

## MENSURAÇÃO DA EFICÁCIA NA GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS

**Angelita Adriane de Conto**

Universidade Comunitária Regional de Chapecó (UNOCHAPECÓ-SC)  
[financeiro@amosc.org.br](mailto:financeiro@amosc.org.br)

**Celso Galante**

Universidade Comunitária Regional de Chapecó (UNOCHAPECÓ-SC)  
[galante@unochapeco.edu.br](mailto:galante@unochapeco.edu.br)

**Vilmar Oenning**

Universidade Comunitária Regional de Chapecó (UNOCHAPECÓ-SC)  
[oenning@unochapeco.edu.br](mailto:oenning@unochapeco.edu.br)

### RESUMO

O artigo tem por objetivo propor um modelo de sistema de custos que permita mensurar e demonstrar o resultado econômico gerado pela prestação de serviços em uma entidade pública e medir a eficácia dos gestores sobre os recursos existentes a sua disposição. As exigências da legislação vigente e o interesse de entender e demonstrar o Estado pela sua produção e não pelo seu consumo de recursos, foram consideradas como pontos relevantes na determinação e elaboração da proposta. A Entidade referência para a realização deste trabalho foi a Prefeitura Municipal de Nova Itaberaba, em específico a Secretaria de Saúde. Para o desenvolvimento do estudo de caso proposto, utilizou-se a metodologia de apuração do resultado econômico proposta por Slomski (2001). Os resultados alcançados demonstram a viabilidade de desenvolvimento de um sistema de custos que permite avaliar e mensurar os resultados gerados, bem como conhecer a estrutura de custos da Entidade e gerar relatórios gerenciais com informações que auxiliem o processo de tomada de decisão. Por fim, concluiu-se que a metodologia do modelo proposto permite uma melhor visão sobre a utilização dos recursos públicos, porém, pode e deve ser complementada com a inclusão de outros instrumentos para auxílio no controle da eficácia dos gestores públicos no desempenho de sua função.

**Palavras-chave:** Gestão pública. Controle de custos. Resultado econômico.

Área Temática: Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor.

## 1 Introdução

No âmbito da administração pública, parece haver um paradigma por parte da sociedade em geral, mesmo que analisado de forma empírica, de que a gestão dos recursos e do patrimônio público não é realizada com seriedade e que muitas vezes gasta-se nos serviços ou nos investimentos valores superiores a aqueles necessários.

Por outro lado, a escassez de recursos financeiros, ou a falta de investimentos em instrumentos de controles para a geração de informações pode influenciar negativamente nesta visão considerando-se que a falta de dados impede uma análise com maior propriedade sobre a real necessidade de determinado gasto ou de determinado investimento. Essa falta de informações pode também levar as instituições a gastarem em áreas inadequadas e deixarem outras áreas com necessidades a descoberto.

Da mesma forma, a negligência dos administradores em função de não haver competitividade no setor público pois não há concorrência, ou em função destes não estarem preparados para o cargo que assumiram, pode realmente influenciar negativamente no desempenho econômico do setor público em geral.

Ainda, a dificuldade encontrada para uma boa gestão dos recursos públicos pode ser parcialmente explicada pela relevância eleitoral que estes representam. Ao se exigir que um gestor público invista na sociedade, pode-se leva-lo a gastar de acordo com os seus objetivos políticos esquecendo-se de sua função principal que é gerir com integridade os recursos que a sociedade coloca a sua disposição.

Essas são algumas considerações que podem explicar certas ineficiências na gestão pública, porém, acredita-se que nunca podem ser vistas como fatores imutáveis da forma de gestão, ao contrário, a própria legislação brasileira deixa claro a visão de que os recursos públicos devem ser geridos de forma íntegra e de acordo com as necessidades da sociedade, existindo para isso o necessário controle como instrumento de acompanhamento e gestão.

A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que institui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle de Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal, ao tratar da Contabilidade Pública em especial, nos arts. 83 a 89 revela essa necessidade. De acordo com o art. 85 dessa lei, os serviços contábeis deverão ser organizados com o objetivo de permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento de balanços gerais, a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

A Constituição Federal de 1988, em seus arts. 165 a 169 refere-se a aspectos gerais dos orçamentos. Em específico o art. 165 estrutura o planejamento orçamentário em três modos: O Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Nessas três ferramentas distintas, fica clara a necessidade de a administração pública traçar objetivos, metas e de se fazer controle e avaliação dos resultados das ações do governo realizadas com recursos públicos.

De igual relevância, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) traz um novo enfoque à gestão pública. Seu objetivo está em garantir a possibilidade de se apurar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos e adota a ação planejada, no objetivo de garantir o equilíbrio das contas públicas e para isso apóia-se em quatro pontos principais: planejamento, transparência, controle e responsabilização. Ainda, em seu art. 50, VI, § 3, dispõe que a Administração Pública deverá manter um sistema de custos permitindo a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Visualiza-se assim que a responsabilidade do gestor ao atuar na administração pública não é ilimitada e que este precisa constantemente prestar contas de suas ações. Dentro desta prestação de contas está a necessidade de apuração de custos.

Acredita-se que um sistema de custos que permita a mensuração do resultado econômico dos serviços prestados pela entidade pública poderá demonstrar o desempenho, a

economicidade, eficácia e a eficiência da gestão. Por outro lado, esse instrumento tem ainda a facilidade de ser utilizado, na visão global, como fonte de informações que podem auxiliar no processo decisório dos gestores públicos.

Baseado nesses aspectos, o presente estudo trata da implantação de uma metodologia de custeamento voltada para auxílio na mensuração do resultado econômico gerado pelas entidades públicas, tratando mais especificamente da implantação dessa metodologia em uma unidade administrativa da prefeitura do município de Nova Itaberaba (SC).

## **2 Fundamentação teórica**

O resultado econômico pode ser conceituado como a diferença, em determinado período, entre a riqueza inicial e final deste período, onde se pode observar o valor dos serviços públicos produzidos pela entidade e oferecidos à comunidade.

Pereira (2001, p. 225) descreve que: “o resultado econômico de uma organização refere-se à variação de sua riqueza em determinado período.”.

Em outras palavras, as atividades de uma entidade agregam valor aos recursos consumidos aumentando a riqueza e garantindo a continuidade e desenvolvimento desta.

No setor público, o alcance de metas e objetivos relacionados a prestação de serviços à comunidade só pode ser avaliado com base em indicadores, tais como a eficiência, eficácia, legalidade, economicidade e satisfação do usuário. Nesse sentido, o resultado econômico é o melhor indicador/medida de eficácia, sendo que o desempenho dos gestores pode ser avaliado pelo resultado.

Segundo Slomski (2005), alguns pressupostos devem ser observados, em relação à mensuração do resultado econômico: que o cidadão é o contribuinte das fontes de recursos para a manutenção da entidade pública; que a missão da entidade é a prestação de serviços para o desenvolvimento do bem-estar social da coletividade; e que se não existisse o serviço público, o cidadão buscaria o menor preço de mercado a vista para a contratação dos serviços.

Todavia, fica explícita a necessidade de um sistema com características da contabilidade gerencial e da contabilidade de custos que, por meio da gestão dos recursos e em suporte a contabilidade pública, permita ao cidadão conhecer a receita econômica agregada pelos serviços que ele usufruiu em determinado período e também, que atenda a legislação em vigor a qual exige a mensuração e demonstração do resultado econômico.

A administração pública tem como um de seus objetivos, a prestação de serviços à comunidade buscando a satisfação das necessidades sociais, no intuito do desenvolvimento social e econômico.

Percebe-se assim, a necessidade da administração pública em adequar-se a métodos de gestão que possibilitem alcançar a qualidade, a eficiência e a produtividade nos seus processos, para que ela possa cumprir seu objetivo, oferecendo à sociedade o que é seu de direito e, atender a legislação em vigor.

Conforme art. 37 da CF/88, a administração pública é norteadada por princípios que ressaltam o dever da prestação de serviços à comunidade buscando a satisfação das necessidades coletivas, no entanto, só realizando o que a Lei determina, aspecto esse dissertado pelo princípio da legalidade.

Figueiredo (2003, p. 42), assim descreve:

Ora, assim como o princípio da legalidade é bem mais amplo do que a mera sujeição do administrador à lei, pois aquele, necessariamente, deve estar submetido também ao Direito, ao ordenamento jurídico, às normas e princípios constitucionais, assim também há de se procurar solver a hipótese de a norma ser omissa ou, eventualmente, faltante.

Cabe lembrar que a prestação de serviço deve ocorrer de forma planejada, com qualidade e eficiência, em outras palavras, os recursos públicos, sejam eles, humanos, financeiros ou físicos, devem ser administrados visando bons resultados e o menor custo.

## **2.1 Contabilidade pública**

A contabilidade aplicada à administração pública seja nos Poderes Federal, Estadual, Municipal ou Distrito Federal é norteadada pela Lei Federal 4.320 de 17 de março de 1964 que instituiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração de controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O objetivo geral da contabilidade, segundo Iudícibus (1997, p. 28) é: “[...] é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

A contabilidade pública registra a previsão das receitas e a fixação das despesas estabelecidas no orçamento público, escritura a execução orçamentária, compara a previsão e a realização das receitas e despesas, controla operações de crédito, a dívida ativa, créditos e obrigações, demonstra as variações e o valor do patrimônio.

Para Andrade (2002), a contabilidade pública deve ser entendida como um ramo da contabilidade geral, em que aparece o orçamento público, que estima a receita e fixa as despesas, planejando suas ações por meio do Plano Diretor, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamento. Também ressalta a importância da elaboração de sistemas de controle interno, visando à confiabilidade dos demonstrativos legais.

Entende-se a relevância da contabilidade, que além de registrar, de escriturar a receita e despesa e a execução orçamentária, também quanto à observância a legalidade dos atos da administração, o que é determinado pelo art. 77 da Lei Federal 4.320/64, que trata do controle interno e está estritamente ligado à contabilidade.

Os autores Araújo e Arruda (2006) ampliam o conceito de Contabilidade Pública para um sistema de informações voltado a selecionar, registrar, resumir, interpretar e divulgar os fatos mensuráveis em moeda, que influenciam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais de órgãos e entidades públicas.

Portanto, pode-se deduzir que a contabilidade pública é um ramo da contabilidade, em que o orçamento está presente e que seu objeto de estudo é o patrimônio público e, como um sistema de informações, é um instrumento de auxílio no planejamento e tomada de decisões.

## **2.2 Planejamento e orçamento público**

O planejamento da gestão tem como “fio” condutor o orçamento público. Este, elaborado de acordo com os princípios orçamentários, é um processo que determina e prevê a aplicação de recursos previstos e de acordo com as metas que o gestor quer atingir em seu governo.

O art. 165 da Constituição Federal de 1988 determina que as leis de Iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Em outras palavras, o orçamento por sua vez é único, porém, é elaborado em três documentos distintos e harmônicos entre si.

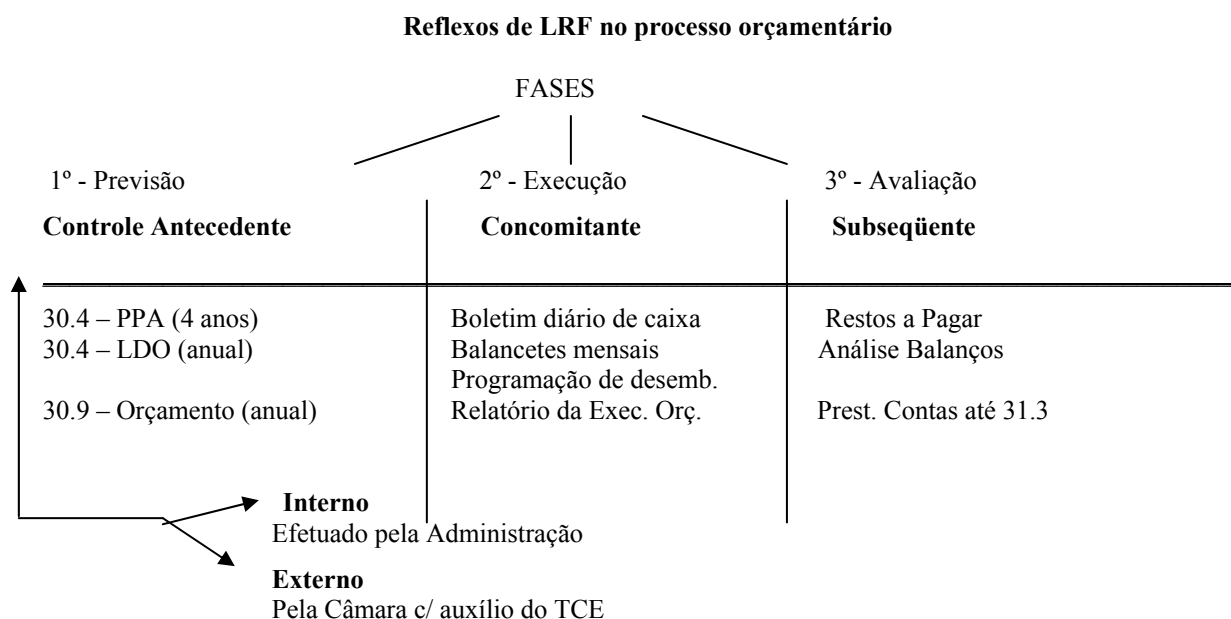
Para Angélico (1995, p. 4) o orçamento assim pode ser conceituado:

O orçamento não é essencialmente uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo. Programa que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos. A execução desse programa de trabalho exige autorização prévia do órgão de representação popular; e a forma material de esse órgão expressar sua autorização é a lei.

De acordo com o autor, o orçamento é um programa de custeio, investimentos, inversões, transferências e receitas, proposto pelo Poder Executivo para um período financeiro e, aprovado pelo Poder Legislativo.

Nesse sentido, o planejamento materializa-se por meio do orçamento e é uma forma de programação das atividades e projetos e da movimentação dos recursos em determinado período.

O art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) dispõe sobre os Anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), obrigando os gestores a cumprir as metas planejadas e, em caso de descumprimento, deverão ser adotadas medidas de correção, onde os administradores adotam a limitação de empenho quando a receita arrecadada não suporta as metas previstas. Apresenta-se a seguir na figura 1, os reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal no processo orçamentário:



**Figura 1 – Os reflexos da LRF no processo orçamentário**

Fonte: QUADROS (2001, p. 273).

Conforme expressado na figura 1, a LRF implantou uma nova fase das finanças municipais, onde o objetivo é o equilíbrio orçamentário, ou seja, gastar somente aquilo que se arrecada. A LRF estabelece prazos e limites, metas e objetivos, ou seja, princípios, regras e normas de gestão fiscal responsável.

A legislação estabelece maiores detalhes sobre a estruturação e cumprimento do orçamento público, porém, por não ser esse o objeto do presente estudo, esses detalhes não serão aqui aprofundados.

### 2.3 Contabilidade de Custos

A gestão de custos tanto para uma empresa privada quanto pública pode ser entendida como uma ferramenta administrativa, um fundamento que visa o melhoramento da empresa, oferecendo um sistema de dados, informações que auxiliem a tomada de decisão.

Na área pública, a contabilidade de custos é uma abordagem recente, porém ao momento em que observa-se a legislação, a lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 já exigia o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a

determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais e a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p. 224) descrevem que:

No atual cenário empresarial, de acirrada competição global e crescente guerra de preços, os empresários são obrigados a adotar novas tecnologias para aumentar a competitividade de suas empresas, com uma enorme preocupação no aprimoramento de seus produtos e processos, e simultaneamente, na eliminação dos desperdícios.

A exigência da utilização da contabilidade de custos pela área pública não traz, porém, clareza sobre sua aplicação como instrumento de gestão e auxílio no processo decisório.

Mas, considerando-se conceitos da contabilidade de custos, mesmo direcionados a esfera privada, quando traduzidos para a gestão pública observa-se que estes podem ser vistos como a uma nova forma de governar, marcada pela necessidade de se eliminar desperdícios e assim oferecer serviços de qualidade ao menor custo, possibilitando também a mensuração do valor econômico desses serviços prestados.

Para melhor compreender o processo de custeamento e gerenciamento de custos torna-se necessário conhecer as terminologias específicas desta área. Em Martins (2002); Slomski (2005); e Crepaldi (2002), pode-se definir alguns conceitos básicos e essenciais descritos a seguir:

Gastos - Sacrifício financeiro para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos. (normalmente dinheiro);

Custos – consumo de recursos na produção de produtos e serviços;

Despesas - recursos consumidos para a obtenção da receita e que não são considerados na formação de custos de produção;

Investimento – recursos consumidos para a aquisição e ou construção de bens que produzirão benefícios em exercícios futuros;

Perda – consumo de recurso de maneira não previsto, involuntário;

Desembolso – pagamento resultante de bem ou serviço;

Rateio – trata-se da alocação dos custos indiretos aos produtos em fabricação, de acordo com critérios fixados de forma racional, para que o rateio aconteça. Ressalta-se que qualquer alteração de critério de rateio afetará o custo de produção;

Centro de custos – é onde os custos são gerados. São unidades de acumulação de custos, departamentos da produção identificados de acordo com a função desempenhada no processo produtivo;

Especificamente sobre a definição de custos, há de se considerar que o mesmo pode receber diferentes classificações de acordo com a análise que está sendo feita sobre o mesmo. Nesse sentido, os custos podem ser classificados em custos variáveis e fixos, diretos e indiretos. De acordo com Martins (2002); Slomski (2005); Crepaldi (2002); Ching (2001) pode-se resumir esses conceitos da seguinte forma:

Os custos variáveis são os que se modificam de acordo com o volume de produtos elaborado em determinado período enquanto que os custos fixos tendem a manter certa estabilidade em relação a esse volume de produção, ou seja, esses custos acontecem, dentro de certo limite, independente do volume produzido.

Já, se os custos forem analisados em relação ao objeto de custeio, os mesmos podem ser classificados como custos diretos ou indiretos. Considera-se custo direto aquele que pode ser facilmente atribuído ao objeto de custeio por manter estreita relação com esse enquanto que os custos indiretos, mesmo sendo necessários para a produção, por não manterem relação direta com o objeto que está sendo custeado, precisa ser atribuído a esses através de rateios.

Pela amplitude da área de custos no meio contábil e de gestão, não cabe aqui discutir-se sua pormenorização, porém, nos autores citados, esses detalhes podem ser encontrados e

satisfazerem a curiosidade daqueles que pretendem aprofundar-se nos conhecimentos do tema.

Pela amplitude da área de custos no meio contábil e como instrumento de gestão, não cabe aqui discutir-se sua pormenorização, porém, nos autores citados, esses detalhes podem ser encontrados e satisfazerem a curiosidade daqueles que pretendem aprofundar-se nos conhecimentos do tema.

### **3 Método de pesquisa**

A estruturação do presente estudo voltou-se a analisar adequadamente o resultado econômico de uma instituição pública. Para atingir esse objetivo, buscou-se fazer uma análise prática das atividades realizadas pela Secretaria da Saúde do município de Nova Itaberaba em Santa Catarina identificando seus custos operativos e também a receita econômica que estas atividades geraram para a comunidade em geral.

A partir de seus objetivos, a pesquisa pode ser caracterizada, portanto como um estudo exploratório a partir de um estudo de caso.

Julga-se como um estudo exploratório por ater-se a análise de um ambiente ainda pouco explorado que é a apuração de custos e de resultados nas instituições públicas. Sabe-se que existem diversos estudos nessa área, porém, sabe-se também que esta não é uma atividade que se encontra com freqüência nas instituições governamentais.

Conforme Lakatos e Marconi (2001, p. 188), estudos exploratórios tratam de investigações que “têm por objetivo descrever completamente determinado fenômeno, como, por exemplo, estudo de caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas”.

Por outro lado, como o estudo concentrou-se especificamente em uma unidade de saúde, pode-se caracteriza-lo como um estudo de caso, pois os resultados e características encontradas são unicamente desta unidade apesar de os conceitos desenvolvidos no decorrer do estudo poderem ser utilizados também para aplicação em outras instituições que possuem as mesmas características daquela estudada.

Raupp e Beuren (2004, p. 84) retratam que: “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado em um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.”

Para o desenvolvimento do presente estudo, foi necessário, portanto, realizar diversas visitas a instituição pesquisada além de entrevistas não estruturadas com os gestores e com a área operacional da administração da entidade. Também foram feitas análises em diversos documentos existentes na instituição que formaram a base de dados que deu origem as discussões aqui apresentadas.

## **4 Estudo de Caso: Mensuração da Eficácia na Gestão de Recursos Públicos**

Este capítulo contempla a proposta de um sistema de custos que possibilite a mensuração do resultado econômico gerado por uma entidade pública, em específico, da Secretaria de Saúde do Município de Nova Itaberaba, estado de Santa Catarina, com base em dados coletados nos meses de abril, maio e junho de 2007.

### **4.1 Apresentação da Entidade**

O Centro de Saúde do município de Nova Itaberaba fica localizado na Rua Frei Liberato s/nº, telefone 49-3327-0062. Equipado e preparado para atender todas as atividades ambulatoriais, incluindo os serviços de atenção à farmácia básica, além das especialidades em psicologia, clínica de fisioterapia, odontologia, curativa e preventiva entre outras.

O horário de atendimento é de segunda à sexta-feira, sendo na parte da manhã das 07h30min (sete e trinta horas) às 11h30min (onze e trinta horas), e na parte da tarde das 13h00min (treze horas) até as 17h00min (dezessete horas).

A rede física pode ser observada no Quadro 1, onde são apresentados os aspectos quantitativos das salas e departamentos que compõem a Unidade de Saúde.

SALAS	QUANTIDADE		QUANTIDADE
Almoxarifado	02	Recepção	02
Auditório	01	Sala da administração	02
Banheiros	16	Sala de curativos	01
Consultório de Psicologia	01	Sala de Espera	05
Consultório médico – Clínico geral	01	Sala de Imunizações	01
Consultório odontológico	02	Sala de observação	01
Cozinha/copa	01	Sala de Preparo de Material	01
Farmácia	01	Sala fonoaudióloga	01
Fisioterapia	01	Sala informática	01
Ginecologia/obstetria	01	Sala p/ consulta de enfermagem	02
Lavanderia	01	Vigilância sanitária	01
Preparo pacientes	01		

**Quadro 1 – Demonstrativo da estrutura física da Unidade de Saúde do Município de Nova Itaberaba**

Fonte: elaborado pelos autores

A Entidade possui ainda, acrescentando a estrutura apresentada, mais quatro salas que ainda estão sendo equipadas e que em breve estarão sendo utilizadas para atendimento ao público, oferecendo assim, melhoria na qualidade de atendimento no tocante a estrutura física da Unidade de Saúde.

Com base no controle patrimonial da Prefeitura Municipal de Nova Itaberaba, as edificações da Secretaria da saúde possuem um valor total de R\$ 718.513,28 (setecentos e dezoito mil, quinhentos e treze reais e vinte e oito centavos), sendo que, o prédio é composto por uma parte antiga, construída no ano de 2003/2004, e parte são edificações novas, construídas em 2007. O montante dos bens móveis da Secretaria de Saúde é de R\$ 289.158,00 (duzentos e oitenta e nove mil, e cento e cinquenta e oito reais). Tais valores estão registrados pelo seu valor de construção/aquisição.

A Unidade de Saúde conta também com uma equipe de profissionais habilitados em diversas áreas, que no seu conjunto, atendem a população por meio de diversos programas, de forma preventiva e curativa. Esses profissionais são contratados através do regime estatutário. O Quadro 2 apresenta os profissionais que atuam nessa secretaria.

CATEGORIA FUNCIONAL	QUANT.	CARGA HORÁRIA	CATEGORIA FUNCIONAL	QUANT.	CARGA HORÁRIA
Secretária de Saúde	01	40 horas	Agente Administrativo	02	40 horas
Médico clínico de PSF	02	40 horas	Serviços Gerais	02	40 horas
Ginecologista/obstetra	01	06 horas	Motorista	04	40 horas
Enfermeira PSF	02	40 horas	Fisioterapeuta	01	40 horas
Auxiliar de Enfermagem	03	40 horas	Psicóloga	01	40 horas
Auxiliar de saúde	01	40 horas	Fonoaudióloga	01	30 horas
Odontólogo PSF	01	40 horas	Auxiliar de odontólogo	01	40 horas
Odontólogo	03	20 horas	Fiscal Sanitário	01	40 horas
Agente Comunitário	12	40 horas			

**Quadro 2 – Demonstrativo de Recursos Humanos da Secretaria de Saúde de Nova Itaberaba**

Fonte: elaborado pelos autores.

As informações do quadro 2 foram coletadas por meio de análise de registros do Setor de Recursos Humanos da Prefeitura Municipal, sendo que se trata de uma equipe que participa de programas de treinamento e capacitação permanente.

## 4.2 Apuração dos custos da entidade

Voltando-se a apuração do resultado econômico da Secretaria de Saúde, buscou-se identificar primeiramente quais eram os custos que estavam envolvidos na operacionalização desta área. O quadro 3 apresenta o resumo destes gastos ocorridos nos meses de abril a junho de 2007.

Descrição	Abril	Maió	Junho	Total R\$
Secretária de Saúde	2.595,34	2.751,06	2.751,06	8.097,46
Médico clínico de PSF	7.649,43	8.108,40	8.108,40	23.866,23
Ginecologia/obstetra	2.160,00	2.160,00	2.160,00	6.480,00
Enfermeira PSF	5.594,04	6.415,71	6.317,35	18.327,10
Auxiliar de Enfermagem	3.404,30	3.728,76	4.066,37	11.199,43
Auxiliar de saúde	2.812,96	1.290,37	1.275,76	5.379,09
Odontólogo PSF	6.117,86	6.413,26	6.413,26	18.944,38
Odontólogo	5.362,05	6.509,74	6.376,50	18.248,29
Agente Comunitário	4.714,35	9.021,73	3.550,36	17.286,44
Agente Administrativo	2.505,09	2.830,37	2.393,31	7.728,77
Serviços Gerais	1.847,38	1.897,07	1.825,05	5.569,50
Motorista	4.295,48	4.575,60	4.575,60	13.446,68
Fisioterapeuta	2.539,30	2.718,28	2.718,28	7.975,86
Psicóloga	2.460,00	2.460,00	2.460,00	7.380,00
Fonoaudióloga	1.632,00	360,00	0,00	1.992,00
Auxiliar de odontólogo	884,34	0,00	0,00	884,34
Fiscal Sanitário	1.574,27	948,05	948,05	3.470,37
Médico Clínico Geral	1.500,00	1.500,00	10.000,00	13.000,00
Odontólogo PSF	2.640,00	2.640,00	2.640,00	7.920,00
Contribuição fixa CIS-AMOSC	431,70	431,70	431,70	1.295,10
Auxílios	631,93	974,77	0,00	1.606,70
Diárias	1.082,73	890,50	1.936,58	3.909,81
Gastos com viagens e refeições	933,21	1.865,72	974,90	3.773,83
Publicações	175,00	35,00	0,00	210,00
Material higiene e limpeza	197,62	639,22	2.037,35	2.874,19
Material de consumo	4.599,50	4.659,00	4.673,74	13.932,24
Material de expediente	320,50	299,50	325,06	945,06
Seguro prédio e veículos	475,71	475,71	475,71	1.427,13
Seguro/Emplacamento	719,27	225,79		945,06
Telefone	1.668,57	1.431,52	1.328,12	4.428,21
Energia elétrica	752,12	955,36	799,94	2.507,42
Combustível	2.369,63	2.618,83	2.590,56	7.579,02
Manutenção de veículos	3.677,90	4.032,21	7.722,39	15.432,50
Aluguel máquina copiadora	215,40	259,65	151,35	626,40
Softwares	275,00	275,00	275,00	825,00
Tarifas Bancárias	120,01	110,83	130,13	360,97
<b>Total de Gastos Fixos</b>	<b>80.933,99</b>	<b>86.408,71</b>	<b>92.431,88</b>	<b>259.874,58</b>

**Quadro 3 – Gastos fixos da Secretaria da Saúde**

Fonte: elaborado pelos autores

Para a estruturação do resumo de gastos fixos apresentado no quadro 3, foram analisados documentos diversos nos setores de contabilidade, controladoria interna, recursos humanos da prefeitura municipal além de dados da própria administração da Secretaria Municipal da Saúde.

Também para auxiliar na apuração dos custos totais incorridos na Secretaria da Saúde, buscou-se identificar os gastos variáveis incorridos no período em análise. Esses dados estão apresentados no quadro 4.

Descrição/período	Abril	Maio	Junho	Total R\$
Consórcio Intermunicipal de Saúde (CIS-AMOSC)	6.261,17	5.763,83	5.186,79	17.211,79
Exames laboratoriais	6.444,70	6.399,76	6.368,46	19.212,92
Medicamentos	11.484,18	9.672,17	22.059,55	43.215,90
<b>Total dos gastos variáveis</b>	<b>24.190,10</b>	<b>21.835,80</b>	<b>33.614,80</b>	<b>79.640,61</b>

**Quadro 4 – Gastos variáveis da Secretaria Municipal de Saúde**

Fonte: elaborado pelos autores

Os dados do quadro 4 foram coletados por meio de análise de relatórios de produção que os laboratórios contratados enviam para a secretaria e de relatórios do Consórcio Intermunicipal de Saúde, além dos controles internos existentes que registram a entrada e saída dos medicamentos.

O CIS-AMOSC compreende uma contribuição fixa paga mensalmente, já classificada no Quadro 3 como gasto fixo (contribuições a entidades de apoio), e também, uma segunda parcela, esta variável, pois incide sobre a quantidade e o tipo do serviço prestado.

Já os Exames Laboratoriais são feitos em Laboratório contratado via processo licitatório e, seu gasto corresponde a quantidade e o tipo do serviço prestado naquele período, nesse sentido, varia de acordo com os serviços utilizados.

Os medicamentos são adquiridos via processo licitatório e distribuídos à população de acordo com a necessidade de cada paciente.

### 4.3 Apuração do resultado econômico da entidade

De posse de todos os gastos incorridos na Secretaria da Saúde, na intenção de alcançar o resultado econômico da entidade, buscou-se identificar a receita econômica que essa secretaria teria gerado no período em análise.

Como trata-se de um órgão público, não há realização efetiva de receitas, porém, houve sim a prestação de serviços a comunidade.

Slomski (2001) defende que os serviços prestados por órgãos públicos de forma gratuita, geram um benefício a sociedade. Por existirem esses serviços públicos, a sociedade não precisa contratá-los de entidades particulares. Segundo esse raciocínio, o autor defende que a receita gerada pelos serviços públicos deve ser considerada como aquela que a comunidade deixou de gastar ao utilizar-se desses serviços.

Dessa forma, identificou-se todos os procedimentos realizados pela Secretaria de Saúde e valorizou-se esses pelo menor preço que o mesmo poderia ser contratado no centros de atendimento a saúde da região do município de Nova Itaberaba. Optou-se pelo menor preço por acreditar que se a comunidade fosse contratar esses serviços particulares, buscaria o menor valor.

Assim, com base nesses procedimentos, tornou-se possível identificar o volume de receitas econômicas que a Secretaria da Saúde gerou para a comunidade no período em análise. Essas receitas são apresentadas por área de atendimento no quadro 5.

Descrição	Abril	Maio	Junho	Total R\$
Exames Laboratoriais	2.825,61	2.822,78	3.073,63	8.722,02
Procedimentos Odontológicos	104.813,10	51.964,99	46.304,04	171.092,30
Atendimento CISAMOSC	1.796,44	1.831,82	1.648,61	5.277,07
Transportes de pacientes	4.296,26	4.624,00	3.927,65	12.847,90
Consultas Médicas	3.510,84	2.988,60	2.513,28	9.012,72
Outros Serviços	2.801,63	2.622,68	3.490,00	4.482,03
Medicamentos	70.547,22	70.353,74	68.331,23	210.422,80
<b>Total</b>	<b>190.591,10</b>	<b>137.208,60</b>	<b>129.288,40</b>	<b>457.088,10</b>

**Quadro 5 – Receita econômica bruta gerada no período**

Fonte: elaborado pelos autores

A pesquisa de preço de mercado foi realizada junto a diversos órgãos tais como, Sistema Único de Saúde (SUS), Conselho Regional de medicina e de odontologia de Santa Catarina (CRM/SC e CRO/SC), dados do Piso de Atenção Básica (PAB), empresas de Transporte coletivo, Transportes Reunidas e Transportes Unisul, e na Revista Guia a Farmácia (GF).

Em análise aos dados do quadro 5, pode-se identificar que a maior fonte de receita econômica bruta no período é gerada pelos medicamentos distribuídos, ou seja, é o item que refletiria um maior gasto ao bolso dos cidadãos caso fosse necessário comprá-lo.

Por outro lado, os procedimentos odontológicos também se destacam pelo seu montante gerado, ou seja, representam 40,75% da receita econômica bruta gerada no período.

Encontrado o menor preço de mercado de cada serviço, o mesmo foi correlacionado com a quantidade de atendimentos prestados pela Secretaria de Saúde no período pesquisado, sendo que estes são prestados de acordo com a demanda do município e com a capacidade da estrutura da Secretaria.

A partir do conhecimento dos custos incorridos e da receita econômica gerada pela entidade, tornou-se possível identificar qual o resultado que esta secretaria gerou para a comunidade no período em análise. O quadro 06 apresenta a apuração do resultado econômico gerado no período.

<b>Ordem</b>	<b>Descrição</b>	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>	<b>Junho</b>	<b>Total</b>
1	Receita econômica bruta (quadro 5)	<b>190.591,10</b>	<b>137.208,60</b>	<b>129.288,40</b>	<b>457.088,10</b>
2	Deduções da receita	0,00	0,00	0,00	0,00
3 (1-2)	Receita econômica líquida	<b>190.591,10</b>	<b>137.208,6</b>	<b>129.288,40</b>	<b>457.088,10</b>
4	Custos variáveis (quadro 4)	24.190,10	21.835,8	33.614,80	79.640,61
5 (3-4)	Margem de contribuição	<b>166.401,00</b>	<b>115.372,80</b>	<b>95.673,60</b>	<b>377.447,49</b>
6	Custos fixos (quadro 3)	80.933,99	86.408,71	92.431,88	259.874,58
7 (5-6)	Resultado econômico	<b>85.467,01</b>	<b>28.864,09</b>	<b>3.241,72</b>	<b>117.572,91</b>

#### **Quadro 6 – Margem bruta do período**

Fonte: elaborado pelos autores

Como se percebe no quadro 6, a Secretaria da Saúde do município de Nova Itaberaba (SC) gerou um significativo resultado para a comunidade que dela faz uso. Esse resultado demonstra que os custos de prestação de serviços do município são menores que aqueles que seriam pagos em unidades particulares. Porém, há de se considerar que no resultado econômico apresentado, não foram descontados os custos de administração municipal, que poderia ser equiparado aos custos da administração corporativa em uma instituição privada.

Entende-se aqui como a administração municipal, aquela que de alguma forma presta serviços para a Secretaria da Saúde, mas também prestam serviços para as demais secretarias ou para a comunidade de forma geral, sendo contempladas principalmente a administração da prefeitura municipal e a câmara de vereadores.

Para melhorar a análise da lucratividade econômica gerada, buscou-se então identificar também a representatividade desses gastos para o município de Nova Itaberaba (SC).

Primeiramente foram identificados os gastos de manutenção da Câmara de Vereadores. Tais gastos compõem-se dos departamentos Administrativo e Legislativo e foram levantados junto a Contabilidade e aos documentos de registros de gastos existentes. No Departamento Administrativo está a estrutura funcional da Câmara. Na Câmara, os serviços de recepção e atendimento são efetuados pelo Secretário Executivo. O quadro 07 apresenta o resumo desses gastos.

<b>Descrição</b>	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>	<b>Junho</b>	<b>Total R\$</b>
<b>Departamento Legislativo</b>	<b>11.679,04</b>	<b>12.379,77</b>	<b>12.379,77</b>	<b>36.438,58</b>
Vereadores e encargos	11.679,04	12.379,77	12.379,77	36.438,58
<b>Departamento Administrativo</b>	<b>8.080,15</b>	<b>7.753,68</b>	<b>10.843,03</b>	<b>26.676,86</b>
Assessoria Jurídica	1.815,00	1.603,25	1.815,00	5.233,25
Assessoria Imprensa	1.090,21	1.155,62	1.733,43	3.979,26

Contabilidade	1.393,29	1.476,89	2.215,33	<b>5.085,51</b>
Secretaria Executiva	1.573,59	1.668,01	2.502,01	<b>5.743,61</b>
Recepção e apoio	711,96	753,50	1.120,41	<b>2.585,87</b>
Telefone e internet	87,89	82,44	89,80	<b>260,13</b>
Energia elétrica	127,45	126,42	133,23	<b>387,10</b>
Material consumo/limpeza	210,81	-	71,52	<b>282,33</b>
Manutenção copiadora	-	-	60,00	<b>60,00</b>
Parcelamento INSS	1.069,95	887,55	1.102,30	<b>3.059,80</b>
<b>Total dos gastos fixos</b>	<b>19.759,19</b>	<b>20.133,45</b>	<b>23.222,80</b>	<b>63.115,44</b>

**Quadro 7 – Gastos fixos da Câmara Municipal de Nova Itaberaba.**

Fonte: elaborado pelos autores

Também foram levantados os gastos de manutenção da estrutura administrativa da prefeitura que presta serviços para a Secretaria da Saúde. Tais gastos estão demonstrados no quadro 8.

<b>Denominação dos gastos fixos</b>	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>	<b>Junho</b>	<b>Total R\$</b>
<b>Administração</b>	<b>9.628,41</b>	<b>11.943,62</b>	<b>11.943,62</b>	<b>33.515,70</b>
Prefeito	7.649,43	8.108,39	8.108,39	
Vice-Prefeito	0	1.737,51	1.737,51	3.475,02
Diretor de Administração	1.978,98	2.097,72	2.097,72	6.174,42
<b>Vantagens</b>	<b>0</b>	<b>379,31</b>	<b>3.115,57</b>	<b>3.494,88</b>
Diárias	0,00	379,31	2.144,37	2.523,68
Passagens aéreas	0	0	971,20	971,20
<b>Departamentos Técnicos</b>	<b>16.948,19</b>	<b>17.985,54</b>	<b>17.985,54</b>	<b>52.919,27</b>
Assessoria jurídica	2.689,40	2.850,75	2.850,75	8.390,90
Contabilidade	3.206,50	3.398,89	3.398,89	10.004,28
Controladoria Interna	2.017,05	2.138,06	1.138,06	5.293,17
Recursos Humanos	2.646,20	2.819,02	2.819,02	8.284,24
Finanças/Financeiro	2.274,42	2.410,88	2.410,88	7.096,18
Compras	1.978,98	2.097,72	2.097,72	6.174,42
Tributação	2.135,64	2.270,22	2.270,22	6.676,08
<b>Recepção e apoio</b>	<b>2.663,60</b>	<b>2.835,94</b>	<b>2.835,94</b>	<b>8.335,48</b>
Serviços gerais	1.025,30	1.092,91	1.092,91	3.211,12
Telefonista e recepção	1.638,30	1.743,03	1.743,03	5.124,36
<b>Outros gastos fixos</b>	<b>8.517,64</b>	<b>8.803,59</b>	<b>7.659,91</b>	<b>24.981,14</b>
Telefone e internet	2.534,94	3.483,35	2.668,26	8.686,55
Energia elétrica	435,09	489,75	444,61	1.369,45
Água	0	0	0	0,00
Material de limpeza e consumo	157,59	290,22	201,8	649,61
Material de Expediente	1.206,40	720,77	749,4	2.676,57
Manutenção de veículos	441,25	675,07	1.010,42	2.126,74
Aluguel do prédio	370	370	370	1.110,00
Aluguel copiadora	220,1	288,2	145	653,30
Seguro do prédio e veículo	102,79	102,79	102,79	308,37
Manutenção de computadores	1.196,00	173	55	1.424,00
Tarifas bancárias	1.708,58	2.116,39	1.704,58	5.529,55
Serviços de correio	144,9	94,05	208,05	447,00
<b>Contribuições a Entidades de apoio</b>	<b>4.980,00</b>	<b>4.980,00</b>	<b>4.980,00</b>	<b>14.940,00</b>
<b>Serviços de Terceiros</b>	<b>2.466,00</b>	<b>2.466,00</b>	<b>2.466,00</b>	<b>7.398,00</b>
<b>Publicidade</b>	<b>1.844,90</b>	<b>1.794,05</b>	<b>1.908,05</b>	<b>5.547,00</b>
<b>Total dos gastos fixos</b>	<b>47.048,74</b>	<b>51.188,05</b>	<b>52.894,63</b>	<b>151.131,42</b>

**Quadro 8 – Gastos fixos com a estrutura corporativa Prefeitura Municipal**

Fonte: elaborado pelos autores

Os dados apresentados no quadro 8 foram coletados por meio de registros, informações e controles internos mantidos no Setor de Contabilidade, Recursos Humanos e Controladoria Interna e representam a estrutura corporativa da Prefeitura Municipal de Nova Itaberaba.

É relevante informar que os gastos apresentados nos quadros 7 e 8 representam os gastos totais da administração da prefeitura municipal e os gastos totais da câmara de vereadores do município de Nova Itaberaba. Conforme já informado, estas instituições prestam serviços para todas as demais secretarias do município além de prestar serviços diretamente para a comunidade em geral.

Partes desses gastos precisariam ser cobertos pelos resultados apresentado pela secretaria da Saúde, porém, optou-se por não tentar fazer buscar o montante a ela devido pois isso demandaria de rateios arbitrários que poderiam não representar a realidade acontecida ao mesmo tempo que não contribuiria para engrandecer o assunto aqui discutido. No entanto, ressalta-se a necessidade do conhecimento dessa variável no momento de fazer a gestão dos gastos e resultados apresentados.

Outras variáveis poderiam ainda, serem consideradas no momento de fazer a gestão dos resultados gerados pelos órgãos públicos. Muitas dessas variáveis não são monetárias mas são bons indicadores da eficácia da secretaria.

Dessa forma apurou-se, além do resultado econômico, outros indicadores. Primeiramente destaca-se que a população do município de Nova Itaberaba é de 4.117 habitantes conforme o censo de 2007. Dessa forma, considerando que a Secretaria da Saúde possui um efetivo de 39 colaboradores, constata-se que existe um colaborador para cada 105 habitantes. É possível calcular também que a Secretaria gastou no trimestre um total de R\$ 339.515,59, o que representa um gasto médio de R\$ 27,49 por mês com cada habitante.

Não há como afirmar se esses dados são bons ou ruins, mas os mesmos poderiam ser comparados com as Secretarias de Saúde de outros municípios o que ao menos poderia servir de balizador para auxiliar no tomada de decisão dos gestores municipais.

## **5 Conclusões**

A boa administração dos recursos públicos é uma obrigação de qualquer gestor, tenha sido ele eleito ou não. No entanto, a análise de nível de gestão dispensada a esses recursos é relativamente complexa a medida que não há utilização de instrumentos que possam demonstrar os resultados que esses gestores estão trazendo para a sociedade.

Sabe-se que há sim instrumentos que servem para controlar a forma como esses gestores estão atuando. A legislação brasileira exige que as contas dos gestores sejam aprovadas pelo tribunal de contas. No entanto, a aprovação das contas normalmente garante que não houve o uso indevido dos recursos públicos, não permitindo, porém, analisar se esses recursos foram bem aplicados.

O cálculo do resultado econômico gerado pela administração pública é nesse sentido, um dos instrumentos que pode ajudar nessa análise mais criteriosa sobre a gestão dos recursos colocados a sua disposição.

Dessa forma, a apuração do resultado econômico alcançado pela Secretaria da Saúde do município de Nova Itaberaba em Santa Catarina demonstrou que a receita econômica gerada pela instituição foi bastante superior aos custos que a mesma gerou durante o período analisado.

Observou-se, porém, que somente pela análise do resultado econômico positivo obtido pela instituição, não se pode afirmar que esse tenha sido o melhor resultado que poderia ser gerado. Poderia ser questionado, por exemplo, se aquele seria o nível ideal de recursos que deveriam compor os custos para aqueles serviços prestados e se essa seria a melhor aplicação para os recursos disponíveis ou haveria outras aplicações que poderiam trazer maiores benefícios para a comunidade?

Sabe-se assim, que a apuração do resultado econômico é apenas um dos instrumentos que podem ser utilizados para analisar o nível de gestão dispensado aos recursos públicos e que outras ferramentas podem ser implantadas. A apuração de indicadores que possibilitem

observar o benchmarking com a média ou com as melhores prefeituras ou outros órgãos públicos é outro exemplo que deveria ser utilizado nessa intenção de melhor fiscalizar a administração de recursos pelos gestores públicos.

Dessa forma, se observou que a utilização do resultado econômico proposto por Slomski (2001) é um bom instrumento de controle para a aplicação dos gastos públicos e também para a análise da eficácia do uso dos recursos existentes. No entanto, destaca-se que este instrumento pode e deve ser complementado por outros que o complementem nessa tarefa complexa e sugere-se que outros estudos sejam desenvolvidos com esse objetivo de identificar formas de controlar a eficácia da gestão de recursos pelos gestores públicos.

### Referências

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**: novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**: atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, Inaldo Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil** (1998) 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 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. Brasília – DF, 17 mar. 1964.

CATELLI, Armando. Avaliação de resultados e desempenhos. In: PEREIRA, Carlos Alberto. CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde**: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1991.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

QUADROS, Cerdônio. Lei de responsabilidade fiscal – reflexos nas finanças municipais. n: ALBANEZ, Osvaldo; QUADROS, Cerdônio (Org.). **Responsabilidade fiscal**: estudos e orientações. São Paulo: Editora NDJ, 2001. p. 263-264.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas**: Uma proposta. Chapecó: Argos, 2001.

\_\_\_\_\_. Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.