vigentes no mesmo período. Foi realizado também o cálculo do custo unitário médio por procedimento executado. Observa-se nesta tabela que os valores praticados pela tabela VRPO foram cerca de 4,8 vezes maiores que os custos ocorridos no COE durante o ano 2006. Já

comparando os custos totais do COE com os valores praticados pela tabela SUS, nota-se que estes foram cerca de 7,6 vezes maiores.

Tabela 5: Comparação com o custo de oportunidade

Comparações	Custo em R\$	Total de procedimentos	Custo médio por procedimento
Tabela VRPO	5.382.316,37	89364	60,23
Custo do COE	1.121.750,45	89364	12,55
Tabela SUS	147.953,59	89364	1,66

Fonte: Tabelas anteriores, Tabela SUS e Tabela VRPO

Analisando-se o custo médio por procedimento, nota-se que comparando a quantidade total de procedimentos realizados com os valores da tabela VRPO, obtém-se um custo unitário de R\$ 60,23, enquanto o custo médio obtido foi de R\$ 12,55. Já com a tabela SUS o custo médio unitário ficou em R\$ 1,66

Na tabela 6 são apresentados os mesmos valores comparados com a quantidade de atendimentos no período. Obtém-se, desta forma, o custo unitário por atendimento realizado no COE e comparado com os valores das tabelas SUS e VRPO.

Tabela 6: Comparativo do custo médio unitário por procedimento

Comparações	Custo em R\$	Pacientes atendidos	Custo médio por paciente
Tabela VRPO	5.382.316,37	30468	176,65
Custo do COE	1.121.750,45	30468	36,82
Tabela SUS	147.953,59	30468	4,86

Fonte: Tabelas anteriores e relatório de atendimentos do COE

Observa-se na tabela 6 que com os valores praticados pela tabela VRPO, o custo médio por atendimento ficaria R\$ 176,65 enquanto o custo médio obtido foi de R\$ 36,82. Já utilizando-se os valores da tabela SUS ficaria em torno de R\$ 4,86.

Tabela 7: Comparação sem o custo com a administração do COE

Comparações	Custo em R\$
Tabela VRPO	5.382.316,37
Custo do COE	849.308,80
Tabela SUS	147.953,59

Fonte: Tabelas anteriores

Na tabela 7 foram comparados os mesmos valores só que retirando o valor referente ao custo de administração do COE. O fato de se comparar os valores desconsiderando o custo administrativo se dá em função de no caso da terceirização não se ter estes custos. No caso de se obter os custos totais maiores que os valores praticados pela tabela SUS poder-se-ia afirmar que assim seriam em função dos custos administrativos. Entretanto, retirando-se os mesmos, ainda assim os custos do COE foram 5,7 vezes maiores. Nota-se que os valores mostrados são bastante divergentes.

É de conhecimento público que os valores praticados pela tabela SUS são valores constantemente questionados pelos profissionais de saúde em geral e hospitais. Por exemplo, podemos comparar o valor de uma primeira consulta odontológica pela tabela SUS que é de

R\$ 1,50 enquanto na tabela VRPO é de R\$ 61,19. Somente neste item, se multiplicarmos pela quantidade de primeiras consultas realizadas no ano 2006 pelo COE que foi de 15.948 consultas, obtemos um valor total de R\$ 23.922,00 pelo SUS, e R\$ 975.858,12 pela tabela VRPO, uma diferença de R\$ 951.936,12.

5 Considerações finais

As informações apresentadas nesta pesquisa mostram uma grande disparidade entre os valores comparados. Os procedimentos realizados durante o ano de 2006 no COE, multiplicados pelos valores praticados pela tabela SUS, apresentam um resultado bastante inferior ao custo efetivo do COE no período. Já ao comparar os valores praticados pela tabela VRPO com os custos encontrados, nota-se que o COE teve um custo bastante inferior aos valores da tabela que é utilizada pelos odontólogos como base para cobrança dos serviços realizados.

Pressupondo que dificilmente os odontólogos realizariam serviços em seus consultórios utilizando a tabela SUS, em função da grande disparidade existente entre as tabelas, e também que para a terceirização o órgão público teria que se desfazer de toda a estrutura do COE, aproveitando-a talvez para outros serviços, que funcionários públicos não podem ser facilmente demitidos, que já foram realizados investimentos em equipamentos odontológicos e principalmente, que ao comparar os custos encontrados com os valores da tabela VRPO, que possui valores mais próximos com os de mercado e estes foram 4,8 vezes maiores que os custos do COE, do ponto de vista financeiro a terceirização torna-se uma opção difícil.

A gestão de custos torna-se importante dentro de uma organização a partir do momento que esta se interessa em melhorar seu desempenho. Tem como principal função o conhecimento do comportamento dos custos e a verificação da melhor forma de aproveitar os recursos financeiros e obter um melhor retorno. Nesta pesquisa conseguiu-se verificar os custos de manutenção do COE e compará-los com a oportunidade de terceirização dos seus serviços. Respondendo a questão de pesquisa, observa-se que se o município conseguir terceirizar os serviços prestados pelo COE, utilizando como base os valores praticados pela tabela SUS, do ponto de vista financeiro, seria compensador. Entretanto, pela dificuldade percebida em se conseguir praticar esta hipótese, caso fosse contratar pelos valores da tabela VRPO, já não seria compensador.

A limitação desta pesquisa está no fato de não se conseguir apurar os custos por especialidade, uma vez que as informações necessárias para tal não estavam completas, e as que existiam não permitiam chegar a um resultado confiável.

Embora muitas vezes sejam difíceis as mudanças de ambientes já constituídos, onde foram aplicados diversos investimentos, este tipo de pesquisa torna-se importante por mostrar como se encontra uma situação já definida, para que no futuro se possa saber por qual caminho trilhar, realizando a gestão de custos antes mesmo da tomada de decisões, no momento do planejamento, para que as verbas públicas sejam aplicadas nas melhores opções.

Acredita-se que esta pesquisa possa contribuir para a ciência no sentido de servir de base para futuras pesquisas sobre o assunto. Desta forma, este trabalho destaca-se, uma vez que a gestão de custos na área pública, e especialmente na área da saúde pública, é um fato novo e pouco praticado.

Referências

AFONSO, R. A. E. **Modernização da gestão**: uma introdução à contabilidade pública de custos. (2000) Disponível em <www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf_18.pdf> acesso em 04/08/2004.

ALMEIDA, André Graf de. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública:** um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina. 2006. 149 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A. **Gestão de custos na administração pública:** captação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório municipal de análises clínicas. IX Congresso Internacional de Custos. 2005.

ALMEIDA, A. G.; ALBERTON, L. **Gestão de custos na administração pública:** considerações a respeito da gestão de custos em secretarias municipais da saúde. IX Congresso Internacional de Custos. 2005.

ALONSO, M. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público** – Ano 50, Número 1 Brasília: ENAP, 1999.

BRASIL. Constituição (1998). Emenda constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 16 fev. 2007.

BRASIL, LEI 101, de 04 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 12 fev. 2007.

CLÍNICA ODONTOLÓGICA DR. JOSÉ LUIZ COUTO. **O que é periodontia.** Disponível em: <<http://www.drcouto.odo.br/index.cfm?pag=6&op=2>> Acesso em maio/07.

COFAMA. **Definiciones de salud.** Disponível em: <<http://www.comfama.com/contenidos/servicios/Salud/Aprendamos%20m%C3%A1s/Definiciones%20de%20Salud/definicionessalud.asp>> Acesso em: maio/07.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MELLO, G.R. e SLOMSKI, V. **Sistemas de custos na administração pública:** um estudo da sua situação nos Municípios Paranaenses com mais de 40.000 habitantes. IX Congresso Internacional de Custos, 2005.

MIOLA, C. **Custos na administração pública.** Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. 2001.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. São Paulo, 2007.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e pesquisa em administração:** guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Alcione Carvalho da. e PEREIRA, Jerônimo Rosário Tanan **A importância da implantação de sistema de custo para a gestão do setor público:** O método Activity based costing (ABC) como alternativa. II Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 2003.

SILVA, I.L. e DRUMOND, R.B. **A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública.** IV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2004.

SILVA, L. M da. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública.** Brasília: ESAF, 1997. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>> acesso em 03/08/2004.

SORRISO SAUDÁVEL – NÚCLEO DE SAÚDE BUCAL. **O que é endodontia.** Disponível em: <<http://www.sorrisosaudavel.com.br/endodontia/endodontia.php>> Acesso em maio/07.