

A GESTÃO DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DA EFICIÊNCIA PÚBLICA NO BRASIL E EM OUTROS PAÍSES¹

César Volnei Mauss

cezarvolnei@yahoo.com.br

Faculdade Anglicana de Tapejara – FAT

Carlos Alberto Diehl

cd@unisin.br

Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Claudecir Bleil

direcao@faers.com.br

Faculdade Anglicana de Erechim – FAE

RESUMO

A utilização da contabilidade de custos na gestão do serviço público cresce em nível mundial, reconhecendo que ela é a base para a apuração da eficiência, evidenciada por meio da demonstração do resultado econômico de suas atividades. Neste sentido, o objetivo desta pesquisa foi analisar um modelo de gestão pública por resultados à luz de experiências internacionais. Como abordagem metodológica, realizou-se revisão bibliográfica sobre a utilização da contabilidade de custos na gestão pública em diversos países, inclusive no Brasil, e comparou-se com um estudo de caso no município de Coqueiros do Sul - RS para ilustrar o modelo utilizado. Dentre os resultados, identificou-se a relevância e a preocupação com os custos indiretos no Brasil, como também ocorre na maioria dos países, o que os motivam a utilizar o custeio pleno. No caso brasileiro, concluiu-se que os serviços públicos de saúde estudados foram realizados de forma eficiente e eficaz economicamente, embora existam serviços que necessitam de melhorias. Nenhum dos países pesquisados possui um modelo informacional como o estudado nesta pesquisa. O modelo atende as exigências reveladas pelas referências internacionais e ainda oferece a apuração da eficiência operacional e do valor adicionado.

Palavras-chave: Contabilidade de custos pública; gestão pública por resultados; eficiência.

MANAGEMENT COSTS AS A MEANS OF PUBLIC EFFICIENCY IN BRAZIL AND IN OTHER COUNTRIES

ABSTRACT

¹ Recepção: 28/08/2015.

Aprovação: 31/08/2015.

Publicação: 01/09/2015.

The use of cost accounting in public service management grows worldwide, which means it is vital for checking the efficiency, as evidenced by the economic activities result statement. Thus, this study aimed to analyze a results-based public management model by means of international experiences. As a methodological approach, we carried out a literature review on the use of cost accounting in public management in many countries, including Brazil, and compared it to a case study in the city of Coqueiros do Sul - RS to illustrate the used model. Among the obtained results, we identified the relevance and concern about indirect costs in Brazil, as well as in most countries, since it is what motivates them to use the full cost accounting. Although we found out the public health services studied in Brazil were efficiently and cost-effectively conducted, some segments still need to be improved. None of the countries surveyed has an information model as the one showed in this study. The model meets the requirements proposed by international benchmarks, besides offering operational efficiency and value added calculation.

Keywords: Public accounting costs; results-based public management; efficiency.

1. INTRODUÇÃO

O principal tema das pesquisas realizadas na área pública em praticamente todos os países da *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OCDE) (TROSA, 2001) é como gerenciar os recursos alocados em um orçamento público na produção de serviços. O foco está no sentido de administrá-los com eficácia na busca dos objetivos e resultados estabelecidos no planejamento e que devem ser alcançados a partir desses recursos.

É consenso em todas as pesquisas internacionais referenciadas neste artigo que há uma necessidade de mudar o enfoque da gestão pública, como realmente está ocorrendo em muitos dos países investigados. A contabilidade deve oferecer informações gerenciais para o seu aperfeiçoamento, e, posteriormente, evidenciar os resultados para a sociedade.

Para melhor gerenciar o uso dos recursos, o processo de gestão de uma organização deve ser dinâmico e proativo. Uma das formas para isso é adotar um modelo de gestão econômica. Assim, a sua base de atuação deve ser calcada na busca da criação de valor para a sociedade, ou seja, produzir resultado econômico positivo em cada serviço público prestado (CATELLI, *et al.* 2001).

Neste sentido, esta pesquisa teve como objetivo analisar, à luz de experiências internacionais, o modelo de gestão pública por resultados proposto por Mauss e Souza (2008) que visa mensurar a eficiência e eficácia pública.

Portanto, o artigo disserta, como a contabilidade de custos é utilizada nos países pesquisados e no município de Coqueiros do Sul, com base em Mauss e Souza (2008). O estudo justifica-se pela importância da temática estudada e a oportunidade de se avaliar a eficiência de alguns serviços públicos executados no caso estudado.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Utilização da contabilidade pública de custos em outros países

O uso da contabilidade de custos na área pública tem mostrado crescimento nos últimos anos, conforme mostram alguns estudos. Eles permitem criar um panorama dessa utilização em diversos países sobre os quais foram encontradas publicações a respeito. Não se pretende retratar com detalhes como o assunto está sendo visto mundialmente, mas apresentar um panorama geral da situação da contabilidade de custos nos países selecionados, como é relatado a seguir:

A iniciativa mais abrangente e avançada de implementação de um sistema de custos público, segundo Nunes (1995), é a da administração pública americana, iniciada no Governo Clinton (1993-2001) e logo seguida pelo governo do Canadá. Desde então as instituições públicas dos EUA e Canadá passaram a utilizar o método ABC. O IFAC (2000) expõe que nos EUA é utilizada para a elaboração e controle do orçamento e preços públicos, o que já é considerado uma cultura nos EUA, segundo Catelli *et al.* (2001) para que possam ser incluídos critérios de avaliação de desempenho nas três esferas de governo, o que é respaldado pelo IFAC (2000). Parte dessa redefinição pode ser atribuída, conforme Cagle (2002), à norma GASB 34 (*Governmental Accounting Standards Board*), emitida em 1999 que estabeleceu um novo modelo de informação financeira governamental e novos padrões para a mesma, onde constem custos históricos, ciclo de vida do objeto, depreciação acumulada e dar ênfase à avaliação das condições físicas atuais e à projeção do custo futuro de manutenção, reparos e substituição da infraestrutura governamental.

De acordo com IFAC (2000) no Canadá o sistema de custos tem peculiaridades que também o credencia a oferecer contribuições relevantes nas informações, a saber:

- I) Informa a relação custo-benefício dos investimentos públicos, pelo custeio pleno;
- II) Analisa o custo-benefício individual de cada departamento para melhorar a eficiência;
- III) Mensura o desempenho dos programas e fundamenta decisões de “fazer ou comprar”;
- IV) Produz informações para a fixação dos preços das taxas e tarifas públicas;

Em Portugal está havendo uma grande reforma no sistema de informações contábil público, iniciado em 1990 e denominado Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Este plano pretende aproximar a contabilidade pública do modelo empresarial e convertê-la do âmbito financeiro para o denominado “âmbito de mercado”. Com isso o governo pretende dispor de informações econômicas para o planejamento, gerenciamento, controle e auditoria da gestão, observando critérios de economicidade, eficácia e eficiência (MARQUES, 2001, p. 1-16).

Na Inglaterra Henkel (*apud* Catelli e Santos, 2001) coloca que o governo tem feito um esforço radical para mudar o setor público. Tenta criar uma nova cultura de gestão baseada no valor econômico, na eficiência e na efetividade. Uma de suas estratégias concentra-se na criação e evolução de um novo perfil de gestão para o serviço público.

A Austrália adota, segundo Trosa (2001) e o IFAC (2000), a contabilidade de custos como base para a utilização de um orçamento por resultados, onde os custos fixos e variáveis são separados para determinar o orçamento e propiciar o controle mediante comparação entre o planejado e executado. O custo é a base para se criar informação para a gestão e compor indicadores quantitativos, necessários para avaliar, controlar os resultados e estabelecer ligações entre a eficácia da administração e de cada indivíduo. O custo de cada serviço é utilizado como base para comparação com os preços de mercado.

No Uruguai, Pomi (2006) afirma que a presidência da república ensaiou a implantação de um sistema, embasado no custeio ABC. Teria por objetivo obter informações sobre a produtividade e volume das atividades executadas, quem as executa, quais os recursos nelas utilizados, qual seu custo, qual o custo dos serviços para melhor precificar as taxas públicas e proporcionar ferramentas para melhorar as decisões. Porém, em 2006 o programa havia sido suspenso porque o governo fixou novas prioridades.

Na Nova Zelândia a contabilidade de custos tem características bem definidas e uma função estratégica para a tomada de decisões dos gestores, segundo o IFAC (2000) e Treasury of New Zeland (2005), destacando as seguintes características:

- I) Auxiliar no orçamento com custos incorridos no passado e estimados para o futuro;
- II) Todos os serviços devem possuir um preço, baseado em custos;
- III) Há um preço de transferência entre os órgãos. Assim, todas as saídas são custeadas pelo custo de produção dos serviços;
- IV) O custeio pleno é a base para o gerenciamento o retorno dos investimentos;
- V) Facilita o controle gerencial e a *accountability*;
- VI) É a base para se criar informação econômica para a gestão.

O Reino Unido - IFAC (2000):

- I) Utiliza a informação de custos para a medição de desempenho;
- II) Adota o orçamento baseado em custos;
- III) Custo é a base para se criar informação para gestão;
- IV) A informação de custos mensura a eficiente utilização do capital e do recurso investido;
- V) É utilizada para apurar o “valor do dinheiro” gerencialmente;
- VI) Produz informações para a fixação dos preços das taxas e tarifas públicas;

Em Taiwan, a contabilidade de custos fornece informações para o planejamento orçamentário governamental em médio e longo prazos (IFAC, 2000).

Na Malásia, a contabilidade de custos é parte essencial do conceito gerencial que o governo utiliza a todo o momento: “valor do dinheiro” (IFAC, 2000).

Na Itália a gestão pública está sendo transformada de uma gestão burocrática para uma administração gerencial, tendo como focos principais: o planejamento dos investimentos visando sua viabilidade; implementação de controles internos com a mensuração dos custos dos serviços e alto direcionamento na busca dos objetivos da gestão – inclusive de custos. O modelo de contabilidade atual não oferece informações gerenciais para a tomada de decisões, e por isso, a necessidade de mudança, com a utilização de informações de custos num âmbito de gestão econômica e não financeira apenas (MULAZZANI e ROMOLINI).

Como se pode observar nos relatos anteriores, cada país criou características próprias para sua contabilidade de custos pública. O IFAC (2000) conclui que a contabilidade de custos tem várias e importantes funções que possibilitam a eficiência e a efetividade da gestão governamental. É um instrumento valioso para o gerenciamento público da mesma forma que é na atividade privada.

2.2 Utilização da contabilidade pública de custos no Brasil

No Brasil, o assunto está sendo discutido pelo Governo Federal, que instituiu uma

Comissão Interministerial de Custos, pela Portaria nº 945, de 26 de outubro de 2005, formada por servidores do Ministério do Planejamento, Fazenda e Controladoria-Geral da União. O objetivo foi elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal, conforme consta no relatório final emitido pela comissão em 2006. O relatório da (SOF) destaca as experiências pioneiras de instituições nacionais que já possuem projetos na área de custos como: Comando da Aeronáutica, Organizações Militares Prestadoras de Serviços-OMPS do Comando da Marinha, do Comando do Exército, Síctron-CNPq, SESU-MEC, Banco Central, Inmetro e EMBRAPA. Dentre estas, pode-se citar como a mais avançada a do Banco Central do Brasil - Bacen. Segundo o próprio Bacen (2006), o sistema foi efetivamente implantado e colocado em operação em 2003 e utiliza como método de custeio o ABC.

Na esfera estadual, a única iniciativa encontrada de implantação de sistema de custos está no Rio Grande do Sul. Para analisar o funcionamento do sistema realizou-se uma visita técnica à Secretaria Estadual da Fazenda onde foram entrevistados os contadores responsáveis pela implantação do sistema, que demonstraram o seu funcionamento. O sistema está implantado apenas na Secretaria Estadual da Fazenda e em fase de elaboração do plano de contas para também implantá-lo na Secretaria Estadual da Educação. A estrutura está calcada, por enquanto, apenas no método de custeio direto e até o nível de centro de custos, não realizando ainda, o custeio dos produtos ou serviços prestados à população.

Em âmbito municipal, as melhores iniciativas encontradas são:

As relatadas pela (CGM/RJ, 2005) no Rio de Janeiro (RJ) que começou a estudar o assunto em 1995, mas só iniciou a implementação de fato em 2002. Conta com uma equipe de 10 pessoas com dedicação exclusiva que utilizam um sistema interligado com o institucional e equipado com ferramentas de *Business Intelligence* e banco de dados. Mensura os custos da Secretaria Municipal de Educação com base no método de custeio por absorção e planeja a ampliação para outras áreas. Objetiva obter o custo por aluno e a formação de indicadores gerenciais de custos que possam auxiliar os gestores a atingir metas físicas e financeiras de governo. Também fundamenta a elaboração do orçamento municipal e serve de base para o planejamento, controle e tomada de decisões do prefeito, *controller* e demais dirigentes.

A descrita por (Alves e Martinez, 2006) em Salvador (BA), que implantou sistema de custos em três das 360 escolas da Secretaria Municipal de Educação no ano de 2003 objetivando obter o custo por aluno e por escola. Utiliza um sistema de acumulação de custos por processo e baseado no método de custeio por absorção. Porém, atualmente não se tem mais notícias da continuidade do projeto.

2.3 Resultado Econômico da Atividade Pública

Para tomar suas decisões diárias o gestor deve verificar qual o resultado econômico gerado pelos serviços. Segundo Slomski (1996), isso significa saber qual a diferença entre a receita de oportunidade econômica e a soma dos custos diretos e indiretos identificáveis a cada serviço. Ao proceder assim, é possível atender aos artigos 83 e 85 da Lei Federal 4.320/64 (1964), ou seja, mensurar e disponibilizar aos órgãos fiscalizadores e à sociedade o seu resultado econômico. O estudo de Slomski (1996) também contribui com o conceito de receita econômica, definindo-a como sendo a multiplicação do custo de oportunidade, que o

cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelo número de serviços que a entidade tenha efetivamente executado. Já o custo de oportunidade significa o menor preço de mercado à vista desprezado para aquele serviço prestado ao cidadão com similar qualidade, oportunidade e tempestividade. Sendo assim, receita econômica é o valor não pago pelo cidadão no mercado, por preferir utilizar o serviço público ao invés do particular. Ou, o serviço não comprado no mercado (terceirizado) pelo poder público.

2.4 Eficiência Econômica, Eficácia e Economicidade

Segundo Ribeiro Filho (2002), a economicidade está estreitamente ligada a informações adequadas de custos. Sem estas, não se pode identificar quais os insumos prejudicam os resultados esperados. Para exemplificar os conceitos utiliza-se, na seqüência, o serviço de consulta de um médico:

- a) **Eficiência:** significa o médico cumprir as metas físicas de atendimento estabelecidas em seu planejamento a um custo inferior ao custo-padrão, baseado no custo de uma empresa privada e observando as especificações de qualidade e tempestividade para sua execução.
- b) **Eficácia:** o profissional será eficaz se atender a necessidade pública e curar o paciente de sua enfermidade nos atendimentos, de forma eficiente e econômica. Além disso, deve atingir, no mínimo, o resultado econômico fixado como objetivo no planejamento prévio.
- c) **Economicidade:** o custo de um atendimento médico deve ser inferior ao menor preço de mercado à vista para a contratação terceirizada desse serviço.

3. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

A presente pesquisa compara a contabilidade de custos e a gestão por resultados no serviço público no Brasil e em alguns outros países. Isto foi realizado por meio de revisão bibliográfica nos artigos publicados e disponíveis na rede mundial de computadores. Posteriormente, e com base na teoria pesquisada, realizou-se uma comparação com um sistema de custos e gestão por resultados aplicado no município de Coqueiros do Sul, RS, e descrito em Mauss e Souza (2008). O sistema concebido abrange a Secretaria de Saúde Municipal que é composta por três postos de saúde, sendo um localizado na sede do Município, outro no Distrito de Igrejinha e outro no Distrito de Xadrez. Conta com 33 profissionais que prestam 27 tipos de serviços diferentes à população.

Os resultados do município referem-se aos primeiros nove meses do exercício de 2006, na época da pesquisa os dados mais recentes disponíveis. As informações de custos resultam da aplicação do método de custeio direto e ABC. Os dados aqui abordados referem-se, portanto, aqueles constantes no estudo dos autores.

4. COMPARAÇÃO DO MODELO DE MENSURACAO DE RESULTADOS PÚBLICOS COM EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

A motivação para a realização da análise proposta foi a afirmação do IFAC (2000) que um número crescente de países está adotando a contabilidade de custos, motivados pelo grande encolhimento dos seus orçamentos e pelas críticas às formas de gestão pública e pela

necessidade de adotar uma contabilidade mais acurada e de orçamentos baseados em custos. Como esta realidade não é diferente no Brasil, aqui os governos também precisam de informações de custos para a sua gestão. Assim cabe analisar se o modelo de mensuração proposto por Mauss e Souza (2008) tem reciprocidade com o que é utilizado em outros países.

4.1 A Análise dos Custos Totais de Cada Serviço Prestado

Entre os textos internacionais pesquisados, algo que chama a atenção é que a grande maioria deles objetiva analisar custos para a tomada de decisões. É considerada a base para se criar informação para a gestão. Neste contexto, não se pode furtar de avaliar a relevância dos custos diretos e indiretos na composição dos custos totais.

No modelo brasileiro, aplicado na prática na Secretaria de Saúde do Município de Coqueiros do Sul, RS, e descrito por Mauss e Souza (2008) os custos diretos (R\$ 134.675,36) somados ao valor dos indiretos (R\$ 597.266,57) totalizam R\$ 731.941,93 de recursos aplicados na produção dos serviços de saúde. Considerando-se ainda o valor de R\$ 78.609,12, referente aos serviços contratados de forma terceirizada, chega-se ao total geral de R\$ 810.551,05. Este valor corresponde aos recursos aplicados pela Secretaria de Saúde no período de janeiro a setembro de 2006.

Estes dados respaldam Souza *et al.* (1995) que destacam a importância do método de custeio ABC para organizações com altos custos indiretos em relação aos custos totais que, no caso de Coqueiros do Sul, somam 82%. Em 20 dos 29 tipos de serviços, chegam a 100%. Tal fato desqualifica a utilização do custeio direto como a única ferramenta gerencial de análise de custos como defendem (Catelli e Guerreiro, 1995) e (Catelli e Santos, 2001). Eis aí, também, uma justificativa do porque a literatura internacional indica o uso do ABC na área pública.

Para se avaliar o desempenho público devem-se integrar ao custo unitário dos serviços os custos indiretos, devido a sua relevância frente ao total de custos. Sem estes, seria impossível verificar quais serviços são eficazes e produzem resultado econômico positivo. O ABC permite uma visão geral de todos os custos dos serviços de saúde. Evidencia, por exemplo, que as consultas médicas dos clínicos gerais custaram R\$ 44,00, enquanto que a consulta do PSF custou R\$ 27,00. Esse resultado justifica o motivo de terem sido separados estes dois serviços para fins de análise.

O modelo de mensuração também permite a verificação da ociosidade, que em termos percentuais, representa 13% dos custos totais (obtido pela divisão do custo da ociosidade pelo custo total dos serviços). Gerencialmente isto é importante, porque possibilita uma análise crítica de seu valor sobre cada serviço, pois no atendimento da psicóloga representa 50% do custo total, seguido da enfermeira (48%). Cabe a recomendação da necessidade de atuação gerencial com a possível utilização das técnicas do gerenciamento baseado nas atividades (ABM), para verificar as causas dessa alta ociosidade dos recursos públicos.

Análise específica revela que o custo indireto é o mais elevado no serviço público, correspondendo a 42% do total. Chega a 85% no serviço de debridamento e na exereze, 86% na visita do médico PSF e 83% no procedimento de cerúmen. Em ordem de importância dos custos têm-se: em primeiro os custos indiretos com 42%, depois os custos diretos com 18%, seguido dos custos gerais e de administração do Centro de Resultados 16%, dos 13% de

custos da ociosidade e, por fim, dos custos administrativos 11%.

4.2 O Resultado Econômico dos Serviços

Nos textos internacionais não foram encontrados estudos indicando como apurar o resultado econômico no serviço público, ou como a gestão econômica é realizada operacionalmente na Inglaterra. Portanto, as únicas informações operacionais que se tem a respeito são as dos estudos brasileiros, que, basicamente se referenciam a Slomski (1996). Neste sentido, resultado econômico é o lucro econômico criado pela secretaria de saúde para o município por meio de uma comparação entre o custo do serviço público e o respectivo custo de oportunidade no mercado. Devido às constatações de Mauss e Souza (2008) é necessário ajustar a fórmula de Slomski (1996), para propiciar uma comparação mais justa e consistente com os preços de mercado. As alterações são as seguintes:

- Retirar do custo do serviço o valor dos materiais consumidos nos curativos, pois o preço obtido do Hospital Comunitário de Carazinho (HCC) refere-se unicamente à mão de obra. O hospital cobra o material separado conforme cada caso;
- Como muitos serviços não são oferecidos em Coqueiros do Sul, a população precisa se deslocar até Carazinho, município vizinho, para comprá-lo. Por isso, no preço de mercado deve ser somado o custo de passagens de ida e volta para Carazinho;
- Retirar do custo da consulta médica o valor dos medicamentos distribuídos gratuitamente e que estão nele inclusos, pois na iniciativa privada estes são comprados.

Com base nestas situações, a fórmula fica assim composta (Figura 1).

Figura 1 – Fórmula ajustada para a apuração do resultado econômico

(+) RECEITA DE OPORTUNIDADE ECONÔMICA
(+) Custo de deslocamento para outra cidade para adquirir o serviço
(=) RECEITA DE OPORTUNIDADE ECONÔMICA TOTAL
(-) Custo direto unitário dos serviços
(-) Custos diretos ao CR, mas indiretos aos serviços rastreados
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO ECONÔMICA DIRETA DO CR POR SERVIÇO
(-) outros gastos indiretos rastreados ao serviço
(+) Custo dos materiais e medicamentos consumidos e cobrados em separado no mercado
(=) RESULTADO ECONÔMICO

Fonte: Mauss e Souza (2008).

O Apêndice 1 evidencia que 15 serviços são prestados de forma eficiente. Dentre os principais estão, segundo Mauss e Souza (2008): a consulta da nutricionista 78%, a consulta e a visita domiciliar do PSF, com 68%. Dentre os 12 ineficientes aparecem: consultas da psicóloga, soroterapia, sutura e outras, cujo custo público é superior ao menor preço de mercado à vista.

Por outro lado, o gestor pode também verificar as situações em que a atividade pública traz prejuízos ao cidadão, como é o caso dos atendimentos na sala de observações (soroterapia), onde o custo municipal encontra-se em R\$143,51, contra um custo de R\$28,40 do HCC; isso ocorre devido a pouca demanda por este serviço no Município.

No global, a mensuração do resultado econômico, demonstrou uma receita de oportunidade de R\$ 1.285.039,06. Este valor representa quanto que um cidadão gastaria se fosse adquirir esses serviços no mercado. Igualmente, também seria o valor gasto pelo Município se tivesse terceirizado todos os seus serviços. Nesse período foram consumidos R\$ 709.650,22 de recursos para prestar os serviços, obtendo-se assim, um resultado econômico de R\$ 575.388,84 (45% da receita) para a sociedade. Observa-se que, no geral, a alocação de recursos foi gerenciada de forma eficiente.

Em outra análise, a Tabela 1 mostra que os cidadãos pagariam R\$ 237.048,51 por serviços que o Município terceirizou e comprou por R\$ 78.609,12 conforme os preços de mercado. Assim, tais contratos repassaram um lucro econômico ao cidadão de R\$ 158.439,39, ou seja, 66% do preço que o cidadão pagaria.

Tabela 1 – Resultado econômico dos serviços de saúde terceirizados

Tipo de serviço contratado	Nº serviços prestados	Custo para o município	Custo total do município	Preço para paciente particular	Custo total paciente particular #	Resultado econômico unitário	Resultado econômico global	% de economia do cidadão
Alimentos multimistura adquiridos	325	1,83	594,53	1,83	594,53	-	-	-
Fotos para vigilância sanitária	1	14,00	14,00	14,00	14,00	-	-	-
Laboratório Jorgens - análises *	1576	6,76	10.649,00	14,50	22.852,00	7,74	12.203,00	53,40
Análises químicas - UPF	1	215,00	215,00	215,00	215,00	-	-	-
Auxílio a pessoas para tratamento	6	549,37	3.296,20	549,37	3.296,20	-	-	-
Hospital Comunitário Carazinho-HCC *	1504	36,57	55.000,00	130,32	196.001,28	93,75	141.001,28	71,94
Consulta Hospital de Olhos +	17	48,00	816,00	70,00	1.190,00	22,00	374,00	31,43
Campimetria Hospital de Olhos	1	80,00	80,00	80,00	80,00	-	-	-
Instituto de Radiologia - exames +	44	44,63	1.963,85	104,50	4.598,00	59,87	2.634,15	57,29
Hospital da Cidade de Passo Fundo +	16	188,88	3.022,00	292,06	4.672,96	103,19	1.650,96	35,33
Exames prestados pela empresa Cedil +	6	300,00	1.800,00	396,00	2.376,00	96,00	576,00	24,24
Outros serviços diversos comprados	98	11,82	1.158,54	11,82	1.158,54	-	-	-
Total desses custos	3.595		78.609,12		237.048,51		158.439,39	66,84

Legenda: # Receita de oportunidade econômica; * Serviço com o valor da tabela SUS; + descontos especiais;
Fonte: Mauss e Souza (2008)

A Tabela 2 mostra o resultado econômico total da Secretaria Municipal de Saúde. Como resultado final, verifica-se que foram investidos R\$ 810.551,05 na produção própria e contratação terceirizada de serviços oferecidos aos cidadãos. Estes serviços, caso fossem adquiridos na iniciativa privada pelos usuários teriam um custo de R\$ 1.522.087,57 (receita de oportunidade econômica), ou seja, evitou-se um gasto adicional de R\$ 733.828,23.

Tabela 2 – Apuração do resultado econômico

Rresultado econômico total	Receita de oportunidade	(-) Custo municipal	(+) Medicamentos	Resultado econômico	% de economia
Serviços próprios	1.285.039,06	731.941,93	22.291,71	575.388,84	44,78
Serviço terceirizado	237.048,51	78.609,12		158.439,39	66,84
Totais	1.522.087,57	810.551,05	22.291,7	733.828,23	48,21

Fonte: Mauss e Souza (2008)

Portanto, este método prova que o Município gerou um lucro econômico de 48% em relação ao preço privado, isto é, trouxe economia financeira para a população.

4.3 A Eficiência Econômica Operacional dos Serviços de Saúde

Esta informação é inovadora em gestão pública, dado que não foi identificado, na pesquisa efetuada, nenhum texto que faça menção a mesma, no Brasil ou no exterior. Na comparação direta do custo de um serviço, com o seu preço de mercado, existe a questão dos impostos que a iniciativa privada paga e o lucro desejado. Isso gera uma inconsistência técnica para se poder mensurar a eficiência operacional do poder público, mediante a comparação direta do custo do serviço público (que não tem imposto, nem visa lucro) com o custo de uma empresa da iniciativa privada. Para contornar isso, utiliza-se a seguinte fórmula:

Figura 2 – Fórmula para apuração da eficiência econômica operacional

Preço de venda privado do serviço
(-) Custo dos impostos
(-) Lucro almejado
(=) Custo do serviço na iniciativa privada
(-) Custo do serviço (descontados os materiais e medicamentos)
(=) Resultado (eficiência ou ineficiência econômica operacional)

Fonte: Mauss e Souza (2008).

Os procedimentos ambulatoriais sem preço de mercado (receita de oportunidade econômica) e que não possuem serviços similares no mercado ou são prestados gratuitamente por farmácias ou outras entidades públicas, não são aqui comparados.

Os resultados da eficiência operacional do Município permitem verificar que 17 serviços públicos (59% do total) estão com um custo maior que o da iniciativa privada. Nestes casos, o serviço público estaria consumindo de forma ineficiente seus recursos. De outra parte, 9 serviços públicos (31% do total) estão com o custo menor que o privado. Isso sinaliza uma eficiência operacional e demonstra que a gestão pública estaria se direcionando para a eficácia econômica no longo prazo (resultado econômico positivo). Três serviços (10%) não permitem a comparação porque não possuem similares no mercado. Pelas observações realizadas no decorrer desta pesquisa constatou-se que uma das causas que pode levar ao custo maior nos serviços é a pouca utilização da capacidade instalada da estrutura pública.

Estes resultados confirmam a relevância da informação de custos para a gestão, como é almejado por Itália, EUA, Portugal, Nova Zelândia, Reino Unido e Taiwan. Ratifica o entendimento de que ela é relevante para a busca da eficiência na gestão pública, como buscam Portugal, Inglaterra, Canadá e Reino Unido, e considerou-se aqui também a eficácia que pode ser obtida com a gestão econômica. O gestor deve dispor dessa informação de forma acurada para que possa decidir como melhor utilizar os recursos públicos.

4.4 Comparativo de modelo brasileiro com a literatura internacional

Pode-se verificar que a principal preocupação dos autores pesquisados é que o custo deve se tornar a base principal para criar informações para a gestão, principalmente para o planejamento público. Uma constatação interessante ao se analisar o Quadro 1 é que a informação de custos pode ter diversas utilidades gerenciais, como por exemplo: mensurar o desempenho e a eficiência das divisões, planejar e orçar com mais consistência e apurar o retorno de investimentos feitos. Cada país tem a sua necessidade e modela o seu sistema de

informações nesta direção. O que Mauss e Souza (2008) propuseram foi um modelo bastante abrangente e que pode ser adaptado à necessidade e interesse de cada usuário. Ele é abrangente, pois engloba todas as características elencadas no Quadro 1 e vai além, ao oferece também a apuração da eficiência operacional.

Quadro 1: Características dos modelos gerenciais

Características	Países
Planejamento e Orçamento	EUA, Portugal, Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido, Taiwan, Itália
Método de custeio ABC	EUA e seus estados, Canadá, Uruguai
Avaliação de desempenho	EUA, Canadá, Reino Unido, Itália
Eficiência	Portugal, Inglaterra, Canadá, Reino Unido
Formação de preços públicos	EUA, Nova Zelândia, Uruguai
Viabilidade dos investimentos	Canadá, Reino Unido, Malásia
Controle Gerencial	Nova Zelândia, Austrália
Custeio Pleno	Nova Zelândia, Canadá
Gestão econômica	Inglaterra, Itália
Gestão por resultados	EUA
Controles internos	Itália

Fonte: Mauss e Souza (2008).

Por fim, comparando-se o modelo de Mauss e Souza (2008) com as experiências internacionais, percebe-se que:

- A utilização do método de custeio ABC concorda com as experiências dos Estados Unidos e do Canadá, onde a informação de custos é utilizada para controle do orçamento, estabelecimento dos preços públicos e avaliação do desempenho;
- O uso de indicadores de economicidade é similar ao que ocorre na Austrália, estruturado com indicadores quantitativos. Nesse país, há o uso de orçamento por resultados, o que pode ser obtido na medida em que os custos gerados pelo modelo proposto possibilitam chegar aos resultados econômicos dos serviços quando comparados a valores de mercado, onde possível;
- O modelo em tela observa os custos incorridos no passado, para possibilitar uma estimativa mais acurada dos custos futuros e gerar informações econômicas fidedignas como ocorre na Nova Zelândia (TREASURY OF NEW ZEALAND, 2005). Com isso, não são utilizadas apenas as informações financeiras, mas também dados físicos que permitirão mensurar o desempenho em termo de metas e também de resultado econômico;
- É possível observar o custo-benefício individual de cada departamento, serviço ou outra unidade de avaliação (Canadá), ao se utilizar uma gestão econômica, uma vez que o resultado econômico é o indicador de viabilidade de qualquer atividade, serviço, departamento etc;
- A partir daí é possível planejar a médio e longo prazo com mais sucesso, como em Taiwan (IFAC, 2000), principalmente no que tange a eficiência e eficácia na utilização e resultados obtidos por meio dos instrumentos de planejamento brasileiros (o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual);

- Esta perspectiva também condiz com os preceitos do Reino Unido (IFAC, 2000), que utiliza a informação de custos para a medição de desempenho e a adoção de um orçamento baseado em custos. Assim, consideram o custo como a base para se criar informação para a gestão econômica e mensurar a eficiente utilização do capital e do recurso investido;
- As auditorias dos Tribunais de Contas Estaduais e da União também devem observar as questões econômicas, de desempenho, de custos e de resultados, e não apenas burocráticas, como é hoje. Este é um dos objetivos das mudanças na Itália, e deve ocorrer também no Brasil, com a utilização da informação de custos (MULAZZANI e ROMOLINI);
- O modelo brasileiro é um sistema paralelo, mas integrado ao sistema de contabilidade financeira, como na Itália (MULAZZANI e ROMOLINI).

O que se observa, em nível mundial, é um direcionamento dos gestores na busca de uma gestão pública baseada em custos, mas não apenas isso, e sim em uma gestão focada em resultados, como preconiza a OCDE (TROSA, 2001). Esta é uma tendência nos diversos países pesquisados e, assim, entende-se que o Brasil também deve usar estas experiências para melhorar os seus resultados públicos. Isto será possível se houver melhor construção de seus instrumentos de planejamento, possibilitando uma execução mais eficiente de suas atividades e a mensuração da eficácia dos seus gestores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi pesquisar como o Brasil e alguns outros países estão utilizando a contabilidade de custos como provedora de informações gerenciais para um modelo de gestão pública por resultados. Com isso, apresentou-se um modelo que tem características gerenciais e é voltado para o planejamento, avaliação, controle e tomada de decisão e a atender dispositivos legais que exigem que o serviço público institua e utilize sistema de custos, demonstre o seu resultado econômico e comprove que está sendo eficiente e econômico.

Constatou-se a grande preocupação mundial com os custos indiretos, em constante crescimento, o que é corroborado pelo modelo demonstrado, devido a sua relevância, o que justifica o fato de que muitos países utilizam o custeio pleno dos serviços. O modelo de gestão por resultados proposto concorda com os conceitos dos modelos Australiano, Neozelandês, Canadense e do Reino Unido. Viabilizou, na sua proposta, fazer a apuração acurada do resultado econômico em um município brasileiro, tanto a nível organizacional como por serviço, divisão ou órgão. Ele oferece fundamentos para o gestor tomar decisões que tornem o serviço eficaz, eficiente e econômico, como determina a lei. Com as informações extraídas das pesquisas internacionais verifica-se que o grande objetivo de gestão destes países é dispor de uma informação de custos que sirva de base para a tomada de decisões e a construção de seus planos.

Porém, não há um modelo universal de sistemas de informação de custos, sendo esta uma das contribuições deste estudo. Os objetivos, modelos, complexidade estrutural dos sistemas e resultados informacionais são muito diversificados e atendem as necessidades locais com maior ou menor grau de especialização. Nenhum dos países pesquisados possui

um modelo informacional como o aqui proposto, uma vez que o mesmo foi concebido com base na análise das características da informação utilizada em cada país.

REFERÊNCIAS

ALVES, E. M; MARTINEZ, A. L. Gestão de Custos numa Secretaria Municipal de Educação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 13., 2006. Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2006.

ANTHONY, R. N; HERZLINGER, R. E. **Management Control in Nonprofit Organizations**. Richard D. Irwin Inc. Illinois, 1980.

BACEN- BANCO CENTRAL DO BRASIL. O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil – um estudo de caso. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 13, 2006. Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2006.

BACIC, M. J; SOUZA, M. C. A. F. Algumas reflexões quanto às decisões de terceirização considerando o custeio variável e o contexto relacional e estratégico. In: IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002, São Paulo. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2002. v1. p.1-15.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320** de 17 de março de 1964.

CAGLE, R. Early experiences: GASB 34 infrastructure reporting. **AACE International Transactions**. Morgantown: p. IT.07.1-IT.07.8, 2002.

CATELLI, A. *et al.* Gestão Econômica de Organizações Governamentais. In: CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS. 7., 2001. Leon Espanha. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO ESPANHOLA DE CONTABILIDADE DIRETIVA. 2., 2001. Leon Espanha. **Anais...** Leon, 2001.

CATELLI, A. GUERREIRO, R. Uma análise crítica do sistema “ABC – Activity Based Costing”. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, n. 91, p. 18-23, 1995.

CATELLI, A; SANTOS, E. S. Mensurando a Criação de Valor na Gestão Pública. In: ASIAN PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES. 13., 2001, Rio de Janeiro. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2001.

CGM/RJ-CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Sistema Gerencial de custos**. Disponível em: www2.rio.rj.gov.br/cgm/informações_gerenciais. Acesso em 19 de jul. 2005.

CRUZ, F. O Método de Custeamento ABC Adaptado ao Controle Substantivo da Despesa Orçamentária ao Setor Público. **Contabilidade Vista & Revista**. v. 8, n. 1, p. 33-42, 1997.

DE NEGRI, J.A; SALERNO, M.S; CASTRO, A.B. Inovações, Padrões Tecnológicos e Desempenho das Firms Industriais Brasileiras: IPEA, 2005

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Perspectives on Cost Accounting for Government**: International public sector study. New York, IFAC, 2000.

MARQUES, M. C. C. A Reforma Administrativa e Financeira e o Novo Enquadramento Contabilístico da Administração Pública em Portugal. **Revista da Administração e da**

Gestão Pública. v. II, n. 2, p. 1-16, 2001.

MAUSS, C. V. SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental.** São Paulo: Atlas, 2008.

MULAZZANI, M; ROMOLINI, A. **Proposals for Evolution in the Accounting: methods of local authorities in italy.** Disponível em: <http://egpa2007.inap.map.es/egpa2007/workshops/SGXII/SG12%20Mulazzani-Romolini.pdf>. Acesso: 29/02/2008.

NUNES, M. A. **Custos no Serviço Público.** São Paulo: MARE, 1995.

OSBORNE, D; GAEBLER, T. **Reinventando o governo.** Ed6, Brasília: MH Comunicação, 1995.

PADOVEZE, C.L. Contabilidade Divisional: Centros de lucros e unidades de negócios. **RA UNIMEP – Revista Eletrônica do Mestrado de Administração da UNIMEP.** v. 1, n. 1, set./dez. 2003. Disponível em: www.unimep.br/fgn/ppgma/revistaadm/ficha_cat.html.

PEREIRA, C.A. **Avaliação de Resultados e Desempenhos.** In: Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica GECON/Armando Catelli (Coord.). São Paulo: Atlas, 2001.

POMI, R. L. Costeo de Productos Públicos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 13., 2006. Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2006.

RIBEIRO FILHO, J. F. **Modelo Gerencial para a Eficácia de Hospitais Públicos: Análise do âmbito de uma Entidade de Ensino e Assistência.** 2002. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP, 2002.

SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL - SOF. Relatório final. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/>. Acesso em: 03/11/2006.

SLOMSKI, V. **Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas – Uma Proposta.** 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP, 1996.

SOUZA, A; CASALI, A. M.; FONTANNINI, C A; SILVA, E. D. Sistema ABC: implantação e resultados. **Revista Brasileira de Administração Contemporânea.** Rio de Janeiro: v. 1, n. 2, p. 75-96, set. 1995.

TREASURY OF NEW ZELAND. **Improving Output Costing: Guidelines and examples.** 1994. Disponível em: www.treasury.govt.nz/aboutsite. Acesso em: 15 de jun. 2005.

TROSA, S. **Gestão Pública por Resultados: Quando o Estado se compromete.** Rio de Janeiro: Revan. Brasília-DF: ENAP, 2001.

Apêndice 1 – Apuração do valor adicionado e do resultado econômico

Resultado Econômico	Consultas médicas	Consultas médicas do PSF	Consultas dentista	Consultas fonoaudióloga	Consulta nutricionista	Consulta psicóloga	Curativo	EWSoro- observação	Nebulizar	Sutura	Drenagem	Retirada de pontos	Teste do Pezinho	Controle de Peso	Consulta de enfermeira	Visita domiciliar (enfermeira)
Receita de oportunidade econômica	70,00	70,00	50,00	45,00	100,00	50,00	17,00	20,00	5,26	16,00	30,00	4,00	-	-	80,00	40,00
(+) passagem de ônibus a Carazinho	8,4	8,4		8,40		8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40			
(=) Receita de oportunidade total	78,40	78,40	50,00	53,40	100,00	58,40	25,40	28,40	13,66	24,40	38,40	12,40	8,40	-	80,00	40,00
(-) Custo direto	3,68	3,68	1,10	-	-	-	1,89	47,38	-	-	-	-	-	-	-	-
(=) Margem direta por serviço	74,72	74,72	48,90	53,40	100,00	58,40	23,51	(18,98)	13,66	24,40	38,40	12,40	8,40	-	80,00	40,00
(-) Custo indireto do CR por serviço	33,70	17,27	14,93	44,62	15,95	99,61	8,99	103,25	6,74	62,39	72,16	4,50	12,13	3,60	39,19	44,09
(=) Margem direta do CR por serviço	41,02	57,44	33,98	8,78	84,05	(41,21)	14,52	(122,22)	6,92	(37,99)	(33,76)	7,90	(3,73)	(3,60)	40,81	(4,09)
(-) outros gastos indiretos rastreados	6,88	6,88	6,99	6,13	5,97	6,10	8,63	28,09	7,61	6,62	6,62	7,61	7,61	7,12	5,93	4,63
(+) medicamento e material hospitalar	2,98	2,98	0,05				1,68	35,20								
(=) Resultado econômico unitário	37,12	53,55	27,03	2,65	78,07	(47,31)	7,58	(115,11)	(0,69)	(44,61)	(40,38)	0,29	(11,34)	(10,72)	34,87	(8,72)
Quantidade de serviços prestados	2.550	3.953	3.637	150	713	170	872	36	31	50	27	83	6	929	205	80
Total da receita de oportunidade	199.920,00	309.915,20	181.850,00	8.010,00	71.300,00	9.928,00	22.148,80	1.022,40	423,46	1.220,00	1.036,80	1.029,20	50,40	-	16.400,00	3.200,00
Resultado econômico total dos serviços	94.653,48	211.676,43	98.305,78	397,64	55.665,84	(8.042,98)	6.610,12	(4.144,12)	(21,51)	(2.230,72)	(1.090,38)	24,13	(68,05)	(9.955,14)	7.149,15	(697,60)
% sobre a receita total	47	68	54	5	78	(81)	30	(405)	(5)	(183)	(105)	2	(135)		44	(22)

	Visita domiciliar (técnicos)	Visita domiciliar (PSF)	Visita domiciliar (PACS)	Cerumem	Exerese	HGT	Debridamento	Preventivo	Aplicação de Injeção (IM)	Verificar de Pressão	Atividade Educativa	TOTAL	Transporte	Treinar PACS	Total geral por item	%
Receita de oportunidade econômica	20,00	100,00	20,00	150,00	90,00	4,62	40,00	100,00	1,50	-	900,00		1,30	900,00		
(+) passagem de ônibus a Carazinho					8,40	8,40	8,40		8,40							100
(=) Receita de oportunidade total	20,00	100,00	20,00	150,00	98,40	13,02	48,40	100,00	9,90	-	900,00		1,30	900,00	1.285.039,06	
(-) Custo direto	-	-	0,04	-	-	2,07	-	-	0,15	-	-	-	0,70	-	134.675,36	
(=) Margem direta por serviço	20,00	100,00	19,96	150,00	98,40	10,95	48,40	100,00	9,75	-	900,00		0,60	900,00	1.150.363,70	90
(-) Custo indireto do CR por serviço	17,97	27,35	6,42	58,97	71,61	4,91	84,24	35,28	5,40	2,25	524,03	-	-	1.746,74	404.592,90	
(=) Margem direta do CR por serviço	2,03	72,65	13,54	91,03	26,79	6,04	(35,84)	64,72	4,35	(2,25)	375,97		0,60	(846,74)	745.770,80	58
(-) outros gastos indiretos rastreados	4,63	4,63	4,66	6,62	6,62	7,61	6,62	7,61	7,81	7,12	4,63		0,07	-	192.673,67	
(+) medicamento e material hospitalar															22.291,71	
(=) Resultado econômico unitário	(2,59)	68,02	8,88	84,41	20,17	(1,57)	(42,46)	57,11	(3,46)	(9,37)	371,34		0,52	(846,74)		
Quantidade de serviços prestados	183	62	7.350	8	30	275	6	199	1.320	5.251	75	28.251	145.103	4	-	
Total da receita de oportunidade	3.660,00	6.200,00	147.000,00	1.200,00	2.952,00	3.580,50	290,40	19.900,00	13.068,00	-	67.500,00		1.092,805	188.634	3.600,00	
Resultado econômico total dos serviços	(474,70)	4.217,17	65.246,92	675,25	605,13	(431,99)	(254,78)	11.365,61	(4.565,84)	(49.197,65)	27.850,50		503,268	75.508	(3.386,97)	575.388,84
% sobre a receita total	(13)	68	44	56	20	(12)	(88)	57	(35)		41		40	(94)		

Fonte: Mauss e Souza (2008)