

Gestão de custos na administração pública: apuração do custo por exame e comparação com o custo de oportunidade em um centro de diagnose municipal

Juliano Ratti (UNIVALI) - ratti.ratti@gmail.com

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

Resumo:

A gestão de custos é essencial em qualquer tipo de organização, as empresas privadas já utilizam esta técnica e sabem que sem ela torna-se mais difícil concorrer. Na administração pública esta prática, embora a lei exija, ainda não é comum. Entretanto, poderia auxiliar muito a tornar esta área mais eficiente na aplicação dos recursos financeiros, visando maior retorno para o contribuinte. O objetivo desta pesquisa foi comparar o custo de exames realizados em um Centro de Diagnose municipal com o custo de uma possível terceirização, utilizando-se de duas formas de comparação: a tabela SUS, praticada oficialmente pelo Sistema Único de Saúde quando da terceirização de serviços de saúde e a tabela CBHPM (Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos), utilizada como base para a cobrança de serviços pela classe médica. Após a comparação, constatou-se que na realização de todos os exames, exceto raio X, o custo apresentado foi sempre maior ao praticado pela tabela SUS, enquanto que a tabela CBHPM constantemente apresentou valor superior.

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

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Gestão de custos na administração pública: apuração do custo por exame e comparação com o custo de oportunidade em um centro de diagnose municipal

Resumo

A gestão de custos é essencial em qualquer tipo de organização, as empresas privadas já utilizam esta técnica e sabem que sem ela torna-se mais difícil concorrer. Na administração pública esta prática, embora a lei exija, ainda não é comum. Entretanto, poderia auxiliar muito a tornar esta área mais eficiente na aplicação dos recursos financeiros, visando maior retorno para o contribuinte. O objetivo desta pesquisa foi comparar o custo de exames realizados em um Centro de Diagnose municipal com o custo de uma possível terceirização, utilizando-se de duas formas de comparação: a tabela SUS, praticada oficialmente pelo Sistema Único de Saúde quando da terceirização de serviços de saúde e a tabela CBHPM (Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos), utilizada como base para a cobrança de serviços pela classe médica. Após a comparação, constatou-se que na realização de todos os exames, exceto raio X, o custo apresentado foi sempre maior ao praticado pela tabela SUS, enquanto que a tabela CBHPM constantemente apresentou valor superior.

Palavras-chave: Diagnose, Saúde, Governo.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

O ato de administrar de modo geral, independente da área em que a organização esteja atuando faz-se necessário para que esta venha a ser bem conduzida, pois quem está à frente de uma organização precisará coordenar pessoas, bens e valores tendo que se adequar diante das contingências que possam surgir no decorrer do percurso. Desta forma, a administração deve ser considerada uma importante área da atuação humana, onde o sucesso está diretamente relacionado ao bom desempenho do administrador, que busca utilizar, da melhor maneira, os recursos que lhe são dispostos para obter resultados positivos que possibilitem a ampliação do potencial da organização.

Dentro deste contexto a gestão de custos é uma importante ferramenta para a sobrevivência das organizações em geral, frente às diversidades e principalmente à concorrência. Esta importância é ressaltada pelos diversos autores renomados e pelas pesquisas publicadas em congressos.

O mesmo raciocínio de melhor aproveitamento de recursos, visando melhores resultados, deve ser aplicado na administração pública, com o objetivo de possibilitar ao contribuinte um melhor retorno.

A gestão de custos na área pública é uma atividade que, embora incentivada por lei, está longe de ser uma prática comum, como mostram algumas pesquisas realizadas. Entretanto, gerir custos pode ajudar a racionalizar o uso dos recursos públicos e permitir que os governantes possam prestar uma maior quantidade de serviços, ou ainda prestar serviços de melhor qualidade aos cidadãos.

Outro fato importante é a situação corrente das grandes empresas privadas que se utilizam da terceirização de alguns serviços necessários para a concretização do seu principal

foco, seu principal produto ou serviço. Esta opção também pode ser utilizada na Administração Pública na concretização de seus objetivos.

Desta forma esta pesquisa buscou responder a seguinte questão: *os custos dos exames realizados pelo Centro de Diagnose municipal de Balneário Camboriú-SC, durante o ano de 2006, são proporcionais aos mesmos custos na possibilidade de terceirização?*

Este tipo de pesquisa justifica-se em função da necessidade de utilizar de forma mais eficaz os recursos demandados de tributos pagos pelo cidadão brasileiro, para a realização de atividades de visem o bem estar comum, especialmente na área da saúde.

2 Aspectos Metodológicos

Para a realização deste trabalho, a tipologia aplicada foi de avaliação de resultados, onde segundo Roesch (2005), avaliar é atribuir valor para alguma coisa, e para isso, faz-se necessário estabelecer critérios claros de avaliação, assim como definir o ponto de vista de quem está avaliando. A autora também narra que para avaliar é necessário haver uma comparação entre uma situação anterior e uma atual, ou então um plano e outro.

No caso desta pesquisa houve inicialmente a apuração dos custos realizados pelo Centro de Diagnose de Balneário Camboriú e na seqüência a comparação dos custos encontrados com a opção de terceirização destes mesmos exames, quando então os resultados foram avaliados.

No delineamento deste trabalho foi utilizado predominantemente o método qualitativo com aporte quantitativo, pois foi realizado um levantamento de dados para possibilitar a correlação entre variáveis. Segundo Richardson (1999) o método qualitativo é utilizado quando se faz necessário descrever a complexidade de determinado problema, assim como deve haver um entendimento de certas particularidades e a análise da interação de certas variáveis. Ainda seguindo o entendimento do autor, o aporte quantitativo visa quantificar algo, e pode ser utilizado tanto para a coleta de informações quanto para a análise destas. É um método utilizado amplamente porque visa garantir a precisão dos resultados, diminuindo inferências, considerando que se utiliza de técnicas estatísticas, buscando objetividade e imparcialidade. Para chegar aos resultados através da comparação dos custos entre os exames realizados no Centro de Diagnose, e o custo dos mesmos exames realizados de forma terceirizada, utilizou-se o método quantitativo.

A pesquisa foi realizada no Centro de Diagnose da Secretaria da Saúde de Balneário Camboriú, onde participaram os colaboradores do Centro ao prestarem informações sobre os exames ali realizados e algumas particularidades destes. Também fizeram parte desta pesquisa alguns colaboradores do Setor de Contabilidade de Custos da Secretaria da Saúde, pois através destes foram levantados os custos para a realização dos exames.

Segundo Mattar (2005) fontes de dados primários são dados que ainda não foram coletados, e quem os possui são os pesquisados. Estes dados se fazem necessários para atender algumas necessidades específicas da pesquisa. Neste projeto os dados primários foram coletados através de conversas informais junto aos colaboradores do Centro de Diagnose, tais como a participação de cada colaborador e os materiais aplicados na realização dos exames disponibilizados.

Foram utilizados como fontes de dados secundários alguns relatórios contábeis contendo valores de custos já calculados e alocados ao Centro de Diagnose e as tabelas SUS E CBHPM existentes que apresentam os valores de comparação. De acordo com Mattar (2005), são fontes de dados secundários aquelas informações já coletadas, tabuladas, ordenadas e que nem sempre foram analisadas, mas estão à disposição dos interessados. Através dos relatórios disponíveis na Secretaria da Saúde, foi realizado um levantamento dos custos para a execução dos exames ali praticados.

Os dados foram conceituados com base numa análise descritiva. Os dados coletados

foram apresentados através de tabelas e gráficos contendo os custos dos exames realizados no Centro de Diagnose.

A análise dos dados foi realizada através de conhecimentos de Contabilidade de Custos, com o apoio de quadros e tabelas.

3 Custos na administração pública

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 (dezessete) 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 (2006), 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 (2004), 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, 2004). Face a esta situação, este autor coloca:

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” (PEREIRA; SILVA, 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

Esta pesquisa foi desenvolvida no Centro de Diagnose de Balneário Camboriú-SC, que é uma unidade de saúde integrante da Secretaria da Saúde do mesmo município. Atualmente a Secretaria de Saúde possui 17 unidades distribuídas pelo município, onde são realizados cerca de um milhão de procedimentos/atendimentos ao ano. Dentre estes, estão disponíveis aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS) consultas médicas, procedimentos de enfermagem, assistência social, fisioterapia, tratamento dentário, ações de prevenção e exames.

O Centro de Diagnose está localizado no centro de Balneário Camboriú, mas atende também municípios que residem em cidades da região como Bombinhas, Camboriú, Porto Belo e outros. No ano de 2006 seu quadro era composto por 21 funcionários efetivos, 3 prestadores de serviços credenciados, além de pessoal terceirizado que diante de grande demanda é acionado. Possui duas salas de raio X, uma sala para laudos de raio X e outros exames, uma sala para a realização da esofagogastroduodenoscopia, da biópsia de parede abdominal e do helicobacter pylori pesquisa direta, uma sala onde se realizam o eletrocardiograma, o ecocardiograma e o teste de esteira, duas salas para ultra-sonografia, uma sala para a realização do eletroencefalograma, uma sala onde é realizado a espirometria e a recepção. Encontram-se atuantes no Centro de Diagnose: 12 médicos (sendo 05 radiologistas, 03 cardiologistas, 01 neurologista, 01 pneumologista, 01 proctologista e 01 gastrologista), 04 funcionários do setor administrativo, 02 enfermeiros, 09 técnicos (sendo 05 de enfermagem e 04 em Raio-X), 02 estagiários, 01 digitadora e 02 pessoas que realizam a limpeza.

Segue na tabela 1 a relação dos custos gerais diretos e indiretos, ocorridos no Centro de Diagnose durante todo o ano de 2006. Os dados foram levantados com o setor de contabilidade de custos da Secretaria Municipal da Saúde.

Tabela 1 – Custos com material de consumo

Material de consumo	Valor
Cozinha (material)	R\$ 551,18
Diversos (material)	R\$ 3.391,32
Expediente (material)	R\$ 296,53
Impressos	R\$ 1.110,20
Informática (material)	R\$ 7.084,87
Limpeza (material)	R\$ 1.049,54
Material de enfermagem	R\$ 51.474,50
Total	R\$ 64.958,14

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde.

Na tabela acima se encontram os materiais utilizados diariamente na “cozinha”, onde se inclui açúcar, café, copo de plástico descartável; em “materiais diversos”, têm-se cabos, sacos plásticos, tecidos; nos materiais de “enfermagem” foram incluídos, agulhas, abaixadores de língua, algodão, aparelhos de barbear, caixas coletoras de seringas, entre outros materiais; nos “materiais de expediente” estão canetas esferográficas, alfinetes para mapas, calculadoras manuais de bolso, cola bastão, elástico, etc.; os “impressos” referem-se aos bloquinhos de consulta, boletins de atendimentos, atestados médicos para repouso, capas para exames, envelopes timbrados, requisição de exames e outros; quanto aos materiais de “informática” pode-se encontrar cartuchos para impressoras, disquetes para computador, toner para impressoras, Compact Disk regravável e papel A4; nos materiais de “limpeza” encontram-se álcool para limpeza, detergente líquido, esponja para lavar louça, guardanapos, papel higiênico, etc.; nos materiais de enfermagem pode-se encontrar cartelas para raio X odontológico, fixadores, posicionadores radiográficos, filmes e reveladores para raio X odontológico. Todos os materiais foram solicitados ao almoxarifado da Central de Secretaria da Saúde, a pedido do Centro de Diagnose. Pode-se notar que o maior volume acumulado em valores encontra-se nos materiais de enfermagem, pois a grande maioria destes materiais é de uso individual e descartável.

A tabela 2 apresenta os custos com a mão-de-obra existente no Centro de Diagnose, referente ao ano de 2006.

Tabela 2 – Custos com mão-de-obra

Mão-de-obra	Valor	%
Custo total com funcionários próprios	R\$ 254.800,27	64%
Remuneração de Credenciados	R\$ 43.153,91	11%
Empresas terceirizadas	R\$ 99.335,40	25%
Total	R\$ 397.289,58	100%

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde.

A tabela 2 mostra os valores do custo com mão-de-obra utilizada na realização dos exames e parte administrativa do Centro de Diagnose. O item “custo total com funcionários” refere-se ao pessoal efetivo que são funcionários que realizaram concurso para ingressar na atividade, estes representam 64% do custo total com mão de obra. Já os itens “remuneração de credenciados” referente às pessoas físicas contratadas e o item “empresas terceirizadas” que são pessoas jurídicas que prestam serviço dentro do Centro de Diagnose, são remunerados de acordo com o volume de serviços realizados e juntos representam 36% do custo com mão-de-obra. Todos os custos apresentados na tabela acima, encontram-se incluídos os encargos trabalhistas, como décimo terceiro salário, férias e obrigações patronais.

Os credenciados e terceirizados, são médicos especializados que realizam consultas e encaminhamentos para execução de exames. Os serviços prestados, referem-se à realização de endoscopia, biópsia, radiologia, ultra-sonografia, mamografia e serviços ambulatoriais. Além dos custos já apresentados, foram levantados outros custos conforme relacionado na tabela 3.

Tabela 3 – Outros custos

Outros custos	Valor
Depreciação	R\$ 41.781,24
Energia elétrica	R\$ 11.578,80
Consertos em Equip. Médico e Ambul.	R\$ 9.372,86
Água e Esgoto	R\$ 3.472,75
Reformas em U.S. e Setores	R\$ 2.075,00
Ligações Telefone Fixo	R\$ 880,52
Serviços Adm. Diversos	R\$ 660,00
Manutenção Predial	R\$ 340,00
Total	R\$ 70.161,17

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde.

Na tabela 3 estão elencados os custos ocorridos no ano de 2006 com depreciação dos móveis e equipamentos, energia elétrica, consertos em equipamentos médicos e ambulatoriais, água/esgoto, ligações telefônicas, manutenção predial e serviços administrativos. Alguns destes dados foram fornecidos pelo setor de contabilidade de custos e envolvem custos fixos cotidianos (consertos realizados, ligações telefônicas, água e esgoto, etc.) e reformas/consertos necessários para o bom andamento do processo. Os valores de depreciação dos bens foram calculados de acordo com o valor e a vida útil de cada equipamento, assim como o consumo de energia elétrica, pois esta é única para a Unidade de Saúde Central, o Centro de Diagnose e o Centro Administrativo da Secretaria da Saúde e, desta forma, foi necessário realizar os cálculos para verificar o montante pertencente ao Centro de Diagnose. Os dados foram levantados através de visita às salas do Centro de Diagnose e levantamento de todos os equipamentos e móveis que lá se encontram. Através de entrevista com funcionários de cada setor, foi possível estimar o tempo de utilização dos equipamentos eletrônicos e para qual exame ele estaria destinado, multiplicando o tempo estimado pelo custo do Kw/h, no caso do cálculo do custo com energia elétrica. Para se obter o valor com a depreciação, foi levantado o custo de cada móvel e de cada equipamento e também a vida útil de cada um.

A tabela 4 agrupa os valores das tabelas anteriores.

Tabela 4 – Total de custos do Centro de Diagnose

Custos por tipo	Valor	Percentual
Mão-de-obra	R\$ 397.289,58	74,62%
Outros Custos	R\$ 70.161,17	13,18%
Material de Consumo	R\$ 64.958,14	12,20%
Total	R\$ 532.408,89	100,00%

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde.

Os custos com material de consumo e outros custos representam 25% dos custos totais, enquanto os custos com mão de obra representam 75%. Por tratar-se do Centro de Diagnose, que está diretamente relacionado com a área da saúde, exige-se pessoal qualificado para a realização das tarefas lá existentes.

A relação da tabela 5 corresponde à quantidade total dos exames realizados no ano de 2006 pelo Centro de Diagnose.

Tabela 5 – Exames realizados

Exame	Quantidade
Eletrocardiograma	5.620
Teste de esforço	619
Eletroencefalografia	491
Ecocardiograma	198
Esofagogastroduodenoscopia	1.114
Espirometria	125
Biópsia de parede abdominal	64
Helicobacter pylori pesquisa direta	801
Ultra-sonografia	2.690
Raio X	16.383
Total	28.105

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde.

Os exames de raio X possuem diferentes especificações, de acordo com a parte do corpo, e a tomada de imagem a ser feita, como por exemplo raio X do braço, da clavícula, da bacia, da coxa e outros que se dividem em 66 diferentes tipos possíveis de serem realizados pelo Centro de Diagnose. Os exames de ultra-som, podem ser realizados de 13 diferentes formas, dentre eles tem-se ultra-sonografia obstétrica, pélvica, de articulação, torácica e outras.

O almoxarifado da Secretaria da Saúde de Balneário Camboriú possui um controle, através de um sistema informatizado, que apresenta o destino dos itens lá retirados, porém na realização deste trabalho, foram elencados todos os itens retirados no almoxarifado em 2006 e realizada uma entrevista com funcionários do Centro de Diagnose, de modo a obter a informação mais precisa do destino de cada item retirado no almoxarifado e para que exame era utilizado cada material.

Em consulta ao almoxarifado da Secretaria da Saúde, foi apresentada uma relação com todos os materiais de consumo que foram destinados ao Centro de Diagnose. Na tabela 6, pode-se notar que os custos com o exame de raio X e ultra-som são superiores aos demais. Isso ocorre pelo fato de que o material utilizado para a realização destes exames tem custo elevado, como por exemplo, filmes para a revelação de raio X e ultra-som que no ano de 2006 somente o custo com este material foi superior a R\$ 30.000,00. Os custos com a esofagogastroduodenoscopia também apresentam valores significativos, isso porque utilizam vários materiais como agulha hipodérmica, álcool, algodão, anestésico, luva de látex, compressa de gase, entre outros.

Os custos referentes à mão-de-obra direta e indireta apresentados na tabela 6 foram estabelecidos com base na atuação dos funcionários, credenciados e prestadores de serviço do Centro de Diagnose. Em relação aos funcionários efetivos, alguns envolvem-se diretamente a um determinado exame, ou fazem parte do setor administrativo. No caso dos auxiliares de enfermagem que acabam por envolver-se com todos os exames, exceto o raio X que necessita de técnico especializado, foi realizado um rateio proporcional aos custos aplicados pela tabela SUS. Os credenciados são médicos especialistas contratados para analisar e realizar exames específicos como eletrocardiograma, teste de esforço, esofagogastroduodenoscopia e exames de ultra-sonografia. O custo gerado pelos credenciados, é de acordo com o número de exames prestados. A mão de obra terceirizada se diferencia da credenciada por uma questão legal: os credenciados são pessoas físicas contratadas para a realização dos exames e a mão-de-obra terceirizada são empresas que prestam os mesmos serviços. Os custos de ambos foram alocados diretamente conforme a prestação de serviços em cada tipo de exames realizado.

Esta informação foi obtida junto ao setor de contabilidade de custos que possui a relação de pagamentos efetuados e a identificação do pagamento com o serviço prestado.

Na tabela 6 encontra-se também a alocação de outros custos para cada exame realizado no Centro de Diagnose. Estes dados referem-se a custos com reformas, água e esgoto, consertos em equipamentos médicos e ambulatoriais, ligações de telefones fixos, manutenção predial, serviços administrativos diversos, depreciação de bens do Centro de Diagnose e consumo de energia elétrica. Desta vez, fez-se o levantamento junto a dois funcionários do Centro para relacionar os equipamentos e móveis ali existentes, estimou-se um tempo de vida útil de cada bem e fez-se o levantamento de valores destes junto a relatórios existentes no setor de contabilidade de custos. Diante disto foi calculado o valor de depreciação anual de cada bem. Para o cálculo da energia elétrica, juntamente com os mesmos dois funcionários do Centro, fez-se uma estimativa do tempo de utilização diária e/ou semanal de cada equipamento elétrico, multiplicou-se pelo consumo médio por hora informado no próprio equipamento e então através de um custo estimado de R\$ 0,24 por Kw/h, chegou-se ao resultado final.

Tabela 6 – Custos com material de consumo, mão-de-obra e outros custos

Exame	Mat Consumo	Mão-de-Obra	Outros Custos
Eletrocardiograma	R\$ 3.618,38	R\$ 67.336,09	R\$ 1.565,09
Teste de esforço	R\$ 2.465,94	R\$ 28.387,48	R\$ 2.003,44
Eletroencefalografia	R\$ 1.120,27	R\$ 4.989,70	R\$ 5.813,51
Ecocardiograma	R\$ 815,87	R\$ 3.633,92	R\$ 683,28
Esofagogastroduodenoscopia	R\$ 6.636,68	R\$ 102.786,92	R\$ 2.744,11
Espirometria	R\$ 34,96	R\$ 155,71	R\$ 2.720,21
Biópsia de parede abdominal	R\$ 190,19	R\$ 847,11	R\$ 409,53
Helicobacter pylori pesq. direta	R\$ 697,83	R\$ 3.108,14	R\$ 409,53
Ultra-sonografia	R\$ 7.260,80	R\$ 65.347,44	R\$ 18.273,12
Raio X	R\$ 36.767,98	R\$ 58.451,42	R\$ 26.028,63
Setor administrativo	R\$ 5.349,23	R\$ 62.245,66	R\$ 9.510,74
Total	R\$ 64.958,13	R\$ 397.289,59	R\$ 70.161,19

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde.

Na tabela 6 pode-se verificar os custos por exame com material de consumo, mão-de-obra e outros custos, onde fica claro que o exame de raio X apresentou custo mais elevado quanto aos materiais de consumo utilizados e quanto aos outros custos, enquanto que para a mão-de-obra especificamente tem-se a esofagogastroduodenoscopia com maior custo. Também se destacaram os exames de eletrocardiograma, ultra-sonografia e raio X, em se tratando do valor elevado dos custos com mão-de-obra. Ainda se verifica, que o setor administrativo demanda quase 16% do custo total com mão-de-obra.

A tabela 7 apresenta todos os custos levantados no Centro de Diagnose, um percentual do custo total por exame, a quantidade de exames realizados no ano de 2006 pelo Centro e o custo médio unitário.

Os exames que apresentaram maiores custos totais foram o de raio X, que representa 31,71%, o de esofagogastroduodenoscopia com 22,68% e o de ultra-som com 18,83%. Apesar de terem sido realizados 5.620 exames de eletrocardiograma, o seu custo total encontra-se na quarta colocação entre os custos mais elevados.

Tabela 7 – Custo por exame do Centro de Diagnose

Exame	Custo total	Percentual custo total	Qtd	Custo médio un.
Eletrocardiograma	R\$ 77.200,02	14,50%	5.620	R\$ 13,74
Teste de esforço	R\$ 36.046,63	6,77%	619	R\$ 58,23
Eletroencefalografia	R\$ 13.372,57	2,51%	491	R\$ 27,24
Ecocardiograma	R\$ 6.188,42	1,16%	198	R\$ 31,25
Esofagogastroduodenoscopia	R\$ 120.752,43	22,68%	1.114	R\$ 108,40
Espirometria	R\$ 2.956,09	0,56%	125	R\$ 23,65
Biópsia de parede abdominal	R\$ 1.692,84	0,32%	64	R\$ 26,45
Helicobacter pylori pesq. direta	R\$ 5.118,15	0,96%	801	R\$ 6,39
Ultra-sonografia	R\$ 100.273,40	18,83%	2.690	R\$ 37,28
Raio X	R\$ 168.808,34	31,71%	16.383	R\$ 10,30
Total	R\$ 532.408,89	100 %	28.105	

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde.

Destacam-se os exames de raio X, esofagogastroduodenoscopia, ultra-som e eletrocardiograma com um custo total anual superior a R\$ 70.000,00. Os exames de helicobacter pylori pesquisa direta, a biópsia de parede abdominal, a espirometria e o ecocardiograma pouco saíram da base, sendo que o custo não chegou a R\$ 10.000,00 por ano. A eletroencefalografia representa 2,51% do custo total do Centro de Diagnose, com um valor anual de R\$ 13.372,57.

Em relação aos custos unitários, percebe-se que o exame de Esofagogastroduodenoscopia teve o maior custo R\$ 108,40 seguido pelo Teste de Esforço com custo unitário de R\$ 58,23. Os exames que obtiveram o menor custo unitário foram Helicobacter pylori pesq. Direta com R\$ 6,39 e Raio X com R\$ 10,30 como custo médio.

Na tabela 8 são mostrados os valores de comparação com os custos encontrados, que foram apurados considerando o número de exames realizados em 2006 pelo Centro de Diagnose, com base nos valores da tabela SUS. Com isso, pode-se estabelecer um custo total por exame, com base na tabela SUS, de modo a comparar com o custo total levantado pelo Centro de Diagnose. Tendo em vista que o exame de raio X pode ser realizado de 66 formas diferentes pelo Centro, e que no ano de 2006 foram realizados 16.383 exames, de 52 forma diferentes (dentre estes: da bacia, da coxa, da perna, do calcâneo, etc). Para o levantamento do custo unitário médio, apurou-se o custo total dos exames de raio X e dividiu-se pelo número total de realizações no ano. A mesma prática foi realizada para estabelecer o custo unitário médio de ultra-som, pois este pode ser praticado de 13 formas diferentes pelo Centro de Diagnose, e no ano de 2006 foram realizados 2.690 exames de 9 formas diferentes. Na mesma tabela encontram-se também os custos totais dos exames realizados pelo Centro de Diagnose em 2006, multiplicados pelo custo unitário dos exames praticados pela tabela CBHPM (Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos).

A tabela CBHPM é normalmente utilizada pelos profissionais da saúde como base para cobrança dos serviços prestados. O objetivo de se mostrar os valores com base nesta tabela é que os valores praticados pela tabela SUS são valores baixos e, por este motivo, muitos profissionais não aceitam realizar determinados exames e receber com base nos preços

da tabela SUS. Mostrando-se os valores da tabela CBHMP, que é uma tabela com valores mais aproximados pelos praticados normalmente pelo mercado, pode-se comparar o custo dos exames realizados pelo Centro de Diagnose com estes, fornecendo uma base melhor para comparação.

Tabela 8 – Comparativo entre as tabelas

Exame	Centro Diagnose	Tabela Sus	CBHPM
Eletrocardiograma	R\$ 77.200,02	R\$ 17.984,00	R\$ 185.122,80
Teste de esforço	R\$ 36.046,63	R\$ 12.256,20	R\$ 20.389,86
Eletroencefalografia	R\$ 13.372,57	R\$ 5.567,94	R\$ 19.149,00
Ecocardiograma	R\$ 6.188,42	R\$ 4.055,04	R\$ 25.344,00
Esofagogastroduodenoscopia	R\$ 120.752,43	R\$ 32.985,54	R\$ 147.694,12
Espirometria	R\$ 2.956,09	R\$ 173,75	R\$ 5.750,00
Biópsia de parede abdominal	R\$ 1.692,84	R\$ 945,28	R\$ 2.855,04
Helicobacter pylori pesq. direta	R\$ 5.118,15	R\$ 3.468,33	R\$ 10.949,67
Ultra-sonografia	R\$ 100.273,40	R\$ 36.087,54	R\$ 123.726,16
Raio X	R\$ 168.808,34	R\$ 182.743,66	R\$ 343.358,22
Total	R\$ 532.408,89	R\$ 296.267,28	R\$ 884.338,87

Fonte: Dados da pesquisa, tabela SUS e tabela CBHPM.

Diante do comparativo dos custos totais entre as três tabelas, pode-se analisar que na realização de todos os exames, exceto raio X, o custo apresentado pelo Centro de Diagnose é sempre mais alto se comparado aos valores obtidos pela tabela SUS, enquanto que a tabela CBHPM sempre apresenta valor superior ao realizado pelo Centro de Diagnose. Destaque para os custos do exame de eletrocardiograma, onde os dados sugeridos pela tabela CBHPM são superiores ao dobro do praticado pelo Centro. O custo do exame de esofagogastroduodenoscopia operado pela tabela SUS, é cerca de quase quatro vezes inferior ao realizado pelo Centro de Diagnose.

E ainda ao apresentar o custo do exame de espirometria praticado pelo Centro de Diagnose, tem-se que o sugerido pela tabela SUS é quase que irrisório, pois equivale a pelo menos dezesseis vezes a menor. Diferente de todos os outros, o custo total do exame de raio X praticado pelo Centro de Diagnose, apresentou-se inferior às outras duas tabelas, sendo que para a tabela CBHPM, representa menos que a metade.

De acordo com o gráfico, pode-se notar que em todos os exames, a tabela CBHPM apresentou um custo total superior, principalmente nos exames de raio X e eletrocardiograma, onde a discrepância para com as outras tabelas é maior. Nos exames de ultra-som e esofagogastroduodenoscopia, tem-se que os custos da tabela CBHPM e dos realizados pelo Centro de Diagnose encontram-se bastante próximos, enquanto que o sugerido pela tabela SUS está bem inferior. Os demais exames apresentaram-se com custos próximos uns dos outros, na comparação das tabelas, sendo que a tabela SUS sempre representa o menor custo.

6 Considerações finais

Através da pesquisa realizada, ao focar o lado financeiro pode-se levantar que com exceção dos exames de raio X, todos os outros poderiam ser terceirizados, desde que fosse utilizada a tabela SUS como base para o pagamento. Deste modo, o governo municipal obteria redução de custos, sobrando recursos para serem aplicados para o melhoramento de outras áreas da saúde pública, ou inclusive na ampliação do volume de exames, caso fosse necessário.

Entretanto, não se pode também observar somente o lado financeiro, deve-se considerar que o fato da terceirização poderia gerar desconforto para os pacientes, pois

atualmente todos os exames concentram-se no mesmo estabelecimento (Centro de Diagnose) que se localiza ao lado do Ambulatório de Especialidades Central onde os pacientes realizam as consultas médicas. Com uma possível terceirização, ocorreria que os exames seriam feitos em locais diferentes, obrigando os pacientes a deslocarem-se para um ou outro ponto da cidade, de acordo com o exame em questão.

Também se deve observar que apesar dos custos da maior parte dos exames apresentaram-se superiores aos da tabela SUS, tem-se que mesmo terceirizando-os, ainda haveria a maior parte dos custos administrativos do Centro de Diagnose, o que no final poderia ser menos interessante. Deve-se considerar também que muitos prestadores de serviço trabalham com valores bastante superiores aos da tabela SUS, e possivelmente se negariam a operar com esta.

O levantamento dos custos leva a refletir sobre o exame de raio X que demonstrou que apesar de exigir pessoal especializado, possuir equipamentos de valor elevado e materiais de consumo com preços altos, demonstrou-se que o custo encontrado foi inferior aos praticados pela tabela SUS, o que mostra que neste caso a terceirização realmente não seria vantajosa.

A comparação realizada demonstrou que os 28.105 exames realizados pelo Centro de Diagnose no ano de 2006, se tivessem sido realizados com base na tabela SUS, poderia ter gerado uma redução de custos superior a R\$ 230.000,00, ou seja, esse valor representa mais de 40 % do custo obtido no ano de 2006 pelo Centro. Este montante poderia ser destinado para outros fins na área da saúde.

Esta pesquisa não teve por objetivo esgotar o assunto, mas poder contribuir com os estudos de custos na área pública, a fim de se tornar uma base para pesquisas mais avançadas no futuro, contribuindo, desta forma, com o progresso da ciência, considerando que ainda são poucas as publicações científicas a respeito.

Por final, ressalta-se a importância da realização da Gestão de Custos na área pública, não somente para cumprir a atual legislação, mas principalmente para a maior eficácia na utilização dos recursos públicos, podendo trazer um melhor retorno aos contribuintes e um maior controle financeiro.

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.; 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.

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

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

ASSOCIAÇÃO MÉDICA BRASILEIRA, Classificação brasileira hierarquizada de procedimentos médicos 4.ed. Disponível em: <http://www.amb.org.br/cbhpm_4edicao.php3>. Acesso em: 17 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.

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.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 14. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de casos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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.