

 **Prêmio de  
Artigos Científicos**



**INFORMAÇÃO DE CUSTOS  
E QUALIDADE DO GASTO  
NO SETOR PÚBLICO**

## **Categoria - Profissionais**

**Tema 1. Geração e utilização da informação de custos  
como indutora da qualidade do gasto público**

**1º Lugar**

**Mariane Cristiane Achterberg**

**Gestão de Custos em uma Secretaria Municipal de Saúde  
da Região Central do Estado do Rio Grande do Sul**

**Coautoras: Ana Paula Maneghetti Borges  
Maria Dolores Pohlmann Veslaquez**

## **GESTÃO DE CUSTOS EM UMA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE DA REGIÃO CENTRAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

### **Resumo**

A realização da gestão de custos na área pública torna-se cada vez mais necessária, pois proporciona benefícios relacionados com a melhor aplicação de recursos. A pesquisa caracteriza um estudo de caso realizado na Secretaria de Saúde do município de Agudo/RS no período de 2007 com a finalidade de mostrar como a contabilidade de custos pode contribuir na gestão dos órgãos públicos. O método utilizado é o custeio baseado por atividades (ABC). Inicialmente, são descritas as atividades desenvolvidas nos setores operacionais e de serviços. Após, são calculados os gastos (custos e despesas) dos materiais, da mão de obra e os gastos (custos e despesas) diversos de cada procedimento. A seguir são alocados, por rateio, os custos dos setores de serviços aos setores operacionais obtendo-se o custo total de cada procedimento e o percentual que cada um absorve com relação ao custo total de manutenção. No setor operacional o maior custo refere-se à mão de obra onde as consultas médicas absorvem 36,81 % do custo total. Por outro lado, as consultas odontológicas consomem 18,41 % do custo total, porém com baixa demanda em relação ao seu custo, o que torna esse atendimento mais oneroso quando comparado à consulta médica. Em consequência, as consultas médicas receberam maior custo do setor de serviços. Entretanto, um elevado custo total não implica, necessariamente, num alto custo unitário. Dessa forma, comprova-se que as informações geradas pela contabilidade de custos podem contribuir para um melhor gerenciamento dos gastos e resultados dos procedimentos realizados na área de saúde municipal.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Custos. Gestão municipal.

## **COST MANAGEMENT IN A MUNICIPAL DEPARTMENT OF HEALTH LOCATED IN THE CENTRAL REGION OF THE STATE OF RIO GRANDE DO SUL**

### **Abstract**

The achievement of cost management in the public sector has become more and more necessary, since it provides benefits to the improvement of resources application. The research, which is defined as a case study, was carried out in the Department of Health of the Municipality of Agudo/RS along the year of 2007. The purpose of such a study was to show how cost accounting can help with the management of public bodies. The method used to develop this study is defined as activity-based costing (ABC). The costs and expenses of materials, labor and every procedure are estimated. Finally, the costs of services sectors are allocated pro rata to operating sectors, therefore, obtaining the total cost of each procedure and the percentage that each one takes up in relation to the total cost of maintenance. In the operating sector, the largest cost relates to the workforce in which the medical consultations absorb 36.81% of the total cost. On the other hand, dental consultations absorb 18.41% of the total cost, but with low demand in relation to their cost, thus making this service more expensive when compared to medical consultations. As a result, medical consultations have gotten higher costs from the services sector. However, a high cost does not necessarily imply a high unitary cost. Therefore, one realizes that the pieces of information generated by cost accounting can contribute to a better management of expenses and results of procedures performed in the area of municipal health.

**Keywords:** Accounting. Costs. Municipal management.

## **1 Introdução**

Nos tempos atuais, quando as crises abordam organizações em todo o mundo, sejam elas privadas ou públicas, a modernização administrativa torna-se imprescindível. A gestão de custos faz parte deste processo, uma vez que permite ao administrador otimizar os recursos financeiros sem comprometer a qualidade dos serviços prestados. Essa otimização faz com que os gestores utilizem os recursos públicos de forma a proporcionar à população um melhor retorno dos investimentos, pois ela não visa somente gastar menos, mas principalmente gastar melhor.

A gestão de custos proporciona ao administrador uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira e permite visualizar sob outra ótica como estão sendo gastos os recursos disponíveis, identificando os exageros com vistas a destinar de forma mais eficaz os recursos. Leone (2001) considera a contabilidade de custos como um instrumento de extrema necessidade para o administrador público, especialmente aquele que luta com poucos recursos para atender os problemas da coletividade. Entretanto, na administração pública, a contabilidade de custos ainda é uma atividade pouco praticada, não possuindo, portanto, teorias próprias desenvolvidas. Da forma como ela é realizada atualmente, está dirigida a fornecer informações mais voltadas para os usuários externos, no caso, o Tribunal de Contas e o Poder Legislativo.

Além de outras finalidades, as técnicas de custos são úteis para que se conheça até que ponto o serviço é deficitário, até onde poder-se-ia empregar outros meios mais baratos e até mesmo de que modo os valores poderiam ser cobrados. A economicidade na gestão pública está estreitamente ligada à informações adequadas de custos, sem as quais não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados. Os próprios sistemas contábeis e orçamentários tradicionais tornam-se insuficientes (quando não inadequados) diante das constantes mudanças que ocorrem no ambiente dos negócios públicos e privados. Beulke e Bertó (2008), uns dos pioneiros na apuração de custos na área da saúde no Brasil, afirmam que as características dessa área tornam esta tarefa complexa face aos inúmeros empreendimentos realizados dentro de uma organização, e também que a maior parte das instituições de saúde no país desconhece sua estrutura de custos.

A busca de um modelo de gestão adequado, capaz de promover uma administração eficiente, considerando a complexidade do Sistema Nacional de Saúde brasileiro

(SUS), constitui um desafio a ser enfrentado pelos gestores públicos, sobretudo considerando-se a escassez dos recursos para seu financiamento versus a demanda social por saúde, reprimida, e há muito tempo presentes na realidade sócio-econômica brasileira (SIMÕES, 2002).

Na área de saúde pública municipal, este tipo de informação se faz ainda mais necessário, pois além do volume financeiro que tal área consome, há de se considerar que as verbas são repassadas aos municípios de acordo com a produção das respectivas secretarias municipais de saúde. Isto é, os setores que prestam serviço ao público devem registrar os atendimentos realizados para que o governo federal repasse os recursos financeiros conforme o número de procedimentos (serviços prestados) orçados.

Nesse contexto, insere-se o presente estudo, aplicado em uma prefeitura da região central do estado do Rio Grande do Sul. Com o objetivo de demonstrar como a contabilidade de custos atua na gestão dos órgãos públicos espera-se responder o seguinte questionamento: a sistemática de custos apurada em uma secretaria da saúde no ano de 2007 pode contribuir para um melhor gerenciamento dos gastos e resultados dos procedimentos realizados na área da saúde municipal?

## **2 Revisão da literatura**

O tema justifica-se não somente pela necessidade de publicações a respeito, como também, pela urgência em melhorar o gerenciamento das organizações governamentais. Desde o artigo 79, § único da Lei nº 4.320/64 já se tinha um ensaio, não muito bem desenvolvido, para que se implantasse a contabilidade de custos como um dos meios de controle para o setor público (CRUZ; PLATT, 2001).

Posteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 (LRF) veio impor normas mais rígidas para a administração pública com o objetivo de contribuir na questão da eficiência e da moralidade, instituindo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal. O parágrafo 3º do artigo 50 estabelece que a administração pública manterá sistemas de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (LRF, 2000).

A Constituição Federal/88 (CF/88) reforça a idéia de uma administração pública gerencial quando menciona no artigo 37 que a administração pública, de uma forma

geral, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, aludindo ainda no artigo 70, a questão da economicidade e da necessidade da existência dos controles internos (CF, 1988). Mas, não se trata somente de uma questão de cumprimento à exigência legal. As técnicas da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial podem auxiliar os gestores das organizações a tomarem melhores decisões e melhorarem o controle interno.

Em estudo realizado com o objetivo de contribuir para implantação de uma contabilidade de custos na administração pública, Silva (1997), relata que os gestores públicos ao se depararem com *déficit* nas contas, tentam solucionar o problema de três formas: lutar por uma reforma constitucional para arrecadar mais, aumentar a alíquota dos impostos ou ainda, realizar empréstimos. Nestes casos, em função do aumento dos custos, procura-se uma forma de conseguir mais receitas, quando se deveria tentar reduzir ou racionalizar as despesas. O mesmo autor afirma ainda, que é importante a utilização dos conceitos de custo pelas organizações governamentais, para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a conseqüente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão e ainda servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle.

Contudo, as publicações atinentes à área de saúde apresentam, em sua maioria, técnicas voltadas para a aplicação de custos nas empresas privadas, com pouca alusão às organizações governamentais, dificultando para os administradores públicos o conhecimento e o aprimoramento de novas técnicas de gestão. A questão da implantação de sistemas de custos enfrenta dificuldades estruturais e conjunturais, tanto na contabilidade, quanto nos modelos gerenciais adotados, especialmente quando se trata de saúde pública, carente de técnicas de custo (CRUZ; PLATT, 2001). A seguir uma síntese das relações e dos resultados obtidos nos estudos sobre custos na área pública.

RELAÇÃO	RESULTADOS	AUTORES
Financiamento de exames laboratoriais	Déficit global: os custos de manutenção não foram cobertos pelas verbas federais	Almeida (2002)
Análise dos custos de manutenção em um laboratório	Custos de manutenção deficitários com relação aos custos de serviços terceirizados	Almeida (2003)
Implementação de sistemas de custeio	Os métodos de custeio utilizados na esfera privada, com adaptações, podem ser de extrema utilidade para o gestor de recursos públicos	Reis, Ribeiro, Slomski (2005)
Utilização de informações sobre custos	A minoria dos setores estudados possuem informações detalhadas sobre custos	Borgert (2006)
Aplicação do sistema de custeio ABC	Dificuldade na medição do tempo de cada atividade Identificação de como os recursos estão sendo consumidos e quais fatos ocasionam esses gastos	Tascin, Marangoni e Cavenaghi (2008)
Custo do programa de saúde à família (PSF)	Os recursos recebidos através das transferências realizadas pelo governo federal são insuficientes para atender a demanda de serviços requerida pela sociedade quanto ao PSF.	Barbosa, Rêgo, Rezende (2008)
Apuração e comparação dos custos em uma unidade odontológica municipal	Os custos da unidade são superiores aos praticados pela Tabela SUS e abaixo da tabela referência utilizada pelos odontólogos	Almeida, Junior (2008)

Figura 1 – Relações avaliadas e resultados obtidos nos estudos de custos na área governamental

## 2.1 Bases conceituais

Tradicionalmente, quanto à forma de apropriação aos produtos, os custos classificam-se em diretos e indiretos. Os primeiros podem ser identificados diretamente junto ao produto e/ou serviço, enquanto que os indiretos necessitam ser apropriados através de rateio. Já com relação ao volume de produção, os custos que permanecem constantes, isto é, independem do volume produzido, são considerados fixos. Os custos variáveis apresentam uma relação direta com o volume de produção, ou seja, crescem na medida em que aumenta o volume das atividades.

Com relação aos métodos de custeio, a literatura aponta vários tipos, cada um com características e finalidades distintas, sendo possível a adoção simultânea e harmoniosa de vários deles, pois não se excluem entre si. Recentemente, surgiu um novo enfoque de cálculo, baseado na própria mudança dos custos nas instituições (atualmente cada vez mais fixos com a crescente automação das atividades). Esse sistema, que vem encontrando expressiva difusão nos mais variados setores, é

conhecido pela sigla *Activity-Based Costing* (ABC), ou seja, custeio por atividade, cujo conceito fundamental é que enquanto as atividades consomem recursos, os produtos consomem atividades, dessa forma, a classificação dos custos e despesas é por atividade (BEULKE E BERTÓ, 2008).

Em um conceito mais recente de gestão participativa, a denominação “setorização” tem merecido um aprimoramento. Assim os “locais” que geram somente custos continuam com a denominação tradicional. Já os “locais” que também geram receitas passam a ser denominados “centros de resultado”, constituindo unidades de negócio autônomas. No custeio por atividade, na medida em que se parte do conceito de que são as atividades que consomem recursos, não existem os “locais” de ocorrência de custos, mas estes lhes são apropriados.

Conhecer o custo das atividades realizadas na área da saúde e também dos departamentos e setores responsáveis pela prestação destes serviços é informação importante no sentido de verificar se o valor repassado pelo governo federal remunera, em parte ou totalmente, estas atividades, assim como, verificar se existem desperdícios, ineficiência ou corrupção, e ainda, poder comparar com os valores que seriam pagos, caso determinado serviço fosse terceirizado. Dentre os critérios que podem ser adotados no sentido de melhorar a gestão de custos na área de saúde tem-se ainda a apuração do custo real, otimização dos recursos, dos colaboradores e do espaço disponibilizado para execução dos serviços.

### **3 Aspectos metodológicos**

O presente trabalho trata de um estudo de caso realizado na Secretaria de Saúde da Prefeitura Municipal de Agudo durante o período de 2007. Inicialmente identificaram-se as atividades atinentes aos setores operacionais e de serviços. No setor operacional foram levantados os seguintes procedimentos: consultas médicas, odontológicas, pediátricas e de enfermagem, vacinas, curativos, injeção intramuscular (IM), nebulização, triagem, sutura, soroterapia e outros procedimentos de enfermagem. Ao setor de serviços cabem os procedimentos de recepção, limpeza e administração que são considerados como prestadores de serviço ao setor operacional.

Considerando que na pesquisa as atividades foram identificadas como setores, buscou-se apurar os gastos inerentes a cada uma utilizando-se o método de custeio

*Activity-Based Costing* (ABC). Posteriormente, em cada procedimento foram apurados os gastos (custos e despesas) de mão de obra e de materiais. Os custos de mão de obra foram calculados com base na descrição de cargos, carga horária e remuneração de cada servidor envolvido. Os custos dos materiais foram apurados a partir do consumo de material, fornecido pelo almoxarifado da secretaria. Considerou-se ainda, outros custos incorridos nos procedimentos como a depreciação dos equipamentos/móveis/prédios, energia elétrica, água, telefone, material de expediente/ limpeza/informática e outros materiais de consumo, distribuídos proporcionalmente ao custo de mão de obra por ser o custo de maior representatividade na secretaria.

A partir do custo total apurado em cada procedimento partiu-se para a alocação dos custos dos setores dos serviços para os setores operacionais. A apropriação dos gastos do setor administrativo foi realizada com base nas tarefas desenvolvidas em cada procedimento. Os gastos dos setores de recepção e limpeza foram distribuídos na proporção do número de procedimentos efetuados. Assim, apura-se o custo total de cada setor operacional, cuja análise comparativa com o número de procedimentos realizados, permite identificar o custo unitário de cada procedimento por setor.

#### 4 Análise dos resultados

Verificou-se que a secretaria em estudo é dividida em setores operacionais e de serviços e apresenta os gastos com materiais discriminados na Tabela 1.

PROCEDIMENTOS	MATERIAIS	
	Valor (R\$)	Percentual
Curativos	7.355,93	19,68
IM	4.481,50	11,90
Sutura	1.898,94	5,00
Soroterapia	9.080,00	24,29
Vacinas	1.800,00	4,81
Consultas odontológicas	6.323,75	16,92
Diversos	6.444,50	17,23
Total	37.384,62	100,00

Fonte: Almoxarifado da unidade

Tabela 1 - Materiais consumidos nos procedimentos da Secretaria de Saúde

Cada material consumido foi analisado e alocado ao procedimento conforme sua identificação direta com a atividade realizada. Conseguiu-se desta forma alocar os custos dos materiais que totalizaram R\$ 37.384,62 aos respectivos procedimentos.

Dentre os procedimentos, verifica-se que o custo da soroterapia representa o maior percentual com relação ao total despendido com materiais representando 24,29%. Destaca-se que 17,23 % do total de materiais consumidos foram considerados como diversos, os quais serão rateados por serem utilizados em vários procedimentos. Para os demais procedimentos (consultas médicas, pediátricas e de enfermagem, nebulização, triagem e outros procedimentos de enfermagem) não constantes da Tabela 1, não foram identificados consumo direto de materiais.

Os gastos com mão de obra foram levantados com vistas a identificar os cargos, carga horária e o total despendido com a remuneração dos funcionários (concursados ou não), conforme tabela a seguir.

<b>CARGO</b>	<b>CARGA HORÁRIA (horas/semana)</b>	<b>TOTAL REMUNERAÇÃO (R\$)</b>
Auxiliar administrativo A	40	1.279,98
Auxiliar administrativo B	40	13.922,22
Auxiliar de enfermagem A	40	17.253,68
Auxiliar de enfermagem B	40	17.431,96
Auxiliar de enfermagem C	40	19.406,09
Auxiliar de enfermagem D	40	18.656,21
Cirurgião dentista A	20	72.703,87
Cirurgião dentista B	20	71.061,82
Cirurgião dentista C	20	69.452,47
Enfermeira	40	78.514,50
Médico A	20	70.741,99
Médico B	20	70.782,72
Médico C	20	71.061,82
Médico D	40	71.092,48
Operário A	40	11.303,16
Operário B	40	14.241,37
Servente A	40	13.741,67
Servente B	40	12.599,51
Servente C	40	9.109,90
Servente D	40	10.048,04
Servente E	40	12.466,38
Técnico de enfermagem A	40	20.203,54
Técnico de enfermagem B	40	20.744,28
Dirigente de núcleo (contrato)	40	25.383,59
Secretário municipal (contrato)	40	49.382,56
Médico E (contrato)	40	69.600,00
Médico F (contrato)	30	52.200,00
Médico pediatra (contrato)	12	20.880,00
Técnico de enfermagem C (contrato)	40	800,00
<b>Total</b>		<b>1.006.065,81</b>

Fonte: Setor de recursos humanos da unidade

Tabela 2 - Descrição de cargos, carga horária semanal e remuneração

Devido a inexistência de registros oficiais a respeito do tempo despendido por cada funcionário em cada atividade, a identificação foi baseada nas informações prestadas

pela responsável técnica do setor, resultando nos percentuais de tempo apresentados na tabela a seguir.

CARGO	SETOR OPERACIONAL (%) *												SETOR DE SERVIÇOS (%) **			
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	
Aux admin A																100
Aux admin B																100
Aux de enf A					35	20	10	2	10	5	2	11				5
Aux de enf B					20	20	10	2	15	5	2	16				10
Aux de enf C					20	23	12	4	15	7	3	11				5
Aux de enf D						30	10	4	10	5	2	19				20
Cirurg dent A		80														20
Cirurg dent B		90														10
Cirurg dent C		90														10
Enfermeira				30	10	8				5		7				40
Médico A	95															5
Médico B	95															5
Médico C	95															5
Médico D	95															5
Operário A													100			
Operário B													100			
Servente A														100		
Servente B														100		
Servente C														100		
Servente D														100		
Servente E														100		
Téc de enf A						35	20	5	8	10	5	12				5
Téc de enf B						35	20	5	8	10	5	12				5
Dir de núcleo																100
Secr munic																100
Médico E	100															
Médico F	80											20				
Méd pediatra			100													
Téc de enf C						30	15	5	8	10	5	17				10
SOMA	560	260	100	30	85	201	97	27	74	57	24	125	200	500		560
Tempo de cada tarefa	19,31	8,97	3,45	1,03	2,93	6,93	3,34	0,93	2,55	1,97	0,83	4,31	6,90	17,24		19,31

Fonte: Responsável técnica da unidade

Tabela 3 - Distribuição das tarefas e tempo consumido em cada procedimento por setor

\* No setor operacional: 1 - Consultas Médicas; 2 - Consultas Odontológicas; 3 - Consultas Pediátricas; 4 - Consultas de Enfermagem; 5 - Vacinas; 6 - Curativos; 7 - IM; 8 - Nebulização; 9 - Triagem; 10 - Sutura; 11 - Soroterapia; 12 - Outros procedimentos de enfermagem.

\*\* No setor de serviços: 1 - Recepção; 2 - Limpeza; 3 - Administração.

A partir dos valores levantados na Tabela 2 e dos percentuais constantes da Tabela 3 foi apurado o gasto total de mão de obra em cada procedimento dispostos na Tabela 4.

	<b>PROCEDIMENTO</b>	<b>VALOR (R\$)</b>	<b>%</b>
Setor operacional	Consultas Médicas	380.855,06	37,85
	Consultas Odontológicas	184.625,96	18,35
	Consultas pediátricas	20.880,00	2,08
	Consultas de enfermagem	23.554,35	2,34
	Vacinas	21.257,85	2,11
	Curativos	37.850,29	3,76
	IM	15.972,47	1,59
	Nebulização	4.303,59	0,43
	Triagem	12.456,49	1,24
	Sutura	12.126,02	1,21
	Soroterapia	3.736,90	0,37
	Outros procedimentos de enfermagem	31.352,11	3,12
Setor de serviços	Recepção	25.544,53	2,54
	Limpeza	57.965,50	5,76
	Administração	173.584,68	17,25
Total		1.006.065,81	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 - Distribuição dos custos de mão de obra em cada procedimento e por setor

Observa-se que os custos com mão de obra nas consultas médicas foram os mais significativos. Por outro lado, os custos com a mão de obra na soroterapia foram os que menos consumiram recursos, representando apenas 0,37 % do total de custos consumidos. Tal fato pode ser explicado pelo pouco tempo consumido na instalação deste procedimento junto ao paciente.

Além do material e da mão de obra, já demonstrados, foram considerados os demais gastos incorridos no período, os quais englobam os custos de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados, dos móveis e utensílios e do prédio onde se localiza a secretaria. O valor considerado neste cálculo foi pesquisado junto ao setor de contabilidade da prefeitura em estudo. Em acréscimo, foram considerados os gastos com energia elétrica, água e esgoto, telefone, gêneros de alimentação, material de expediente, material de informática, material de limpeza, produtos de higiene e outros materiais de consumo. Assim chegou-se a totalização dos custos a serem rateados, conforme Tabela 5.

<b>CUSTOS</b>	<b>GASTO ANUAL (R\$)</b>
Energia elétrica	10.701,17
Água e esgoto	3.564,04
Telefone	12.436,86
Gêneros de alimentação	1.878,05
Material de expediente	9.898,21
Material de informática	1.259,90
Material de limpeza e produtos de higiene	3.496,48
Outros materiais de consumo	23.109,77
Depreciação	15.470,00
Materiais diversos	6.444,50
<b>Total</b>	<b>88.258,98</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5 - Total dos custos a serem rateados

Devido a inexistência de controle em relação ao consumo desses itens nas atividades, foi utilizado como base de rateio o maior gasto, ou seja, os custos de mão de obra de cada procedimento, conforme tabela a seguir.

	<b>PROCEDIMENTO</b>	<b>CUSTO DA MÃO DE OBRA (R\$)</b>	<b>%</b>	<b>RATEIO OUTROS CUSTOS (R\$)</b>
Setor operacional	Consultas médicas	380.855,06	37,86	33.411,21
	Consultas odontológicas	184.625,96	18,35	16.196,65
	Consultas pediátricas	20.880,00	2,08	1.831,74
	Consultas de enfermagem	23.554,35	2,34	2.066,35
	Vacinas	21.257,85	2,11	1.864,88
	Curativos	37.850,29	3,76	3.320,49
	IM	15.972,48	1,59	1.401,22
	Nebulização	4.303,60	0,43	377,54
	Triagem	12.456,52	1,24	1.092,77
	Sutura	12.126,03	1,21	1.063,78
	Soroterapia	3.736,41	0,37	327,78
	Outros proced. de enfermagem	31.352,12	3,12	2.750,42
Setor de serviços	Recepção	25.544,53	2,54	2.240,94
	Limpeza	57.965,50	5,76	5.085,13
	Administração	173.585,12	17,25	15.228,08
<b>Total</b>		<b>1.006.065,81</b>	<b>100,00</b>	<b>88.258,98</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6 – Rateio de outros custos

Conforme já visto, o total despendido com outros custos foi proporcionalmente rateado entre os procedimentos utilizando-se dos percentuais do custo de mão de obra. Assim, verifica-se por exemplo, que nas consultas odontológicas, além dos gastos com materiais e mão de obra, demonstrados nas Tabelas 1 e 4, respectivamente, devem ser acrescidos R\$ 16.196,65 que representam outros custos, conforme Tabela 6. A seguir foram aglutinados os custos de material, mão de obra e outros custos, o que possibilitou apurar o custo total no período de cada

procedimento, separados em setor operacional e de serviços demonstrado na Tabela 7.

PROCEDIMENTO	CUSTO MATERIAL (R\$)	CUSTO MÃO DE OBRA (R\$)	OUTROS CUSTOS (RS)	CUSTO TOTAL (R\$)	%
Setor operacional					
Consultas médicas	6.323,75	380.855,06	33.411,21	414.266,27	36,81
Consultas odontológicas		184.625,96	16.196,65	207.146,36	18,41
Consultas pediátricas		20.880,00	1.831,74	22.711,74	2,02
Consultas de enfermagem	1.800,00	23.554,35	2.066,35	25.620,70	2,28
Vacinas	7.355,93	21.257,85	1.864,88	24.922,73	2,21
Curativos	4.481,50	37.850,29	3.320,49	48.526,71	4,31
IM		15.972,48	1.401,22	21.855,20	1,94
Nebulização		4.303,60	377,54	4.681,14	0,42
Triagem	1.898,94	12.456,52	1.092,77	13.549,29	1,20
Sutura	9.080,00	12.126,03	1.063,78	15.088,74	1,34
Soroterapia		3.736,41	327,78	13.144,19	1,17
Proced. de enfermagem		31.352,12	2.750,42	34.102,54	3,03
Setor de serviços					
Recepção		25.544,53	2.240,94	27.785,47	2,47
Limpeza		57.965,50	5.085,13	63.050,63	5,60
Administração		173.585,12	15.228,08	188.813,20	16,78
Total	30.940,12	1.006.065,81	88.258,98	1.125.264,91	100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7 - Custos totais dos procedimentos por setor

Verifica-se que os procedimentos que consomem maior custo são as consultas médicas e odontológicas que juntos representam 55, 22 % do custo total da secretaria. Destaca-se que o setor de serviços (recepção, limpeza e administração) consome 24,85 % do gasto total, a seguir distribuído ao setor operacional, por ser considerado um setor prestador de serviços conforme já relatado no capítulo do método. Primeiramente, foi rateado o custo do setor administrativo aos demais setores usando como base de rateio o percentual de tempo de execução de cada tarefa nos procedimentos já demonstrado na Tabela 3. Após, foi rateado o custo total dos procedimentos de recepção e limpeza aos procedimentos do setor operacional utilizando-se como base de rateio o número de procedimentos realizados conforme Tabela 8.

PROCEDIMENTO	CUSTO TOTAL (R\$)	RATEIO ADM		Nº DE PROCED	RATEIO RECEP E LIMP (R\$)	CUSTO TOTAL APÓS RATEIO (R\$)	%	CUSTO POR PROC (R\$)
		%	(R\$)					
Setor Operacional								
Consultas médicas	414.266,27	19,31	45.186,06	19893	39.013,43	498.465,76	44,30	25,06
Cons odontológ.	207.146,36	8,97	20.979,24	5848	11.468,88	239.594,49	21,29	40,97
Consultas ped.	22.711,74	3,45	8.068,94	1348	2.643,65	33.424,32	2,97	24,80
Cons enfermagem	25.620,70	1,03	2.420,68	806	1.580,70	29.622,08	2,63	36,75
Vacinas	24.922,73	2,93	6.858,60	13593	26.658,10	58.439,43	5,19	4,30
Curativos	48.526,71	6,93	16.218,57	2521	4.944,09	69.689,37	6,19	27,64
IM	21.855,20	3,34	7.826,87	7812	15.320,61	45.002,68	4,00	5,76
Nebulização	4.681,14	0,93	2.178,61	734	1.439,49	8.299,24	0,74	11,31
Triagem	13.549,29	2,55	5.971,02	21241	41.657,07	61.177,38	5,44	2,88
Sutura	15.088,74	1,97	4.599,30	254	498,14	20.186,18	1,79	79,47
Soroterapia	13.144,19	0,83	1.936,55	226	443,22	15.523,96	1,38	68,69
Outros proc. enf.	34.102,54	4,31	10.086,18	842	1.651,30	45.840,02	4,07	54,44
Setor de serviços								
Recepção	27.785,47	6,90	16.137,88					
Limpeza	63.050,63	17,24	40.344,70					
Administração	188.813,20		-					
Total	1.125.264,91	80,69	188.813,20	75118	147.318,68	1.125.264,91	100,00	

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 8 - Apropriação dos custos do setor de serviços e cálculo dos custos por procedimento operacionais

O custo total dos procedimentos do setor operacional foi apurado a partir do somatório do seu próprio custo com o valor rateado do setor de serviços. O custo unitário, por sua vez, foi obtido através da divisão do custo total pelo número de procedimentos realizados na unidade. Verificou-se que os procedimentos de consultas médicas e odontológicas, embora com maior custo total, R\$ 498.465,76 e R\$ 239.594,49, respectivamente, não apresentaram maior custo unitário. Tal fato deve-se ao elevado número de procedimentos efetuados, em consequência, uma maior diluição dos custos respectivos. Por outro lado, procedimentos como sutura e soroterapia apresentaram baixo custo total e elevado custo unitário, devido ao baixo número de procedimentos efetuados. Isso significa que um elevado custo total não representa necessariamente um alto custo unitário.

Há de se considerar ainda, que o procedimento de triagem algumas vezes faz parte de outros procedimentos. No caso das consultas médicas e pediátricas, por exemplo, o mesmo antecede à consulta, devendo por isso ter seu custo acrescido ao custo unitário de tais procedimentos. Neste caso, os custos das consultas médicas e pediátricas passariam de R\$ 25,06 e R\$ 24,80 para R\$ 27,94 e R\$ 27,68, respectivamente.

Ressalta-se que as atividades da secretaria analisada são financiadas com recursos advindos da União, do Estado do Rio Grande do Sul e do município. No período analisado (2007) foram repassados R\$ 292.456,90 da União e do Estado, restando R\$ 832.808,01 subsidiados pelo próprio município.

## **5 Conclusão**

A análise da sistemática de custos adotada pela Secretaria de Saúde no município de Agudo no ano de 2007 com vistas a identificar como a contabilidade de custos pode contribuir na gestão dos órgãos públicos foi o principal objetivo desta pesquisa.

A secretaria analisada desenvolve procedimentos relacionados aos setores operacionais e de serviços. A pesquisa, ao verificar os gastos realizados por tais setores, deteve-se em apurar os valores relativos aos materiais consumidos, à mão de obra envolvida e demais custos, como energia elétrica, telefone, depreciação, entre outros, formando assim o custo total de cada procedimento. Dentre os materiais consumidos, o procedimento que apresentou maior custo foi o de soroterapia (24,29%), embora, não tenha sido significativo na formação do custo total. Isto deve-se ao custo de materiais consumidos não terem sido representativos no cômputo do custo total da Secretaria. Tem-se ainda que, do total consumido em materiais, 17,23%, classificados como diversos, não foram identificados diretamente junto aos procedimentos, sendo os mesmos acrescentados aos demais custos rateados no período.

Por outro lado, a mão de obra, apresenta-se como o custo de maior representatividade, concentrada principalmente nos procedimentos consultas médicas, odontológicas e administração que no conjunto formam 73,45% do gasto total com mão de obra. A consulta médica, que consome 36,81 % do custo total da secretaria, não representa, entretanto, o procedimento de maior custo unitário já que teve um elevado número de atendimentos. As consultas odontológicas consomem 18,41 % do custo total, mas, a baixa demanda em relação ao seu custo, torna esse atendimento mais oneroso quando comparado à consulta médica, já que seu custo unitário foi de R\$ 40,97 contra R\$ 25,06 relativos ao custo unitário da consulta médica. Com isso, pode-se conjecturar que um elevado custo total não implica, necessariamente, num alto custo unitário, pelo menos nos limites desta pesquisa.

Devido a carência de certos registros oficiais, operacionais e funcionais, pode-se relatar como limitações da pesquisa a questão da subjetividade das informações, em especial no que se refere ao rateio do custo de mão de obra em função, principalmente, do tempo de execução das tarefas. Outras bases de rateio para a mão de obra que representa a maior parcela de custo, por exemplo, pode alterar os valores dos custos unitários e totais por procedimento.

Por fim, verificou-se que a secretaria pesquisada não possui uma sistemática de custos capaz de fornecer informações gerenciais. Contudo, a pesquisa prova que é possível obter-se o custo de cada procedimento, compará-los e utilizá-los como ferramenta decisória na gestão municipal.

### Referências

**ALMEIDA, A. G.** Gestão de custos na administração pública: aplicação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório de análises clínicas. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2002, p.1-15.

\_\_\_\_\_.Gestão de custos na saúde pública: custos e resultado em um laboratório municipal de análises clínicas. In: X CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2003. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2003, p. 3-8.

**ALMEIDA, A.G.; JUNIOR, V.H.S.** Gestão de custos na administração pública: apuração do custo de um centro de especialidades odontológicas e comparação com custos de oportunidade. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2008, Curitiba, **Anais...**2008.

**BARBOSA, E. S.; RÊGO, T.F.; REZENDE, I.C.C.** O custo do programa de saúde à família: um estudo de caso no município de Sapé/PB. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2008, Curitiba, **Anais...**2008.

**BORGERT, A.** A utilização de informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo em secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina. In: XIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2006. **Anais...** Belo Horizonte: UFSC, 2006, p. 1-5.

**BEULKE, R.; BERTÓ, D. J.** *Gestão de custos e resultado na saúde.* 2.ed. São Paulo: SARAIVA, 2008.

**BRASIL.** *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.* Brasília, DF, 05 outubro 1988.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar n. 101 de 04 de maio de 2000.* Estabelece normas de finanças voltadas para a responsabilidade na gestão e dá outras providências. Presidente da República, Brasília, DF, 05 maio 2000.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 4.320 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. Presidente da República, Brasília, DF, 17 de março de 1964.

**CRUZ, C.; PLATT, F.** *Contabilidade gerencial*. 3 ed. Rio de Janeiro:LTC, 2001

**LEONE, G. G.** *Custos um enfoque administrativo*. 8.ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

**REIS, L.G.; RIBEIRO, P.A.; SLOMSKI, V.** Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2005, Florianópolis. **Anais...2005.**

**SILVA, L. M.** *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública*. Brasília: ESAF, 1997. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 12 maio 2008.

**SIMÕES, R.A.** Gestão de custos em organizações públicas de saúde: uma análise crítica, sob a óptica do ABM e do orçamento público, no caso de um sistema municipal de saúde. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002. São Paulo. **Anais...2002.**

**TASCIN, J.C.; MARANGONI, S.C.; CAVENAGHI, V.** Custo dos serviços em empresas públicas: aplicação do ABC- Activity Based Costing. In: IV CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 2008, Niterói. **Anais...2008.**