

O custo do Programa de Saúde a Família: um estudo de caso no Município de Sapé/PB

Eliedna de Sousa Barbosa (UnB/UFPB/UFRN) - eliedna.barbosa@gmail.com

Thaiseany de Freitas Rêgo (UnB/UFPB/UFRN) - thaiseany@hotmail.com

Isabelle Carlos Campos Rezende (UFPB/UnB/UFRN) - isabelle_1236@hotmail.com

Resumo:

O PSF funciona como uma estratégia pública, prioritária do Ministério da Saúde, que é utilizada para organizar a atenção básica a saúde, e trata-se de uma proposta do governo federal implantada em todo o país. Desta forma, no atual cenário político, econômico e social, esse programa vem chamando a atenção dos gestores e da sociedade, que primam pela prestação de serviços de qualidade em que a utilização dos recursos deve se dá de forma condizente com a finalidade do programa. Contudo, o objetivo do presente artigo consiste em analisar se os recursos transferidos pelo governo federal, através do SUS ao PSF do Município de Sapé/PB são suficientes para atender satisfatoriamente as necessidades da população do município, considerando-se, o custo de provê-lo. Dessa forma, se determinou o custo por equipe do PSF e o custo por famílias atendidas, utilizando-se da aplicação do ABC, nos exercícios que englobam os anos de 2005 e 2006. Com isso, o presente estudo revelou que o município arcou no exercício de 2005, com 42,23% de recursos próprios, e em 2006 com 46,01%. Percebeu-se ainda, que o custo por equipe do PSF foi da ordem de R\$ 95.730,69 em 2005, e de R\$ 98.513,57 em 2006. Já o custo unitário por família atendida foi de R\$ 16,67 em 2005, e de R\$ 17,04 em 2006, ou seja, os recursos recebidos através das transferências realizadas pelo governo federal se mostram cada vez mais insuficientes para atender a demanda de serviços requerida pela sociedade quanto ao PSF.

Palavras-chave: Custos. ABC. Programa Saúde da Família.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

O custo do Programa de Saúde a Família: um estudo de caso no Município de Sapé/PB

Resumo

O PSF funciona como uma estratégia pública, prioritária do Ministério da Saúde, que é utilizada para organizar a atenção básica a saúde, e trata-se de uma proposta do governo federal implantada em todo o país. Desta forma, no atual cenário político, econômico e social, esse programa vem chamando a atenção dos gestores e da sociedade, que primam pela prestação de serviços de qualidade em que a utilização dos recursos deve se dá de forma condizente com a finalidade do programa. Contudo, o objetivo do presente artigo consiste em analisar se os recursos transferidos pelo governo federal, através do SUS ao PSF do Município de Sapé/PB são suficientes para atender satisfatoriamente as necessidades da população do município, considerando-se, o custo de provê-lo. Dessa forma, se determinou o custo por equipe do PSF e o custo por famílias atendidas, utilizando-se da aplicação do ABC, nos exercícios que englobam os anos de 2005 e 2006. Com isso, o presente estudo revelou que o município arcou no exercício de 2005, com 42,23% de recursos próprios, e em 2006 com 46,01%. Percebeu-se ainda, que o custo por equipe do PSF foi da ordem de R\$ 95.730,69 em 2005, e de R\$ 98.513,57 em 2006. Já o custo unitário por família atendida foi de R\$ 16,67 em 2005, e de R\$ 17,04 em 2006, ou seja, os recursos recebidos através das transferências realizadas pelo governo federal se mostram cada vez mais insuficientes para atender a demanda de serviços requerida pela sociedade quanto ao PSF.

Palavras-chave: Custos. ABC. Programa Saúde da Família.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

Segundo informações do Ministério da Saúde (2008), o Sistema Único de Saúde (SUS), completa 20 anos em 2008, contudo, a sociedade brasileira costuma vê nos meios de divulgação em massa, diversas matérias que apresentam casos de hospitais superlotados, médicos mal pagos, médicos em greve, mau atendimento, entre outros problemas.

Diante desses fatos, percebe-se que muito tempo tem se passado e o caos da rede pública de saúde parece só aumentar, à medida que o sistema completa mais um ano, em contrapartida a esse entendimento o governo federal, com o intuito de amenizar os problemas com a rede pública de saúde, lança o Programa de Aceleração do Crescimento da Saúde, que prevê investimentos da ordem de R\$ 89 bilhões no setor até 2011.

Por sua vez, no ano de 1994 foi criado o Programa Saúde da Família (PSF), com o propósito de reorganizar a prática da atenção à saúde, priorizando as ações de prevenção, promoção e recuperação da saúde dos indivíduos que estão propensos as mazelas relacionadas à saúde, de forma integral e contínua, levando assim a saúde para mais perto da família dos brasileiros.

O atendimento do PSF é prestado na unidade básica de saúde ou no domicílio, pelos profissionais (médicos, enfermeiros, auxiliares de enfermagem e agentes comunitários de saúde) que compõem os grupos de Saúde da Família, e que visam proporcionar melhores condições voltadas à atenção básica, o que demonstra a necessidade crescente de mobilização das comunidades e dos gestores públicos para a perpetuidade dessa atividade.

Fundado em 1925, o Município de Sapé, encontra-se localizado a 40,9 km da cidade de João Pessoa, capital do Estado da Paraíba, mais precisamente na Mesorregião da Mata Paraibana e Microrregião de Sapé, e que de acordo com dados do IBGE (2008), possui uma população estimada em 46.363 pessoas, ocupando uma área total de 316 km². Tendo como principal atividade econômica a agricultura, com produção de cana-de-açúcar, inhame e a fruticultura, com o cultivo e exportação do abacaxi.

Assim, o que se verifica no município de Sapé é que estas atividades acabam atraindo as famílias da sede do município para a zona rural, o que torna fundamental e necessária a utilização do atendimento do PSF, pela comunidade que mora mais afastada da cidade, bem como a necessidade de formação de equipes de Saúde da Família que possam se deslocar até as regiões mais distantes, fato esse que motiva a escolha do referido município frente ao PSF, como objeto de estudo.

Dentro deste contexto, a questão que surge é se os recursos transferidos pelo SUS ao PSF do Município de Sapé/PB são suficientes para atender de forma satisfatória a população do referido município, considerando o custo de provê-lo. Para tanto, com o propósito examinar em termos da representatividade a contribuição do PSF para os custos de prover os serviços de atenção à saúde, se determinou o custo por equipe do PSF e o custo por famílias atendidas, utilizando-se da aplicação do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), nos exercícios que englobam os anos de 2005 e 2006.

Contudo, os dados necessários para a realização do presente estudo baseiam-se nas receitas e despesas do PSF, obtidos junto aos Balancetes Mensais do Município de Sapé/PB, disponibilizados no Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade (SAGRES) do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB), uma vez que, apenas os recursos transferidos pelo governo federal relativos ao PSF, encontram-se disponibilizados pelo Ministério da Saúde.

Desta forma, o presente estudo pretende contribuir com o processo de avaliação e acompanhamento do PSF, permitindo o monitoramento dos gastos, bem como identificando diferenças e semelhanças entre os valores transferidos para atender ao programa e o que é efetivamente gasto para realizar a atividade de forma satisfatória, estabelecendo alguns parâmetros importantes, de forma que o gestor possa viabilizar algumas alterações que poderão garantir maior universalidade e integralidade do programa.

2 Sistema de Custeio

Como são vários os métodos existentes, não se pode afirmar que um método seja melhor do que o outro, muito menos que um método possa substituir o outro. Assim, ao escolher um sistema de custeio, deve-se buscar compreender um conjunto de preceitos, que possam vir a atender a empresa, que seja funcional e que respeite a relação existente quanto ao custo-benefício.

Diante disso, cabe frisar, que um sistema de custeio não deve se configurar como um sistema singelo em demasia, a ponto de não gerar informações suficientes para o processo de tomada de decisão, nem ser complexo em demasia, a ponto de prejudicar a compreensão e assimilação de informações que possam vir a torna-se importantes para a tomada de decisão mais adequada.

Contudo, de acordo com Cooper e Kaplan (1999), os sistemas de custeio têm o propósito de estimar, o valor mais próximo do real dos processos, atividades e dos produtos e serviços destinados a atender as necessidades dos clientes atuais e potenciais, bem como a auxiliar na determinação do lucro da entidade, levando em consideração o seu *mix* de produção.

Complementando esse entendimento, Martins (2003) afirma que a aplicação de metodologias de custeio no nível de produção auxilia o gestor a determinar os custos a ser apropriado a cada atividade, produto ou serviço que esteja sendo executado pela empresa, de acordo com a sua natureza e especificidade dos processos de apropriação.

2.1 O Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O Custeio baseado em atividades ou custeio ABC (*Activity Based Costing*) é um método de custeio desenvolvido, pelos professores americanos Robert Kaplan e Robin Cooper, em meados da década de 80 na universidade de Harvard. Esse método está voltado à análise de custos de atividades, seus direcionadores, objetos de custos focado para um tratamento especial de custos indiretos e sua junção com o método UP – Unidade de Produção.

De acordo com Martins (2003, p. 87), o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Com isso, o método ABC não se limita à determinação do custo do produto ou serviço, uma vez que se trata de uma ferramenta que pode auxiliar os administradores, na gestão dos custos, por meio da identificação das atividades relevantes, atribuição dos custos às atividades, bem como da identificação e seleção dos adequados direcionadores de custos para alocação aos produtos ou serviços finais.

Para Nakagawa (2001), o ABC é um velho conhecido dos contadores tendo em vista, que há registros de sua utilização de forma arcaica, desde o ano de 1800, por sua vez, no Brasil ele só ficou conhecido em 1989, por meio do Departamento de Contabilidade e Atuarial da Universidade de São Paulo. Contudo, Catelli e Guerreiro (1995), caracterizam o ABC como um método de custeio por absorção melhorado e que não elimina as chamadas técnicas de rateio, que distorcem os resultados finais, ocasionando erros nas decisões gerenciais.

Segundo Nascimento (2001), o enfoque do ABC está centrado na análise e classificação dos custos dos produtos ou serviços por meio das atividades executadas no processo, estabelecendo com isso a relação entre a aplicação dos recursos e a produção de bens e serviços.

Para Cooper e Kaplan (1999), para se projetar e aplicar o ABC em uma empresa deve-se inicialmente proceder com a criação de um dicionário de atividades, no qual deve permitir a codificação, listagem e definição de cada uma das atividades executadas na produção de seus bens e serviços, bem como a consequente aplicação dos direcionadores de custos, porém, para organizá-lo é necessário, antes de tudo, que se conheça a fundo o chão de fábrica da entidade.

Ainda de acordo com Cooper e Kaplan (1999), as empresas procuram identificar as atividades executadas que estão sendo realizadas pela entidade (onde foi gasto), e observar onde estão sendo consumidos os recursos (o que foi gasto), para assim, relacionar os recursos gastos com os reais objetos de custos (produtos, serviços e clientes), uma vez que a principal função de uma atividade é a conversão dos recursos consumidos em produtos ou serviços prestados.

Todavia, após o processo de identificação de cada uma das atividades, o próximo passo é alocar a essas atividades os custos de todos os insumos ou recursos empregados para atingir seus fins, e esta aplicação dos custos indiretos ou gerais da empresa devem ser realizados de maneira precisa, medindo o uso efetivo dos recursos de cada atividade por meio dos direcionadores de custeio. Assim, torna-se possível realizar a análise estratégica dos custos de cada atividade executada dentro de uma entidade e os respectivos recursos consumidos na produção de seus bens ou serviços, pela adequada visão da relação de causa e efeito.

Em síntese, segundo Cooper e Kaplan (1999), o método ABC se baseia na premissa de que os recursos devem ser consumidos na execução das atividades e que os produtos consomem atividades, permitindo identificar aqueles que agregam ou não valor aos produtos e serviços. Por sua vez, esse método de custeio tem despertado o interesse e a atenção dos profissionais, acadêmicos e pesquisadores da área contábil, devido a sua capacidade em minimizar as distorções provocadas pela apropriação dos custos indiretos, e por conseguir revelar, por meio do rastreamento dos recursos consumidos, os verdadeiros custos dos produtos e serviços prestados.

Contudo, conforme afirma Leone (2000, p. 256), o interesse despertado pelo ABC nos profissionais que se utilizam da informação contábil, surge em função de cinco razões, conforme segue:

1. A evolução da tecnologia alterou a composição dos custos dos fatores de produção, tornando os custos indiretos mais significativos do que os custos da mão-de-obra direta;
2. A competição global determinou mudanças nos processos de produção e, conseqüentemente, nos modelos de administração;
3. A gerência necessitou de informações mais precisas quanto à redução de custos, às atividades que não acrescentam valor aos produtos e à determinação dos custos;
4. A multiplicidade de produtos diferentes e a diversidade de clientes;
5. O amplo uso de computadores eletrônicos, que veio a facilitar o controle automático da produção, a própria mudança nos processos operacionais e análises das atividades e seu custeamento.

Enfim, o método de custeio baseado em atividades (ABC) mostra então, como se formam os custos dentro das organizações, bem como o impacto que cada uma dessas atividades tem sobre a estrutura de custos da organização decorrente da eliminação, modificação ou criação de uma atividade.

2.2 O Custeio Baseado em Atividades (ABC) nos Gastos Públicos

Nos últimos anos, algumas contribuições foram geradas acerca da contabilidade de custos na área pública, o que tem chamada a atenção de pesquisadores como Serra e Gomes (2006), Magalhães et al (2006) e Mello (2006), todos presentes no XIII Congresso Brasileiro de Custos, e cujos estudos apresentam em comum a preocupação com o uso racional e eficiente dos recursos públicos. Contudo, de acordo com Slomski (2003) a contabilidade de custos na área pública é um assunto que se encontra ainda em sua fase “embrionária”.

Na realidade, o que se esperava é que os estudos nessa área já estivessem mais avançados, uma vez que desde o advento da Lei n°. 4.320/1964, que em 2008 completa 44 anos, a contabilidade pública encontra-se regulamentada no Brasil, já estando implícita a necessidade de conhecimento dos custos públicos de acordo com cada uma das atividades exercidas pelo Poder Público. Logo, muito tempo se passou desde o início da referida Lei, mas pouco se fez na prática acerca de levantamento de custeio dos gastos públicos.

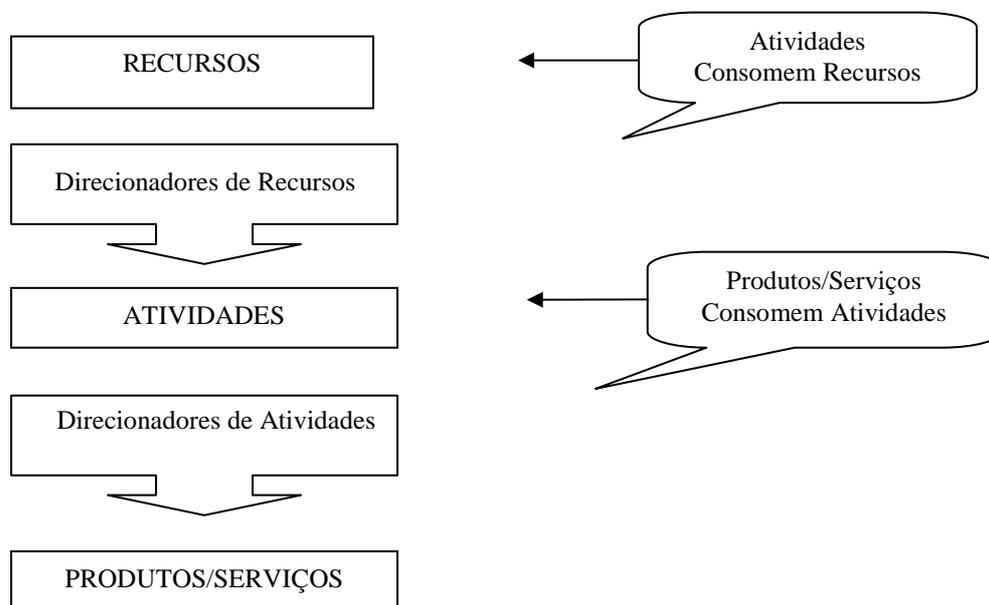
Entretanto, somente a partir da Lei Complementar n°. 101/2000, conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que se passou a dar uma maior ênfase ao desempenho dos gestores públicos, quanto à questão da maximização dos recursos financeiros de forma a atender satisfatoriamente os anseios da sociedade, o que também tem despertado a realização de discussões, pesquisas e levantamentos sobre o custeio dos gastos públicos.

Por sua vez, para Slomski (2005, p. 85):

O custeio baseado em atividades, certamente, é o que mais se aplica na entidade pública de administração direta, pois já é hábito nessas instituições a definição de

atividades, uma vez que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades.

Nesse contexto, a filosofia do ABC aplicada no setor público pode ser mais bem visualizada na Figura 1:



Fonte: Adaptado de Slomski, 2005.

Figura 1 – Filosofia do ABC para Entidades Públicas

Por sua vez, com a apresentação da Figura 1, que trata do método de custeio ABC aplicado ao serviço público, pode-se observar o seguinte:

- Os recursos para a realização das políticas, programas e atividades públicas que beneficiam a sociedade são todos os ativos disponibilizados em períodos anteriores e não consumidos e as Receitas Orçamentárias do período;
- Os direcionadores de recursos são as diretrizes orçamentárias estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO);
- As atividades equivalem às ações de governo realizadas para a produção de bens e serviços definidos na Lei Orçamentária Anual (LOA), e cujos direcionadores são os fatores que determinam a ocorrência de uma atividade;
- E, ainda, os produtos ou serviços é aquilo que a administração pública realiza como benefício à sociedade.

De acordo com Mauss (2008, p. 69), nos países em que foram obtidas informações sobre a utilização da contabilidade de custos na área pública, como EUA e Canadá, o método utilizado é o ABC.

Face ao exposto, um dos fatores que se pode extrair é que este ramo da contabilidade, ainda apresenta um campo de pesquisa vasta, que precisa ser mais bem explorado, em face de sua relevância para os gestores públicos, pesquisadores, profissionais e, principalmente, para sociedade que se configura como a principal beneficiária das atividades exercidas pelos Poder Público, e que se encontra cada vez mais atenta ao conhecimento e compreensão da utilização dos recursos públicos de forma racional.

3 Metodologia

Segundo Gil (1995) a metodologia é a parte mais complicada a ser desenvolvida em um estudo, haja vista que é nesse instante em que são descritos os processos a serem adotados para a sistematização e elaboração do trabalho, bem como onde devem ser apresentados os procedimentos, técnicas e tratamentos adequados.

Nesse contexto, para Lakatos e Marconi (2001) a metodologia representa um instrumento de comando, no qual devem ser apresentados os caminhos e práticas necessárias para se atingir o objetivo da pesquisa, devendo o mesmo ser elaborado com base no problema de estudo e obedecer a um adequado encadeamento de idéias.

O presente artigo trata-se de um estudo teórico-empírico, que partiu de uma análise exploratória baseada em estudos bibliográficos (livros, revistas, anais e sítios), bem como o levantamento das receitas e despesas do PSF do Município de Sapé/PB, extraído da base de dados do SAGRES, que se encontra alimentado pelo TCE/PB, e do sistema de contabilidade pública utilizado pela prefeitura do referido município, assim como as transferências de recursos do PSF disponíveis nos registros constantes no Ministério da Saúde, nos exercícios de 2005 e 2006.

Para tal, fez-se necessário realizar uma entrevista semi-estruturada com a Secretária de Saúde do Município de Sapé, a fim de entender o processo de funcionamento do PSF juntamente os recursos consumidos pelo referido programa, bem como receber outras informações necessárias para o adequado rastreamento dos custos indiretos, sendo a escolha desse município dada em função da disponibilidade e acessibilidade às informações necessárias para a realização do presente estudo.

Contudo, o presente trabalho caracteriza-se ainda como um estudo de caso, no qual se permite incorporar abordagens tanto quantitativas como qualitativas e diversas técnicas de observação, de obtenção de dados e de análise. Tendo como principais características realizadas a pesquisa em profundidade, a singularidade do município, a abrangência que engloba a caracterização demográfica, social e econômica, a quantidade de equipes de Saúde da Família e famílias usuárias do PSF, bem como o direcionamento a problemas detectados, com o objetivo de proporcionar aos pesquisadores maior compreensão do assunto.

Por fim, a metodologia de custeio do ABC foi utilizada para a determinação dos custos do PSF no Município de Sapé/PB, bem como o cálculo do custo por equipes do PSF e o custo por famílias atendidas, para com isso, poder comparar os recursos consumidos pelo município com as transferências advindas do Poder Público para o funcionamento do PSF, bem como avaliar a participação do Governo Federal na oferta desse tipo de serviço.

4 O Programa Saúde da Família – PSF no Brasil

Iniciado em 1994, o PSF foi proposto pelo Poder Público, no âmbito do governo federal aos municípios distribuídos pelo Brasil, com o propósito de implementar a atenção básica a saúde da população menos favorecida. Todavia, esse programa é tido como uma das principais estratégias de reorganização dos serviços públicos, bem como de reorientação das práticas profissionais existentes neste nível de assistência, que prima pela promoção da saúde, prevenção de doenças e reabilitação, e trazendo consigo complexos desafios a serem superados para consolidar-se enquanto programa de benefício social.

Percebendo a expansão do PSF e sua consolidação ao logo dos anos, como estratégia prioritária para a reorganização da atenção básica de saúde pública no Brasil, o governo federal emitiu a Portaria nº. 648/2006, na qual fica estabelecido que o PSF configura-se como uma estratégia prioritária do Ministério da Saúde para organizar a atenção básica, e que tem como um dos seus fundamentos, possibilitar condições de acesso universal e contínuo a serviços de saúde de qualidade.

Na mesma portaria ficou estabelecido também a implantação das Equipes de Saúde da Família, que deve ser composta por médico, enfermeiro, auxiliar de enfermagem (ou técnico de enfermagem) e agentes comunitários de saúde, e que possuem uma jornada de trabalho de 40 horas semanais, tendo os mesmos diversas atribuições, dentre as quais pode-se citar: participar do processo de territorialização e mapeamento da área de atuação da equipe; identificação de grupos, famílias e indivíduos expostos a riscos, inclusive aqueles relativos ao trabalho; atualização contínua dessas informações, priorizando as situações a serem acompanhadas no planejamento local; realizar o cuidado em saúde da população adscrita, prioritariamente no âmbito da unidade de saúde, no domicílio e nos demais espaços comunitários (escolas, associações, entre outros), quando necessário; bem como realizar a escuta qualificada das necessidades dos usuários em todas as ações, proporcionando atendimento humanizado e viabilizando o estabelecimento do vínculo; entre outras.

Por sua vez, vale frisar, que o PSF tem como ponto positivo a valorização dos aspectos que influenciam a saúde das pessoas fora do ambiente hospitalar, e tem produzido bons resultados nos principais indicadores de saúde das populações assistidas pelas equipes de Saúde da Família.

5 Custo do Programa Saúde da Família no Município de Sapé/PB

De acordo com os dados disponibilizados no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), bem como pelos dados coletados em entrevista semi-estruturada com o Secretário de Saúde do Município de Sapé o Programa Saúde da Família atende a 85% da população do município, que conforme dados do IBGE é de 46.363 pessoas, o que corresponde a 39.408 habitantes atendidos.

O atendimento oferecido pelo PSF é realizado de segunda a sexta-feira, entre os turnos da manhã e da tarde, sendo realizados por 19 (dezenove) equipes do PSF. Assim, transformando esses números em famílias atendidas, verifica-se que há uma média de 600 (seiscentas) famílias atendidas por cada equipe do PSF por mês, o que rende ao programa o número de 11.400 famílias atendidas mensalmente por equipe e um total de 136.800 famílias beneficiadas com o programa por ano.

Contudo, para a análise da atividade do PSF oferecido pelo Município de Sapé/PB aos seus moradores, a Secretaria de Saúde do Município, elencou a existência das seguintes tarefas essenciais à sua execução, conforme Quadro 1.

Execução	<ol style="list-style-type: none"> 1. Controlar os gastos com pessoal nas Equipes do PSF; 2. Abastecer os postos com medicamentos e materiais; 3. Transportar os médicos das Equipes do PSF para os postos; 4. Efetuar limpeza e conservação dos postos de atendimento; 5. Verificar o número de famílias atendidas pelo programa; 6. Controlar o número de Equipes do PSF; 7. Fornecer alimentação para as equipes do PSF; 8. Assumir os encargos sociais sobre os gastos com pessoal.
----------	---

Fonte: Entrevista com a Secretária de Saúde do Município de Sapé/PB.

Quadro 1 – Tarefas necessárias ao atendimento do PSF no Município de Sapé/PB (2005-2006)

De acordo com as tarefas relacionadas na execução foram identificados para estas os custos diretos e indiretos, conforme pode ser observado na Tabela 1:

Tabela 1 – Custos do Programa Saúde da Família do Município de Sapé/PB (2005-2006)

CUSTOS	2005		2006	
	VALOR (R\$)	%	VALOR (R\$)	%
CUSTOS DIRETOS	1.734.883,18	95,38%	1.758.957,92	93,97%
Despesas com Pessoal	1.496.362,86	82,27%	1.487.137,24	79,45%
Outros materiais de consumo	7.999,20	0,44%	9.852,00	0,53%
Equipamentos e material permanente	7.176,00	0,45%	5.915,00	0,32%
CAGEPA	8.179,46	0,45%	6.174,74	0,33%
SAELPA	5.498,06	0,30%	8.094,94	0,43%
Aluguel de imóveis	30.350,00	1,67%	31.640,00	1,69%
Medicamentos e Material médico	145.000,00	7,97%	170.000,00	9,08%
Serviços diversos (manutenção, conservação, limpeza, serviços bancários, etc).	34.317,60	1,89%	40.144,00	2,14%
CUSTO INDIRETO	84.000,00	4,62%	112.800,00	6,03%
Transportes da Equipe do PSF (Médicos)	43.200,00	2,38%	43.200,00	2,31%
Gastos com Alimentação das Equipes	40.800,00	2,24%	69.600,00	3,72%
CUSTO TOTAL	1.818.883,18	100,00%	1.871.757,92	100,00%
Custo por equipes do PSF	95.730,69	-	98.513,57	-
Custo por famílias atendidas	13,30	-	13,68	-

Fonte: Elaboração própria.

Analisando as informações contidas na Tabela 1, observa-se que os custos diretos apresentados foram assim classificados por se encontrarem diretamente alocados na atividade de manutenção do PSF prevista nas Leis Orçamentárias Anuais do Município de Sapé/PB, uma vez que se trata de dois exercícios, permitindo assim a sua identificação com maior facilidade. No entanto, para identificação dos custos indiretos fez-se necessário recorrer ao rastreamento dos mesmos para uma posterior identificação dos melhores direcionadores e adequada apropriação ao serviço de atendimento do PSF.

Deste modo, inicialmente, para rastrear o custo indireto com transportes das equipes do PSF, foi utilizado como direcionador o contrato de locação que a Prefeitura Municipal de Sapé/PB mantém para levar os médicos aos postos de atendimento, conforme dados apresentados pela secretaria de saúde do referido município, haja vista, que esse gasto não se encontrava devidamente alocado na atividade do PSF, mas sim junto com os demais gastos com transportes na secretaria de saúde, dificultando assim, a sua adequada identificação.

Em seguida, para rastrear o custo indireto dos gastos com alimentação das equipes do PSF, uma vez que as mesmas realizam as refeições nos próprios postos de saúde, foi utilizado como direcionador o valor do contrato de fornecimento de refeições, apresentado pela secretaria de saúde. E, ainda da mesma forma que os gastos com transporte, os gastos com refeições, também não se encontravam devidamente alocados as atividades exercidas pelo PSF, mas sim junto com os demais gastos, realizados com o fornecimento de refeições da secretaria de saúde, o que mais uma vez acaba dificultando a identificação dos mesmos.

Para tanto, no ano de 2005, o custo de cada uma das 19 (dezenove) equipes de PSF, existentes no município de Sapé/PB, foi da ordem de R\$ 95.730,69 (noventa e cinco mil, setecentos e trinta reais e sessenta e nove centavos), e o custo por família atendida foi de R\$ 13,30 (treze reais e trinta centavos).

Contudo, do ano de 2005 para o ano de 2006, percebeu-se um leve aumento nos custo do PSF, o que gerou um custo de R\$ 98.513,57 para cada uma das 19 (dezenove) equipes de PSF, e o custo por família atendida foi de R\$ 13,68 (treze reais e sessenta e oito centavos).

Vale ressaltar, que a verificação desse pequeno aumento nos custos do exercício de 2006 em relação ao de 2005, demonstra o quão é necessário e importante a utilização de sistemas de custeio, mesmo que sejam apenas para o acompanhamento e controle de resultados que possam vir a passarem despercebidos por não representarem valores tão relevantes.

Através do método de custeio ABC, apresentado na Tabela 1, foi possível identificar um ponto chave de grande relevância nessa pesquisa, a ausência na atividade do PSF dos custos com encargos sociais. Assim, em busca desses dados o que foi constatado, nos dois exercícios, foi um passivo trabalhista, gerando um aumento significativo nos custos do PSF do Município de Sapé/PB, como pode ser visualizado na Tabela 2:

Tabela 2 – Custos com encargos sociais do PSF do Município de Sapé/PB (2005-2006)

CUSTOS	VALOR (R\$)		VALOR ACUMULADO
	2005	2006	
Encargos Sociais (INSS)	329.199,83	327.170,19	653.370,02
Encargos Sociais (FGTS)	119.709,03	118.970,98	238.680,01
Encargos Sociais (PASEP)	13.176,00	12.582,00	25.758,00
TOTAL	462.084,86	458.723,17	917.808,03

Fonte: Elaboração própria.

Diante da Tabela 2, os encargos sociais (INSS, FGTS e PASEP) que são gerados sobre os gastos com pessoal das equipes do PSF, que conforme a Tabela 1 representa 82,27% em 2005 e 79,45% em 2006 dos custos totais com o PSF, acumula nos dois exercícios um passivo trabalhista da ordem de R\$ 917.808,03, o que acaba por onerar de forma significativa os custos de manutenção do PSF para o Município.

Logo, ao incorporar esse passivo aos custos do PSF o custo unitário for famílias atendidas passaria em 2005 de R\$ 13,30 para R\$ 16,67 e em 2006 de R\$ 13,68 para R\$ 17,04. Ou seja, a cada ano que se passa a manutenção do PSF se torna cada vez mais onerosa ao Município, e os recursos recebidos do Poder Público, através das transferências realizadas pelo governo federal, se tornam cada vez mais insuficientes.

6 Transferência do PSF para o Município de Sapé/PB em 2005 e 2006

A Prefeitura Municipal de Sapé/PB foi contemplada com a transferência automática de recursos financeiros advindos do governo federal, para o funcionamento do PSF, no montante de R\$ 1.317.600,00 (um milhão trezentos e dezessete mil e seiscentos reais) no exercício 2005, e de R\$ 1.258.200,00 (um milhão duzentos e cinquenta e oito mil e duzentos reais) em 2006.

Desta forma, pode-se observar uma diminuição de recursos transferidos do governo federal para o PSF que abarca uma ordem de R\$ 59.400,00 no exercício de 2006 em relação ao de 2005, conforme pode ser observado na Tabela 3.

Tabela 3 – Transferências do Governo Federal para o PSF do Município de Sapé/PB (2005-2006)

COMPETÊNCIAS	RECURSOS (R\$)	
	2005	2006
Janeiro	110.700,00	110.700,00

COMPETÊNCIAS	RECURSOS (R\$)	
	2005	2006
Fevereiro	110.700,00	110.700,00
Março	110.700,00	110.700,00
Abril	99.900,00	110.700,00
Mai	110.700,00	110.700,00
Junho	110.700,00	110.700,00
Julho	110.700,00	110.700,00
Agosto	110.700,00	110.700,00
Setembro	110.700,00	110.700,00
Outubro	110.700,00	81.000,00
Novembro	110.700,00	81.000,00
Dezembro	110.700,00	99.900,00
TOTAL	1.317.600,00	1.258.200,00

Fonte: Ministério da Saúde, 2008.

Os recursos totais apresentados na Tabela 3, se comparados com os custos totais da Tabela 1 e o passivo trabalhista da Tabela 2, nos revela que o município tem uma necessidade prover com recursos próprios, uma complementação significativa nos recursos oriundo do governo federal, para manter o PSF funcionando pelo menos de forma regular, conforme se apresenta na Tabela 4.

Tabela 4 – Recursos consumidos pelo PSF do Município de Sapé/PB (2005-2006)

CUSTO TOTAL	VALOR (R\$)	
	2005	2006
(+) Tabela 01	1.818.883,18	1.871.757,92
(+) Tabela 02	462.084,86	458.723,17
(=) TOTAL	2.280.968,04	2.330.481,09
(-) RECURSOS DO GOVERNO FEDERAL	1.317.600,00	1.258.200,00
(=) RECURSOS PRÓPRIO DO MUNICÍPIO	963.368,04	1.072.281,09

Fonte: Elaboração própria.

Logo, do total dos custos com o PSF no exercício de 2005, o município acaba por necessitar incorrer, com recursos próprios, um percentual de 42,23% dos gastos com a manutenção do programa. E, em 2006 esse percentual subiu 3,78 pontos, ou seja, para 46,01%, o que revela que os recursos repassados pelo governo federal não são suficientes para manter o programa, e que desta forma o gestor deverá atentar para a importância da utilização de um sistema de custeio, de modo que através dele possam ser identificados os pontos que podem ser melhorados e os gastos que podem ser minimizados sem a necessidade de perda da finalidade do PSF.

Desta forma, chega-se através da metodologia aplicada a uma informação que se mostra interessante, no sentido de que os gestores devem começar a atentar quanto aos reais custos necessários ao adequado funcionamento de um programa de governo. Podendo pesquisas desse tipo, chegar a servir de base para a análise de outros programas por diversas entidades.

7 Considerações Finais

Com o passar dos anos, percebe-se que o setor público, tem sofrido diversas modificações administrativas e gerenciais, que vêm sendo implantadas e aplicadas em

conjunto juntos aos órgãos do setor público, com o propósito de facilitar e aperfeiçoar a atuação dos gestores públicos junto à sociedade.

Desta forma, procura-se concentrar uma apuração mais consistente e precisa dos custos das atividades desenvolvidas pelo setor público, com o intuito de agregar valor ao processo gerencial, fornecendo informações que visem proporcionar uma utilização mais racional dos recursos, de modo a facilitar o desenvolvimento e o cumprimento das metas do setor, por meio da criação de indicadores que propiciem condições de mensuração do desempenho organizacional, e viabilize a construção de instrumentos de planejamento que possam vir a traduzir de forma satisfatória e clara, a objetividade dos programas e dos projetos de governo.

Assim, esta pesquisa apresentou idéias acerca da gestão de custos no setor governamental, especificamente o custeio baseado em atividades e a sua possibilidade de aplicabilidade no setor público. O objetivo deste estudo foi então, o de analisar se os recursos transferidos pelo SUS ao PSF do Município de Sapé/PB são suficientes para atender de forma satisfatória a população do referido município, considerando o custo de provê-lo. Para tanto, se determinou o custo por equipe do PSF e o custo por famílias atendidas, utilizando-se da aplicação do ABC, nos exercícios que englobam os anos de 2005 e 2006.

Contudo, os resultados alcançados demonstram que os recursos destinados pelo SUS ao PSF, no caso do Município de Sapé/PB, se apresentaram insuficientes para manutenção do programa, tendo o município que arca no exercício de 2005 com um percentual de 42,23% de recursos próprios, e em 2006 com 46,01%. Outro dado relevante constatado foi de que no ano de 2005, o custo de cada uma das 19 (dezenove) equipes de PSF, foi da ordem de R\$ 95.730,69, e o custo por família atendida foi de R\$ 13,30. Já em 2006, o custo foi de R\$ 98.513,57 para cada uma das 19 (dezenove) equipes de PSF, e o custo por família atendida aumentou R\$ 0,38, abarcando um total de R\$ 13,68.

De posse dessas informações, pode-se inferir ainda, que através do rastreamento dos custos, foi possível, identificar que os encargos sociais (INSS, FGTS e PASEP) que são gerados sobre os gastos com pessoal das equipes do PSF, acumulam nos dois exercícios um passivo trabalhista da ordem de R\$ 917.808,03, o que acaba por onerar ainda mais o custo de manutenção do PSF para o município. Com isso, ao incorporar esse passivo aos custos do PSF, o custo unitário por famílias atendidas salta de R\$ 13,30 para R\$ 16,67 em 2005, e de R\$ 13,68 para R\$ 17,04 em 2006.

Logo, ao se comparar os exercícios de 2005 e 2006, inferi-se que, a cada ano que se passa, a manutenção do PSF se torna cada vez mais onerosa para o Município de Sapé/PB, e que os recursos advindos do SUS, através das transferências realizadas pelo governo federal, se tornam a cada período, mais insuficiente para atender de forma satisfatória a população a ser beneficiada com o programa.

Face ao exposto, a relevância desse estudo centra-se na possibilidade de sanar as necessidades preeminentes do administrador em prestar contas à sociedade dos serviços que são operacionalizados e custeados com os recursos públicos, advindos dos pagamentos de impostos realizados pelos cidadãos e que vislumbram a melhoria dos serviços essenciais à sociedade. Por sua vez, espera-se que esse tipo de estudo contribua para que outros trabalhos venham a ser desenvolvidos junto aos 5.500 municípios, 26 estados e mais o Distrito Federal, que se encontram distribuídos pelo Brasil.

Referências

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000**. Brasília, DF: Senado, 2000.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Senado, 1964.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema “ABC – Activity Based Costing”. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, nº 91, p. 18-23, jan./fev. 1995.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. **The design of cost management systems: Text and Cases**. – New Jersey: Prentice Hall, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GOULART, Flávio A. de Andrade. **Experiências em saúde da família: cada caso é um caso?** Tese de Doutorado em Saúde Pública. Tese apresentada a Escola Nacional de Saúde Pública da Fundação Oswaldo Cruz. Rio de Janeiro, 2002, 387 p. (Tese de Doutorado).

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acesso em: 01 de jul. de 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, JR.; FERREIRA, José; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 27. ed. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1996.

MAGALHÃES, Elizete A. de, SILVEIRA, Suely de F. R., MOREIRA, Ney P., MAGALHÃES, Elenice M. de e SANTOS, Nálbia de A. Uma análise das metodologias de cálculo do custo por aluno das Instituições Federais de Ensino Superior. In: **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos**, Belo Horizonte, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, Cezar Volnei. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MELLO, Gleicilene S. **Sistema de Custos na Administração Pública: estudo da aplicação do método ABC em prefeituras de pequeno porte**. In: **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos**. – Belo Horizonte, 2006.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Departamento de Atenção Básica. Atenção básica e a saúde da família. Disponível em: <http://dtr2004.saude.gov.br/dab/atencaobasica.php>. Acesso em: 02 jul. de 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, Jonilton Mentos do. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SERRA, Sara A. E.; GOMES, Patrícia. **Apuramento dos Custos nas Autarquias Locais: aplicação prática**. In: Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte, 2006.

SISTEMA DE ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO DOS RECURSOS DA SOCIEDADE – SAGRES. Disponível em: http://controle.tce.pb.gov.br/sagresonline/sagres_online.php. Acesso em: 02 de jul. de 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA – TCE/PB. Disponível em: <http://www.tce.pb.gov.br>. Acesso em: 02 de jul. de 2008.