

# **Análise Do Custo De Oportunidade Na Campanha Nacional De Vacinação Contra a Influenza**

**Walison Reis** (UNB) - walisonwreis@gmail.com

**Fábio Pereira Santos** (UNB) - fabio.santos@embrapa.br

**Diana Vaz de Lima** (unb) - diana\_lima@unb.br

## **Resumo:**

*Este estudo tem por objetivo analisar o custo de oportunidade nas campanhas nacionais de vacinação com recursos públicos no Brasil. A pesquisa tem como base a Teoria da Escolha Pública e discute o conceito de custo de oportunidade e suas perspectivas para a governança corporativa, a transparência e a accountability do Setor Público. Foi apurado que o custo variável unitário da vacina contra a influenza foi de R\$ 14,41, e que as 60 milhões de doses disponibilizadas para a população no ano de 2017 custaram pouco mais de 860 milhões de reais para os cofres do Governo Federal. Caso a vacina fosse aplicada pela iniciativa privada, ao preço médio de R\$ 92,58 a dose, a disponibilização das 60 milhões de doses custaria mais de 5 bilhões de reais. Dada a limitação de dados para se apurar os demais custos envolvidos na campanha de vacinação por parte do Setor Público, situação já apontada na literatura, no estudo de Oliveira et al. (2014), no qual não foi possível apurar o custo da vacina aplicado como inicialmente proposto. A contribuição da pesquisa é trazer a discussão do custo de oportunidade para as contas públicas e mostrar o quanto a limitação referente à composição integral dos custos dos serviços públicos pode comprometer o papel do controle social.*

**Palavras-chave:** *Finanças Públicas, Eficiência, Custo de Oportunidade, Campanha de Vacinação.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Análise Do Custo De Oportunidade Na Campanha Nacional De Vacinação Contra a Influenza**

### **Resumo**

Este estudo tem por objetivo analisar o custo de oportunidade nas campanhas nacionais de vacinação com recursos públicos no Brasil. A pesquisa tem como base a Teoria da Escolha Pública e discute o conceito de custo de oportunidade e suas perspectivas para a governança corporativa, a transparência e a *accountability* do Setor Público. Foi apurado que o custo variável unitário da vacina contra a influenza foi de R\$ 14,41, e que as 60 milhões de doses disponibilizadas para a população no ano de 2017 custaram pouco mais de 860 milhões de reais para os cofres do Governo Federal. Caso a vacina fosse aplicada pela iniciativa privada, ao preço médio de R\$ 92,58 a dose, a disponibilização das 60 milhões de doses custaria mais de 5 bilhões de reais. Dada a limitação de dados para se apurar os demais custos envolvidos na campanha de vacinação por parte do Setor Público, situação já apontada na literatura, no estudo de Oliveira et al. (2014), no qual não foi possível apurar o custo da vacina aplicado como inicialmente proposto. A contribuição da pesquisa é trazer a discussão do custo de oportunidade para as contas públicas e mostrar o quanto a limitação referente à composição integral dos custos dos serviços públicos pode comprometer o papel do controle social.

**Palavras-chave:** Finanças Públicas, Eficiência, Custo de Oportunidade, Campanha de Vacinação.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público

### **1. INTRODUÇÃO**

Segundo Drumond e Silva (2004), o aumento da demanda por serviços públicos e a inobservância do correspondente crescimento da receita obrigou o Estado a ampliar suas fontes de recursos e a reduzir gastos, para não comprometer suas metas fiscais. Nesse tocante, Pereira, Araújo, Bueno e Silva (2013) estatuem que a crescente participação da sociedade brasileira nos processos de discussão e de tomada de decisões em questões de políticas governamentais passou a incentivar a gestão pública a procurar mecanismos para buscar eficiência, transparência e eficácia na aplicação de recursos públicos (*accountability*).

Nessa toada, os gestores públicos precisam prestar contas de suas ações a quem os elege, isso viabilizará a transparência dos atos, de uma maneira voluntária, a fim de demonstrar aos cidadãos como estão gerindo os recursos públicos, pois o objetivo básico de uma entidade pública é criar valor para a sociedade e promover o bem-estar social por meio da identificação das alternativas mais favoráveis para criação de valor, garantindo a eficiência da gestão pública e o atendimento dos interesses e demandas da sociedade (SLOMSKI, 2005).

Registra-se que há consenso entre os pesquisadores de que a informação de custos é um fator crítico para o sucesso do planejamento, do orçamento, do controle operacional e da tomada de decisão (CHRISTIANSEN; MELLICK, 1993; *TREASURY OF NEW ZELAND*, 1994; BLEIL, SOUZA; MAUSS; DIEHL, 2008) e que essa informação é base para a gestão pública (BECKETT, 2002; BLEIL et al., 2008). Outros consideram que a ciência dos custos funciona como condição para que sejam cumpridos os princípios constitucionais da transparência, eficiência e, em especial, da economicidade (DRUMOND; SILVA, 2004).

Mauss e Souza (2008) trazem que a mensuração e o controle dos custos permitem ao gestor saber quanto custa cada um dos bens ou serviços públicos, o que lhes permite fundamentar suas decisões diárias. Para, Reis, Drumond e Silveira (2011), o debate sobre a

alocação de recursos constitui uma das mais importantes questões práticas da gestão de custos no setor público.

Nesse contexto, Diniz (2014) comenta que até recentemente a busca de alternativas que reduzissem os custos e aperfeiçoassem a efetividade e a eficiência dos serviços prestados à sociedade, pelos órgãos públicos, era um grande desafio dos estudiosos, e se restringia fundamentalmente a procedimentos mais voltados ao atendimento das prerrogativas legais vigentes no país, não se analisando os aspectos concernentes à gestão de custos e consequentes resultados, que já são demasiadamente conhecidos no setor privado.

Para Machado e Holanda (2010), a introdução de uma nova abordagem de gestão pública, que prioriza a mensuração de custos no governo federal, integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e a importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos escassos.

Nesse cenário, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou a NBC T SP 16.11 (2011), estabelecendo, entre outros, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público que, na visão de Andrade (2015), tratou da temática com notoriedade na implantação de um sistema de custos aplicado ao setor público. Entre outras definições, a NBC T 16.11 (2011) menciona o custo de oportunidade como sendo aquele objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionada à escolha adotada. Corroborando, Coase (1937) afirma que o custo de oportunidade é o valor de um recurso em seu melhor uso alternativo.

Martins (2000) afirma que o custo de oportunidade é um dos conceitos mais relevantes na economia e nas decisões. Além do tradicional uso do conceito de custo de oportunidade no processo decisório, Nascimento (1998) defende a ideia de que o referido conceito pode ser também utilizado para mensuração do desempenho do gestor, desde que a informação seja registrada de forma correta pela contabilidade.

Assim, considerando que o custo de oportunidade pode ser visto como um recurso que assume relevância no processo de decisão entre alternativas mutuamente excludentes (SILVA; REIS; LEÃO, 1997). O presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: qual o custo de oportunidade nas campanhas de vacinação promovidas pelo governo federal brasileiro?

Para tratar a questão da pesquisa, o estudo analisará o custo de oportunidade na campanha nacional de vacinação contra a influenza realizada pelo governo brasileiro no exercício de 2017. Esta pesquisa justifica-se em virtude da abrangência do tema para o bem-estar social e de suas perspectivas para a governança, a transparência e o *accountability* do Setor Público, posto que o público alvo é constituído de aproximadamente 60 milhões de pessoas em 2017 (DATASUS, 2017). Além desta introdução, o estudo encontra-se dividido em mais quatro Seções: Referencial Teórico; Metodologia de Pesquisa; Apresentação e Discussão dos Resultados; e Considerações Finais. Ao final, tem-se as referências utilizadas.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO**

### **2.1 Teoria da Escolha Pública**

Machado (2002) afirma que os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Neste sentido, a eficiência do gasto público é alcançada por meio da qualidade e uso dos indicadores de avaliação e *value for money* (COSTA, 2017).

De acordo com Sarmiento (2013) apud Costa (2017), a partir do conceito do *value for money*, que consiste em alcançar a utilidade marginal do gasto público, os gestores devem buscar a maximização da eficiência dos gastos públicos, de modo a garantir que o dinheiro dos contribuintes seja aplicado de forma eficiente.

Para Rodrigues e Scarpin (2012), as implicações para o aumento dos gastos públicos podem ser oriundas de diferentes motivos, sendo o mais recorrente, no cenário brasileiro, a alta demanda de atendimento nos serviços de saúde, educação e segurança. Ademais, a tomada de decisão para que esses gastos aumentem vai ao encontro dos interesses do gestor público, que se utilizará destas atividades para benefício de sua popularidade.

Tal atitude, no entendimento de Borsani (2005), é fruto de um processo de tomada de decisão, que pode ser explicado pela Teoria das Escolhas Públicas (*Public Choices*). A Teoria das Escolhas Públicas (TEP) se desenvolveu na década de 50 e tem como premissa utilizar um método da economia em um fenômeno abarcado pela ciência política. Essa teoria possui como marco primordial o livro “*The Calculus of Consent – Logical Foundations of Constitutional Democracy*” (BERNABEL, 2009).

Para Pereira (1997), a teoria da escolha pública veio clarificar os problemas inerentes à tomada de decisão coletiva e trazer luz para alguns problemas que hoje se identificam com os “fracassos do governo”, ou melhor, do setor público e do sistema político: ineficiência da administração pública, ausência de incentivos, problemas com obtenção de informação acerca das preferências dos cidadãos, rigidez institucional, permeabilidade à atuação de *lobbies*, financiamento ilegal de partidos políticos, etc.

No campo do processo decisório Bernabel (2009) identifica uma diferença entre a tomada de decisões no mercado e a tomada de decisões na esfera pública, orientando que nesta o indivíduo não tem certeza acerca do resultado final de sua ação, pois a decisão não depende somente dele e da outra parte com quem esteja negociando. Contudo, práticas de governança e *accountability* podem modificar este cenário.

Em síntese, a presença governamental pode ser justificada, uma vez que os bens e serviços teriam um elevado custo de barganha. Em virtude disso, o governo atua em áreas da economia para obter lucro econômico, assim como em áreas que a negociação, no mercado, seria dispendiosa (TULLOCK; SELDON; BRADY, 2002).

## 2.2 Custo de Oportunidade

De acordo com Diniz (2014), a maioria dos gestores brasileiros não sabe dizer se as ações oferecidas à sociedade são bem-sucedidas ou não. Quando eles, por exemplo, impõem cortes ao orçamento, não sabem se estão cortando “supérfluos” ou “essenciais”. Faltando-lhes, muitas vezes, informações objetivas quanto aos resultados alcançados. Mensurar os custos de oportunidade dessas ações, pode minimizar esses na tomada de decisão.

O custo de oportunidade, segundo Garófalo e Carvalho (1976) pode ser conceituado como o valor das oportunidades perdidas em decorrência de uma alternativa de produção em lugar de outra também possível. Só se escolheria uma alternativa se o ganho adicional com a produção for maior que o custo de oportunidade da alternativa de não produzi-la.

Para verificar o custo de oportunidade na utilização dos recursos públicos, tornar-se necessário compreender a classificação e os direcionadores de custos atrelados aos serviços, projetos e campanhas dos entes públicos.

Maher (2001) esclarece que os custos fixos não se alteram quando há uma alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade, de forma contrária, os custos variáveis são custos que se alteram na proporção direta a alteração de volume, dentro de um intervalo relevante da atividade. Portanto, em geral, os custos incluem os materiais diretos, bem como certos custos indiretos, não obstante, cabe ressaltar que os custos indiretos, em princípio, estão relacionados a custos fixos e semifixos.

No entendimento de Beuren (1993) a contabilização do custo de oportunidade não se limita apenas à sua importância na apuração do resultado econômico, mas pode ser utilizado também para fornecer subsídios importantes para a avaliação do desempenho dos gestores, na taxa de retorno nas decisões de investimentos, nas decisões do tipo comprar ou fabricar, na formação e acompanhamento do cálculo do preço de venda de produtos e serviços, dentre outros.

De uma forma objetiva, Silva, Reis e Leão (1997) afirmam que o conceito de custo de oportunidade envolve, basicamente, duas características principais, quais sejam: alternativas mutuamente excludentes em função da escassez dos recursos; e o sacrifício de algum atributo da melhor alternativa desprezada.

Nesse tocante, o governo possui instrumentos para mensurar o quanto precisa ser cortado objetivando o equilíbrio macroeconômico, porém, falha ao determinar “como” e “onde” deveria cortar, a fim de não comprometer o desempenho da administração pública (ALONSO, 2014).

Para Coase (1937) a decisão de produção direta deve ocorrer quando o custo do mercado foi maior que o custo da produzir internamente. Pautado nesse entendimento, Slomski et al. (2010) afirmam que o Estado ao contratar serviços pelos quais teria que pagar, ele toma, então, a decisão de produzi-los, a fim de atender demandas sociais. Contudo, essa produção gera um custo para o Estado, posto que o governo precisa contratar pessoas, comprar matéria-prima, construir prédios públicos para atender as demandas da sociedade.

No entanto, para que o conceito de custo de oportunidade seja melhor aplicado no setor público, Slomski et al. (2010) assinalam que devem existir sistemas de custeamento, para que o Estado possa conhecer seus custos de transação e, assim, tomar decisões de produzir internamente ou de comprar os serviços e produtos de que necessita. Com isso, os sistemas de custos do estado podem servir de instrumentos para o exercício do *accountability*, transparência e controle social.

### **2.3 Governança Corporativa, Transparência e *Accountability***

O período pós redemocratização marca o desdobramento de um movimento que exerce pressão sobre os governos, objetivando a ampliação do volume de divulgação de informações, em decorrência do aumento da demanda por mais participação da sociedade nas ações governamentais, o que faz surgir maior exigência por transparência e controle social (VAZ, RIBEIRO E MATHEUS, 2010).

Nesse contexto, tanto o princípio de transparência quanto o controle social perpassam pela governança, que pode ser conceituada, em sentido amplo, como um processo complexo de tomada de decisão (RHODES, 1996; MATIAS-PEREIRA, 2005). Com isso, Barret (2005) e Mello (2006) destacam que os principais princípios a que as entidades do setor público devem aderir para efetivamente aplicar os elementos de governança, com vistas a alcançar as melhores práticas são: liderança, integridade e compromisso (relativos a qualidades pessoais) e responsabilidade em prestar contas (*accountability*), integração e transparência (são principalmente o produto de estratégias, sistemas, políticas e processos).

Nesse sentido, o custo de oportunidade está atrelado a esses mecanismos, visto que a decisão do melhor uso alternativo do recurso coaduna com os mecanismos e elementos de governança. Nesse tocante, a definição ilustrada na figura 1 destaca que a governança governamental é constituída por quatro elementos: administração, responsabilidade em prestar contas, supervisão e controle.

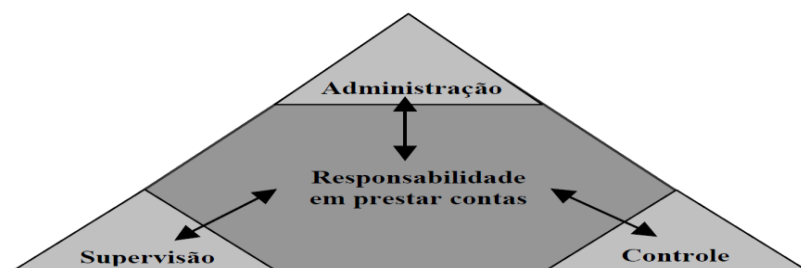


Figura 1 – Elementos da governança governamental

Fonte: TIMMERS; 2000, p. 9.

Nessa perspectiva, a sociedade deve exercer seu papel de principal interessada nos resultados do Estado e demandar dele novas estruturas de governança e *accountability* que possibilitem a ela o desempenho de funções de avaliação, direcionamento e monitoramento de ações (TCU, 2014). Para Trindade e Sigismundo (2014) os resultados mais significativos alcançados pelas instituições estão alinhados com os melhores modelos de governança. Esse entendimento é adornado pelo custo de oportunidade, em razão de um sacrifício atual com vistas a um possível benefício futuro.

No que tange ao tema da transparência a própria Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar 101/2000, em seu art. 48, estabelece como instrumento de transparência da gestão fiscal os planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal, e ainda as versões simplificadas desses documentos. A ausência desses procedimentos pode prejudicar a verificação do custo de oportunidade e do resultado econômico nas políticas sociais do Estado.

A eficiência da transparência da gestão pública está atrelada a acessibilidade irrestrita aos dados governamentais pelos cidadãos, a qual depende do rompimento de barreiras tecnológicas e legislativas (VAZ et al., 2010). A Lei 12.527/2011 denominada Lei de Acesso à informação (LAI) surge com o objetivo de tornar as informações ao cidadão mais acessíveis, entretanto, neste estudo, a LAI não garantiu o acesso aos dados, em virtude de sua indisponibilidade.

O rompimento dessas barreiras tecnológicas, no que tange aos custos do setor público, perpassa pela implantação de um sistema de custos, tal qual preceitua a NBC T 16.11 (2011), capaz de aperfeiçoar a transparência, o controle social, o *accountability*, bem como a mensuração do custo de oportunidade, em ações sociais, como as campanhas de vacinação. No entendimento de Santos (2016), a melhoria nos aspectos qualitativos e quantitativos da gestão está calçada sobre estratégias que utilizam a tecnologia da informação como um fator crítico de sucesso. Diante disso, a ampliação de temas como custo de oportunidade e resultado econômico, no setor público, está relacionada às práticas de governança governamental e *accountability*.

Portanto, a implantação desses instrumentos gerenciais é capaz de promover a mensuração e aplicação do custo de oportunidade, nas ações sociais, na medida em que os recursos são escassos, logo, o administrador público precisa gerar resultado econômico, nas ações do Estado, conciliando eficiência de custos e eficácia no gerenciamento governamental.

Na próxima seção serão apresentados o processo de coleta de dados, bem como o delineamento metodológico aplicado ao estudo.

### 3. METODOLOGIA

#### 3.1 Enquadramento Metodológico

Este estudo tem como objetivo analisar o custo de oportunidade na campanha nacional de vacinação contra a influenza realizada pelo governo federal brasileiro no ano de 2017, se propondo investigar qual é o melhor uso alternativo do recurso público para a realização da campanha da gripe, por meio de um *trade off* entre o custo unitário da dose da vacina H1N1 do tipo trivalente no setor privado e no setor público.

Nesse sentido, o custo de oportunidade estará presente na hipótese que puder imunizar o máximo de pessoas do público alvo com o mesmo orçamento disponível. Para tanto, o método utilizado foi a coleta de dados, em 2017, em empresas de seis grandes municípios de capitais do país, Brasília, Belo Horizonte, Florianópolis, Salvador, São Paulo e Rio de Janeiro, além de dois municípios, São Ludgero/SC, com mais de 10 mil habitantes e Uberlândia, com mais de 500 mil habitantes, a fim de verificar, nesses municípios, o preço unitário de mercado.

A saber, este estudo solicitou a entidades da União, Estados e Municípios por meio do SIC o custo da dose da vacina; demais custos diretos como algodão, seringa, agulha, pessoal, etc. e os custos indiretos envolvidos na campanha, como veículos e o custo de outros materiais administrativos e operacionais utilizados na campanha nacional contra a influenza. Todavia, este estudo tem como limitação a ausência dos custos indiretos, somados aos custos com a mão-de-obra direta. Tal lacuna fere o princípio da publicidade, conforme preceitua o art. 37 da Constituição Federal (CF/88).

Quadro 1: Solicitação dos custos diretos e indiretos na Campanha Nacional de Contra a Influenza

Entidades Públicas	Protocolo de Solicitação	Resultado
Ministério da Saúde	25820002671201739	Dados Parciais
Ouvidoria SUS	2242154	Dados Indisponíveis
Sec. de Estado de Saúde do Distrito Federal	00060000237/201732	Dados Indisponíveis
Sec. de Estado de Saúde do Rio Grande do Sul	17118	Dados Parciais
Sec. de Estado de Saúde de Santa Catarina	13646	Dados Parciais
Sec. Municipal de Saúde de Porto Alegre	1845761770	Dados Parciais
Sec. Municipal de Saúde de Recife	201746029	Sem Resposta
Sec. Municipal de Saúde de São Paulo	22758	Dados Indisponíveis
Sec. Municipal de Saúde de Curitiba	1700392/2017	Dados Indisponíveis
Sec. Municipal de Saúde de Fortaleza	00011000015/201703	Dados Parciais
Sec. Municipal de Saúde de Manaus	52/17	Sem Resposta
<b>Total</b>		

Fonte: Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC, 2017)

A escolha por órgãos dos três entes federativos justifica-se em razão da ausência dos custos da campanha pelo órgão coordenador (Ministério da Saúde). As respostas classificadas como “dados parciais” se referem basicamente ao custo da dose da vacina, bem como o custo unitário da seringa e agulha. Somente o município de Fortaleza apresentou uma planilha mais detalhada. Ademais, este estudo não ampliou a amostra, pois a indisponibilidade de dados por parte dos estados e municípios iria impossibilitar a consolidação desses dados a nível nacional, no intuito de conhecer o custo de oportunidade de toda a campanha contra a influenza.

Essa mesma limitação foi observada no estudo de Oliveira et al. (2014) que tinham como objetivo, determinar o custo da vacina contra a Influenza A (H1N1). Este estudo avança em relação a Oliveira et al. (2014) quanto a detecção dos custos diretos como seringa e agulha, e não somente o custo do imunobiológico. Isso contribui para compor o custo aplicado da vacina contra influenza, que permite este estudo avançar quanto a mensuração do custo de oportunidade e resultado econômico nas campanhas de vacinação promovida pelo setor público brasileiro.

No entanto, essa barreira dificulta a análise dos aspectos contributivos para os esclarecimentos da pesquisa, entretanto, é possível obter resultados significativos, ainda que os sistemas de custos, do setor público, na área da saúde, apresentam deficiências. Não obstante, diante de uma campanha nacional, de política pública, os mecanismos de *accountability* e transparência precisam ser melhor aplicados.

### **3.2 Sobre a Campanha Nacional de Vacinação contra a Influenza**

No Brasil, as campanhas nacionais de vacinação contra a Influenza, realizadas pelo Ministério da Saúde desde 1999, tem conferido proteção a determinados grupos da população contra o vírus da Influenza, como idosos, crianças, jovens em medidas socioeducativas, gestantes, puérperas, trabalhadores da saúde, professores da rede pública e privada e povos indígenas. Ao proteger esses grupos, a vacinação contra gripe é capaz de reduzir entre 32% e 45% o número de hospitalizações por pneumonia, bem como há uma redução de cerca 50% de outras doenças relacionadas à influenza (DATASUS, 2017).

Ademais, Nichol et al. (2007) demonstraram que nos Estados Unidos, a vacina contra a gripe reduz o risco de mortes em 48%. De acordo com a *World of Health Association* (Organização Mundial da Saúde – OMS) a influenza causa de três a cinco milhões de casos graves, levando a morte cerca de 250 mil a 500 mil pessoas em todo o mundo, a cada ano.

Para Oliveira et al. (2014), a vacinação contra o vírus Influenza é uma estratégia preventiva que gera benefício socioeconômico, visto que o investimento em vacina contra Influenza reduz os custos com medicamentos, consultas, hospitalizações e promove melhoria na saúde da população. Portanto, investigar o custo de oportunidade neste programa, dado o seu vulto, pode ensejar estudos futuros abordando o tema, sobretudo porque a literatura, dispõe de poucos trabalhos abordando o custo de oportunidade no setor público.

Esta ação abrange as três esferas gestoras do Sistema Único de Saúde (SUS), com recursos oriundos da União, das Secretárias Estaduais de Saúde (SES) e das Secretárias Municipais de Saúde (SMS). A meta do governo é imunizar, em 2017, aproximadamente 90% dos grupos elegíveis (DATASUS, 2017).

Para tanto, estima-se que esta campanha mobilize cerca de 65 mil postos de vacinação, como envolvimento de 240 mil servidores e a utilização de 27 mil veículos (terrestres, marítimos e fluviais), para atender aproximadamente 60 milhões de pessoas (DATASUS, 2017). Ressalta-se que os custos relacionados a esses direcionadores de custos não estão disponíveis, embora tenham sido solicitados ao Ministério da Saúde por meio da LAI.

A partir dos dados obtidos, a próxima seção faz uma análise do custo de oportunidade e do resultado econômico na campanha nacional de vacina contra a influenza.

## **4. ANÁLISE DO CUSTO DE OPORTUNIDADE NA CAMPANHA NACIONAL DE VACINAÇÃO CONTRA A INFLUENZA**



As doses de vacina contra a Influenza no Brasil são 100% produzidas pelo Instituto Butantan, uma entidade fundacional de direito privado sem fins lucrativos dedicada, sobretudo a produção de imunobiológicos destinados, prioritariamente, às campanhas nacionais de imunização do Ministério da Saúde, do ensino, da cultura e também, da assistência social (BUTANTAN, 2017). Nesse contexto, os dados referentes ao custo variável unitário da dose da vacina foram ratificados pelo Ministério da Saúde por meio do protocolo 25820.002671/2017 SIC (2017), que mencionou o contrato nº 37/2017 celebrado entre o Departamento de Logística em Saúde – DLOG da Secretaria executiva do Ministério da Saúde e a Fundação Butantan.

No tocante a apuração dos custos da vacina contra a influenza, deve-se considerar os custos variáveis diretos (imunobiológico, a agulha, a seringa, o algodão); custos fixos diretos (mão-de-obra) e custos indiretos (caixas de isopor, material de apoio administrativo e veículos). Essas informações foram obtidas do Datasus (2017); Prefeitura de Fortaleza – SIC (2017); Prefeitura de Porto Alegre – SIC (2017); Secretaria de Estado do Rio Grande do Sul – SIC (2017) e Secretaria de Estado de Saúde de Santa Catarina – SIC (2017), entretanto, há outros custos indiretos e despesas que não foram observados nos dados disponibilizados, tais como energia elétrica, depreciação, mão-de-obra indireta, dentre outros que, em princípio, compõem o valor aplicado de bens e serviços (MAHER, 2001; MARTINS, 2003; GARRISON E NOREEN, 2001).

Após solicitação de todos os custos, somente o custo da dose da vacina, o custo da seringa e o custo da agulha foram disponibilizados. Aliás, o órgão coordenador tem disponível apenas o valor da dose da vacina, sendo os demais custos disponibilizados pela Prefeitura de Fortaleza – SIC (2017); Prefeitura de Porto Alegre – SIC (2017); Secretaria de Estado do Rio Grande do Sul – SIC (2017) e Secretaria de Estado de Saúde de Santa Catarina – SIC (2017), com destaque para Fortaleza, pois dentre as entidades da amostra a Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza foi a única a dispor de uma planilha de custos.

Dado os elementos considerados na apuração do custo da vacina, a fórmula 1 apresenta o custo variável do imunobiológico da H1N1.

Fórmula 1: Custo Unitário da dose da Vacina H1N1

**Custo Variável Unitário da dose da Vacina (CVU)**

$$CVu = \frac{\text{Preço}}{\text{Quantidade}}$$

$$CVu = \frac{\text{R\$ 864.6 milhões}}{\text{60 milhões}}$$

$$Cvu = \text{R\$ 14,41}$$

**Fonte:** Datasus (2017); Prefeitura de Fortaleza (SIC, 2017); Sec. Estado de Saúde de Santa Catarina (SIC, 2017); Sec. Estado de Saúde do Rio Grande do Sul (SIC, 2017).

Frisa-se, que o custo unitário da dose da vacina refere-se somente ao valor do imunobiológico. Portanto, com exceção do valor da seringa e agulha, os demais valores envolvidos a título de custos fixos e indiretos, tais como pessoal, estrutura, apoio, administração dentre outros custos envolvidos no processo de vacinação da campanha contra a Influenza não estão disponíveis, pois os órgãos públicos consultados por meio da ferramenta eletrônica e-SIC – Serviço de Atendimento ao Cidadão, não responderam ou não dispunham dessas informações, nem tampouco o Ministério da Saúde dispõem desses dados separados, por ente da federação, nem de forma consolidada.

Outro dado da campanha, trata sobre o valor custo unitário da seringa, importante custo direto, que tal como ocorreu com a dose da vacina, foi possível extrapolar esses custos para os demais municípios de forma hipotética. Ademais, esclarece que os custos da seringa não estão contemplados no custo unitário de R\$ 14,41 da dose da vacina, pois a divulgação desse dado, pelo Ministério da Saúde, pode gerar ambiguidade (DATASUS, 2017).

Fórmula 2: Custo Direto relacionado a seringa

---

---

**Custos Diretos da Campanha de Vacinação contra a influenza**

---

---

**Custo Variável Unitário da Vacina**  
**R\$ 0,19 unidade x 60 Milhões de unidades**

---

---

**Total: R\$ 11,4 milhões**

---

---

**Fonte:** Prefeitura de Fortaleza (SIC, 2017); Sec. Estado de Saúde de Santa Catarina (SIC, 2017); Sec. Estado de Saúde do Rio Grande do Sul (SIC, 2017).

Como o custo unitário referente a seringa foi apresentado somente pela Prefeitura de Fortaleza R\$ 0,29; Secretaria de Estado de Saúde de Santa Catarina R\$ 0,16; e Secretaria de Estado de Educação do Rio Grande do Sul R\$ 0,12, logo, foi calculada a média do custo da seringa baseada nesses três dados, a fim de compor o custo aplicado da vacina, com a finalidade de aproximar os achados deste estudo do resultado econômico da campanha e o custo de oportunidade gerado, mesmo diante da precariedade dos componentes dos custos da vacinação.

A fórmula 3 apresenta outro componente de custo utilizado na apuração do custo da dose da vacina. A partir desses dados, é possível compor o valor aplicado da dose da vacina, que difere do apresentado pelo Ministério da Saúde, uma vez que considera na determinação do valor da vacina apenas o custo com o imunobiológico.

Fórmula 3: Custo Direto relacionado a Agulha

---

---

**Custos Diretos da Campanha de Vacinação contra a influenza**

---

---

**Custo Variável Unitário da Agulha**  
**R\$ 0,32 a unidade x 60 Milhões de unidades**

---

---

**Total: R\$ 19,2 milhões**

---

---

**Fonte:** Sec. Estado de Saúde de Santa Catarina (SIC, 2017)

No que tange ao custo da agulha, Santa Catarina foi o único respondente a disponibilizar o custo unitário desse insumo. Com isso, utilizou este valor como referência para toda a campanha da vacinação.

Fórmula 4: Custo Aplicado a Vacina contra a Influenza (imunobiológico, seringa e agulha)

---

---

**Custos Diretos da Campanha de Vacinação contra a influenza**

---

---

**Custos Variáveis Unitário da Vacina contra a**  
**R\$ 14,41 + R\$ 0,19 +0,32**

---

---

**Cvu = R\$ 14,92**

---

---

**Fonte:** Datasus (2017); Prefeitura de Fortaleza (SIC, 2017); Sec. Estado de Saúde de Santa Catarina (SIC, 2017); Sec. Estado de Saúde do Rio Grande do Sul (SIC, 2017).

Ressalta-se que dentre os componentes do custo direto da vacina, não está incluído o custo com a mão-de-obra, mesmo a campanha contando com 240 mil servidores, em todo o

país, contudo, os gastos com pessoal não foram computados, visto que o dia de mobilização nacional ocorreu fora da jornada de trabalho do servidor público (DATASUS,2017). Essa limitação, denota ausência de transparência, na campanha nacional da vacinação, tornando-se um obstáculo na mensuração do custo de oportunidade e do resultado econômico.

No tocante a dose da vacina, na iniciativa privada, o custo médio levantado por meio de consultas diretamente realizadas em 16 clínicas de vacinação nas referidas cidades apresentadas na tabela 1, entre os meses de fevereiro de 2017 e abril de 2017. Os municípios da amostra foram escolhidos em virtude da abrangência nacional da campanha da vacina contra a influenza.

Tabela 1: Custo da Vacina Trivalente no Mercado

Municípios	Média da Vacina Trivalente
Belo Horizonte	R\$ 90,33
Brasília	R\$ 84,00
Salvador	R\$ 116,66
São Paulo	R\$ 100,00
Rio de Janeiro	R\$ 120,00
Florianópolis	R\$ 60,00
Uberlândia – MG	R\$ 98,00
São Ludgero –SC	R\$ 72,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 92,58</b>

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da pesquisa de campo

Como resultado, apresenta um custo médio por dose da vacina contra a Influenza, no valor de R\$ 92,58, cujo valor contempla o imunobiológico, a seringa e a agulha. Além desses custos, depreende-se que desse valor, os custos de capital, demais custos diretos e indiretos e despesas componham o custo unitário da vacina. Salienta-se que a teoria da economia de escala preceitua que quanto maior a produção menor o custo médio unitário (OIAGEN et al., 2006). Diante disso, o custo da vacina, no setor privado, poderia ser menor, aplicando os conceitos de economia de escala, tal qual ocorreu na aquisição da vacina no setor público.

Nesse sentido, um sistema de custos eficiente pode ser útil ao gestor público ao avaliar o melhor uso alternativo do recurso público, na medida em que o custo de oportunidade estará presente na hipótese que puder imunizar o máximo de pessoas do público alvo com o mesmo orçamento disponível. Nesse sentido, o custo de oportunidade, caso pudesse ser mensurado, poderia oferecer eficiência no uso dos recursos públicos, a fim de gerar bem-estar social, entretanto, a ausência de práticas de governança e *accountability* dificultaram o estudo do custo de oportunidade e resultado econômico nas campanhas de vacinação.

Nessa ótica da Contabilidade Pública, o conceito de lucro e receita é distinto do estabelecido na Contabilidade financeira. Assim, no Setor Público, tanto a receita econômica quanto o resultado econômico estão atrelados ao conceito de bem-estar social.

Resgatando o conceito de receita econômica apresentado por Slomski (1996) apud Slomski et al. (2010), o qual é o produto “da multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado”. Com isso, a receita econômica desta campanha é de R\$ 5,554 bilhões.

$$\text{Receita Econômica} = \text{Custo de Oportunidade} \times \text{Quantidade}$$

Portanto a receita econômica será determinante para concluir se a campanha de vacinação contra a influenza gera valor econômico, o que ocorrerá se o resultado econômico desta campanha for maior que o custo de oportunidade.

Com isso, essa prestação de serviço terá alcançado um resultado e desempenho adequados, ou seja, o uso eficiente dos recursos públicos para imunizar o máximo de pessoas possível, com a finalidade de promover o bem-estar social, de acordo com os preceitos de eficiência e custo de oportunidade do setor público. No tocante ao resultado econômico apurado, oriundo da receita econômica, Slomski (1999) apud Alves, Souza e Slomski. (2005), é tido como o indicador que melhor traduz a eficiência dos custos e eficácia da gestão do Estado.

Nesse sentido, a mensuração do resultado econômico é realizada por meio da Demonstração do Resultado Econômico, conforme apresentado na tabela 2, entretanto, ressalta-se que o Ministério da Saúde, órgão coordenador da campanha, divulgou somente o custo unitário do imunobiológico.

Tabela 2: Apuração do Resultado Econômico - Anexo 20 – Lei 4.320/64

<b>“Ente Federado” Demonstração do Resultado Econômico</b>		
<b>Período: --/--/---- a --/--/----</b>		
<b>Especificação</b>	<b>Exercício atual</b>	<b>Exercício anterior</b>
<b>1. Receita econômica dos serviços prestados de dos bens ou dos produtos</b>		
<b>2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública</b>		
<b>3. Margem bruta</b>		
<b>4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública</b>		
<b>5. Resultado econômico apurado</b>		

Fonte: Lei 4.320/64

Observa-se que é necessário conhecer os custos diretos e indiretos inerentes a ação pública, vez que, a apuração do resultado econômico depende dos componentes desses custos para sua correta medição.

No caso do objeto de estudo deste trabalho, conforme já mencionado, esse tem como limitação a falta dos custos indiretos e dos custos com a mão-de-obra direta, de forma que não foi possível conhecer o custo do total da campanha da vacinação contra influenza, uma vez que o Estado não consolidou esses dados, dificultando a verificabilidade da informação.

Assim, infere-se que o gestor público não conhece de forma consolidada o valor de todos os custos gerados pelos direcionadores de custos, como pessoal, veículos, materiais diretos e indiretos de todas as unidades da federação. Essas informações convergem para o aperfeiçoamento da campanha de vacinação pela administração pública.

Portanto, o resultado econômico, conforme preceitua o art. 85 da lei 4.320/64, ainda é desconhecido, de forma que não é possível afirmar que essa campanha, que ocorre em nível nacional, tem gerado retorno a sociedade acima do custo de oportunidade do programa (SLOMSKI et al.,2010).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar o custo de oportunidade na campanha nacional de vacinação contra a influenza, a partir da análise dos dados da campanha de vacinação da gripe realizada pelo Ministério da Saúde do Brasil contra o vírus da Influenza para o exercício financeiro de 2017. A campanha nacional de vacinação contra a influenza,

ocorre anualmente desde 1999 pelo Programa Nacional de Imunizações, e imuniza cerca 60 milhões de pessoas, com o propósito de reduzir internações, complicações e mortes.

A revisão da literatura mostrou que as implicações para o aumento dos gastos públicos podem ser oriundas de diferentes motivos, sendo o mais recorrente, no cenário brasileiro, a alta demanda de atendimento nos serviços de saúde, educação e segurança. E que a tomada de decisão para que os gastos aumentem, vem ao encontro dos interesses do gestor público, que utilizará destas atividades para benefício de sua popularidade. Todavia, a implantação de mecanismos de governança e *accountability* podem contribuir para a eficiência de custos e eficácia da gestão pública.

Quanto ao custo de oportunidade, o mesmo pode ser definido como sendo aquele objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada, relacionada à escolha adotada, representando o valor de um recurso em seu melhor uso alternativo. No tocante a campanha, o custo de oportunidade estará presente na hipótese que puder imunizar o máximo de pessoas do público alvo com o mesmo orçamento disponível.

Os dados da campanha foram solicitados por da lei de acesso a informação – LAI, no entanto, apesar de estar no contexto das políticas sociais, com abrangência nacional, os dados não estão disponíveis na íntegra pelos órgãos responsáveis (Ministério da saúde, secretaria de saúde dos estados e municípios). Isso revela que os sistemas de custos das campanhas precisam ser aperfeiçoados para garantir eficácia na gestão pública, transparência e controle social.

Assim, em virtude dessa lacuna, nos pilares de governança, a prestação de contas (*accountability*) da gestão dos recursos, bem como a responsabilização dos atos dos gestores pode não ocorrer a contento, em razão da baixa transparência das informações relacionadas aos custos indiretos, mão-de-obra e demais insumos utilizados na ação pública, além de dificultar o estudo do custo de oportunidade e a apuração do resultado econômico nas ações governamentais. Em virtude disso, deve-se dar ênfase a aplicação do custo de oportunidade, no setor público, pois seus preceitos podem oferecer eficiência no uso dos recursos públicos, eficácia na gestão pública e contribuição para o bem-estar social.

Apesar da indisponibilidade de dados, na campanha da vacina, estudo apontou diante dos dados disponíveis quais são os custos que compõem o valor aplicado da vacinação contra a gripe, bem como analisou os aspectos de custo de oportunidade desse programa. Ainda, buscou analisar se o melhor uso alternativo do recurso público é demandar esta campanha para a iniciativa privada ou o próprio governo realizar essa ação governamental, o que culminaria na verificação do resultado econômico, entretanto, em virtude de essas informações não estão disponíveis ao cidadão, este estudo não pode avançar em sua análise.

Ao efetuar essa análise, esta investigação apontou que será necessário fazer avanços em sistemas de custos, aliados a práticas de governança e *accountability*, bem como identificou-se que há poucas pesquisas abordando o tema custo de oportunidade no setor público, assim como o sistema de custos da campanha da vacinação não está integrado com os entes federativos participantes da campanha, logo, não há como consolidar as informações que possibilitam extrair informações gerenciais como o custo de oportunidade e o resultado econômico.

Diante disso, é necessário otimizar as estruturas de governança, sobretudo no que permeia o princípio da transparência, visto que o objeto deste estudo, de vulto nacional, não dispõe de informações de custeio necessárias para exercício do controle social do cidadão.

Ademais, sugere-se que futuras pesquisas possam ampliar tanto o aspecto de análise de outros programas de governo, nos aspectos relacionados ao custo de oportunidade. Reitera-

se que a verificação do custo de oportunidade e resultado econômico, nas ações governamentais, necessitam de sistemas de custos eficientes e do aumento da transparência por meio da disponibilização de informações completas e claras.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 2014.

ALVES, Cássia. Vanessa. Olak., SOUZA, Manuela. Santin e SLOMSKI, Valmor. A mensuração do resultado econômico em entidades do terceiro setor: o caso do Grupo Primavera. **Encontro Anual Da Associação Nacional Dos Programas De Pós-Graduação Em Administração–Enanpad**, v. 29, 2005

ANDRADE, Márcia. Helena. Sistema de Informação de Custos: Uma Experiência de Implantação na Secretaria de Educação do Município de Itaguari. Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração, das Faculdades Alves Faria – ALFA, 2015.

BECKETT, Julia. Toward a better understanding of politics: Linking costs, cultures, and institutional rules to budgets, 2002

BERNABEL, Rodolfo Talaysis. **Teoria da Escolha Pública: uma introdução crítica**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2009.

BEUREN, Ilse Maria. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. **Caderno de Estudos**, n. 8, p. 01-12, 1993.

BLEIL, Claudécir. SOUZA, Marco Antônio. MAUSS, César Volnei e DIEHL, Carlos. Alberto. A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2008.

BRASIL. Lei. Complementar. 101, de 04 de mai. de 2000. República Federativa do Brasil, Brasília, 2000.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.366 de 25 de nov. de 2011 – NBC T SP 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2011/001366](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001366)>. Acesso em: 20/04/2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320/1964, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, Brasília, 1964.

\_\_\_\_\_. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n. 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n. 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências, Brasília, 2011.

BUTANTAN – Fundação Butantan, 2017. Disponível em: <<http://www.fundacaobutantan.org.br/institucional/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 13/06/2017.

GARÓFALO, Gilson Lima. CARVALHO, Luiz. Carlos. Pereira. Teoria da Firma e Análise da Oferta. São Paulo: Atlas, 1976.

- COASE, Robert Harry. The nature of the firm. **econômica**, v. 4, n. 16, p. 386-405, 1937.
- COSTA, Abimael Jesus Barros. Inovação em governança regulatória proposta de modelo *regulatory oversight* aplicado à infraestrutura de transportes terrestres brasileira, 2017.
- REIS, Paulo Ricardo Costa. DRUMOND, Alexandre Matos e SILVEIRA, Suely Fátima Ramos. Emancipação municipal e eficiência nos gastos públicos para geração de bem-estar nos municípios mineiros de pequeno porte. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, 2011.
- CHRISTIANSEN, Jeffrey C. e MELLICK, Michael S. A 'New' Program Management Information System. Transactions of AACE International, 1993.
- DATASUS. Informe técnico 19ª campanha de vacinação contra a influenza, 2017. Disponível em: <[http://pni.datasus.gov.br/sipni/03%2003%202017%20Informe\\_Cp\\_Influenza%20\\_%20final.pdf](http://pni.datasus.gov.br/sipni/03%2003%202017%20Informe_Cp_Influenza%20_%20final.pdf)>. Acesso em: 26/05/2017.
- DINIZ, Flávia. DRE – Demonstração do Resultado Econômico, 2014. Disponível em: <<http://www.cienciascontabeis.com.br/dre-demonstracao-resultado-economico/>> Acesso em: 01/08/2017.
- DRUMOND, Romeu Bizo e Silva, Idenílson. Lima. A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4. Anais. São Paulo, 2004.
- GARRISON, Ray. H.; NOREEN, Eric. W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MACHADO, Nelson. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. **Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo**, 2002.
- MACHADO, Nelson e HOLANDA, Victor. Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, 2010.
- MARTINS, Eliseu. Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. **Caderno de estudos**, n. 24, p. 28-37, 2000.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATIAS-PEREIRA, José. Reforma do Estado e Controle da Corrupção no Brasil. Ensaio - Administração Pública. Caderno de pesquisas em Administração, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 1-17, 2005.
- MELLO, Gilberto. Ribeiro. Governança corporativa no setor público federal brasileiro. **Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo**, 2006.
- NASCIMENTO, Auster Moreira. **Uma contribuição para o estudo dos custos de oportunidade**. Dissertação em Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.
- NICHOL, Kristin. L., NORDIN, James. D., NELSON, David. B., MULLOOLY, John. P., e HAK, Eelko. Effectiveness of influenza vaccine in the community-dwelling elderly. **New England Journal of Medicine**, v. 357, n. 14, p. 1373-1381, 2007.
- OLIVEIRA, Edmílson. BELLUCCI JUNIOR, José Aparecido. INOUE, Kelly Cristina. e MATSUDA, Laura. Misue. Análise do custo parcial com vacina para prevenção da Influenza

A (H1N1). Vigilância Sanitária em Debate: Sociedade, Ciência & Tecnologia, 2(2), 53-59, 2014.

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

OAIGEN, Ricardo Pedroso; BARCELLOS, Júlio O. Jardim; CHISTOFARI, Luciana Fagundes; CASTRO, Emilio E. Cunha e CANOZZI, Maria E. Andrighetto. Custos de produção em carneiros de corte: uma revisão. **Veterinária em Foco**, v. 3, n. 2, p. 169-180, 2006.

PEREIRA, Maria da Glória; ARAÚJO, Elisson Alberto Tavares; BUENO, Natália Xavier e SILVA, Wendel Alex Castro. Criação Valor Econômico pela Administração Pública. XXXIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Salvador, BA, Brasil, 2013.

PEREIRA, Paulo Trigo. A teoria da escolha pública (public choice): uma abordagem neoliberal? **Análise Social**, p. 419-442, 1997.

RODRIGUES, Moacir Manoel e Scarpin, José Eduardo. Análise da eficiência nos gastos públicos das cidades do Rio Grande do Sul: um estudo sobre as escolhas públicas. Anpad, 2012.

SILVA, Alexandre Santos; REIS, Ernando Antônio.; LEÃO, Leandro Castro Garcia. Custo de Oportunidade. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, 1997.

SANTOS, Leonel Cerqueira. Muito além da tecnologia: o impacto dos mecanismos não operacionais na efetividade da governança de TI na administração pública. 2016. 80 f., il. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

SLOMSKI, Valmor Camargo; G B; AMARAL A. C. C. e SLOMSKI, Vilma Geni. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 933-937, 2010.

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

TREASURY OF NEW ZELAND. Improving Output Costing: Guidelines and examples. Nova Zelândia, 1994.

TCU. Tribunal De Contas Da União. Governança pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria. **Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão**, 2014.

TRINDADE, Luana Zanetti; SIGISMUNDO Bialoskorski. Análise e percepção dos custos das práticas de governança corporativa: um estudo de caso. **Contextus–Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 12, n. 3, p. 64-97, 2014.

TULLOCK Gordon; SELDON, Arthur; BRADY, Gordon. L. Government failure: a primer in public choice. Cato Institute, Washington D. C, 2002.

VAZ, José Carlos; RIBEIRO, Manuella Maia e MATHEUS, Ricardo. Dados governamentais abertos e seus impactos sobre os conceitos e práticas de transparência no Brasil. **Cadernos ppg-au/ufba**, v. 9, n. 1, 2010.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. Media Centre. Influenza (Seasonal). Fact Sheet. Disponível em: <<http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs211/en/>> Acesso em: 12/06/2017.