

Gestão de custos na administração pública: aplicação em secretarias municipais de saúde

André Graf De Almeida

Luiz Alberton

Resumo:

Este artigo tem por finalidade, colocar em pauta algumas questões preliminares de ordem prática e teórica, sobre a implantação de um sistema de gestão de custos em secretarias municipais de saúde, para serem discutidas e aprimoradas pela comunidade científica. Inicialmente, é mencionada a exigência legal realizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal e Constituição Federal de 1988, em seguida, coloca-se a opinião de alguns autores que relatam sobre a importância da contabilidade de custos na área pública. Aborda-se também, uma pesquisa sobre as publicações a respeito do assunto, que culminou com a conclusão de que o número de artigos sobre custos na área da saúde pública é reduzido. É realizado também, um comentário a respeito da aplicação da gestão de custos em secretaria municipais de saúde, e por fim, mostra-se por meio de tabelas, com dados reais e fictícios, como que as informações de custos podem auxiliar os gestores dessas organizações de saúde a tomarem melhores decisões.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Gestão de custos na administração pública: aplicação em secretarias municipais de saúde

André Graf de Almeida (Universidade do Vale do Itajaí - Brasil) andrealmeida@univali.br
Luiz Alberton (Universidade Federal de Santa Catarina – Brasil) alberton@cse.ufsc.br

Resumo

Este artigo tem por finalidade, colocar em pauta algumas questões preliminares de ordem prática e teórica, sobre a implantação de um sistema de gestão de custos em secretarias municipais de saúde, para serem discutidas e aprimoradas pela comunidade científica. Inicialmente, é mencionada a exigência legal realizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal e Constituição Federal de 1988, em seguida, coloca-se a opinião de alguns autores que relatam sobre a importância da contabilidade de custos na área pública. Aborda-se também, uma pesquisa sobre as publicações a respeito do assunto, que culminou com a conclusão de que o número de artigos sobre custos na área da saúde pública é reduzido. É realizado também, um comentário a respeito da aplicação da gestão de custos em secretaria municipais de saúde, e por fim, mostra-se por meio de tabelas, com dados reais e fictícios, como que as informações de custos podem auxiliar os gestores dessas organizações de saúde a tomarem melhores decisões.

Palavras chave: Custos, Governo, Pública, Saúde, Município

Área temática: Gestão de custos no setor governamental

1. Introdução

A modernização administrativa, tão importante hoje em qualquer organização privada, também pode ser aplicada no âmbito governamental. A gestão de custos faz parte deste processo uma vez que pode permitir ao administrador, otimizar os recursos financeiros no sentido de conseguir fazer “mais com menos”, sem comprometer a qualidade dos serviços prestados. Esta otimização, poderá permitir aos gestores utilizar os recursos públicos de forma a proporcionar à população um melhor retorno dos “investimentos em impostos”, e/ou até causar uma redução do valor pago por eles.

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 tem por objetivo mostrar a importância da aplicação das técnicas de custos na administração pública direta, ao analisar a estrutura administrativa de uma secretaria municipal de saúde, mostrando o quanto é importante a utilização destas técnicas face a multiplicidade de empreendimentos administrados e a complexidade de seus financiamentos.

2. Fundamentação teórica.

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).

Cruz (2000) menciona que desde o artigo 79 da Lei nº 4.320/64, em seu parágrafo único, já se tinha um ensaio, não muito bem desenvolvido, para que se implantasse a contabilidade de custos como um dos meios de controle para o setor público.

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 alguns autores, demonstrada a seguir.

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, em função do 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 é importante a utilização dos conceitos de custo pelas organizações governamentais, 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.

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 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.

Porém, Cruz & Platt (2001), mencionam que a questão da implantação de sistemas de custos enfrenta dificuldades estruturais e conjunturais, tanto na contabilidade, quanto nos modelos gerenciais adotados.

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.

3. Sobre pesquisas em gestão de custos na área da saúde pública no Brasil.

Ao se analisar as publicações existentes em alguns dos meios qualificados, 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 (quatorze) artigos que possuem referência a custos na área pública, sendo que 8 (oito) se referem a área da saúde pública e destes, 3 (três) 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 (oito) artigos voltados a estas áreas, destes, 2 (dois) são voltados ao terceiro setor e 6 (seis) referem-se à área pública, porém apenas 3 (três) referem-se a aplicação de técnicas de custos na área pública, o restante refere-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 (dois) 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 (um) 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 também, 3 (três) artigos que relatam estudos em laboratórios públicos de análises clínicas, todos no X Congresso Brasileiro de Custos.

Dois destes artigos se destacam em analisar e divulgar custos em órgãos de saúde pública: em uma pesquisa de Almeida et all. (2003) apresentada no X Congresso Brasileiro de Custos, onde são apurados os custos de manutenção do laboratório vinculado a uma secretaria de saúde municipal, se chegou a conclusão que os recursos para mantê-lo são maiores que os recursos que seriam dispensados se tal serviço fosse terceirizado, caracterizando esta atividade como deficitária. Um outro artigo, apresentado no mesmo congresso por Wernke et all. (2003), também demonstra uma situação deficitária em um outro laboratório vinculado a um hospital universitário que presta serviços para o SUS. Em ambos artigos, saber sobre os custos destas atividades puderam proporcionar informações que não existiam e que deram uma visão mais ampliada que proporcionou alternativas para um melhor gerenciamento dos recursos ali aplicados.

Não foi encontrado qualquer artigo que se referisse especificamente sobre custos em secretarias municipais de saúde, nos veículos de divulgação de pesquisas observados.

Considerando que existem mais de 5.500 cidades no Brasil, que o Governo Federal investiu no ano 2004 mais de R\$ 18 bilhões em repasses aos municípios e, pelo que se percebe, as técnicas de custos não são aplicadas nas secretarias de saúde, conclui-se que esta área é carente no que se refere a estas técnicas. Esta conclusão advém do conhecimento dos autores em secretarias municipais de saúde e pela análise das publicações a respeito, mencionados nas linhas acima.

4. Sobre a gestão de custos em secretarias municipais de saúde.

Conhecer o custo das atividades realizadas em saúde e também dos departamentos e setores responsáveis pela prestação destes serviços é informação importante para saber se o valor repassado pelo governo federal remunera, em parte, ou totalmente, estas atividades, assim como, também saber se existem desperdícios, ineficiência ou corrupção, e ainda, poder comparar com os valores que seriam pagos, caso determinado serviço fosse terceirizado, como já ocorre em alguns casos.

Desta forma, pode-se apurar os custos de outros serviços médicos e odontológicos, por exemplo, e compará-los com o custo de terceirizá-los, o que proporciona realizar mais serviços com menos recursos.

Importante salientar que atividades públicas de saúde são sempre necessárias e não se pode deixar de prestar determinado serviço pelo fato do valor que está sendo repassado para efetuarlo não cobre seus custos, conforme já foi mencionado, o SUS é resultado de uma parceria entre as três esferas de governo, onde cada qual contribui com uma parte.

Porém, tendo essa informação, o gestor municipal poderá saber qual atividade é deficitária, até aonde ela é deficitária e qual é superavitária, o que permite um ajuste mais afinado a respeito da alocação de recursos, levando em conta é claro, as prioridades.

Apuração do custo real. O fato de se medir o custo dos serviços de acordo com as técnicas da contabilidade de custos, visa também, fornecer informações mais precisas e mais próximas da realidade, de forma profissional, incorporando nos cálculos da mão de obra, por exemplo, não somente dados de salário profissional – que pode ser realizado erroneamente quando inclui-se somente os valores dos salários mensais, quando na verdade, o custo de manter um profissional assalariado normalmente é bem maior do que o valor do salário mensal se considerados todos os desembolsos anuais como 13º salário, férias, encargos sociais e demais benefícios bastante onerosos em alguns casos do funcionalismo público – mas também, custos de energia elétrica, depreciação de equipamentos, material de consumo, etc., pode levar a um valor maior que o custo da terceirização.

Otimização dos recursos. Outro item importante é o aproveitamento do tempo, às vezes pode ocorrer de efetuar-se a compra de equipamentos médicos, que costumam a ser bastante onerosos e utilizá-los, por exemplo, duas ou três vezes na semana. Se for considerada a sua depreciação ou obsolescência causada pela constante evolução tecnológica e ainda, a dificuldade de compra devido às questões burocráticas dos processos de licitação, pode-se chegar a conclusão que o investimento realizado não proporciona um bom retorno. Neste caso, mais uma vez, a terceirização poderia ser uma melhor opção, ou também, poderiam ser estudadas outras opções de investimento e retorno e de melhor utilização do equipamento.

Otimização dos colaboradores. Normalmente, os profissionais em uma organização pública são admitidos através de concurso público e possuem estabilidade na função, ou seja, não podem ser demitidos simplesmente pelo fato da administração resolver desativar um determinado serviço. No caso de chegar-se a esta conclusão pelo fato de seu custo ser mais elevado que a opção de terceirização, eles poderiam ser aproveitados em outras funções, em algumas vezes, igualmente importantes para a população, mantendo-se neste caso, a prestação do serviço anterior, só que terceirizado, e ainda, ampliando ou criando um novo serviço, sempre visando um melhor retorno dos recursos investidos pela população.

Otimização do espaço. A utilização do espaço disponibilizado para a realização dos serviços também é um item que deve ser considerado, principalmente em organizações que têm dificuldades de realizar investimentos em construções ou ampliações. Chegando-se a conclusão que manter a prestação de um serviço sendo realizada pelo próprio órgão público é mais oneroso que terceirizá-lo. Poder-se-ia ter uma melhor otimização do espaço físico, utilizando-o para outros fins, igualmente importantes.

Fatos como estes somente poderão ser verificados com as informações obtidas através da aplicação de uma contabilidade de custos integrada e adequada às necessidades de cada organização.

Mostra-se, a seguir, a estrutura da secretaria de saúde utilizada como base deste trabalho, a título de mostrar que é uma estrutura grande e complexa, o que, justifica por si só, a implantação de uma contabilidade de custos.

Serviços prestados à comunidade: o atendimento médico em Clínica Geral e mais 16 (dezesesseis) especialidades (Angiologia, Cardiologia, Cirurgia Geral, Cirurgia Pediátrica, Dermatologia, Endocrinologia, Ginecologia, Neuro Cirurgia, Neurologia, Oftalmologia, Ortopedia, Otorrinolaringologia, Pediatria, Pneumologia, Psiquiatria e Urologia), o atendimento em enfermagem, em odontologia, em fisioterapia, em psicologia, em Fonoaudiologia, em Nutrição, o fornecimento de medicamentos, em assistência social, na realização de mais de 100 (cem) tipos de exames laboratoriais, na realização de 7 (sete) tipos de exames médicos (Raio X, Mamografia, Ultrassom, Eletrocardiograma, Eletroencefalograma, Teste ergométrico e Endoscopia), e ainda em programas de saúde que atendem e orientam na área da saúde bucal e em doentes de diabetes, hipertensão e AIDS. Além disso a Secretaria realiza periodicamente campanhas de vacinação infantil, de vacinação de idosos e de orientações diversas. Conta também, com serviços de ambulância que transportam pacientes com necessidades de tratamento fora do município. Fora estes serviços que atendem pacientes, existem também os serviços de fiscalização sanitária, epidemiologia, bem atuantes.

Estrutura Administrativa. Todos estes serviços são sustentados por uma estrutura que conta com mais de 600 (seiscentos) funcionários, distribuídos em diversos setores: Gabinete do Secretário, Gabinete do Gestor do Fundo Municipal da Saúde, Departamento Técnico Administrativo (subdividido em: Almoxarifado, Comunicação Social, Compras, Contabilidade, Informática, Recursos Humanos, Serviços Gerais e Veículos), Departamento de Saúde (que controla treze unidades de saúde externas mais o Centro de Diagnose, o laboratório de análises clínicas, o laboratório de bromatologia, a Farmácia Municipal e o setor de Controle a Avaliação) e o Departamento de Fiscalização Sanitária (que se subdivide em setor de saneamento, de alimentos, epidemiologia, controle da dengue e exercício profissional).

Como se pode observar, é uma estrutura grande e complexa, e ainda, em se tratando de uma cidade com cerca de 80.000 habitantes, portanto, pequena se comparada às metrópoles do país.

Informações que podem ser tratadas pela contabilidade de custos. Para se ter conhecimento da situação existente, propõe-se coletar as informações de custos e registrá-las da seguinte forma:

Departamentalização e o custeio por responsabilidade: A departamentalização trata da divisão da organização em unidades absorvedoras de custos. Cada setor ou departamento deve ter um responsável, um profissional chefe que o administra e tem influência na decisão das compras de insumos necessários à sua manutenção. Custos dos setores: Após a divisão do órgão em setores, e determinação dos “centros de custos”, faz-se necessário registrar todos os gastos efetuados pelo órgão em um sistema apropriado, o qual, no momento do registro irá classificar cada gasto da seguinte forma: Inicialmente será informado o setor a que se destina o gasto, que no caso da secretaria municipal de saúde analisada, divide-se em 13 (treze) unidades de saúde, 5 (cinco) programas de saúde, 10 (dez) setores administrativos e eventos esporádicos ocorridos como campanhas de prevenção a AIDS, de vacinação de idosos, de vacinação infantil, etc.

Classificação por tipos de custos. Na seqüência, sugere-se uma classificação que pode ser adotada quando do lançamento dos custos pela contabilidade das secretarias municipais de

saúde. Esta classificação proporciona informações importantes para o controle interno e tomada de decisão, como exemplificado mais adiante.

Fixo – Variável. Deve-se informar se os custos registrados são fixos, ou seja, se são custos ocorrem independentemente da quantidade de atividades realizadas, os valores de despesas com energia elétrica, telefone, água, salários, etc, não sofrendo uma variação diretamente relacionada com o número de pacientes atendidos. Já os variáveis, são custos que têm vínculo direto com a quantidade de atividades realizadas, como por exemplo, o fornecimento de medicamentos e demais atividades que incluam gastos de materiais médicos, odontológicos ou de enfermagem.

Controlável – Não controlável. A classificação dos custos em controláveis e não controláveis gera informação importante quando se verifica a necessidade de contenção maior de despesas em função de períodos de pouca disponibilidade de recursos financeiros. O custo não controlável é um tipo de custo mais difícil de ser reduzido, e existirá sempre porque é absolutamente necessário para manter a estrutura administrativa. A classificação neste tipo de custo, torna-se às vezes complicada pela dificuldade em saber da sua real necessidade, neste caso, um acompanhamento da justificativa do gasto permitirá a classificação, quando do seu processamento. Os custos controláveis são aqueles os quais o corte não ocasionará grande perda de benefícios. Através de um relatório classificando desta forma os custos, pode-se saber quanto poderá ser economizado caso haja uma necessidade de redução de custos, e qual o montante de custos mínimos necessários para manter um órgão em funcionamento.

Direto – Indireto. A separação do custo em direto ou indireto permite identificar os materiais e/ou serviços que são aplicados diretamente em relação à prestação dos serviços e aqueles custos das atividades que servem para manter a estrutura funcionando (indiretos), porém não são aplicados diretamente quando da realização dos serviços. Exemplo: Custos com medicamentos distribuídos, materiais para confecção de curativos, material para realização de exames e material odontológico são exemplos de custos que podem ser alocados diretamente às respectivas atividades. Já os custos de administração da Secretaria, como os custos do setor de contabilidade, de informática, de compras e de recursos humanos são exemplos de custos indiretos. Porém, há neste caso que se definir o objeto de custeio e, com base nele, determinar se o custo será direto ou indireto. No caso dos exemplos apresentados, o objeto de custeio foi o serviço de atendimento médico, odontológico ou de enfermagem, prestados pela secretaria da saúde.

Apoio – Prevenção – Cura. No que se refere à saúde, o importante é prevenir. Existem muitos gastos com atividades relacionadas a cura de doenças já diagnosticadas, como por exemplo, os gastos realizados com os 7 (sete) tipos de exames médicos já citados. Comenta-se que atuar na área da prevenção – incluindo orientações, vacinas, fiscalização, etc... – além de ser uma atividade muito mais inteligente e efetivamente voltada a saúde humana, custa mais barato ao estado. Assim, através da separação dos gastos em apoio, prevenção ou cura, pode-se medir com mais precisão o quanto se gasta para atuar mais em cada uma dessas duas áreas, o que permite que o governo possa investir mais na questão da prevenção, e ainda, com o tempo, saber o quanto se pode economizar nos gastos com o processo de cura, com cada real gasto no processo de prevenção. Isto permite que ao contrário de investir cada vez mais em equipamentos e recursos humanos voltados a cura de males – os quais até aonde se sabe, custam mais caro – fazendo pouco para que eles não aconteçam, podendo investir mais em uma ação para coibi-los. Atividades de apoio são aquelas que não se referem nem a cura nem a prevenção, como, por exemplo, atividades administrativas voltadas a dar suporte as demais atividades.

Custos para Planejamento e Orçamento. A informação dos custos das atividades e departamentos da secretaria da saúde, fornecerá subsídios importantes para a elaboração do orçamento do fundo municipal da saúde, onde poderão se utilizar dados financeiros e não financeiros, o que permite um planejamento mais detalhado que possibilitará, por exemplo, projetar quais os serviços que se pretende prestar à comunidade no próximo período, a devida quantidade dos mesmos e o devido custo. Conhecer o custo das atividades planejadas permite ajustar os recursos financeiros disponíveis às prioridades, e com base nisto, traçar no orçamento público metas físicas e financeiras. Além disto, a Contabilidade de Custos fornecerá à administração da Secretaria da Saúde o montante de recursos que, necessariamente, deverão ser alocados às atividades e que não poderão ser cortados ou reduzidos por se tratarem de custos não controláveis, que são absolutamente necessários para o funcionamento mínimo da estrutura. Por outro lado, informará o montante de recursos que estarão sujeitos à mudanças e que poderão ser utilizados no aumento da quantidade de serviços prestados em atividades já existentes, ou na criação de novas atividades. Um exemplo prático da utilização da informação dos custos no planejamento das atividades é justamente no caso de saber o quanto custo manter uma unidade de saúde funcionando e a partir dessa informação definir quantas unidades mais poderiam ser criadas ou ampliadas, de acordo com os recursos financeiros existentes.

A contabilidade de custos está sendo implantada nesta secretaria de saúde, portanto, torna-se importante discutir o assunto para aprimorar as técnicas de custos a serem aplicadas na área da saúde pública. A título de exemplo, na seqüência são apresentadas tabelas contendo alguns valores reais, obtidos junto ao setor de contabilidade de custos da secretaria de saúde analisada, e outros fictícios, mais com o objetivo de ilustrar o assunto. Como a contabilidade de custos na secretaria de saúde analisada, ainda está em fase de implantação, não foi possível realizar uma pesquisa mostrando dados reais, fato que ocorrerá em futuro próximo, porém, optou-se em mostrar com alguns dados reais e outros fictícios, como se pretende realizar as análises, com o objetivo de discutir e aprimorar o assunto.

Comparação dos custos unidade a unidade. Este tipo de comparação poderá ser realizado montando-se uma tabela ou relatório que indique o custo direto de cada unidade de saúde, a quantidade de procedimentos realizados e o custo médio unitário por procedimento, conforme a tabela 1 (um) apresentada na seqüência, contendo somente dados reais.

Centros de custo	Custo em R\$	Produção	Custo médio unitário
US CISS	46.497,31	1.873	24,83
US NAM	23.276,99	1.036	22,47
US PAI	35.170,94	1.633	21,54
US NAI	25.118,40	1.242	20,22
US CENTRAL	236.289,36	13.519	17,48
US NACOES – CAS	85.315,89	4.946	17,25
US CEFIR	18.534,19	1.192	15,55
US CAPS	18.039,24	1.198	15,06
US BARRA	43.424,32	3.800	11,43
US VILA REAL	56.323,52	5.567	10,12
US MUNICIPIOS	63.681,27	9.011	7,07
US NOVA ESPERANCA	24.054,92	3.498	6,88
	675.726,35	48.515	13,93

Fonte: (elaborada pelos autores)

Tabela 1: Custo total e unitário por unidade de saúde

Nas secretarias municipais de saúde, já existe o registro da quantidade de procedimentos realizados por unidade de saúde, em função da exigência do Ministério da Saúde. Estas informações devem ser enviadas mensalmente ao MS, para serem incorporadas a um banco de dados nacional. Desta forma, uma parte dos dados necessários à contabilidade de custos, que são os dados de produção, com certeza, as secretarias já possuem.

A tabela 1 (um) nos mostra a diferença em termos de custos, em cada unidade de saúde. Importante salientar que algumas unidades realizam serviços diferenciados, em função de haver algumas especializações em áreas da saúde, portanto, esta tabela nos mostra simplesmente o valor do custo médio unitário dos serviços realizados, não sendo específica para realizar comparações entre todas as unidades de saúde. Porém, aquelas que realizam basicamente os mesmos tipos de atendimentos, como as unidades Vila Real, Municípios, Nova Esperança, Barra e CAS-Nações, podem ser comparadas entre si. Estas unidades realizam praticamente os mesmos tipos de serviços à comunidade, tais como: consultas médicas, atendimento de enfermagem, distribuição de medicamentos, atendimento odontológicos e vacinações.

A análise destes valores proporciona saber qual unidade de saúde, realiza mais atendimentos com um custo menor. Ao realizar uma comparação entre as unidades que prestam os mesmos tipos de serviços, observa-se que a US Nova Esperança foi a unidade que realizou mais procedimentos com menor custo, pois com uma estrutura que teve um custo de R\$ 24.054,92 realizou 3.498 procedimentos gerando um custo unitário de R\$ 6,88, enquanto a US CAS-Nações teve um custo de R\$ 85.315,89 e realizou 4.946 procedimentos obtendo um custo unitário de R\$ 17,25.

Como normalmente os custos são, na sua maior parte, compostos de gastos com pessoal, pode-se distribuir melhor os recursos humanos entre as unidades. Por outro lado, pode-se também verificar quais são os problemas de improdutividade e exigir mais das unidades improdutivas.

Comparação dos custos período a período. Os custos de uma unidade de saúde podem ser melhores em um período e piores em outro. Através das informações da tabela 2 (dois) pode-se verificar esta oscilação, comparando, por exemplo, os custos unitários das unidades em meses diferentes.

Centros de custo	Janeiro	Fevereiro	Março
US CISS	20,50	22,87	24,83
US NAM	19,42	21,95	22,47
US PAI	15,40	16,02	21,54
US NAI	20,35	19,87	20,22
US CENTRAL	15,78	16,40	17,48
US NACOES - CAS	18,50	17,95	17,25
US CEFIR	14,78	15,32	15,55
US CAPS	15,40	14,98	15,06
US BARRA	7,58	13,25	11,43
US VILA REAL	10,70	10,45	10,12
US MUNICIPIOS	9,38	6,50	7,07
US NOVA ESPERANCA	5,78	7,09	6,88
	14,46	15,22	15,82

Fonte: (elaborada pelos autores)

Tabela 2: Produtividade por período

A análise da tabela 2 (dois) nos permite avaliar os custos unitários das unidades em três períodos diferentes. Com esta tabela, pode-se observar que algumas unidades oscilaram pouco, ou seja, mantiveram-se no mesmo nível de custos unitários, já outras, oscilaram bastante. Algumas, tiveram um aumento do valor, e outras, mantiveram um valor constante desde janeiro até março, como a US CISS e a US NAM.

Estas informações podem servir para verificar problemas em relação aos custos em cada período, em cada unidade, tais como, a baixa produtividade dos funcionários, ou ainda, em função da comunidade atendida não ter um número de municípios que justifique uma maior produção. Proporciona também, informações importantes para planejamento na abertura de novas unidades em outras localidades, bem como comparar o valor investido com o retorno para a população por unidade de saúde, em quantidade de atendimentos.

O gestor pode avaliar cada real investido em unidades de saúde ao comparar com o retorno à população em número de atendimentos. Por exemplo, caso haja disponibilidade de R\$ 50.000,00 mensais para investimento em uma das unidades de saúde, pode-se avaliar melhor em qual das unidades este valor deve ser investido, de forma que resulte em uma maior quantidade de atendimentos.

Estes valores podem ainda ser aprimorados, caso haja identificação nos lançamentos dos custos variáveis e fixos, que mostrarão os custos com materiais empregados no atendimento ao público e os custos com a manutenção da estrutura de cada unidade.

Índice de produtividade por unidade de saúde. Conhecer os custos destas unidades é importante em função das questões mencionadas acima, porém, conhecer tais valores não permite ao gestor saber qual é a unidade mais produtiva, em função de haver uma quantidade grande de procedimentos que podem ser efetuados, e que o esforço necessário para a realização de cada um desses procedimentos é diferente. Por exemplo, um atendimento médico tem um tempo necessário e um custo para a sua realização, enquanto um atendimento odontológico pode ter um tempo e um custo maior, sendo assim, uma unidade de saúde pode realizar mais atendimentos odontológicos do que outra e acabar apresentando um custo unitário maior. Isto não significa necessariamente que ela foi improdutivo.

Para poder realizar uma comparação mais justa, pode-se utilizar pesos diferentes para cada procedimento efetuado, e, desta forma, poder verificar qual a unidade realmente mais produtiva.

O SUS dispõe de uma tabela com a lista de todos os procedimentos realizáveis pelas secretarias de saúde, e pelos demais estabelecimentos de saúde que prestam serviços ao governo, em todo país, esta tabela contém um valor em Reais para cada procedimento. Até o momento da realização deste artigo, não obtivemos a informação de como estes valores foram estabelecidos, porém, acredita-se que foram utilizados critérios técnicos, que levaram em conta tempo e materiais utilizados para a realização de cada procedimento, ou seja, critérios que justificam a diferença de valores entre os diversos procedimentos constantes da tabela. Desta forma, acredita-se que a utilização dos valores desta tabela, como base para conhecer se um determinado procedimento exige mais esforço em tempo e materiais do que outro pode ser bastante útil como medida de comparação, embora, estabelecer pesos próprios para cada tipo de procedimento efetuado, ainda que seja uma tarefa difícil e complicada, seja o mais indicado.

Ao observar os dados da tabela 3 (três), pode-se comparar a produtividade em cada unidade de saúde, pois, através da multiplicação da quantidade de procedimentos efetuados pelo valor constante da tabela SUS, estabelecido para cada tipo de procedimento, chega-se a um valor que seria considerado como receita, caso a unidade de saúde recebesse exatamente conforme

a sua produção, utilizando os valores da tabela SUS. Estes valores, divididos pelo custo de cada unidade, resultam no índice de produtividade encontrado.

Centros de custo	Custo em R\$	Valores da tabela SUS	Índice de produtividade
US CISS	46.497,31	3.822,77	0,08
US NAM	23.276,99	2.846,74	0,12
US PAI	35.170,94	3.389,97	0,10
US NAI	25.118,40	4.161,18	0,17
US CENTRAL	236.289,36	42.362,29	0,18
US NACOES	85.315,89	5.904,01	0,07
US CEFIR	18.534,19	2.771,70	0,15
US CAPS	18.039,24	4.576,86	0,25
US BARRA	43.424,32	5.136,30	0,12
US VILA REAL	56.323,52	6.381,10	0,11
US MUNICIPIOS	63.681,27	8.597,13	0,14
US N. ESPERANÇA	24.054,92	3.551,11	0,15
	675.726,35	93.501,16	0,14

Fonte: elaborada pelos autores

Tabela 3: Índice de produtividade de cada unidade de saúde

Na comparação, observa-se que a unidade mais produtiva é a US CAPS, com um índice de 0,25 (zero vírgula vinte e cinco), e a unidade mais improdutiva é a US Nações, com um índice de 0,07 (zero vírgula zero sete). O índice médio de produtividade de todas as unidades ficou em 0,14 (zero vírgula quatorze).

Cabe ressaltar que no financiamento das secretarias municipais de saúde, são levados em conta os valores da produção, porém, as verbas recebidas levam em conta também, outros fatores, como população, o nível de gestão, entre outros, o que torna o sistema de financiamento bastante complexo, não se podendo afirmar que os valores constantes da coluna “valores da tabela SUS” da tabela 3 (três), são os valores exatos, recebidos pelo governo federal, embora sejam relativamente próximos. Por este motivo não optou-se por realizar uma comparação entre receitas e custos, obtendo resultado, e sim uma comparação através de um índice de produtividade, que se acredita ser mais útil a gestão, em função da complexidade do sistema de financiamento.

A utilização deste índice em nível nacional, pode proporcionar uma comparação entre unidades de secretarias de saúde de municípios diferentes, podendo-se realizar uma comparação regional, estadual e até nacional, ressaltando-se, desta forma, a unidade mais produtiva em cada uma dessas esferas.

O uso da tabela SUS, que é uma tabela nacional, pode proporcionar estas comparações em todo o país, porém, pode-se também realizar comparações de produtividade utilizando valores de outras tabelas como a tabela da AMB (Associação Médica Brasileira), a tabela da ABO (Associação Brasileira de Odontologia) ou outras.

Naturalmente, é imprescindível caminhar no sentido de se chegar ao custo de cada procedimento realizado, porém, em se tratando de organizações públicas, e ainda, de organizações de saúde, implantar um sistema que identifique estes custos pode ser muito trabalhoso e levar bastante tempo, principalmente se considerarmos a falta de publicações a respeito, como já mencionado neste artigo. Desta forma, a implantação de uma contabilidade

de custos que chegue inicialmente ao custo de cada unidade de saúde, e a utilização as técnicas descritas neste artigo, traz ao administrador da saúde pública, informações que podem ajudar bastante no processo de tomada de decisão.

Conhecer os custos é importante, porém, para dar mais relevância a esta informação, torna-se necessário comparar os custos com outros valores, com outros custos, ou no caso, com valores praticados pelos preços de mercado, utilizando-se tabelas próprias. Através desta comparação, pode-se chegar a conclusão que é mais vantajoso pagar um valor acima da tabela SUS para a realização de determinadas atividades, do que realizar através da própria estrutura da secretaria da saúde, terceirizando, desta forma, o processo.

6. Considerações finais:

Como se pode observar, este estudo leva a concluir que as informações proporcionadas pela implantação de uma contabilidade de custos em uma secretaria municipal de saúde, pode proporcionar uma respeitável economicidade nos recursos investidos. Administrar o orçamento de um órgão como este –, que em uma cidade de 80 (oitenta mil) habitantes pode ultrapassar R\$ 20 milhões – sem o auxílio das informações proporcionadas pela contabilidade de custos, pode se tornar uma tarefa bastante arriscada, uma vez que não se pode ter uma boa visão de qual é o verdadeiro benefício gerado pelos valores investidos.

Com a opção de comparar tais custos, com os preços praticados por tabelas, inclusive utilizadas pela iniciativa privada, e decidir se a opção da terceirização é melhor ou pior, ou ainda, poder comparar o custo das atividades desenvolvidas, internamente, ou com organizações externas, os gestores, sem dúvida alguma, terão uma ferramenta importante para saber se os recursos poderão ser aplicados de forma mais eficaz, sem mencionar os outros benefícios como um melhor controle interno e melhores informações para planejamento e tomada de decisões.

Com a evolução futura e a utilização da contabilidade de custos em diversas secretarias municipais de saúde, poderá ser estabelecido um processo de *benchmarking*, quando poderão ser comparados os custos de realização das mesmas atividades em vários municípios diferentes, proporcionando uma troca de experiências, informações que poderão agregar valor aos serviços prestados à população e gerar um aperfeiçoamento contínuo. Esse processo de *benchmarking*, poderá ser realizado também com organizações do setor privado. Atividades que já tiveram seus custos mensurados e comparados com os custos de terceirização em um município, poderão servir de base para tomada de decisão em outro município. Não somente informações a respeito dos valores dos custos poderão ser compartilhadas, mas também, processos e estudos sobre a melhor forma de apuração dos custos. Tudo isto é facilitado uma vez que na área pública não existe concorrência entre os órgãos e a ajuda mútua só tende a agregar valor.

Outra questão importante que a implantação da contabilidade de custos pode contribuir é no processo de melhoria da qualidade da saúde da população. É comum na área da saúde, mencionar que os custos de prevenir são menores que os custos de remediar, neste caso específico, poderão ser fornecidas informações que mostrarão com mais precisão, o quanto são menores, se realmente são, e ainda, para cada real aplicado em prevenção, quantos reais se economiza no processo de remediar. Isto traz além de economia dos recursos públicos, uma melhor qualidade de vida à população. Por mais que um determinado serviço seja de qualidade, somente se poderá avaliar a eficácia dele, se compararmos um determinado índice que mensure esta qualidade com os custos para realizá-lo.

A informação gerada pela contabilidade de custos na área privada, é utilizada mais para gerenciamento interno, porém, na área pública, estas informações poderão ser padronizadas e

disponibilizadas também para os contribuintes poderem acompanhar e comparar a eficácia dos governantes eleitos.

Urge que se implante sistemas de custos não só na área da saúde pública, como em qualquer órgão público, que possibilitará não só economicidade nos gastos, como também melhor controle e conseqüentemente, melhor retorno, menor desembolso, maior qualidade nos serviços prestados e maior credibilidade por parte dos contribuintes.

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.

ALMEIDA, A. G. (2003) **Gestão de custos na saúde pública: Custos e resultado em um laboratório municipal de análises clínicas**. Anais do X Congresso Brasileiro de Custos.

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

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

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

CRUZ, F. & PLATT, O. A. (2001). **As exigências de implantação de sistemas de custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a oportunidade para o surgimento da CEMP – Contabilidade Estatal Municipal Participativa**. Anais do 1º Congresso USP.

CRUZ, F. (2000). **Controle dos resultados na ótica da lei de responsabilidade fiscal no setor estatal e o papel da contabilidade de custos**. Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos.

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

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.

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

PEREIRA, J.R.T. & SILVA, A.C. (2003). **A importância da implantação de sistemas de custos para a gestão do setor público**. Anais do X Congresso Brasileiro de Custos.

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

WERNKE, R. & MORAES, L. V. (2003) **Análise da rentabilidade da prestação de serviços para o Sistema Único de Saúde (SUS): Estudo de caso em laboratório de análises clínicas**. Anais do X Congresso Brasileiro de Custos.