

Gestão de custos na administração pública: aplicação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório municipal de análises clínicas

André Graf De Almeida
JOSÉ ALONSO BORBA

Resumo:

O objetivo deste artigo é mostrar como a contabilidade de custos pode contribuir na administração pública, através da análise dos custos em um laboratório público, na perspectiva dos dois métodos tradicionais: o custeio por absorção e o custeio variável. Na avaliação dos resultados encontrados, através do custeio por absorção, chegou-se a um resultado negativo, ou seja, um déficit. Porém, com a aplicação do custeio variável, identificou-se que todas as áreas de exames analisadas apresentam uma margem de contribuição positiva, o que gera algumas possibilidades de tomada de decisão que dificilmente poderiam ser avaliadas, se não fossem aplicados ambos os métodos oriundos da contabilidade de custos.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Gestão de custos na administração pública: aplicação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório municipal de análises clínicas

André Graf de Almeida (Universidade do Vale do Itajaí - Brasil) andrealmeida@univali.br

José Alonso Borba (Universidade Federal de Santa Catarina- Brasil) jalonso@cse.ufsc.br

Resumo

O objetivo deste artigo é mostrar como a contabilidade de custos pode contribuir na administração pública, através da análise dos custos em um laboratório público, na perspectiva dos dois métodos tradicionais: o custeio por absorção e o custeio variável. Na avaliação dos resultados encontrados, através do custeio por absorção, chegou-se a um resultado negativo, ou seja, um déficit. Porém, com a aplicação do custeio variável, identificou-se que todas as áreas de exames analisadas apresentam uma margem de contribuição positiva, o que gera algumas possibilidades de tomada de decisão que dificilmente poderiam ser avaliadas, se não fossem aplicados ambos os métodos oriundos da contabilidade de custos.

Palavras chave: Custos, Governo, Pública, Laboratório, Saúde.

Área temática: Gestão de custos no setor governamental

1. Introdução

O objetivo básico das informações financeiras é ajudar alguém a tomar decisões. Esse alguém pode ser um presidente ou acionista de uma grande empresa, o administrador de um hospital ou de uma escola, o administrador de uma pequena empresa, o prefeito de uma cidade, enfim, todos os envolvidos no processo de gestão de qualquer tipo de organização. O acesso a essa informação pode propiciar ao seu usuário, tomadas de decisão mais seguras e mais condizentes com a realidade financeira.

Com o advento da revolução industrial, as informações contábeis evoluíram e surgiu a contabilidade de custos, inicialmente voltada a calcular um valor para os produtos que antes eram manufaturados em processos artesanais e, naquele momento, estavam passando pelos processos produtivos nas indústrias.

A contabilidade, através das informações de custos, procura informar não só o custo dos produtos fabricados e dos serviços prestados, destinados à venda, como também, o custo das atividades internas necessárias para a manutenção das organizações.

Hoje, há a necessidade de se obter informações de custos em todo tipo de organização, na indústria, no comércio, na prestação de serviços, nas organizações sem fins lucrativos, em todas as áreas de atuação e, inclusive, no âmbito governamental. As organizações privadas que prezam pela melhor utilização possível dos recursos financeiros utilizam as informações de custos para aproveitarem esses recursos de uma forma mais eficiente. As organizações públicas também podem se aproveitar destas técnicas.

Esta pesquisa teve por objetivo mostrar a importância da aplicação das técnicas de custos na administração pública direta, ao analisar os custos do Laboratório Municipal de Análises Clínicas do município de Balneário Camboriú SC, através das perspectivas das duas formas tradicionais de custeio: O custeio por absorção e o custeio variável.

Os dados trabalhados correspondem à movimentação de todo o ano 2002 do laboratório municipal, obtidos na Secretaria da Saúde do município de Balneário Camboriú SC. Na realização desta pesquisa, de caráter predominantemente quantitativo, além da análise documental, foram utilizadas informações provenientes de observação participante e de consultas não estruturadas, realizadas com os profissionais da área, que forneceram as informações técnicas sobre a atividade laboratorial, e também com profissionais de outros setores da secretaria, tais como: do Setor de Almoxarifado, que forneceu dados sobre os materiais consumidos; do Setor de Controle e Avaliação, que mantém informações sobre a produção e receita da Secretaria da Saúde; do Setor de Recursos Humanos que forneceu dados sobre valores pagos aos funcionários e do Setor de Contabilidade quando foram necessárias leis e normas específicas da contabilidade pública. O tratamento e análise dos dados foram realizados sob a ótica das técnicas da contabilidade de custos com auxílio do *software Microsoft Excel*.

2. Custos em organizações públicas e de saúde pública

Para as organizações públicas, pode-se observar que existe a exigência da implantação de sistemas de custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que é uma lei que veio impor normas mais rígidas para a administração pública, com o objetivo de contribuir na questão da eficiência e da moralidade. Esta lei, (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: “*A Administração Pública manterá sistemas de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*” (o grifo é nosso).

A Constituição Federal, também reforça a idéia de uma administração pública gerencial quando menciona em seu artigo 37 que a administração pública, de uma forma geral, *obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade publicidade e eficiência*, e em seu artigo 70 menciona também, *a questão da economicidade e da necessidade da existência dos controles internos*. (o grifo é nosso).

Porém, não se trata somente de uma questão de cumprimento à exigência legal, as técnicas da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial podem auxiliar de forma bastante útil os gestores dessas organizações a tomarem melhores decisões e melhorarem o controle interno, conforme a opinião de autores renomados.

Horngren et all.(2004), lembram que quase todas as organizações sem fins lucrativos, tais como hospitais, escolas, bibliotecas, museus e agências governamentais são também organizações de serviços. Os gestores e contadores dessas organizações têm muito em comum com suas contrapartes em organizações com fins lucrativos porque há dinheiro a ser ganho e gasto, orçamentos a serem preparados e observados, a necessidade de sistemas de controles e a obrigação de usar os recursos sabiamente.

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 ainda 3- realizar empréstimos. Nestes casos, com o

aumento dos custos, procura-se uma forma de conseguir mais receitas, quando se deveria tentar reduzir ou racionalizar as despesas.

O mesmo autor afirma, ainda, que a utilização dos conceitos de custo pelas organizações governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a conseqüente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão e ainda servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle.

No combate a idéia de alguns críticos que afirmam que a contabilidade de custos não teria serventia para as organizações governamentais, em função de existir a obrigatoriedade da prestação dos serviços, mesmo que seja deficitário, Leone (2001), afirma que o fato da prestação de alguns serviços públicos serem de caráter obrigatório, não diminui a importância da implantação da contabilidade de custos, ela não serve somente para verificar a viabilidade da manutenção de tais serviços, mas para controlar e comparar o custo da prestação dessa mesma atividade, como por exemplo, em períodos diferentes; ou através da quantidade de serviços prestados comparar o custo, mais no sentido de controle, para verificar se não há desperdícios, perda ou roubo de material em alguns casos, ou ociosidade em outros. Se o serviço for deficitário, a contabilidade de custos pode demonstrar até que ponto ele é deficitário e até que ponto poderia se empregar outros meios mais baratos para realizá-los, além do fato que saber o custo das atividades realizadas serve para realização do planejamento e do orçamento público.

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 com qualidade adequada.

Conforme Miola (2001), embora existam muitos comentários a respeito das modificações realizadas pela L.R.F., a questão dos custos na área pública é ainda um aspecto pouco valorado, e, também comenta que sem se desconsiderar que tais procedimentos já são adotados em alguns organismos, é fora de dúvida que essa prática está longe de constituir uma “cultura administrativa”. O mesmo autor critica também, que é necessário ter “vontade política” para que sejam implantados os sistemas de custos.

O fato do conhecimento e divulgação do perfil dos dispêndios públicos, sob a ótica de uma contabilidade de custos, além de ser imprescindível como instrumento de gestão e planejamento, pode também permitir o necessário controle por parte dos parlamentos, dos tribunais de contas, do ministério público, das organizações e inclusive dos cidadãos, também é mencionado por Miola.

A realização da gestão de custos na administração pública pode proporcionar muitos benefícios relacionados com a melhor aplicação dos recursos, quando orientada ao controle e à tomada de decisão. Na questão do controle, ela pode ser um poderoso instrumento para verificar questões referentes a desperdício, roubo ou má utilização desses recursos. Na questão da tomada de decisão, pode produzir informações importantes quando fornece dados sobre o custo das atividades realizadas, que poderão permitir decisões do tipo, terceirizar ou não, atividades que podem ter esta prerrogativa.

Quando se trata de saúde pública a situação é ainda mais complicada em função do fato da área da saúde ser carente de técnicas de custos, não somente no âmbito governamental, mas também na área privada.

Beulke & Bertó (1997), pioneiros na apuração de custos na área da saúde no Brasil, afirmam que as características dessa área tornam esta tarefa complexa face aos inúmeros empreendimentos realizados dentro de uma única organização, e também que a maior parte das instituições de saúde no país desconhece sua estrutura de custos.

Os mesmos autores afirmam ainda, que grande parte dos serviços de saúde é prestada aos convênios particulares e ao governo, onde se pratica preços pré-fixados para cada tipo de serviço, o que, neste caso, torna a tarefa de apuração de custos ainda mais necessária.

A contabilidade pública, da forma que é realizada atualmente, está dirigida a fornecer informações da mesma forma que a contabilidade financeira fornece nas empresas, ou seja, o enfoque é mais voltado para os usuários externos - que no caso são o Tribunal de Contas e o Poder legislativo. Os usuários internos não se sentem motivados a interpretar as informações fornecidas pela contabilidade pública em função da complexidade da forma de apresentação, que exige conhecimentos técnicos para sua interpretação e, também, por esta não fornecer algumas informações importantes que sirvam de base para certas tomadas de decisão.

A contabilidade de custos aplicada na administração pública destina-se a preencher este espaço ao fornecer informações que mostrem de um outro ângulo de visão, os custos e o retorno sobre determinados investimentos de forma que sejam facilmente entendidas.

Na área da saúde pública este tipo de controle se faz ainda mais necessário, porque além de ser uma área que consome um montante grande de recursos, as verbas são repassadas de acordo com a produção de cada Secretaria Municipal da Saúde, onde os setores que prestam serviços ao público devem registrar os atendimentos realizados para que o Governo Federal faça o repasse das verbas de acordo com os números de procedimentos (serviços realizados) orçados, aplicando tabelas próprias, com “preços” pré-fixados e ainda, obedecendo a tetos financeiros estabelecidos, de acordo com a população do município.

No ano de 2004, o governo federal repassou aos municípios de todo o Brasil, mais de R\$ 628 bilhões para serem aplicados na área da saúde conforme informações obtidas do Datasus (2005). Pode-se imaginar o quanto poderia ser economizado se todos estes recursos fossem gerenciados com o auxílio das técnicas da contabilidade de custos.

Porém, além destas questões de ordem filosófica colocadas pelos autores citados, nota-se uma lacuna na área das ciências sociais, no que diz respeito a estudos, pesquisas e publicações científicas sobre gestão de custos na esfera governamental e em consonância com isso, aplicações práticas, se existem, são pouco divulgadas.

Observando as publicações a respeito, nota-se que em sua maioria, elas apresentam técnicas voltadas para a aplicação na área privada, quase não mencionando as organizações públicas, deixando os administradores destas, sem informações e técnicas suficientes para dar o devido cumprimento à lei, e quando se trata de organizações de saúde pública, a situação é ainda pior.

Ao se analisar as publicações existentes em alguns dos meios que possuem maior pontuação, segundo o documento orientador 2001-2003 da CAPES, pôde-se verificar que são poucos os artigos científicos divulgados a respeito da aplicação das técnicas de custos na área da saúde pública.

O IX Congresso Brasileiro de Custos dedicou uma área específica voltada a artigos enfocando custos na área da saúde em geral, já o X Congresso, dedicou uma área específica a artigos enfocando custos na área pública em geral. Em ambos, foram encontrados 14 artigos que possuem referência a custos na área pública, sendo que 8 se referem a área da saúde pública e destes, 3 se referem a custos em laboratórios públicos. Na oitava edição deste mesmo

congresso, existe uma área dedicada a mensuração e gestão de custos no setor público, nas empresas governamentais e nas entidades sem fins lucrativos conjuntamente, sendo apresentados 8 artigos voltados a estas áreas, destes, 2 são voltados ao terceiro setor e 6 referem-se à área pública, porém apenas 3 referem-se a aplicação de técnicas de custos na área pública, o restante referem-se a indicadores de desempenho, redução de custos e outras análises. Nas edições anteriores, nota-se poucas referências de artigos à área pública e área da saúde, dos que existem, a maioria são voltados a área hospitalar.

No ENAMPAD 2003 foram encontrados 2 artigos desenvolvendo custos para a área pública, sendo apenas 1 que faz menção a custos na área da saúde pública.

No 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade e na RAE - Revista de Administração em suas edições dos anos 2003 e 2004 não foram encontrados artigos voltados a custos na área pública ou na área da saúde pública.

Mesmo na RAP – Revista de Administração Pública, em suas edições dos anos 2002, 2003 e 2004 foi encontrado somente 1 artigo sobre custos na área pública, voltado a área da educação.

Como se pode observar são poucos os artigos publicados que se referem a custos na área pública. Destes, os poucos que existem na área da saúde pública são voltados a custos em hospitais, sendo encontrados apenas 3 artigos que relatam estudos em laboratórios públicos de análises clínicas, todos no X Congresso Brasileiro de Custos.

3. O desenvolvimento da pesquisa

Como foi colocado, na administração pública a contabilidade de custos ainda é uma atividade pouco praticada, não tendo portanto, teorias próprias desenvolvidas. Sendo assim, nesta pesquisa foram utilizados os mesmos conceitos de apuração custos aplicados à área privada, extraídos de autores que focam seus trabalhos nesta área.

Através de um estudo de caso que visa realizar a apuração dos custos no Laboratório Municipal de Análises Clínicas de Balneário Camboriú, este trabalho pretende fornecer alguma contribuição para a implantação da gestão de custos na atividade governamental, especialmente nas secretarias municipais da saúde e, desta forma, suscitar nos administradores públicos, o interesse pela área ao mostrar a importância desta atividade na gestão.

3.1. Sobre a atividade de prestação de serviços públicos de análises clínicas no município de Balneário Camboriú SC

O Laboratório Municipal de Análises Clínicas de Balneário Camboriú, simplesmente chamado de “laboratório municipal” neste trabalho, é um órgão vinculado à Secretaria da Saúde deste Município, que vem constantemente sendo ampliado em função da crescente demanda proporcionada pelos usuários do Sistema Único de Saúde – SUS.

Além do laboratório público, os usuários podem contar, também, com os laboratórios particulares conveniados, que atendem os contribuintes e cobram posteriormente da Secretaria da Saúde, pelos exames realizados, obedecendo a uma quota pré-determinada.

De posse da requisição emitida por médico da rede pública, o contribuinte pode escolher entre realizar o exame em um dos laboratórios conveniados ou no Laboratório Municipal.

Estes exames são agrupados de acordo com a sua natureza técnica em setores, chamados pelos bioquímicos de “bancadas”, conforme a seguir:

1. Bancada de análises **anátomo-patológicas** que realiza **três** tipos de exames que buscam alterações nas células, tais como o exame preventivo de câncer de colo de útero e outros.

2. Bancada de **bioquímica** que busca através de **trinta e seis** tipos de análises sanguíneas detectar alterações nos níveis de diversas substâncias tais como: glicose e colesterol.
3. Bancada de **endocrinologia** que realiza mais **oito** tipos de análise sanguínea para detectar alterações dos níveis hormonais tais como: prolactina, hormônio de crescimento, estradiol, etc....
4. Bancada de **hematologia** que entre **vinte** tipos de exames diferentes, realiza um bastante conhecido, o hemograma, que mostra alterações na celularidade sanguínea, anemias, leucemias, etc....
5. Bancada de **imunologia** na qual se realizam **vinte** tipos de exames diferentes nos quais encontram-se marcadores que mostram patologias tipo hepatites, doenças auto-imunes, etc....
6. Bancada de **microbiologia** que realiza **quatorze** tipos de exames voltados para a detecção de infecções através da identificação bacteriana ou fúngica.
7. Bancada de **parasitologia**, a qual, através de **quatro** tipos de análises das fezes, encontram-se diversas parasitoses intestinais.
8. Bancada de **urinálise** que através de **dois** simples exames de urina, detecta infecções das vias renais e urológicas e realiza o teste de gravidez.

Nestas “bancadas” são produzidos no total, **107 (cento e sete)** tipos de análises diferentes. Porém, são realizadas também outras atividades:

9. A **recepção**: setor que recebe o paciente, registra os exames requisitados, os encaminha para coleta de material e ao final entrega os resultados.
10. A **coleta de material**: atividade que recebe e coleta todo o material biológico, motivo dos exames a serem realizados nas bancadas.
11. A **administração**: que realiza o gerenciamento de recursos humanos e materiais, tarefa que ocupa uma parte dos serviços realizados pela bioquímica responsável pelo laboratório municipal, e de mais dez funcionários.

Para a realização desta pesquisa, as 11 (onze) atividades descritas acima foram tratadas como “setores”, sendo estes divididos conforme sua natureza em “**setores operacionais**” que são as bancadas, e em “**setores de serviço**”, que são as atividades de recepção, coleta de material e administração.

Conforme já mencionado, o laboratório municipal realiza 107 (cento e sete) tipos de análises diferentes, entretanto, o cálculo do custo por análise realizada, tornou-se uma tarefa impossível, pelo fato de não se ter realizado apontamentos que indiquem os materiais e o tempo de mão de obra dispensado a cada exame, conforme mencionado no parágrafo anterior.

Sendo assim, os objetos de custo desta pesquisa foram os setores operacionais (bancadas), portanto, este trabalho restringiu-se a apurar os seus custos e compará-los com a respectiva receita.

3.2. Identificação dos custos

Inicialmente foram pesquisadas informações a respeito do consumo de materiais e serviços de terceiros, prestados ao laboratório municipal durante o período. O Setor de Almoxarifado possui um sistema informatizado que registra as saídas, identificando o setor, conforme o consumo. Este sistema mantém os materiais agrupados em áreas diferentes, conforme sua natureza, e também registra para cada setor os serviços de terceiros prestados, sendo assim, foi solicitado um relatório com as saídas para o laboratório municipal no período, resultando nos valores constantes na tabela 1:

Como os gastos com mão de obra e material de laboratório foram os responsáveis pela maior parte dos custos (91,81%), conforme se verifica na tabela 1, foi dada maior atenção a estes itens na tentativa de alocar diretamente os custos aos setores. O restante dos materiais e serviços consumidos totalizou R\$ 15.596,40 ou 8,1% do consumo. Neste caso, aplicou-se o princípio da relevância e deu-se maior atenção ao item material de laboratório, sendo os demais rateados entre todas as atividades, conforme tratado mais adiante.

Itens de custo	Valor	%
Mão de obra	251.026,94	53,74%
Material de laboratório	177.836,92	38,07%
Energia elétrica	11.663,17	2,50%
Depreciação	10.992,50	2,35%
Serviços de terceiros	5.603,31	1,20%
Material de informática	4.656,79	1,00%
Material enfermagem	2.186,40	0,47%
Conservação de equipamentos	1.229,24	0,26%
Material de limpeza	862,55	0,18%
Material expediente	404,88	0,09%
Material de cozinha	361,98	0,08%
Materiais diversos	219,64	0,05%
Impressos	71,61	0,02%
Total	467.115,93	100,00%

Fonte: (Elaborada pelos autores, com base em informações da contabilidade, almoxarifado e setor de recursos humanos).

Tabela 1: Custos do laboratório no ano 2002

3.3 Alocação e análise dos custos, utilizando o método do custeio por absorção.

Martins (2003), coloca que o custeio por absorção é um método que se caracteriza pela alocação de todos os custos aos produtos, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Os custos diretos são alocados conforme identificação direta com a atividade realizada e os custos indiretos são alocados através de critérios de rateio.

Desta forma, cada produto do item de custo **materiais de laboratório**, que representam os custos diretos e variáveis, foram analisados e alocados aos setores conforme suas identificações diretas com as atividades realizadas. Desta forma, dos R\$177.836,92 foram alocados diretamente R\$ 171.399,92 sobrando R\$ 6.437,01 que foram somados aos demais custos alocados indiretamente.

Durante o período pesquisado, trabalharam neste laboratório 17 funcionários, sendo 01 (um) Agente de Saúde, 01 (um) Assistente Administrativo, 03 (três) Auxiliares de Enfermagem, 03 (três) Auxiliares de Laboratório, 04 (quatro) Bioquímicos, sendo que um deles ocupa o cargo de Diretor, 02 (dois) Médicos, 02 (dois) Multiplicadores e 01 (um) servente, sendo que todos, com exceção dos médicos, realizam atividades em mais de um setor e não existem

apontamentos que tenham registrado o tempo dispensado por cada funcionário em cada tarefa, o que tornou um pouco subjetiva a identificação dos custos de mão de obra a cada setor.

No cálculo dos custos de mão de obra, foram pesquisados junto ao setor de recursos humanos, os valores referentes aos salários, acrescidos dos adicionais por tempo de serviço, de gratificações permanentes, do adicional de insalubridade, do salário família, das férias, do adicional de férias e 13º salário pagos anualmente, acrescidos dos percentuais referentes à contribuição previdenciária patronal. Estes custos, que totalizaram R\$ 251.026,94 foram alocados aos setores, utilizando informações obtidas com a responsável pelo laboratório sobre tempo de dedicação dos funcionários em cada setor.

Os demais custos compostos pelos itens: materiais diversos, serviços de terceiros, material de informática, material de enfermagem, material de conservação de equipamentos, material de limpeza, material de expediente, material de cozinha, materiais diversos, impressos, depreciação, energia elétrica e os custos com material de laboratório que não puderam ser alocados diretamente, totalizaram R\$ 44.689,07 e foram rateados aos setores, na mesma proporção do total de custos diretos ocorridos em cada setor, por acreditar-se que os mesmos consomem os custos indiretos na mesma proporção dos custos diretos.

SETORES	Materiais	M. de obra	Demais Custos	(=) Total	%
Anatomia	804,00	42.412,91	4.571,97	47.788,89	10%
Bioquímica	9.721,02	25.945,01	3.773,15	39.439,18	8%
Endocrinologia	30.458,13	10.480,02	4.330,90	45.269,05	10%
Hematologia	2.529,50	18.376,37	2.211,66	23.117,53	5%
Imunologia	123.991,09	27.813,69	16.059,62	167.864,40	36%
Microbiologia	770,39	24.100,15	2.631,09	27.501,63	6%
Parasitologia	298,35	7.387,57	813,10	8.499,02	2%
Urinalise	1.153,70	18.092,29	2.036,06	21.282,05	5%
Coleta	1.673,74	13.549,75	1.610,51	16.834,01	4%
Recepção	0,00	21.910,56	2.317,95	24.228,50	5%
Administração	0,00	40.958,61	4.333,06	45.291,67	10%
Total	171.399,92	251.026,94	44.689,07	467.115,93	100%
	36,7%	53,7%	9,6%	100%	

Fonte: (Elaborada pelos autores)

Tabela 2: Custos totais dos setores

Torna-se agora necessário encontrar os custos efetivos dos setores operacionais (as bancadas), e para isto, resta ainda estes receberem os custos dos setores de serviço. Para a realização desta tarefa, Garrinson e Noreen (2001), explicam que se deve adotar alguma medida de atividade como critério para alocação dos custos de um departamento de serviços aos demais e que esta medida deve refletir tão precisamente quanto possível, os benefícios que os diversos departamentos auferem dos serviços prestados.

Para isto, existem três métodos de alocar custos de um departamento para outro, conforme explicam os mesmos autores nas páginas 529 a 531, o mais simples é o (1) **método direto** que faz a alocação dos custos de um departamento de serviços, diretamente aos departamentos operacionais, sem considerar os departamentos congêneres. O (2) **método passo a passo** que aloca os custos tanto aos departamentos semelhantes quanto aos operacionais e por último o (3) **método recíproco** que reconhece inteiramente os serviços departamentais, alocando os custos dos departamentos entre si.

Sendo assim, foram alocados os custos dos setores de apoio aos setores de produção, utilizando o método passo a passo, por ser o mais adequado nesta situação, já que os setores de coleta e recepção se utilizam das atividades administrativas na gestão dos recursos humanos e o conjunto dos setores de produção, por sua vez, se utilizam dos serviços prestados pelos setores de coleta e recepção. Desta forma, foram apropriados inicialmente os custos de administração e em seguida os custos de coleta e recepção, conjuntamente.

Como o setor de administração tem a maior parte das suas atividades voltadas ao controle dos recursos humanos, o critério utilizado para a apropriação de seus custos foi o mesmo utilizado para alocar os valores correspondentes à mão de obra, ou seja, os percentuais de distribuição de tarefas obtidos com a chefe do laboratório.

Os setores de coleta e recepção têm suas atividades relacionadas ao número de exames realizados, ou seja, quanto maior o número de exames realizados o setor de coleta irá coletar mais amostras e o setor de recepção irá atender mais pacientes, desta forma, o critério utilizado para alocação dos seus custos aos setores de produção foi a quantidade de exames realizados em cada setor.

SETORES	Custos acumulados	Custos de Administração	Custos de recepção e coleta	Custos Totais
Anatomia	47.788,89	<u>7.279,02</u>	<u>1.773,26</u>	56.841,17
Bioquímica	39.439,18	<u>7.602,53</u>	<u>17.287,34</u>	64.329,05
Endocrinologia	45.269,05	<u>1.471,98</u>	<u>4.736,83</u>	51.477,86
Hematologia	23.117,53	<u>5.079,14</u>	<u>5.296,35</u>	33.493,02
Imunologia	167.864,40	<u>3.154,24</u>	<u>16.272,79</u>	187.291,43
Microbiologia	27.501,63	<u>4.108,60</u>	<u>3.283,85</u>	34.894,08
Parasitologia	8.499,02	<u>2.005,77</u>	<u>1.268,43</u>	11.773,22
Urinálise	21.282,05	<u>2.782,20</u>	<u>2.951,85</u>	27.016,11
Coleta	<u>16.834,01</u>	<u>5.176,19</u>	-	-
Recepção	<u>24.228,50</u>	<u>6.631,99</u>	-	-
Administração	<u>45.291,67</u>	-	-	-
Total	467.115,93	<u>45.291,67</u>	<u>52.870,69</u>	467.115,93

Fonte: (Elaborada pelos autores)

Tabela 3: Apropriação dos custos dos setores: administração, coleta e recepção

Na realidade, cada tipo de exame tem um custo diferenciado, pois consome recursos materiais e humanos de forma diferente. Porém, para encontrar o custo unitário dos exames, seria

necessária a aplicação no laboratório municipal de registros que apontem o número de horas utilizadas e o material aplicado para a confecção de cada tipo de exame.

O setor de imunologia absorveu 40% dos custos totais do laboratório municipal, seguido de longe pelo setor de bioquímica que absorveu 14%. Já o setor de parasitologia foi o que menos absorveu custos, responsável por apenas 3%.

Na seqüência foram pesquisadas informações sobre o financiamento dos exames realizados no ano 2002, calculado através da aplicação dos “preços” praticados pela tabela do SUS aos exames realizados no período. Chegou-se desta forma ao total dos valores utilizados para financiar as atividades do laboratório municipal, que após a identificação com os respectivos setores de produção, foram dispostos na coluna chamada “faturamento”, na tabela 4.

SETORES	Faturamento	(-) Custo	(=)Resultado	%
Anatomia	11.731,92	56.841,17	-45.109,25	-384,50%
Bioquímica	44.085,15	64.329,05	-20.243,90	-45,92%
Endocrinologia	31.810,68	51.477,86	-19.667,18	-61,83%
Hematologia	18.538,96	33.493,02	-14.954,06	-80,66%
Imunologia	201.028,09	187.291,43	13.736,66	6,83%
Microbiologia	14.085,52	34.894,08	-20.808,56	-147,73%
Parasitologia	2.159,22	11.773,22	-9.614,00	-445,25%
Urinalise	11.045,90	27.016,11	-15.970,21	-144,58%
TOTAIS	334.485,44	467.115,93	-132.630,49	-39,65%

Fonte: (Elaborada pelos autores)

Tabela 4: Resultado obtido no período

Ao se observar os valores constantes da tabela 4, nota-se que durante o período analisado, o laboratório municipal apresentou um déficit de R\$ 132.630,49. Outra informação que chama a atenção, é que o único setor a apresentar um superávit foi o que realiza exames de imunologia. Nos demais, os valores praticados pela tabela do SUS não foram suficientes para cobrir seus custos.

Torna-se importante observar também, a diferença entre os custos e os valores recebidos, mostrados no gráfico 1, onde se destacam os setores de parasitologia e anatomia que tiveram custos bem mais altos do que as respectivas receitas. O setor de parasitologia, embora tenha ficado com o percentual mais alto, 445,25% de diferença, não representa grandes problemas porque seus valores são baixos em relação aos valores totais do laboratório municipal. A diferença entre custos e receitas do setor de anatomia, explica-se pelo fato deste setor ter em seus custos alocados diretamente, um montante de 98% de mão de obra e apenas 2% de material.

Quanto aos demais setores - embora tenham obtido custos mais altos que as receitas - mantiveram-se dentro das mesmas proporções dos valores faturados, indicando que os critérios de alocação de custos utilizados neste trabalho, se aproximam bastante das proporções estabelecidas na tabela do SUS, utilizada pelo Ministério da Saúde, para efetuar o financiamento dos exames realizados.

Outro dado importante, coletado no sistema utilizado para registrar os atendimentos, é que o laboratório municipal atendeu no período 12.803 pacientes, e que ao dividir-se os valores do total de custos (R\$ 467.115,93) e do total faturado (R\$ 334.485,44) por este número, resultou em um custo de R\$ 36,48 por paciente, enquanto os valores faturados pagaram R\$ 26,13 por paciente, em média.

3.4 Análise dos custos utilizando o método do custeio variável

Bornia (2002), define que no custeio variável, ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos e que a margem de contribuição é o montante das vendas diminuído dos custos variáveis. Neste caso, a diferença causada entre o faturamento do laboratório e o total dos custos variáveis é a margem de contribuição, que é o valor com que cada produto (neste caso, cada setor) contribui para cobertura dos custos fixos e formação do lucro (o que no caso da administração pública, chama-se superávit).

Ao aplicar o método do custeio variável, considerou-se como custos variáveis os materiais de laboratório aplicados no processo, pois somente eles variam conforme a quantidade de exames realizados. Os demais custos foram considerados como fixos, pois são custos referentes à manutenção da estrutura do laboratório e existirão independentemente da quantidade de exames realizados.

Nota-se, na tabela 5, que todos os setores, com exceção do setor de coleta, produzem uma margem de contribuição positiva. Conclui-se, portanto, que os valores repassados pelo governo federal destinados a cobrir os custos dos exames realizados pelo laboratório municipal, cobrem os custos com o material utilizado para realização dos exames e ainda causa uma sobra de R\$ 163.085,52 que é a margem de contribuição total. O déficit identificado é causado pela comparação desta margem com os custos fixos, necessários para o funcionamento do laboratório municipal.

SETORES	Faturamento	Custos Variáveis	Margem de contribuição	Custos fixos	Resultado
Anatomia	11.731,92	804,00	10.927,92	46.984,88	(36.056,96)
Bioquímica	44.085,15	9.721,02	34.364,13	29.718,16	4.645,97
Endocrinologia	31.810,68	30.458,13	1.352,55	14.810,92	(13.458,37)
Hematologia	18.538,96	2.529,50	16.009,46	20.588,03	(4.578,57)
Imunologia	201.028,09	123.991,09	77.037,00	43.873,31	33.163,69
Microbiologia	14.085,52	770,39	13.315,13	26.731,24	(13.416,11)
Parasitologia	2.159,22	298,35	1.860,87	8.200,67	(6.339,80)
Urinálise	11.045,90	1.153,70	9.892,20	20.128,35	(10.236,15)
Coleta	-	1.673,74	(1.673,74)	15.160,26	(16.834,00)
Recepção	-	-	-	24.228,51	(24.228,51)
Administração	-	-	-	45.291,67	(45.291,67)
Total	334.485,44	171.399,92	163.085,52	295.716,00	(132.630,48)

Fonte: (Elaborada pelos autores)

Tabela 5: Margem de contribuição e resultado por setor

Ao se analisar a informação acima, identifica-se o setor de imunologia, seguido pelo setor de bioquímica, como sendo os que mais contribuem para cobertura dos custos fixos e formação do superávit. O único setor com margem de contribuição negativa foi o setor de coleta, em função de ser um setor que consumiu custos variáveis, mas não é um setor que produz exames e, conseqüentemente, não gera receitas.

A perspectiva do custeio variável mostra um outro lado que, provavelmente, não seria imaginado observando os resultados somente através do custeio por absorção. Neste último, as informações mostram que em todos os setores houve um déficit, o que numa análise realizada por um gestor que não tenha conhecimento das técnicas de custos (normalmente as secretarias de saúde tem profissionais da área da saúde no comando), pode levar a uma conclusão de corte total, no caso, do fechamento do laboratório e da terceirização total dos exames realizados. Porém, o custeio variável mostra que existe uma outra saída, o aumento do número de exames realizados pode reduzir o déficit ou até gerar um superávit. Neste caso ter-se-ia que verificar a viabilidade do aumento da produtividade sem aumentar os custos fixos, ou ainda “enxugar” a estrutura do laboratório reduzindo custos fixos, terceirizando os exames que possuem margem de contribuição menor e o laboratório municipal realizar somente os exames que possuem mais margem de contribuição.

A terceirização é viável, tanto que já é realizada em alguns casos e é compensatória aos laboratórios particulares, justamente em função de gerarem margem de contribuição positiva. Se o laboratório particular tem uma estrutura montada com os correspondentes custos fixos e não possui demanda suficiente para ocupar 100% da sua capacidade operativa, pode complementar esta demanda realizando exames para o SUS, mesmo que o valor pago seja inferior ao valor de outros convênios. É justamente isso que nos mostra a análise realizada através do custeio variável.

4. Considerações finais

Para medir resultado na administração pública não se pode observar somente os valores financeiros, deve-se considerar como item mais importante o retorno gerado para a população, questão que não pretendemos abordar neste trabalho. Porém, este retorno somente poderá ser maximizado se os recursos financeiros forem bem administrados.

Medir custos na administração pública é uma forma de administrar melhor estes recursos, pois fornece ao administrador um outro ângulo de visão da aplicação dos recursos financeiros, que permitem saber, com mais precisão, o custo de manter uma determinada atividade, o qual poderá ser comparado com a receita e com o respectivo retorno à população.

Torna-se importante salientar que o resultado financeiro negativo encontrado na pesquisa não significa, de imediato, que existe má gestão dos recursos, mesmo porque muitos dos repasses entre governos são feitos para custear apenas uma parte dessas atividades, e neste trabalho não se pretendeu discutir esta questão.

Ao analisar os resultados apresentados nesta pesquisa, percebeu-se que o custo médio dos exames realizados no laboratório municipal foi mais alto que o “preço” médio por exame realizado, praticado pelo governo federal com este e com os demais laboratórios particulares. Desta forma, torna-se prudente estudar outras hipóteses para aplicação dos recursos investidos no Laboratório Municipal de Análises Clínicas de Balneário Camboriú.

Uma delas, citada aqui como exemplo, é a de repassar os exames de rotina, que são os realizados nas bancadas de bioquímica, hematologia, microbiologia, parasitologia e urinálise, para os laboratórios particulares conveniados e o laboratório municipal realizar somente os

exames considerados de referência, que são os realizados nas bancadas de anatomia-patológica, endocrinologia e imunologia na busca de tentar reduzir o déficit e, desta forma, sobrar mais recursos para serem aplicados em outras áreas.

Para esta hipótese, devem-se considerar também outras variáveis, como os benefícios gerados à população em função da redução das filas geradas, com pacientes para a coleta de material, em frente à Secretaria da Saúde, que serão diluídas entre os laboratórios particulares; a redução do tempo médio de entrega dos resultados dos exames, que é muito menor nos laboratórios particulares e a sobra de profissionais ocasionada pela redução das atividades no laboratório municipal, que poderão ser aproveitados suprindo outras necessidades da Secretaria da Saúde.

Outra hipótese, criada a partir da análise dos resultados produzidos pela aplicação do custeio variável é a de aumentar a quantidade de exames, principalmente dos realizados nas bancadas de imunologia e bioquímica, o que possibilitaria aumentar a margem de contribuição total de forma que conseguisse gerar um superávit, ou pelo menos reduzir o déficit. Neste caso, o aumento na quantidade de exames realizados não poderia aumentar os custos fixos (como por exemplo, a contratação de mais funcionários).

De qualquer forma, a análise dos custos pode ajudar a melhorar a gestão, fornecendo uma informação adicional, que antes não era considerada.

Contudo, este trabalho não teve como objetivo chegar a uma conclusão sobre como aplicar melhor os recursos, mas sim, fornecer uma amostra do quanto é importante a implantação da contabilidade de custos em órgãos públicos, no fornecimento de informações que irão ajudar na gestão e propiciar aos contribuintes um melhor retorno.

Referências:

AFONSO, R. A. E.(2000) *Modernização da gestão: uma introdução à contabilidade pública de custos*. Disponível em www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf18.pdf. Acesso em 04/08/2004.

BEULKE, R. & BERTÓ, D. J. (1997) *Gestão de Custos e Resultado na Saúde*. São Paulo: SARAIVA.

BORNIA, A. C. (2002). *Análise gerencial de custos*. Porto Alegre: Bookman.

BRASIL. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF.

BRASIL, LEI 101, de 04 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão e dá outras providências.

DATASUS (2005). *Sistema de recursos federais do SUS*, www.datasus.gov.br , acesso em 01/06/2005.

GARRINSON, R. H. NOREEN, E. W. (2001) *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.

HORNGREN, C. T. et all. (2004) *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.

LEONE, G. S. G. (2001) *Custos: um enfoque administrativo*. Rio de Janeiro: FGV.

MARTINS, E. (2003) *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.

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

SILVA, L. M (1997). *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