

Custos no Setor Público: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais

Calistro José de Maria (CÂMARA DEPUTADOS) - calistroj@yahoo.com.br

José Américo Leal Oliveira (TCU) - americo@tcu.gov.br

Resumo:

Com o amadurecimento das instituições e da sociedade, impulsionado pela Constituição Federal de 1988, o setor público passou a sofrer pressões para aprimorar a transparência de suas ações, assim como melhorar a qualidade dos serviços ofertados, notadamente, aqueles considerados direitos sociais do cidadão, dentre os quais se destaca a saúde. A escassez cada vez mais acentuada dos recursos, aliada à crescente necessidade de verbas para os serviços de saúde, impõe ao administrador a busca por mecanismos de gestão mais modernos, que passam, inevitavelmente, por quebras de paradigmas, dentre eles a crença de que não é possível a implantação de eficiente instrumento de gestão de custos no setor público. Esse estudo tem o objetivo de demonstrar que, além de possível e legalmente obrigatório, a utilização de controles de custos no setor de saúde municipal é desejável, uma vez que fornece ao gestor um considerável volume de informações para auxiliá-lo no processo decisório. Para tanto, a utilização de indicadores torna-se fundamental na medida em que formam a base para que um sistema de custos seja útil. Aliado a isso, buscou-se demonstrar, inclusive com um estudo de caso, que o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é o mais adequado para a administração pública, pelo fato de fornecer informações mais precisas que os métodos tradicionais, principalmente, em instituições que possuem grande volume de custos indiretos. Verificou-se, também, que o mero atendimento da legalidade não garante um gasto de qualidade, e nesse sentido, a atuação do controle externo necessita de aprimoramentos.

Palavras-chave: *Custos no Setor Público; Serviços Públicos de Saúde Municipais; Métodos de Custeio; Controle Externo*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Custos no Setor Público: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais

Resumo

Com o amadurecimento das instituições e da sociedade, impulsionado pela Constituição Federal de 1988, o setor público passou a sofrer pressões para aprimorar a transparência de suas ações, assim como melhorar a qualidade dos serviços ofertados, notadamente, aqueles considerados direitos sociais do cidadão, dentre os quais se destaca a saúde. A escassez cada vez mais acentuada dos recursos, aliada à crescente necessidade de verbas para os serviços de saúde, impõe ao administrador a busca por mecanismos de gestão mais modernos, que passam, inevitavelmente, por quebras de paradigmas, dentre eles a crença de que não é possível a implantação de eficiente instrumento de gestão de custos no setor público. Esse estudo tem o objetivo de demonstrar que, além de possível e legalmente obrigatório, a utilização de controles de custos no setor de saúde municipal é desejável, uma vez que fornece ao gestor um considerável volume de informações para auxiliá-lo no processo decisório. Para tanto, a utilização de indicadores torna-se fundamental na medida em que formam a base para que um sistema de custos seja útil. Aliado a isso, buscou-se demonstrar, inclusive com um estudo de caso, que o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é o mais adequado para a administração pública, pelo fato de fornecer informações mais precisas que os métodos tradicionais, principalmente, em instituições que possuem grande volume de custos indiretos. Verificou-se, também, que o mero atendimento da legalidade não garante um gasto de qualidade, e nesse sentido, a atuação do controle externo necessita de aprimoramentos.

Palavras-chave: Custos no Setor Público; Serviços Públicos de Saúde Municipais; Métodos de Custeio; Controle Externo.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público

1. Introdução

Cotidianamente, tem-se notícias acerca de deficiências apresentadas nos serviços públicos de saúde oferecidos à população, apesar do conteúdo de algumas matérias ser abordado, com certa frequência, de forma sensacionalista, parcial e unilateral. O fato é que, atualmente, não são utilizados meios capazes de mensurar se o que é gasto com saúde é realmente pouco ou apenas mal aplicado, sendo que, com uma gestão equilibrada e mais profissionalizada, poder-se-ia obter os mesmos resultados esperados sem o incremento do orçamento da pasta da Saúde, apenas otimizando os recursos já existentes.

Além da vasta normatização dispensada à saúde pública, a evolução das ferramentas de tecnologia da informação e a Internet democratizaram o acesso a dados de forma instantânea em, praticamente, qualquer lugar, proporcionando que um universo de usuários, impossível de ser alcançado, até um passado recente, fosse inserido na vida política e social do Brasil. Esse cenário, acrescido da elevação do grau de escolaridade da população, de 2,76 anos em 1980 para 7,54 anos em 2010 (FRAGA, 2012), desenvolveu e está desenvolvendo cidadãos cada vez mais exigentes e críticos.

Um dos desafios para os gestores é a criação de indicadores que permitam o acompanhamento das ações governamentais, assim como sirvam de subsídio para a tomada de decisões. Portanto, não basta criar, é necessário mensurar os resultados obtidos com tais indicadores e confrontá-los com o planejado.

O aprimoramento da gestão pública passa, inevitavelmente, por quebras de paradigmas, como a crença de que não é possível a implantação de um eficiente controle de custos, com o argumento de ser “diferente” da iniciativa privada por não almejar lucros. Ademais, percebe-se que, com o excesso de vinculações e despesas obrigatórias, a cada ano os orçamentos possuem menos receitas disponíveis. Assim, a gestão de custos passa a ganhar cada vez maior relevância e significado junto aos tomadores de decisão para determinar o que causa efetivamente a necessidade de mais recursos.

A maioria dos trabalhos acadêmicos está centrada tanto na União quanto nos Estados, como, por exemplo, o Sistema de Custos do Governo Federal, também chamado de SIC – Sistema de Informação de Custos, criado pela Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 157, de 09 de março de 2011, e a tese apresentada por Nelson Machado (MACHADO, 2002), que se utilizou do Estado de São Paulo com base para realização dos estudos, embora possa ser utilizada para todas as esferas governamentais.

Com isso, os Municípios acabam se utilizando de informações dos outros entes federativos de forma incidental, visto ser rara a experiência na implantação de sistema de custos no Brasil, principalmente, tratando-se de unidades com pouca disponibilidade financeira. Para Cruz e Neto (2007, p. 33), caso não disponha de uma contabilidade de custos tecnicamente confiável, a entidade pública torna-se refém de parâmetros de custos unitários impostos por outras esferas governamentais e, portanto, alheias à sua realidade.

Nesse cenário, a contabilidade de custos é ferramenta gerencial capaz de prover o gestor de mecanismos capazes de direcioná-lo à melhor tomada de decisão possível em determinada circunstância. Ela pode ser instrumento de suporte para confecção das peças de planejamento governamental – como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) – que, baseado na apuração dos custos de programas, projetos, ações etc., e uma eficiente gestão de custos, poderá sinalizar a melhor distribuição de recursos entre as diversas áreas do governo.

A partir deste contexto, surgiu a questão de pesquisa adotada no decorrer do trabalho: Qual o método de custeio mais adequado ao setor de saúde pública municipal?

O objetivo central desse trabalho é explicar a forma como a gestão de custos pode subsidiar o gestor público na implementação de políticas públicas, auxiliá-lo a apurar os indicadores de saúde, aumentando a transparência dos gastos com saúde com eficiência, eficácia e efetividade, e provendo meios para uma verdadeira *accountability*.

2. Metodologia

De acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 54), a pesquisa bibliográfica tem o objetivo de explicar e discutir um assunto, tema ou problema baseando-se em publicações como livros, revistas, periódicos, anais de congressos etc.

A metodologia utilizada, neste trabalho, consiste em realização de pesquisa bibliográfica empírica de forma exploratória e levantamento dos aspectos qualitativos.

3. Referencial Teórico

Conforme Cruz e Neto (2007, p. 33), é difícil entender que, diante da escassez cada vez maior de recursos e do grau de necessidades a atender, ainda exista um distanciamento da contabilidade gerencial, mais precisamente da contabilidade de custos, que é essencial para sobrevivência administrativa. Embora a preocupação com o controle de custos no âmbito legal não seja recente, como se observa na Lei nº 4.320/1964 (art. 99 e parágrafo único do art. 79) e no Decreto-Lei nº 200/1967 (art. 14; 25, IX; 30, § 3º; 73; 79; 94, IX; 95), só nos últimos anos houve a preocupação de implementar o que pretendia o legislador.

Para Silva (2007, p. 68), pouco foi encontrado sobre custos na Administração Pública, provavelmente por não terem sido efetivados grandes empenhos sobre o assunto. Para Mauss e Souza (2008, p. 3), um dos motivos pelos quais pode não haver a utilização da contabilidade de custos no âmbito governamental é justamente a escassez de literatura dedicada ao assunto. De fato, as pesquisas relacionadas à gestão de custos aplicada ao setor público, no Brasil e no mundo, ainda são incipientes quando comparadas a outras linhas de investigação científica (STN, 2012, Parte 2, p. 105).

Ao longo dos anos, a Administração fixou-se em estabelecer mecanismos e instrumentos que enfatizavam o controle orçamentário e financeiro, e, também, tentar assegurar a regularidade dos atos praticados por servidores públicos, em detrimento da gestão de custos eficiente e eficaz, para fins gerenciais, e da apuração de que os resultados das ações governamentais tiveram o impacto desejado e com a necessária economicidade (no sentido de produzir mais com os mesmos recursos, sem comprometer os níveis de qualidade).

Os sistemas contábeis e orçamentários tradicionais, segundo Mauss e Souza (2008, p. 4), são insuficientes e inadequados para a realidade atual da Administração Pública, caracterizada pela escassez de recursos e crescente demanda por serviços. Nesse sentido a implantação de um sistema de custos seria fundamental, visto que seu principal objetivo é fornecer informações gerenciais para que o gestor tenha segurança no momento da tomada de decisão.

Nessa esteira, buscando promover uma ruptura com a sistemática de gestão pública até então adotada no país, foi editada, em 4 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Esse dispositivo manteve a mesma preocupação com custos que as legislações que o antecederam, conforme pode ser verificado no seu art. 50, § 3º, que estabelece que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Embora seja uma determinação, deixou de fixar quais elementos deveriam conter em tal sistema e, dessa forma, cada entidade pode utilizar mecanismos diferentes e obter resultados distintos para uma mesma base de cálculo, o que inviabilizaria a comparabilidade dos dados entre os entes. Entretanto, ressalta-se que a própria LRF utilizou critério distinto ao definir, de forma bastante detalhada, quais informações deveriam existir, como por exemplo, nos Anexos de Metas e de Riscos Fiscais, que, pela relevância atribuída pela Lei, são itens obrigatórios e integram anualmente a LDO.

Dando continuidade a esse processo, em 21 de novembro de 2008 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Resolução nº 1.129, a qual aprovou a NBC T 16.2 que trata do Patrimônio e Sistemas Contábeis aplicados ao setor público. Em seu item 12, introduziu o subsistema de custos entre os já existentes. Entretanto, somente em 25 de novembro de 2011 o referido Conselho aprovou a NBC T 16.11 (Resolução nº 1.366/2011), que dispõe sobre o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SISCSP).

Cabe destacar que, embora o tema seja novo para a maioria dos entes federativos, existem no país instituições que fazem uso de sistemas de custos há vários anos. Algumas delas foram objeto de estudo da ENAP (2001), quais sejam, Comando da Aeronáutica, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e Comando da Marinha. Outras experiências na gestão de custos também foram constatadas recentemente, como, por exemplo, no governo da Bahia e no Banco Central do Brasil ambos analisados, na forma de estudo de casos, por Ching, Silveira e Freire (2011) e no Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto (BONACIM e ARAÚJO, 2010).

Ainda que as experiências na implantação de custos das instituições citadas sejam muito relevantes, considerando que foram pioneiras ao enfrentarem as dificuldades que o tema impõe, talvez um dos maiores passos no sentido de se efetivar um sistema de grande porte que oferecesse informações gerenciais de custos para auxiliar na tomada de decisão dos

gestores governamentais, assim como contribuir para alocação mais eficiente do gasto público, foi realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional por meio da Portaria da STN nº 157, de 09 de março de 2011, que criou o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal (SIC). Este sistema foi possível graças aos avanços conquistados na área de tecnologia da informação, que possibilitaram integrar os principais sistemas do Governo Federal com elementos úteis para o gerenciamento de custos: SIAPE (Sistema Informatizado de Gestão de Recursos Humanos), SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) e SIGPlan (Sistema de Informações Gerenciais e Planejamento).

4. Desenvolvimento

4.1. Contextualização dos Serviços de Saúde

Em seu art. 6º, a Constituição Federal inseriu a saúde entre os denominados direitos sociais, que, por definição, são de observação obrigatória pelo Estado. A Emenda Constitucional nº 29 inseriu no art. 35 da Constituição o inciso III, que criou a possibilidade de intervenção dos estados e, no caso de Territórios Federais, da União nos municípios caso estes não apliquem o mínimo exigido da receita própria nas ações e serviços públicos de saúde. Nesse sentido, o inciso III do artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determina que esse montante será o equivalente a 15% do produto da arrecadação dos impostos e transferências legalmente previstas, anualmente. Nessa linha foi editada a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, que regulamentou o citado dispositivo constitucional, e manteve o percentual de aplicação inalterado.

Apesar disso, constata-se que as instituições de saúde brasileiras estão entre as que mais se distanciam do processo de modernização gerencial, notadamente por não adotarem sistema de custos (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006-1, p. 7). Assim, o Ministério da Saúde criou no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), em 2006, o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) com a finalidade de apurar os custos dos produtos e serviços, assim como avaliar seus respectivos resultados e aprimorar a própria gestão de custos. Com relação à metodologia de apuração dos custos, embora o Ministério da Saúde (2006-1, p. 17-18) reconheça que o custeio ABC seja o mais adequado para organizações complexas, como, por exemplo, hospitais, o PNGC adota o método de custeio por absorção. Ao adotar essa metodologia, levou-se mais em consideração aspectos como a facilidade de aplicação em detrimento da construção de uma ferramenta gerencial que fornecesse informações úteis ao administrador. Por meio das diversas limitações identificadas pelo Ministério da Saúde (2006-1, p. 16 e 19), como, por exemplo: não fornecer aos tomadores de decisão uma visão clara da evolução dos custos e, também, dificuldade de identificar as causas dos custos de cada produto/serviço, pode-se verificar que o custeio por absorção não é o mais adequado para ser utilizado como principal método de apropriação dos custos dos serviços de saúde.

Diante desse cenário, foi criado em 2012, pelo próprio Ministério da Saúde, o Índice de Desempenho de Saúde (IDSUS), cujo objetivo é avaliar, a cada três anos, o acesso e a qualidade dos serviços de saúde no país. O IDSUS é composto de 24 indicadores (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2012-1), 14 que avaliam o acesso e outros 10 que medem a efetividade dos serviços. No primeiro grupo é avaliada a capacidade do sistema de saúde em garantir os cuidados necessários à população em tempo oportuno e com recursos adequados. Quanto ao último, tem a finalidade de verificar se o serviço foi prestado adequadamente.

Embora o Ministério da Saúde tenha relatado que o estudo foi realizado entre os anos de 2008 a 2010, os dados disponibilizados para consulta fazem referência ao período de 2007 a 2010. O índice avaliou os diferentes níveis de atenção (básica, especializada, ambulatorial e hospitalar e de urgência e emergência), verificando como estava a infraestrutura de saúde para atender as pessoas e se os serviços ofertados tinham capacidade de dar as melhores respostas

aos problemas de saúde da população. De acordo com esse levantamento, o Brasil tem um IDSUS equivalente a 5,47, em uma escala de 0 a 10. Todavia, existiam 125 municípios com índices entre 2,5 e 3,9 (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2012-2).

Para Ferrer *et al.* (2007, p. 37), a ideia central para se resolver os problemas de implementação de mudanças no setor público é criar indicadores claros de avaliação. Tais indicadores formam a base para que um sistema de custos seja útil, trazendo resultados para a entidade de forma efetiva, e não se transformando em mais um custoso instrumento criado apenas para cumprir formalidades legais a ser apresentado aos órgãos fiscalizadores. A Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2001), conceituou indicadores como sendo informações que são obtidas com a aplicação de fórmulas que fornecem indícios de eficiência, eficácia, legalidade e economicidade de como são conduzidas as operações, por meio de interdependência entre variáveis. Em síntese, são, fundamentalmente, instrumentos de controle na medida em que permitem mensurar a mudança e determinar o grau de cumprimento das metas, e, conforme definido por Chiavenato (2008, p. 378), um dos primeiros passos do processo de controle é estabelecer previamente os padrões que se deseja alcançar ou manter.

Todavia, embora existam determinações que imponham a utilização de indicadores, como, por exemplo, a Portaria do Ministério da Saúde nº 3.332, de 28 de dezembro de 2006 (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006-2), houve apenas a elaboração, por relevante parcela de municípios, de documentos direcionados a apresentação aos órgãos de controle, cumprindo assim papel meramente formal. Esse procedimento é adotado mesmo em relação a instrumentos de grande importância para o planejamento de saúde municipal, como é o caso do Plano de Saúde.

4.2. Operacionalização da Implantação do Sistema de Custos

Os ganhos de um eficiente controle de custos poderão ocorrer em diversos setores do ente governamental. A título de exemplo, Ching, Silveira e Freire (2011, p. 267) destacam, entre outros: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e transparência do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão e aperfeiçoamento da gestão pública. Cruz (2007, p. 67) acrescenta que, desde que vinculados a unidades de medida, grande parte dos desvios financeiros de contratos com o setor público poderiam ser evitados apenas com a existência de controle de custos unitários máximos e mínimos.

A base para a implantação do sistema de custos é a utilização do regime de competência. Conforme a Resolução do CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010, esse regime determina que os efeitos das transações e de outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente de recebimento ou pagamento. Segundo Machado e Holanda (2010, p. 799), a geração de informações de custos somente será possível com a adoção do regime de competência e, enquanto a contabilidade governamental não adotá-lo em sua integralidade serão necessários ajustes contábeis.

Em países, como a Nova Zelândia, em que o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade já se encontra em estágio mais avançado do que no Brasil, a adoção do regime de competência é a regra. Portanto, as despesas são reconhecidas no período a que se referem (THE TREASURY OF NEW ZEALAND, 2013). Além da Nova Zelândia, outros países como a Austrália, Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, França, Israel, Reino Unido, Suécia e Suíça também adotam a contabilidade por competência (REZENDE, CUNHA e BEVILACQUA, 2010, p. 971).

Para Silva (2007, p. 70), o modelo estabelecido pela Lei nº 4.320/1964 em seu art. 35, inciso II, demonstra que a contabilidade pública brasileira apropria despesas baseada apenas no empenho. Na verdade, esse “regime de empenho” não se coaduna com o regime de competência. A despesa empenhada não pode ser considerada como efetivamente realizada visto que apenas reserva recursos orçamentários para serem utilizados em futuro gasto. Já a liquidação pode ser considerada como marco para identificação do fato gerador do custo, pois cria para a Administração a obrigação de pagamento, uma vez que o fornecedor, entre outras obrigações, comprovou a entrega do material ou prestação efetiva do serviço.

Cabe destacar que a adoção do orçamento-programa em toda sua dimensão tornaria a tarefa de implantação de custos sensivelmente menos complexa. Conforme destacado por Giacomoni (2012, p. 167), entre as principais características desse orçamento estão: utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados; decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análise técnicas das alternativas possíveis; controles visando avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais; e consideração, na sua elaboração, de todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício. Acrescenta, ainda, que, ao se criar a possibilidade de relacionar produtos e resultados de um programa ou ação com seus respectivos custos totais, possibilita o aperfeiçoamento do processo de escolhas orçamentárias. Aliás, Cruz (2007, p. 67) considera que inexistente orçamento-programa quando o controle não é feito em termos de unidade de medida e respectivo custo.

4.2.1. Sistema de Acumulação de Custos, Sistema de Custeio e Método de Custeio no Setor Público

Conforme já citado neste trabalho, a NBC T 16.11 do CFC teve por objetivo tratar do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. O item 7 dessa norma estabeleceu que tal subsistema é obrigatório para todas as entidades do setor público. O SICSP é apoiado em três elementos: sistema de acumulação (por ordem e contínua), sistema de custeio (custo histórico, custo-corrente, custo estimado e custo padrão) e método de custeio (direto, variável, por absorção, por atividade e pleno). Ressalta-se que custeio refere-se à forma como os custos são apropriados.

Diante disso, tem-se que os custos dos serviços de saúde municipal são acumulados de forma contínua (por processo) durante determinado período, conforme a necessidade de informação – mês, bimestre, trimestre – exceto, quando tratar-se de obras, como, por exemplo, ampliação de um posto de saúde, cujo sistema de acumulação será por ordem. Como destacado por Machado e Holanda (2010, p. 809-810), na produção por processo todas as contas que acumulam custos devem ser encerradas no final do período contábil, o que não ocorre com o sistema por ordem de serviço, cujos custos devem ser ativados como obras em andamento ou título assemelhado. Quanto ao sistema de custeio, os autores destacam que o ideal seria construir padrões para todas as atividades e produtos; todavia, isso não é praticável no início do processo de implantação de custos, mais um fim/objetivo a ser perseguido. Dessa forma, propõem a utilização dos custos histórico e orçado.

Destaca-se que o método de custeio está relacionado à sistemática adotada para se atribuir custos aos objetos que se pretende analisar. A escolha do método de custeio pelo setor público não é tarefa fácil, visto que há defensores para quase todos os métodos (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 810). Esse fato fica caracterizado quando analisamos os posicionamentos de Slomski (2013, p. 201), que defende ter o custeio direto melhor aplicabilidade ao setor público, por considerar o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing – ABC*) de difícil implementação, embora recomendasse esse último com o objetivo de identificar retrabalhos. Todavia, em 2007, havia manifestado entendimento

contrário, no sentido de que o custeio ABC era o mais adequado para a administração direta, visto que tais instituições, além de já possuírem definição de atividades, têm orçamento estruturado em programas, projetos e atividades (SLOMSKI, 2007, p. 85)

Nessa linha, Ferreira da Silva *et al.* (2002, p. 1-6) realizaram estudo sobre a evolução do tema relacionado a custos hospitalares no Brasil e identificaram que somente no período de 2000 a 2001 “foram apresentados mais trabalhos científicos sobre o tema do que em qualquer outro período de cinco anos pesquisado”. Verificaram, ainda, que nesses dois anos 75% dos trabalhos apresentados dedicaram-se ao estudo da aplicação do ABC. Em trabalho semelhante, Martins da Silva (2011, p. 44-52) realizou análise de 917 artigos publicados nas Edições IX, XIII, XIV e XV do Congresso Brasileiro de Custos e constatou que, desse total, 46 artigos, ou 5,02%, tratavam de custos no setor público e aprestavam alguma discussão em torno dos métodos de custeio. A autora verificou que o método mais abordado para o setor público foi o ABC, mencionado em 41% dos estudos, e acrescenta, ainda, que, de acordo com o resultado de sua pesquisa, é a metodologia mais adequada para as entidades públicas.

Corroborando os resultados desses trabalhos, Alonso (1999, p. 46), Cruz e Neto (2007, p. 97-98), Mauss e Souza (2008, p. 70) e Nakagawa (2001, p. 11) defendem a tese de que a administração pública deve adotar o método de custeio ABC, citando inclusive diversas vantagens, como possibilitar a aferição de um custo mais justo, via rastreamento, em substituição a rateios arbitrários, fato que possibilitaria obter informações mais acuradas para a tomada de decisão, principalmente, em um ambiente com grande volume de custos indiretos, como é o caso do setor público.

A espinha dorsal do ABC é a utilização do conceito de que os recursos são consumidos pelas atividades, e estas são consumidas pelo objeto de custo (produto ou serviço). Esse é um ponto crucial que diferencia tal sistema dos demais, que consideram que os recursos são consumidos diretamente pelos produtos/serviços.

Para que os fatores de produção sejam alocados às atividades e, posteriormente, estas aos objetos de custo, são utilizados os direcionadores de custos (*cost drivers*), que, de acordo com Martins (1996, p. 103), correspondem ao fator que determina a ocorrência de uma atividade. São classificados em direcionadores de custos de recursos e direcionadores de custos de atividades, ou, simplesmente, direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. O primeiro aloca os recursos (custos indiretos e despesas indiretas) às atividades (custeio das atividades) e o segundo atribui aos produtos ou serviços tais atividades (custeio dos objetos de custo).

Ressalta-se que a seleção tanto da lista de atividades quanto dos direcionadores de custos que serão utilizados deverá ser realizada com bastante critério, de forma que represente fielmente o objetivo que a entidade deseja atingir. Quanto maior o número de direcionadores e mais detalhadas forem as atividades mais precisa será a informação, porém o custo de mensuração também será igualmente mais oneroso. Então, deve ater-se ao custo-benefício da informação. Nesse sentido, Ching (2010, p. 112) sugere a aplicação da regra 80/20, segundo a qual poderão ser obtidos melhores resultados investindo na determinação dos direcionadores, cujos recursos representam 80% dos custos, e os demais recursos, que representam 20% da quantidade mas apenas 20% do valor, deixariam de ser rastreados.

Infere-se, assim, que a apropriação de custos às atividades e conseqüentemente aos objetos de custo deve seguir a seguinte ordem:

1. Alocação direta;
2. Rastreamento da relação causal por meio do ABC.

Entretanto, autores como Martins (1996, p. 102) e Nakagawa (2001, p. 46-47) defendem a inclusão de um terceiro item à lista apresentada, visto que, para eles, quando há impossibilidade de utilizar os mecanismos da alocação direta e também do rastreamento, os resíduos de custos devem ser objeto de rateio, o que poderia implicar na utilização dos

critérios tradicionais. De maneira semelhante, Ching (2010, p. 112) sugere que valores pouco significativos, assim considerados aqueles que representam até 20% do total dos custos, podem ser rateados utilizando o direcionador do recurso mais significativo. Mauss e Souza (2008, p. 63) discordam, por entenderem que isso contraria a essência do ABC, qual seja, rastrear o consumo de recursos, e afirmam que tais custos não identificáveis devem ser considerados na apuração do resultado do exercício. Já para Alonso (1999, p. 49) poderia ser utilizado tanto o rateio como ser contabilizado como despesas do exercício.

Provavelmente, a grande maioria dos custos incorridos por determinada organização será apropriado diretamente e por meio de rastreamento, de forma que aquilo que restar não será significativo o suficiente para provocar distorções no resultado de determinado período. Todavia, caso, arbitrariamente, sejam alocados aos produtos e serviços, a informação gerencial acurada e confiável não mais existirá, uma vez que embutido no total de um objeto de custo, haverá algo que possivelmente não lhe pertence, o que poderá provocar desconfiças dos gestores ou até mesmo levá-los a decisões errôneas, além, é claro, de prejudicar todo trabalho realizado pelo método de custeio ABC.

Observa-se que, a base para a implantação de um sistema de custos é a adoção do regime contábil da competência. Entretanto, não é necessário que se aguarde até que isso ocorra em sua plenitude para que se possa ter um mecanismo de controle e gestão de custos, visto que as informações necessárias poderão ser obtidas mediante ajustes nos dados orçamentários. De fato, não existe sistema pronto a tal ponto que ao ser adotado por determinado ente não necessite de adaptações às suas realidades. Isso não quer dizer, no entanto, que cada município tenha que adotar um sistema partindo sempre do “zero”. Na verdade, deve-se utilizar o conhecimento adquirido por quem já está um pouco mais adiantado nesse processo. Assim, como subsídio pode-se utilizar alguns conceitos e metodologias do SIC, do Governo Federal.

Conforme os pressupostos do SIC (STN, 2014), o termo “liquidação” utilizado na contabilidade pública corresponde ao conceito de “gasto” na contabilidade de custos, ou seja, utilizar-se-á a despesa orçamentária liquidada como parâmetro para definição dos custos. Diante disso, a STN (2014) e Machado e Holanda (2010, p. 806) afirmam que para a obtenção do custo por meio da despesa orçamentária executada (liquidada), deverá dela ou nela:

Excluir:

1. Despesa executada por inscrição em restos a pagar não-processados
2. Despesas de exercícios anteriores
3. Formação de estoques
4. Concessão de adiantamentos
5. Investimentos / inversões financeiras / amortização da dívida

Incluir:

1. Restos a pagar liquidados no exercício
2. Consumo de estoques
3. Despesa incorrida de adiantamentos
4. Depreciação / exaustão / amortização

O resultado dessa operação (despesa orçamentária liquidada – exclusões + inclusões) será o custo ajustado que servirá de base para o custeio ABC.

Com o objetivo de demonstrar como a teoria apresentada poderia ser aplicada em um município, foi elaborado um estudo de caso com dados hipotéticos sobre uma atividade comum a qualquer unidade de saúde: realizar consulta médica. Para que esse serviço seja prestado o custo mais representativo é a mão-de-obra dos profissionais. Dessa forma, serão utilizados os valores exemplificativos a seguir:

1. Valor total da folha de pagamento dos médicos: R\$ 150.000,00
2. Quantidade de profissionais: 10

3. Período considerado: 30 dias (não foram consideradas férias ou eventuais folgas/faltas)
4. Jornada de trabalho mensal: 120 h ou 7.200 minutos por médico (4h/dia x 30 dias x 60 min.). Para 10 médicos: 1200 h ou 72.000 minutos (40 h/dia x 30 dias x 60 min.)
5. Quantidade de consultas realizadas: 6.000
6. Tempo de atendimento por consulta: 9 minutos
7. Tempo de atendimento total consumido em consulta: 54.000 minutos (6.000 x 9 min)
8. Tempo de ociosidade: 18.000 minutos (72.000 min. – 54.000 min.)
9. Custo do minuto por profissional: R\$ 2,08 (R\$ 150.000,00 / 72.000 min)
10. Valor de uma consulta realizada: R\$ 18,75 (R\$ 2,08 x 9 min)

Tabela 1 - Exemplo de Aplicação do Custeio ABC ao Serviço de Saúde

| Recursos | Direcionador de Recursos | ATIVIDADE | Direcionador de Atividades | Objeto de Custo (Produto ou Serviço) |
|--------------------------------------|-------------------------------------|--|----------------------------|--------------------------------------|
| Folha de Pagamento R\$ 150.000,00 | Nº Min. Consulta 54.000 75% | Realizar Consulta Médica R\$ 2,08 | Nº Min. Executados 9 | Consulta Médica R\$ 18,75 |
| | Nº Min. Ociosidade 18.000 25% | | | |

Fonte: Mauss e Souza (2008) adaptado.

Portanto, para cada atividade “realizar consulta” o município gasta R\$ 2,08, referente à remuneração de médicos. Como para execução de uma consulta são consumidos 9 minutos daquela atividade, conclui-se que um serviço custa R\$ 18,75.

Outro fato relevante que ficou evidenciado é que apenas 75% da capacidade de atendimento da unidade de saúde foi utilizada, o que representa uma ociosidade de 18.000 minutos, ou seja, 2.000 consultas deixaram de ser realizadas e custaram ao ente municipal R\$ 37.500,00. Esta informação poderá auxiliar os gestores no momento da definição da realização da escala de trabalho dos profissionais, visto que, pelo volume de ociosidade apresentada, existem horários em que a demanda é bem inferior ao quantitativo de recursos disponíveis para atendê-la. Esses profissionais poderiam ser remanejados para aqueles períodos nos quais haja maior aglomeração de usuários, o que pode ser facilmente identificado por meio do controle das consultas realizadas.

Um dos principais pontos destacados pelos críticos do custeio ABC, e até mesmo por alguns de seus defensores, é o possível custo elevado de sua implantação, uma vez que é um sistema consideravelmente mais complexo que os tradicionais. No entanto, Nakagawa (2001, p. 65) pondera que isso não é uma verdade absoluta, pois dependendo de como o sistema de coleta e o banco de dados da instituição estejam organizados o ABC não significará necessariamente grande aumento de custos.

5. Atuação dos Tribunais de Contas na Gestão de Custos de Saúde Municipal

De acordo com o art. 70 da Constituição Federal a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades de administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. No caso dos municípios, a Câmara de Vereadores é a titular do citado controle externo, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado ou do Município, quando houver.

Entretanto, percebe-se, que, mesmo com todo aparato tecnológico à disposição da Administração, o controle externo continua com a sistemática de auditorias preponderantemente direcionadas a averiguar apenas a legalidade do gasto público, as denominadas auditorias de conformidade ou, de acordo com Barreto e Graeff (2011, p. 20) de *compliance*, como se isso fosse o suficiente para garantir o atendimento das demandas sociais. Nesse sentido, Cruz (2007, p. 84) considera que, com o uso didático e popularizado da análise por índices e outros indicadores de desempenho de gestão, ter-se-á na auditoria do setor público um segundo estágio, indo além da mera e tradicional abordagem fiscalizadora. O autor considera que é conhecida a inoperância do controle de custos no setor público e isso decorre, não de desconhecimento da legislação, mas sim da negligência dos controles internos e externos.

Com a finalidade de identificar a forma como controle externo tem trabalhado a questão da saúde na apreciação das contas municipais, selecionamos dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro, detentores dos dois maiores Produtos Internos Brutos (PIB) do país (IBGE, 2013, p. 197), dois municípios com Índices de Desempenho do SUS (IDSUS), entre 2,5 e 3,9, e PIB algebricamente próximos (IBGE, 2011-1 e 2011-2), quais sejam: Ribeirão Pires (R\$ 1.978.256 mil), em São Paulo, e Nilópolis (R\$ 1.813,485 mil), no Rio de Janeiro.

Foram analisados os pareceres dos Tribunais de Contas dos Estados de São Paulo (TCESP, 2009, 2010, 2011, 2012) e Rio de Janeiro (TCERJ, 2008, 2009, 2010, 2011) referentes aos exercícios de 2007 a 2010, mesmo período em que foi apurado o IDSUS, e construiu-se a seguinte tabela resumindo os dados obtidos:

Tabela 2 – Resumo dos Pareceres dos Tribunais de Contas Relacionados aos Aspectos da Saúde nos Municípios de Ribeirão Pires e Nilópolis - Anos de 2007 a 2010

| São Paulo: Ribeirão Pires | | | | | | | | | | | | | |
|--|---------------------|---|--------|--------|--------|---|-----------|-----------|-----------|---|------|------|------|
| PIB | IDSUS - 2007 a 2010 | Percentual de Recursos Próprios Aplicados em saúde (mínimo 15%)** | | | | Parecer do Tribunal de Contas (relacionado à Saúde) | | | | Observação do Tribunal de Contas relacionada à qualidade/efetividade do gasto | | | |
| | | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
| 2011 | 2,5 a 3,9 | 20,81% | 16,34% | 20,76% | 19,84% | Favorável | Favorável | Favorável | Favorável | NÃO | NÃO | SIM | NÃO |
| 1.978.256 | 2,5 a 3,9 | 20,81% | 16,34% | 20,76% | 19,84% | Favorável | Favorável | Favorável | Favorável | NÃO | NÃO | SIM | NÃO |
| ** Dados extraídos do Processo TCE-SP nº : 2520/026/2007 ** Dados extraídos do Processo TCE-SP nº : 2049/026/2008 ** Dados extraídos do Processo TCE-SP nº : 514/026/2009 ** Dados extraídos do Processo TCE-SP nº : 2912/026/2010 | | | | | | | | | | | | | |
| Rio de Janeiro: Nilópolis | | | | | | | | | | | | | |
| PIB | IDSUS - 2007 a 2010 | Percentual de Recursos Próprios Aplicados em saúde (mínimo 15%)** | | | | Parecer do Tribunal de Contas (relacionado à Saúde) | | | | Observação do Tribunal relacionada à qualidade/efetividade do gasto | | | |
| | | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
| 2011 | 2,5 a 3,9 | 23,92% | 20,85% | 16,54% | 18,68% | Favorável | Favorável | Favorável | Favorável | NÃO | NÃO | NÃO | NÃO |
| 1.813.485 | 2,5 a 3,9 | 23,92% | 20,85% | 16,54% | 18,68% | Favorável | Favorável | Favorável | Favorável | NÃO | NÃO | NÃO | NÃO |
| ** Dados extraídos do Processo TCE-RJ nº : 217.493-4/2008 ** Dados extraídos do Processo TCE-RJ nº : 210.383-6/2009 ** Dados extraídos do Processo TCE-RJ nº : 214.859-8/2010 ** Dados extraídos do Processo TCE-RJ nº : 206.015-8/2011 | | | | | | | | | | | | | |

Fonte: Elaborado pelo autor com dados extraídos das páginas eletrônicas dos Tribunais de Contas dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, IBGE e Ministério da Saúde.

Conforme exposto na subseção 4.1 deste trabalho, o limite mínimo de aplicação nos serviços públicos de saúde previsto na Constituição é de 15%. Nota-se que ambos os municípios superaram esse patamar em todo período analisado, inclusive, com significativa folga na maioria dos casos, chegando Nilópolis até mesmo a ultrapassar aquele limite legal em 8,92 pontos percentuais em 2007, chegando a 23,92%. Entretanto, mesmo com este maciço gasto, não foi possível melhorar os indicadores apurados pelo IDSUS (2,5 a 3,9), comprovando que apenas o direcionamento de vultosos recursos para a saúde não é o suficiente para assegurar o cumprimento satisfatório de indicadores sociais de desempenho para o setor, nem a qualidade do gasto com tais serviços.

Apesar do exposto, todos os pareceres exarados pelos Tribunais de Contas correspondentes, relativos à área de saúde, foram favoráveis, sem nenhum tipo de ressalva a respeito da qualidade do gasto. A única exceção ocorreu no exercício de 2009 em relação ao município de Ribeirão Pires-SP, em cujo parecer houve recomendação para que fossem envidados esforços na tentativa de reduzir as taxas de mortalidade infantil, na infância e de idosos. No entanto, foi um fato isolado que não provocou maiores repercussões, como ações práticas visando a melhoria dos serviços ofertados, visto que os indicadores permaneceram inferiores ao desejado e, no ano seguinte, quando deveria, a princípio, ser avaliados os resultados de seu achado de auditoria, a própria Corte de Contas do Estado de São Paulo sequer abordou o tema “Índices de Desempenho Operacional da Saúde” em seu relatório.

Verifica-se, portanto, que cumprir a lei não é sinônimo de gastar bem, pois conforme acima demonstrado, pode-se obedecer integralmente a determinado diploma legal, atingindo os estritos objetivos de *compliance*, sem atender às demandas da sociedade. Cumpre ao gestor averiguar se o resultado advindo da aplicação corresponde ao que foi proposto, se supriu determinada demanda social, e se os resultados atingidos guardam coerência com o custo incorrido.

Para Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p. 93) a auditoria exerce papel vital ao realizar o acompanhamento físico-financeiro no decurso das ações governamentais, não se limitando ao exame formal da despesa, mas, principalmente na apreciação da pertinência e da adequação do gasto público. Essa constatação vai ao encontro de uma carência que atualmente o controle externo padece que é a realização de auditoria operacional ou de gestão ou de desempenho ou de performance. Segundo Barreto e Graeff (2011, p. 21), essa modalidade de auditoria visa à avaliação da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das atividades operacionais de uma entidade. Acrescentam, ainda, que o trabalho, nesse caso, não se restringe à mera constatação do cumprimento de normas e regulamentos.

A divulgação das informações de custos em meios de comunicação social que proporcione amplo acesso público, como página eletrônica do município e/ou jornal local, constitui-se numa poderosa ferramenta de transparência dos atos praticados pelos responsáveis pela administração do patrimônio público, conseqüentemente, fomentando o controle social e aprimorando a forma como são geridos e gastos os recursos dos contribuintes. Dessa maneira, formar-se-ia, um círculo virtuoso que se retroalimentaria. A ação fiscalizadora da população, que representaria o rompimento do paradigma de um controle passivo para o de um controle ativo e participante, é fundamental para a mudança de postura dos gestores, como relatado por Cruz e Neto (2007, p. 59): “não basta, o controle externo oficial, porque ele já vem do tempo do Império e até agora tem resistido a um aprofundamento da transparência”.

6. Considerações Finais

O estudo explicou e demonstrou, por intermédio de um estudo de caso, como a gestão de custos pode subsidiar o gestor municipal na implementação de políticas públicas voltadas para saúde, assim como auxiliá-lo na apuração de indicadores, com o conseqüente aumento da transparência dos gastos ligados àquela função de governo e melhoria do processo de prestação de contas (*accountability*).

É fato, observado no decorrer deste trabalho, que as experiências na implantação de sistema de custos no setor público são incipientes e carecem de aperfeiçoamentos, visto que a cultura de gestão de custos está longe de ser considerada aceitável. Diante da necessidade crescente por serviços de saúde, normalmente prevalente a cômoda postura de buscar mais receitas para incrementar as existentes ao invés de se pensar em melhorar a qualidade do gasto e fazer um pouco mais com os recursos disponíveis.

A utilização de indicadores é fundamental como instrumento de controle, pois possibilita aferir atividades e determinar o grau de cumprimento das metas em relação a determinados padrões. Adicionalmente, identificou-se a existência da tendência de utilização do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), principalmente, pelo fato de oferecer informações gerenciais mais confiáveis que a metodologia tradicional. Importante destacar que a adoção de um método de custeio não inibe a utilização dos demais métodos. Dessa forma, foi respondida a questão de pesquisa proposta na introdução (seção 1), assim como se cumpriu a metodologia descrita na seção 2.

Verifica-se que os órgãos de controle externo direcionam seu foco de atuação, preponderantemente, para verificação da conformidade (legalidade ou *compliance*) do gasto público em detrimento da auditoria operacional que visa avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das atividades, ou seja, não se restringindo à mera constatação do cumprimento de normas e regulamentos. Demonstrou-se que parte da doutrina atribui a pouca efetividade do controle de custos no setor público à negligência dos controles internos e externos (CRUZ, 2007, p. 67).

Por fim, considerando que o interesse pelo tema - “custos no setor público” - apenas recentemente passou a despertar interesse tanto da administração pública quanto de pesquisadores, são necessários estudos mais aprofundados para averiguar como serão implementadas medidas para que se obtenha os resultados pretendidos em termos de gestão de custos em todos os departamentos de uma instituição e não apenas em setores isolados. O acompanhamento de experiências como o Programa Nacional de Gestão de Custos, do Ministério da Saúde, e o Sistema Integrado de Custos, do Governo Federal, pode ser um caminho para verificar como as teorias apresentadas serão aplicadas em casos reais e, principalmente, analisar se os resultados obtidos estarão coerentes com os objetivos propostos.

7. Referências

ALONSO, M. (1999). Custos no Serviço Público. *Revista do Serviço Público*, 50 (1), 37-63.

BARRETO, D., & GRAEFF, F. (2011). *Auditoria: Teoria e Exercícios Comentados*. São Paulo: Método.

BONACIM, C. A., & ARAÚJO, A. M. (2010). Gestão de Custos Aplicada a Hospitais Universitários Públicos: a Experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, 44 (4), 903-931.

BRASIL. (2011). *Constituição da República Federativa do Brasil* (34 ed.). Brasília: Edições Câmara.

BRASIL. (25 de Fevereiro de 1967). *Decreto-lei nº 200*. Acesso em 18 de Janeiro de 2014, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200compilado.htm.

BRASIL. (13 de Janeiro de 2012). *Lei Complementar nº 141*. Acesso em 15 de janeiro de 2014, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp141.htm.

BRASIL. (4 de Maio de 2000). *Lei Complementar nº 101*. Acesso em 19 de Janeiro de 2014, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.

BRASIL. (18 de Novembro de 2011). *Lei nº 12.527*. Acesso em 1 de Fevereiro de 2014, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm.

BRASIL. (17 de Março de 1964). *Lei nº 4.320*. Acesso em 18 de Janeiro de 2014, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (21 de Dezembro de 2008). *Resolução nº 1.129*. Acesso em 28 de Janeiro de 2014, disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (28 de Maio de 2010). *Resolução nº 1.282*. Acesso em 1 de Fevereiro de 2014, disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (25 de Novembro de 2011). *Resolução nº 1.366*. Acesso em 28 de Fevereiro de 2014, disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366.

CHIAVENATO, I. (2008). *Administração Geral e Pública: Teoria e Questões com Gabaritos* (2 ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.

CHING, H. Y. (2010). *Manual de Custos de Instituições de Saúde: Sistemas Tradicionais de Custos e Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)* (2ª ed.). São Paulo: Atlas.

CHING, H. Y., SILVEIRA, H. F., & FREIRE, F. d. (2011). Gestão de Custos na Administração Pública. *Revista de Economia e Administração*, 10 (2), 262-284.

CRUZ, F. d. (2007). *Auditoria Governamental* (3. ed.). São Paulo: Atlas.

CRUZ, F. d., & NETO, O. A. (2007). *Contabilidade de Custos para Entidades Estatais* (3ª ed.). Belo Horizonte: Fórum.

ENAP - Escola Nacional de Administração Pública. (2001). *Gestão de Custos no Setor Público*. Brasília.

FERREIRA DA SILVA, A. P., SOUZA, E. X., MIRANDA, L. C., & FALK, J. A. (2002). XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção: 23 a 25 de outubro de 2002. *Contabilidade de Custos Hospitalares no Brasil: um Estudo Sobre a Evolução do Tema nas Publicações Especializadas em Contabilidade*. Curitiba.

FERRER, F., LIMA, C., VILELA, C., VIEIRA, G., COSTA, B., & LUNES, S. (2007). *Gestão Pública Eficiente: impactos econômicos de governos inovadores* (2. ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.

FRAGA, É. (23 de Dezembro de 2012). *Aumento da Escolaridade Resulta em Diminuição da Desigualdade*. Acesso em 2 de Fevereiro de 2014, disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/educacao/1205710-aumento-da-escolaridade-resulta-em-diminuicao-da-desigualdade.shtml>.

GIACOMONI, J. (2012). *Orçamento Público* (16ª ed.). São Paulo: Atlas.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2013). *Brasil em Números* (Vol. 21). Rio de Janeiro.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2011-1). *Cidades (informações completas)*. Acesso em 2 de Abril de 2014, disponível em Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística: <http://www.cidades.ibge.gov.br>.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2011-2). *Indicadores Sociais Municipais: Uma Análise dos Resultados do Universo do Censo Demográfico 2010*. Rio de Janeiro.

MACHADO, N. (2002). Sistema de Informação de Custos: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. *Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)*, 233. São Paulo.

MACHADO, N., & HOLANDA, V. B. (2010). Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a partir da Experiência do Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44 (4), 791-820.

MARTINS DA SILVA, C. d. (2011). *Custos no Setor Público: análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Público apresentado no Congresso Brasileiro de Custos*. Acesso em 13 de Maio de 2014, disponível em Trabalhos de Especialização, Ciências Sociais Aplicadas, Controladoria, Custos no Setor Público: <http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080//dspace/handle/1884/33849>

MARTINS, E. (1996). *Contabilidade de Custos* (5ª ed.). São Paulo: Atlas.

MARTINS, G. A. & THEÓFILO, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas* (2. ed.). São Paulo: Atlas.

MAUSS, C. V., & SOUZA, M. A. (2008). *Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental*. São Paulo: Atlas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. (6 de Abril de 2001). *Instrução Normativa nº 1*. Acesso em 10 de Março de 2014, disponível em http://www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in01_06abr2001.pdf.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. (1 de Março de 2012-1). *IDUS 2012 - Ministério Avalia Qualidade dos Serviços de Saúde*. Acesso em 14 de janeiro de 2014, disponível em <http://portalsaude.saude.gov.br/index.php/cidadao/principal/agencia-saude/noticias-anteriores-agencia-saude/1577->.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. (2006-1). Programa Nacional de Gestão de Custos - Manual Técnico de Custos - Conceitos e Metodologia. Brasília.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. (2012-2). *IDSUS 2012*. Acesso em 14 de janeiro de 2014, disponível em <http://www.saude.gov.br/idsus>.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. (2006-2). *Portaria Nº 3.332, de 28 dedezembro de 2006*. Acesso em 5 de abril de 2014, disponível em Ministério da Saúde:
http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt3332_28_12_2006.html

NAKAGAWA, M. (2001). *ABC: Custeio Baseado em Atividades* (2ª edição ed.). São Paulo: Atlas.

PISCITELLI, R. B., TIMBÓ, M. Z., & ROSA, M. B. (2002). *Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública* (7ª ed.). São Paulo: Atlas.

REZENDE, F., CUNHA, A., & BEVILACQUA, R. (2010). Informações de Custos e Qualidade do Gasto Público: Lições da Experiência Interncional. *Revista de Administração Pública*, 44 (4), 959-992.

SILVA, C. A. T. (2007). *Custos no Setor Público*. Brasília: Universidade de Brasília

SLOMSKI, V. (2007). Controladoria e Governança na Gestão Pública. In: V. SLOMSKI, *Controladoria e Governança na Gestão Pública* (pp. 55-94). São Paulo: Atlas.

SLOMSKI, V. (2013). Manual de Contabilidade Pública. In: V. SLOMSKI, *Manual de Contabilidade Pública* (3. ed., pp. 197-201). São Paulo: Atlas.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2012). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios* (5ª ed.). Brasília.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (9 de Março de 2011). *Portaria nº 157*. Acesso em 21 de Janeiro de 2014, disponível em
http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2014). *Sistema Informações de Custos do Governo Federal*. Acesso em 19 de agosto de 2014, disponível em
http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/metodologia_apuracao_custos.asp

TCERJ - Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. (2008, 2009, 2010, 2011). *Contas Gestão Pública dos Municípios*. Acesso em 24 de Fevereiro de 2014, disponível em
<http://www.tce.rj.gov.br/web/guest/contas-gestao-publica-dos-municipios>.

TCESP - Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. (2009, 2010, 2011, 2012). *Pesquisa de Processos*. Acesso em 20 de Fevereiro de 2014, disponível em
<http://www4.tce.sp.gov.br/content/pesquisa-de-processos>.

THE TREASURY OF NEW ZEALAND. (2013). *Health Sector – Information Supporting the Estimates of Appropriations for the Government of New Zealand for the Year Ending 30 June 2014 – Statement of Common Accounting Policies – Specific Accounting Policies*. Publicado em: 16/05/2013. Acesso em 9 de Janeiro de 2014, disponível em The Theasury of New Zealand: <http://www.treasury.govt.nz/budget/2013/ise/v6/082.htm>.