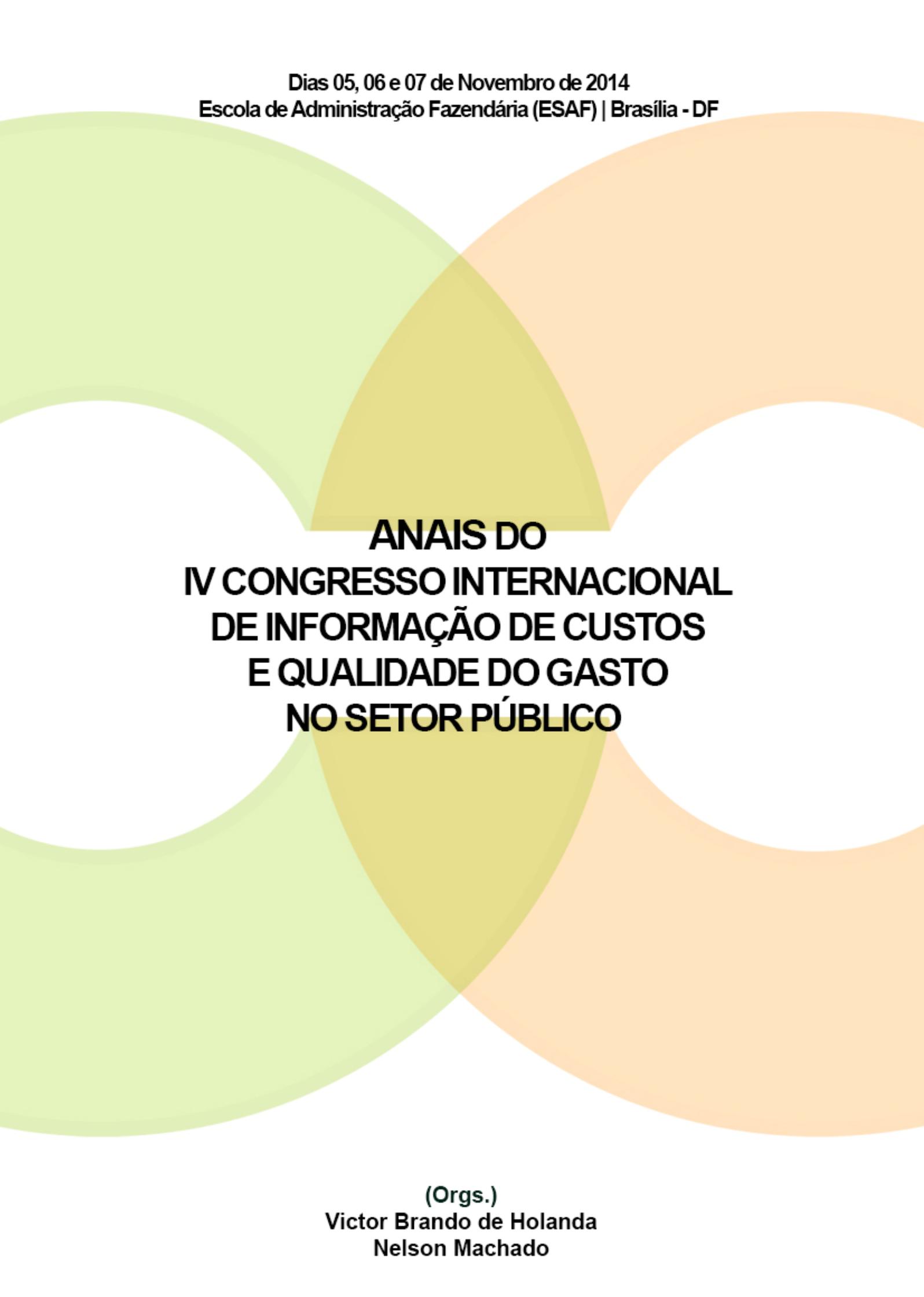


Dias 05, 06 e 07 de Novembro de 2014
Escola de Administração Fazendária (ESAF) | Brasília - DF



**ANAIS DO
IV CONGRESSO INTERNACIONAL
DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS
E QUALIDADE DO GASTO
NO SETOR PÚBLICO**

(Orgs.)
Victor Brando de Holanda
Nelson Machado



Anais do IV Congresso Internacional de
Informação de Custos e Qualidade do
Gasto no Setor Público

Victor Branco de Holanda e Nelson Machado
(Orgs.)

Anais do IV Congresso Internacional de
Informação de Custos e Qualidade do
Gasto no Setor Público



2ª Edição
Natal, 2015

Anais do IV Congresso Internacional de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público

Organização: Victor Branco de Holanda e
Nelson Machado

Revisão: Vanessa Scarvaci e Paula
Caroline

Capa e John Willian Lopes

Diagramação:

ISBN (e-book): 978-85-65533-02-7

HOLANDA, Victor Branco de; MACHADO, Nelson. (Orgs.).

Anais do IV Congresso Internacional de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público / Victor Branco de Holanda e Nelson Machado (organizadores).

Independente. Natal: Instituto Social Iris, 2015. 233 p.

Edição 2. E-book Versão PDF.

1. Contabilidade 2. Contabilidade Pública 3. Informação de Custos 4. Qualidade do Gasto 5. Gasto Público

ISBN 978-85-65533-02-7

Apoios

**Fundação Getúlio Vargas
Conselho Federal de Contabilidade
Escola de Administração Fazendária
Secretaria do Orçamento Federal
Secretaria do Tesouro Nacional
Ministério da Fazenda
Instituto Social Iris
Embaixada Francesa no Brasil
Embaixada da Espanha no Brasil
Embaixada Britânica no Brasil
Serviço Federal de Processamento de Dados**

Comissão Científica

Joaquim Osório Liberalquino – CFC/UFPE
Nelson Machado - CFC
Victor Branco de Holanda -
CFC/UFRN/USP

Comissão Avaliadora

Ana Cristina Brito Arcoverde - UFPE
Arthur Roberto Pereira Pinto - STN
Eder Sousa Vogado - STN
Halcima Melo Batista - UFRN
João Eudes Bezerra Filho - TCE-PE
Joao Henrique Pederiva - UNB
Julio Cesar de Moraes Ribeiro - UFPE
Laercio Mendes Vieira – TCU
Luiz Marcelo Martins do Amaral Carneiro
Cabral - UFS
Paula Caroline de Queiroz Maia - Instituto
Social Iris
Rosilene Oliveira de Souza - STN

Relação de autores

Categoria Estudante

Agnaldo Batista da Silva
Andreza Araújo Lopes
Carla Capucho Chiarantin
Josaias Santana do Santos
Gabrielle Ramos Gomes
Maria do Socorro Ferreira
Roberta Lorrene R da Siva
Rodrigo Alves Teixeira

Categoria Profissional

Benilson Borinelle
Daiana Bragueto Martins
Henrique Portulhak
Jane Cristina Mundel de Souza
Letícia Fernandes de Negreiros
Mauro Kosis Mauro Kosis
Saulo Fabiano Amâncio Vieira
Simone Bernardes Voese
Vera Lúcia Tieko Suguihiro

Categoria Relato de Experiências

Adão Soares de Oliveira
Luciano Correia Lacerda
Nagat Faiz Ahmad Amorim Magalhaes
Rosângela Ligoski Toniolo Silva
Sueli dos Santos Montenegro
Suliman Tadei de Souza

Menções Honrosas

Aldrin Mesquita Taborda
Alessandro Santos
Clodoaldo Pinheiro Filho
Ernesto Fernando
Filipe Lube
Francisco Glauber Lima Mota
Gueibi Souza
Leandro Moraes
Maria Leila Casagrande
Nancy Vieira
Petronilha Barbarioli

Apresentação

A Contabilidade Pública no Brasil tem apresentado grandes avanços ao longo dos últimos anos. Esse movimento pela internacionalização rumo a uma linguagem universal – e a um modelo único – vem ocorrendo tanto no Brasil como em vários países do mundo, trazendo uma série de necessidades de mudança de cultura, padrões, paradigmas e valores. Dentro deste contexto a realização do IV Congresso Internacional de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público busca dar continuidade aos debates sobre as experiências de órgãos e entidades na mensuração de custos, potencialidades, dificuldades e possibilidades de uso da informação e adequação de sistemas de informação para gerar a informação de custos na administração pública, destacando sua importância para a melhoria da qualidade do gasto no setor público.

Editorial

O IV Congresso Internacional de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público sistematizou e ampliou as discussões iniciadas nos eventos anteriormente realizados, consolidando a metodologia testada e aprovada por ocasião do I, II e III Congresso CQ, realizados, assim, em 2010, 2012 e 2013.

Realizado nos dias 05, 06 e 07 de Novembro de 2014 no auditório da Escola de Administração Fazendária, foram apresentados em seu conteúdo programático palestras, painéis, apresentação dos trabalhos vencedores do Prêmio Chico Ribeiro e o anúncio dos núcleos retransmissores contemplados com a Menção Especial Rede CQ. Dentre os temas abordados foram destacados o modelo de custos brasileiro, gestão e qualidade do gasto, SIC e os sistemas estruturantes, experiências da União e experiências federativas, custos e contabilidade patrimonial, além da visão internacional dos sistemas de custos.

O IV Congresso CQ contou com a participação de autoridades de renome nacionais e internacionais na área da Contabilidade Pública, destacados pela produção e a pesquisa científica sobre o tema Informação de Custos e Qualidade do

Gasto no Setor Público. O evento contou com a participação do Dr. Giuseppe Grossi - Professor em Administração de Empresas (com foco em Gestão Pública e Contabilidade) pela Universidade de Pisa, palestrando sobre o tema “Visão internacional dos sistemas de custos” juntamente com o sr Gonzalo Roberto Gómez de Liaño Polo (Chefe de Estudos de Educação Especial no Instituto de Estudos Fiscais do Ministério de Economia e Fazenda – Madrid/Espanha), David Bares (Diretor da área de Gestão Pública – Direção Regional das Finanças Públicas de Guadalupe/França) e Ross Campbell (representante do HM Treasury - Reino Unido).

Abordando o tema “Gestão e Qualidade do Gasto”, o IV Congresso CQ apresentou o sr Jean-Claude Hernandez (Diretor da Direção Regional das Finanças Públicas – Guiana/França) e sr. Pedro Jucá Maciel (Chefe da Assessoria de Assuntos Econômicos do Ministério da Fazenda), cujo painel contou com a coordenação do sr. Cleber Oliveira, Subsecretário de Planejamento e Estatísticas Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

O Painel 4: SIC e os sistemas estruturantes – Experiências da União, que contou com a explanação do sr Eder Vogado (Gerente de Informação de Custos

- GEINC/COINC/SUCON/STN) e sr Luiz Guilherme Pinto Henriques (Coordenador-Geral de Inovação e Assuntos Orçamentários e Federativos - SOF) foi o segundo momento de maior audiência virtual do evento. Contando com a coordenação do sr Antônio Carlos Paiva Futuro (Secretário-Adjunto de Orçamento Federal - SOF), a sessão teve continuidade com o Painel 5: Experiências da União (com os casos da CPRM e AGU).

Os painéis 6 e 7 abordaram as experiências do Ministério da Fazenda, Ministério da Educação, Tribunal Superior do Trabalho, Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Estado do Rio Grande do Sul, Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro/RJ, Pinhais/PR e IPEA. Contando com a coordenação do sr Gilvan da Silva Dantas (Subsecretário de Contabilidade Pública - SUCON/STN), estas sessões registraram a maior audiência virtual do IV Congresso CQ.

O último dia do evento contou com a apresentação dos Trabalhos submetidos

ao Prêmio Chico Ribeiro, sob coordenação dos professores Nelson Machado e Victor Holanda (Membros do GT Área Pública do CFC). A Cerimônia de premiação: Prêmio CHICO RIBEIRO sobre Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público contou com a participação de autoridades como o Ministro da Educação, sr Henrique Paim; Manoel Barretto (Diretor-Presidente da CPRM), Christiane Aguiar (Secretária-Adjunta de Estado de Saúde do DF), dentre outros.

O Painel 9: Custos e a contabilidade patrimonial: o impacto da contabilidade patrimonial na apuração de custos, que abordou os subtemas “Mensuração e evidenciação dos ativos (ativos ambientais, de infraestrutura, etc)” e “Mensuração e evidenciação dos Passivos: Déficit atuarial e provisões” fechou a programação com os palestrantes Leonardo Silveira do Nascimento, Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF/STN) e Diana Vaz, Membro do GT Área Pública do CFC.

SUMÁRIO

PARTE 1 | Categoria Estudantes

- A análise da aplicabilidade do “equilíbrio da receita e da despesa” nos programas federais: um estudo no PSF do Alto do Cruzeiro – Juazeiro/Bahia ----- 11
- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: um estudo da aplicabilidade da NBC T 16.9 nas capitais brasileiras ----- 25
- O desafio da implantação de sistema de informação de custos: estudo de caso no Município de São Paulo para os contratos de gestão da Secretaria de Saúde ----- 37

PARTE 2 | Categoria Profissionais

- A influência do custo direto e do nível socioeconômico no desempenho das escolas municipais da região metropolitana de Londrina/PR ----- 53
- Bens de infraestrutura: uma proposta de aplicação da depreciação acelerada à rede de distribuição de um sistema de abastecimento de água ----- 69
- Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais ----- 85

PARTE 3 | Relatos de Experiências

- O projeto de custos da EBC para implantação e uso da informação de custos ---- 103
- Relato de experiência da implantação da gestão de custos no Hospital de Base do Distrito Federal/SES----- 117
- Implantação do Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal na Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM) ----- 142

PARTE 4 | Menções Honrosas

- A implantação do Programa de Controle e Eficiência do Gasto Público “MAIS COM MENOS” no Estado do Espírito Santo a partir de 2009 ----- 150
- A implantação dos métodos de mensuração de ativos no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia: desafios para superação dos óbices técnico-teóricos no panorama administrativo brasileiro e a contribuição para o Sistema de Informação de Custos ----- 167
- Comparação de Alternativas de Ação - Fatores Decisórios ----- 193
- Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as despesas públicas do Estado de Santa Catarina: evidências do período 1995-2010 segundo critérios da OCDE --- 208

PARTE 1 | Categoría Estudiantes

A análise da aplicabilidade do “equilíbrio da receita e da despesa” nos programas federais: um estudo no PSF do Alto do Cruzeiro – Juazeiro/Bahia

Maria do Socorro Ferreira
Josaias Santana do Santos¹

A Contabilidade aplicada ao Setor Público tem como função primordial auxiliar o governo na organização das contas públicas através de elaboração de orçamentos, relatórios de cumprimento de metas, ações que beneficiem a sociedade. Diante do exposto, esta pesquisa buscou verificar a eficiência da aplicabilidade das contas através de comparativo entre o equilíbrio da receita e da despesa nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Para este estudo, foi realizada uma pesquisa através de livros, sites, relatórios emitidos pela Secretaria Municipal de Saúde de Juazeiro – Bahia e portal da transparência no intuito de verificar se realmente a receita repassada para Programa Saúde da Família cobre as despesas e custos da Unidade Básica de Saúde. Após o levantamento percebe-se que o recurso recebido pela entidade não supre as necessidades da Unidade de saúde, seguindo o princípio orçamentário do equilíbrio das receitas e despesas.

Palavras-chaves: Contabilidade Pública; Gasto Público; Equilíbrio Receita e Despesa.

1. INTRODUÇÃO

A ciência contábil é de fundamental importância no processo decisório de qualquer que seja a organização, do setor público e privado. É através dessa ciência que as informações pertinentes ao patrimônio são registradas e analisadas, com o intuito de manter a continuidade da organização.

A contabilidade aplicada ao setor público tem a função de auxiliar o governo na organização das contas públicas através de projeções, elaborações de orçamentos, de relatórios que possibilitem o cumprimento de metas, ações que venham beneficiar toda a sociedade, já que a função do Estado é proporcionar o bem comum a todos.

Assim como qualquer área do conhecimento a ciência contábil se desenvolve, e apresenta diversas mudanças no intuito de torná-la mais eficiente em qualquer que seja o setor. Um fato que marca esse período de mudanças é a adoção às normas internacionais de contabilidade, que teve seu início de implantação no ano de 2008 e busca a uniformização dos procedimentos utilizados na contabilidade, com o principal objetivo de dá a possibilidade de comparabilidade das informações.

¹ Professor orientador do trabalho.

No setor público essa mudança vem através de Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBC T) que tem suas resoluções editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Essas normas foram implantadas no Brasil, já que a administração pública sentiu a necessidade de se ter uma contabilidade patrimonial, onde todos os fatos que atinjam o patrimônio público devem ser registrados, já que só assim pode haver um maior controle da utilização dos recursos.

Outra inovação trazida pelas normas foi a implantação de um sistema de custo aplicado ao setor público. O intuito desse sistema de custo é apurar os custos dos serviços públicos prestados, através de levantamento de gastos diretos e indiretos utilizados na execução das ações governamentais.

Impulsionada pelo aprendizado adquirido em tempo de trabalho no Programa Saúde da Família vinculada a prefeitura Municipal de Juazeiro Bahia. Partindo do pressuposto este trabalho buscará responder a seguinte problemática: O Programa Saúde da Família está de acordo com o princípio da receita e da despesa?

Esta pesquisa tem como objetivo geral identificar as verbas federais destinadas às necessidades do Programa Saúde da Família, obedecendo ao princípio orçamentário do equilíbrio da receita e da despesa pública. Entre os objetivos específicos verificar as características da contabilidade e do orçamento aplicado no setor público e no Programa Saúde da Família. Demonstrar um referencial com conceitos e definições referente ao tema pesquisado. Evidenciar se as verbas estão sendo aplicadas de forma justa e adequadas.

2. REFERENCIALTEÓRICO

2.1. TEORIA GERAL DO ESTADO

O Estado pode ser definido como o conjunto de pessoas unidas por laços sociais, e que convivem no mesmo território, onde é organizado politicamente, estando subordinado à autoridade de um governo que possui poder jurídico e de coerção, para assim buscar o bem coletivo e comum de uma determinada população. Segundo Azambuja (1996) o Estado corresponde, então, à organização político-jurídica de uma sociedade para realizar o bem público, com governo próprio e território determinado.

Conforme a CF 88, art.196, “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantindo mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para

sua promoção, proteção e recuperação”. Promover a saúde gratuita por meio de organizações da sociedade civil de interesse público é um direito de todos”.

2.2. SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE

Como afirma Gouveia e Palma (1999, p.140) o SUS foi institucionalizado na CF, nas leis Orgânicas Federais 8080/8140, tem como princípios norteadores a universalidade do atendimento, a igualdade das ações, a descentralização dos serviços e a participação social.

Segundo consta no Ministério da saúde (2004, p.13), o SUS foi instituído pelas Leis Federais de 8.080 / 1990 e 8.142 / 1990, tem o horizonte do Estado democrático e de cidadania plena como determinantes de uma “saúde como direito de todos e dever do Estado”.

2.3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme (CASTRO 2008, p.17), Administração pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas.

Conforme o art. 37 da Constituição Federal de 1988 relaciona alguns dos princípios à Administração Pública: o princípio da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência (CF 1988).

2.4. ORÇAMENTO PÚBLICO

Slomski (2003) define o orçamento público como uma Lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se refere; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovadas pelo Poder Legislativo.

Para (KOHAMA, 2001) constituem Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a títulos de caução, depósitos, consignações etc.

2.5. CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para Velter (2010) a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade, cuja principal aplicação é fornecer informações gerenciais. Com ela, a entidade pode averiguar o desempenho, planejar decidir e controlar suas operações e atividades.

De acordo com (MARTINS, 2010, p.37) “o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa teve como referência a Unidade Básica de Saúde do Alto do Cruzeiro, vinculada à secretaria municipal de saúde de Juazeiro – BA, localizada no município de Juazeiro – BA. No intuito de verificar a eficiência e a aplicabilidade da contabilidade pública nesse ente, fez-se um estudo da aplicabilidade do princípio orçamentário do equilíbrio das contas, através do confronto das Receitas e Despesas durante os meses de janeiro a dezembro do ano de 2013.

As informações para a realização desse trabalho foram obtidas através do Portal da Transparência dos estados e municípios em conjunto com documentos obtidos na própria unidade em estudo.

Para que haja enriquecimento científico através de uma pesquisa faz-se necessário a aplicação da metodologia. Prodanov e Freitas (2013, p.14) definem metodologia como a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observadas para a construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade.

O estudo caracterizou-se como pesquisa exploratória. Para Beuren apud Gil (1999, p.80) essa pesquisa “é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato”. Ainda para Beuren (2008) a pesquisa exploratória busca conhecer com maior profundidade o assunto de modo, a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condição da pesquisa.

Para este trabalho também se adotou a pesquisa descritiva, no pensamento de Silva, Bervian e Cervo (2008, p. 61) a “pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Procura descobrir com a maior precisão possível a freqüência com que o fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características.

A pesquisa também apresenta como qualitativa e quantitativa. Para Gerhardt e Silveira (2009, p.32) a pesquisa qualitativa preocupa-se com os aspectos da realidade que não podem ser quantificados, concentrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais. A pesquisa quantitativa é definida por Martins e Theóphilo (2007, p.103) como um meio utilizado para “organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados”.

Foi realizado um estudo de caso que foi desenvolvido na UBS, Alto do Cruzeiro. Nesse sentido Cervo, Bervian e Silva (2007) apresenta que um estudo de caso é a pesquisa sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo de um universo, para examinar aspectos variáveis de sua vida. Ainda para Severino (2007, p.121) “a pesquisa se concentra no estudo de um caso particular, considerando representativo de um conjunto de casos análogos, por ela significativamente representativo”.

O instrumento de coleta de dados foi à busca de informações na Secretaria Municipal de Saúde de Juazeiro-BA, aos colegas de trabalho e a própria UBS, livros, artigos, sites buscando alcançar os objetivos propostos na parte inicial do presente estudo.

No que tange a limitação de pesquisa. A pesquisa limita-se exclusivamente estudar uma unidade específica, a qual seja a UBS Alto do Cruzeiro no Município de Juazeiro Bahia.

4. ANÁLISE DE DADOS

A Unidade Básica de Saúde (UBS) analisada nessa pesquisa encontra-se no município de Juazeiro no estado da Bahia, e tem sua instalação física localizada na Rua Nazilda Silva Fonseca, no Bairro Alto do Cruzeiro. Essa unidade está responsável pelo atendimento em uma parte do bairro Alto do Cruzeiro (Da Rua 0 a 6 A), sendo, portanto que as ruas restantes são atendidas por outra Unidade.

A UBS do bairro Alto do Cruzeiro é considerada de pequeno porte já que atende cerca de 670 famílias mensalmente, sendo que atende aproximadamente a 2396 pessoas e também pelo fato de possuir apenas uma equipe de saúde da família, impossibilitando o atendimento do bairro todo por esta Unidade.

São realizados em média 411 atendimentos ambulatoriais por mês, ou seja, realizados na própria unidade de saúde por todos os profissionais da unidade. As

visitas pelos profissionais aos domicílios abrangidos pela Unidade totalizaram um valor de 13 por todos profissionais mensalmente.

Esses profissionais dão assistência à família da área de abrangência do PSF, desde o acolhimento, escuta orientações e encaminhamentos para diversos especialistas. Os ACS realizam visitas domiciliares. O médico, a enfermeira e o dentista realizam os atendimentos nos consultórios, mas também fazem atendimentos semanais nas residências acompanhados pelos ACS e em casos específicos a técnica de enfermagem também realiza a visita ao domicílio junto com a equipe.

O objetivo da UBS Alto do Cruzeiro é a prevenção de doenças que possam atingir as famílias que pertencem à comunidade, através de palestras, atividades, visitas domiciliares, aplicação de vacinas e consultas médicas.

A UBS Alto do Cruzeiro possui uma estrutura física que atende em parte as necessidades da população. UBS Alto do Cruzeiro segue os padrões estabelecidos pelo NOB/SUAS.

De acordo com o Portal Controle Cidadão (2014) o Piso de Atenção Básica (PAB), é representado pelo valor mínimo de recursos financeiros destinados para financiar a procedimentos e ações de assistência básica como consultas médicas, atendimento odontológico básico, visita e atendimentos ambulatoriais e domiciliar do Programa Saúde da Família, vacinação entre outros. Com relação às Receitas de acordo com o portal da transparência, no exercício de 2013, o Piso de Atenção Básica (PAB) variável e fixo do Programa Saúde da Família no município de Juazeiro – BA totalizou um valor de R\$ 16.421.444,46.

Através ainda do portal da transparência percebe-se que a UBS Alto do cruzeiro auferiu um valor de R\$ 304.100,82 referente ao PAB Variável e Fixo apresentado detalhadamente na tabela a seguir: Através desses dados chegou-se a conclusão que os valores mensais referentes ao PAB Fixo e Variável do Programa Saúde da Família na UBS do Alto do Cruzeiro totaliza um valor de R\$ 25.341,74.

Para verificar se há o equilíbrio entre receita e despesa da UBS em estudo, se faz necessário levantar os valores referentes às despesas e custos da unidade. Através de informações e dados coletados, os gastos com pessoal sem os encargos apresentaram um valor de R\$ 25.253,34 mensalmente. Vale ressaltar que além do médico pago pelo programa Saúde da Família, a Unidade possui um profissional de medicina advindo do Programa do Governo Federal Mais Médico que teve seu início

do exercício de 2013 e é pago diretamente pelo programa do governo federal já citado anteriormente.

Sabe-se que todo funcionário apresenta encargos trabalhistas, independente do tipo de entidade, seja ela pública ou privada. Com isso levantou-se os valores referente a provisões mensais e anuais de férias e 13º do exercício de 2013. Os valores pagos de provisões de férias e 13º salário totalizou um valor mensal de R\$ 4.709,69, totalizando assim um valor anual de R\$ 56.516,26.

Os custos com pessoal mensal totalizaram um valor de R\$ 29.963,03, sendo que R\$ 25.253,34 foram referente às remunerações mensais da equipe, e as provisões mensais um valor de R\$ 4.709,69. Com isso o montante anual de gastos com pessoal apresentou um valor total de R\$ 359.556,34.

Após o levantamento dos custos com pessoal, buscou-se levantar as despesas gerais da Unidade. Essas informações constam na tabela a seguir:

Tabela 1 – Gastos com demais despesas

DESPESA	TOTAL DO PERIODO	MÉDIA MENSAL
Água	173,50	14,46
Energia Elétrica	2.993,00	249,42
Material de Expediente	2.886,00	240,50
Material de Limpeza	3.024,48	252,04
Telefone	771,72	64,31
Vale Alimentação	11.099,16	924,93
Medicamentos	17.240,40	1.436,70
TOTAL	38.188,26	3.182,36

Fonte: Elaborada pela autora (2014).

Verificou-se que as despesas gerais de manutenção da unidade totalizaram um valor de R\$ 38.188,26 no ano de 2013, cerca de 3.183,00 por mês. Após todo o levantamento fez-se o confronto entre a receita e despesa da unidade. Os valores mensais e referentes ao ano de 2013 foram apresentados na tabela a seguir:

Tabela 2 – Confronto entre receitas e despesas exercício 2013

	MÉDIA MENSAL	ANO DE 2013
RECEITAS (PAB)	R\$ 25.341,74	R\$ 304.100,82
(-) GASTOS COM PESSOAL	-R\$ 29.963,03	-R\$ 359.556,34
(-) DESPESAS GERAIS	-R\$ 3.182,36	-R\$ 38.188,26
RESULTADO	-R\$ 7.803,65	-R\$ 93.643,78

Fonte: Elaborada pela autora (2014).

Observa-se que a receita média mensal auferida foi de R\$ 25.341,74, enquanto os gastos com pessoal e despesas gerais totalizou um valor de R\$ 33.145,39 demonstrando assim um resultado final por mês de deficit num valor de R\$ 7.803,65. O montante anual da receita equivale em média a R\$ 304.100,82 com gastos com pessoal e as despesas gerais que totalizam R\$ 397.744,66 tendo um resultado anual negativo num montante de R\$ 93.643,78.

Através do resultado obtido percebeu-se que os recursos utilizados como também recebidos pela entidade, não supre a necessidade da unidade, como também não obedece o principio orçamentario do equilibrio das receitas e despesas conforme cita Bezerra Filho (2008).

Após o levantamento do resultado do período em estudo, buscou-se verificar qual o custo dos procedimentos realizados na unidade, sejam elas visitas domiciliares como também ambulatoriais, já que a contabilidade tem como desafio mensurar os custos dos serviços públicos, através do que estabelece a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.11.

A principio levantou-se os gastos com os profissionais diretamente envolvidos nos atendimentos da UBS Alto do Cruzeiro, para assim calcular os custos diretos. Os custos diretos é definido na NBC T 16.11 como todo custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo. A tabela abaixo demonstra o custo por procedimentos no ano de 2013:

Tabela 3 – Custos Diretos

PROFISSIONAL	REM.DO PERÍODO	QUANT. PROCEDIMENTOS	CUSTO POR PROCEDIMENTOS NO PERÍODO
MÉDICO	R\$ 124.724,08	2.871	R\$ 43,44
ENFERMEIRA	R\$ 41.825,71	1.994	R\$ 20,98
DENTISTA	R\$ 39.882,13	223	R\$ 178,84
AUX. BUCAL	R\$ 14.009,27	223	R\$ 62,82

AGENTES COMUNITARIOS	R\$ 89.717,21	6.679	R\$ 13,43
TEC. ENFERMAGEM	R\$ 28.018,54	2.872	R\$ 9,76
TOTAL	R\$ 338.176,94	14.862	

Fonte: Elaborada pela autora (2014).

Com relação a tabela acima, é importante frisar que os custos diretos referente ao dentista e auxiliar bucal apresentou valores altos já que não havia materiais para realização de procedimentos como também instrumentos e estrutura adequada, impossibilitando assim o desenvolvimento dos trabalhos odontológicos.

Já com relação aos custos indiretos foi levantado os gastos gerais com a UBS incluindo remuneração do apoio funcional, como auxiliar de serviços gerais e recepcionista, abaixo segue discriminação desses gastos:

Tabela 4 – Despesas Gerais

GASTOS GERAIS	
DESPESAS GERAIS	38.188,26
REMUNERAÇÃO PESSOAL APOIO FUNCIONAL	21.379,40
TOTAL	59.567,66

Fonte: Elaborada pela autora (2014).

Os custos indiretos são definidos na NBC T 16.11 como custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio, por direcionadores de custos. Após todo levantamento dos gastos gerais apurou-se o valor dos custos indiretos do período, rateando pelos procedimentos realizados conforme tabela abaixo:

Tabela 5 – Custos Indiretos

GASTOS GERAIS	R\$ 59.567,66
QUANTIDADES DE PROCEDIMENTOS	14.862
CUSTOS INDIRETOS	R\$ 4,00

Fonte: Elaborada pela autora (2014).

Os custos indiretos apurados no período através do rateio pelos procedimentos realizados totalizaram um valor de R\$ 4,00 por procedimento. Ao realizar uma comparação com os custos diretos percebe que os custos indiretos apresentam valores menores por procedimento realizado.

Como o principal objetivo da implantação de um Sistema de Custos no Setor Público é verificar os custos dos serviços públicos, percebeu-se de uma forma simples que os custos totais de cada procedimento realizado na unidade no ano de 2013 foram:

Tabela 6 – Custos Totais

CUSTOS DIRETOS POR PROCEDIMENTO	R\$ 54,88
CUSTOS INDIRETOS POR PROCEDIMENTO	R\$ 4,00
CUSTOS TOTAIS	R\$ 58,88

Fonte: Elaborada pela autora (2014).

Conclui-se então que cada procedimento realizado no ano de 2013 custou em média R\$ 58,88 aos cofres públicos, ou seja, o custo do serviço público prestado nesse exercício totalizou neste montante.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Administração Pública vem tomando um inovado direcionamento em relação aos gastos públicos, possibilitando assim que os recursos sejam distribuídos de forma eficiente e eficaz.

A Lei de Responsabilidade Fiscal disciplina a obrigatoriedade acerca do compromisso e responsabilidade dos gestores públicos uma inovação em relação ao equilíbrio para as contas públicas: o equilíbrio das contas primárias trazidas no resultado primário equilibrado.

O PSF Alto do cruzeiro tem como objetivo essencial atender o indivíduo e a família de forma integral e contínua, desenvolvendo ações de promoção, prevenção, proteção e recuperação da saúde.

O estudo limitou-se a averiguar o equilíbrio da receita e da despesa da Unidade Básica de Saúde Alto do Cruzeiro, no período de janeiro a dezembro de 2013, onde podemos observar que a receita e despesa de cada serviço prestado, o montante não foi suficiente para cobrir todas as despesas da Unidade. Como dificuldades na realização da pesquisa destaca a coleta de dados na secretaria de saúde, por parte das pessoas, onde não havia disponibilização em tempo hábil das informações referente aos demonstrativos.

O objetivo deste trabalho foi alcançado já que o objetivo era fazer um confronto entre receita e despesa, disponibilizado pelo governo federal para a Unidade de Saúde, com isso percebe-se que o montante não é suficiente para cobrir as despesas da unidade em estudo, uma vez que no decorrer do ano de 2013 passou por uma serie de dificuldades de ordem administrativa. Como sugestão para trabalhos futuros propõem: a) Realizar um estudo sobre programas do governo federal sobre equilíbrio da receita e despesa. b) Analisar o equilíbrio da receita e da despesa de uma forma geral com todas as unidades de saúde do município de Juazeiro permitindo a comparabilidade entre as unidades de saúde.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. G. de. BORBA, J. A. FLORES, L. C. da S. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina.** Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n3/04.pdf>. Acesso em 15 de janeiro de 2014.

ANDRADE, N. A. **Contabilidade Pública na gestão Municipal** /Nilton de Aquino Andrade. – 3. Ed. – reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

ARAÚJO, I. da P. S. **Contabilidade Pública: da teoria á prática/** Inaldo Paixão Santos Araújo; Daniel Gomes Arruda – Atualizada conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal. – São Paulo: Saraiva. 2004.

AZAMBUJA, D. **Teoria geral do Estado.** 35 ed. São Paulo: Globo, 1996.p.6.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade pública: Teoria, técnica de elaboração de balanços e questões /** João Eudes Bezerra Filho. – 3 ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 360 p.- (impectus provas e concursos).

BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade.** 3.ed. São Paulo: Atlas,2008.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade e 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias nas organizações de controles internos os Estados, Municípios e ONGs /** Domingos Poubel de Castro. São Paulo: Atlas, 2008.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL-PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituição/constituiçãoCompilado.htm. Acesso 30 de junho de 2013.

GOUVEIA, R.; PALMA, J. J. **SUS: na contramão do neoliberalismo e da exclusão social. Dossiê de saúde Pública.** Disponível em www.scielo.br/scielo.php. Acesso em 20 de fevereiro de 2014.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**: Teoria e pratica. 8 ed. – São Paulo: Atlas,2001.

MARTINS, E, 1945 - **Contabilidade de custos**/ Eliseu Martins. – 10 ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. de A.; Carlos Renato, THEÓPHILO. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria de Atenção Básica- Departamento de Atenção Básica-Política Nacional de Atenção Básica – Série. E. Legislação de Saúde- Série Pactos pela Saúde 2006. 4. ed. Brasília-DF 2007.

OLIVEIRA, L. M. de. **Contabilidade de custos para não contadores** / Luiz Martins de Oliveira, José Hernandez Perez Jr. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

PAZOTE,Elder L. ; MENDES Júnior,J. C.; SILVA, L. H. da ; NIHY, M. K.; SOARES, M. C. P.. **A Contabilidade Pública sob o enfoque do GECON**: Uma Nova Visão Administrativa Aplicada à Secretaria de Saúde da Prefeitura Municipal de Taciba / SP no exercício de 2003. Disponibilização na internet. 2004.139p. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas de Presidente Prudente, São Paulo, 2004 [Orientadora prof^a Maria Cecília Palácio Soares. Disponível em intertema Unitoledo. br/revistas/index.php/Etic/article/viewFile/975/942.Acesso 10 de fevereiro de 2014.

PINTO, A. L. T. P.; WINDT, M. C. V. S.; CÉSPEDES, L. **CLT acadêmica**. 4. ed. - São Paulo : Saraiva, 2006.

Portal do FNDE- Manual de Procedimentos de Receitas Públicas – Disponível em <http://www.fnde.gov.br/fnde-sistemas/sistema-siope-apresentacao/siope-legislacao/contabilidade-governamental/item/4043-manual-de-procedimentos-das-receitas-p%C3%BAblicas>.Acesso feito em 23 de agosto de 2013.

Portal da Transparência – Portal dos Estados e Municípios. Disponível em [BA.transparência.gov.br / receitas / por-área / ações? Exercício = 2013&funções=10](http://BA.transparência.gov.br/receitas/por-área/ações?Exercício=2013&funções=10). Acesso feito em 4 de fevereiro de 2014.

PRADANOV, C. C. **Metodologia do Trabalho Científico** [recurso eletrônico]: Métodos e Técnicas da Pesquisa do Trabalho Acadêmico / Cleber Cristiano Pradanov, Ernani Cesar de Freitas. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013

ROSA, M. B. **Contabilidade do setor público** / Maria Berenice Rosa. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal / Valmor Slomski. – 2. ed.- São Paulo: Atlas 2003.

SEVERINO, A. J., 1941 – **Metodologia do trabalho científico** / Antonio Joaquim Severino. - 23. ed. Ver. e atualizada – São Paulo: Cortez, 2007.

VELTER, F. **Contabilidade de Custos e análise das demonstrações contábeis:** teoria e questões comentadas/ Francisco Velter, Luiz Roberto Missaglia. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: um estudo da aplicabilidade da NBC T 16.9 nas capitais brasileiras

Andreza Araújo Lopes
Gabriele Ramos Gomes
Roberta Lorrene Ramos da Silva
Agnaldo Batista da Silva²

A contabilidade pública é importante para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões, e para o controle e planejamento dos atos e fatos da administração econômica da entidade pública. Com intuito de contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis foram criadas as Normas Brasileiras aplicadas ao setor público, dentro dessas normas existe a NBC T 16.9 que traz a determinação dos critérios dos procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. Neste sentido, é estabelecida a necessidade de abordagem aos seguintes aspectos: obrigatoriedade do seu reconhecimento, circunstâncias que podem influenciar seu registro, e valor da parcela que deve ser reconhecida como variação passiva independente da execução orçamentária. Essa pesquisa buscou analisar se as capitais dos estados brasileiros divulgam as informações de acordo com a NBC T 16.9, os dados analisados foram obtidos através de consultas nos Balanços Patrimoniais e nas Demonstrações das Variações Patrimoniais – DVP, no ano de 2012. Observamos que 48% das capitais divulgam no balanço e que 37% divulgam na DVP, percebemos que a uma divergência, do que diz as normas brasileiras, que é direito da população obter as informações sobre o patrimônio público e que essas informações sejam de fácil acesso.

Palavras-chaves: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; Depreciação; Amortização; Exaustão.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade pública no Brasil é regida, há décadas, pela lei 4.320/64, que se atém nas normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, amparada na Constituição Federal.

Com a internacionalização dos mercados faz-se necessário que as informações contábeis possam ser comparadas e, por isso, surge a necessidade de padronizar procedimentos em diversos países, permitindo assim que as informações sejam compreensíveis em todo o mundo, atendendo assim as demandas do setor público (Silva, 2012).

² Professor orientador do trabalho.

A fim de modernizar a gestão do patrimônio público para se alinhar às práticas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2008 publicou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16). De modo geral, tais normas objetivam a harmonização dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, a avaliação de ativos e passivos e, também, a forma de evidenciação da apuração do resultado do exercício, da situação financeira e das mutações do patrimônio líquido.

Nesta perspectiva de evidenciação da realidade econômica dos entes públicos, importante avanço é dado pela NBC T 16.9. Por esta norma, as demonstrações contábeis conterão informações fidedignas sobre critérios e procedimentos sobre o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão, para cada classe do ativo imobilizado, evidenciando o método utilizado, a vida útil estimada, a taxa utilizada e o valor contábil bruto dos bens, entre outros.

Desta forma, a entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período o desgaste do seu ativo imobilizado ou intangível, por meio do registro da variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da competência (MCASP - Portaria STN nº.467, de 6 de agosto 2009).

Diante do exposto, o presente estudo tem o seguinte problema: as capitais dos estados brasileiros divulgam informações de acordo com a NBC T 16.9, no que tange à depreciação, amortização e exaustão de bens ativos imobilizados?

O objetivo geral desta pesquisa é verificar se as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público estão sendo aplicadas, em relação ao registro de depreciação, amortização e exaustão de bens públicos do grupo ativo imobilizado. Os objetivos específicos são verificar as características da contabilidade aplicada ao setor público e analisar a existência do registro de depreciação, amortização e exaustão dos bens no ativo imobilizado.

Além desta introdução, o trabalho é dividido em quatro seções: a próxima seção trata da fundamentação teórica, onde aborda as diretrizes de contabilização da depreciação, amortização e exaustão, após a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (NBCASP). Na terceira seção, trata da metodologia utilizada para realização da pesquisa, definindo o objeto da pesquisa, o instrumento de coleta de dados e o público alvo. Na quarta seção é apresentada a análise dos dados obtidos, assim como discussões e comparações com outros trabalhos. Por fim,

são apresentadas as considerações finais do estudo e sugestões para futuros trabalhos a serem desenvolvidos na temática.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Moraes *apud* Costin *et al.* (2011) define a administração pública como a ação sólida e imediata que os gestores públicos efetuam com objetivo de alcançar os interesses coletivos, já que a função do Estado é permitir que os cidadãos sejam assegurados com o atendimento de funções básicas como saúde, educação, segurança entre outros.

Segundo Araújo (2004 p. 2), a administração Pública destaca-se, portanto, por ser um conjunto de órgãos destinados a cumprir as finalidades do Estado, o que pode ser resumido como a busca da realização do bem comum.

Gomes (2013 p. 45) destaca que: “A administração pública vem tomando um novo direcionamento com relação à gestão dos recursos públicos, isso vem mostrar o quão grande é a importância de se utilizar o capital que possui de maneira eficiente”.

2.2. A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Pública nasce na necessidade de apoio à administração pública moderna, pois é de fundamental importância para o controle e planejamento de todos os fatos que ocorrem dentro da entidade.

O setor público necessita de informações que subsidiem os gestores públicos na tomada de decisão de como utilizar de maneira eficiente o recurso público. Para tanto, a contabilidade é objeto imprescindível na elaboração dessas informações, e por isso, é fundamental definir a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público é definida como:

Ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas (NBC T 16.1, p. 01).

A Contabilidade aplicada a outros setores tem como objeto o patrimônio da entidade, na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o objeto é o Patrimônio Público,

com exceção dos bens de uso comum do povo, a exemplo das praças, estradas, ruas, etc., conforme afirma Bezerra Filho (2006).

Gomes (2013 p.45) dispõe que:

A Ciência Contábil é uma grande aliada para esse momento de convergência que o setor público vem passando, pois através de informações fidedignas é possível tomar decisões corretas, e esse é o intuito da contabilidade, subsidiar no processo decisório de qualquer entidade seja ela pública ou privada.

A NBC T 16.6 trata dos demonstrativos contábeis que são obrigatórios aos entes públicos de todas as esferas: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Balanço Patrimonial, Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico.

2.3. NBC T 16.9 – DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

As NBCASP apresentam alguns pontos já conhecidos dos gestores públicos, porém acrescentam novos procedimentos contábeis com enfoque patrimonial, que até então não vinham sendo aplicados pelos entes públicos (Martins *et al*, 2013). Com as novas normas o patrimônio passa a ser visto como objeto de estudo da contabilidade enquanto ciência, onde, até pouco tempo, esse espaço era ocupado apenas pelo orçamento.

As Resoluções CFC n.º 1.128 a 1.137, todas de 21 de novembro de 2008, e a Resolução CFC n.º 1.268/09 aprovaram o atual conjunto das NBCASP em vigor – NBC T 16 – e tratam de “Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental”. Dentre as onze NBCASP, encontra-se a NBC T 16.9, que trata da depreciação, amortização e exaustão. Para a NBC T 16.9 entende-se por:

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Para Silva (2009, p.140), a obrigatoriedade de contabilização das perdas por depreciação, amortização ou exaustão irá promover uma gestão patrimonial mais eficiente, pois se saberá, de forma mais confiável, a real capacidade econômica do

imobilizado, sendo possível mensurar a capacidade de prestação de serviços públicos por determinado bem do imobilizado.

Ainda segundo Silva (2009, p. 135), a maioria dos ativos imobilizados possui vida útil limitada e, portanto, sua utilização pelas entidades públicas ocorrerá durante um número finito de períodos contábeis futuros.

Através da Resolução do CFC nº. 1.136/08 que aprovou a NBC T 16.9 Depreciação, Amortização e Exaustão observa-se que

Não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- (d) terrenos rurais e urbanos.

Quanto aos métodos de apuração, a norma dispõe que podem ser adotados os seguintes métodos: das quotas constantes; das somas dos dígitos; e, das unidades produzidas.

Por fim, a NBC T 16.9 estabelece que as demonstrações contábeis devam divulgar, entre outros: o método utilizado; a vida útil econômica; a taxa utilizada; o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão.

3. METODOLOGIA

Os dados analisados foram obtidos através de consulta aos Balanços Patrimoniais e as Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP), no ano de 2012, disponibilizadas no portal do Sistema de Coletas de Dados Contábeis dos Entes da Federação (SISTN).

O SISTN é o instrumento criado para operacionalizar o convênio firmado entre a Caixa Econômica Federal e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Seu objetivo é coletar dados e informações contábeis dos poderes e órgãos dos estados, do Distrito Federal e dos municípios brasileiros, conforme previsto na legislação vigente e portarias expedidas pela STN.

Figura 1. Pagina do SISTN

CAIXA

SISTN Sistema de Coleta de Dados Contábeis

Helpdesk CAIXA:
0800 726 0104

:: Declaração
Selecione a UF, o Município, o Poder/Órgão, Órgão e se desejar o Ano Base e o Tipo Declaração para a pesquisa:

Esfera de Governo: Municipal Estadual Federal

UF: AC

Município: RIO BRANCO

Poder/Órgão: Executivo

Órgão: Prefeitura Municipal

Ano Base: 2012

Tipo Declaração: Bal Anual - 1º Anual

AJUDA PESQUISAR

Fonte: Caixa Econômica Federal (2014).

A metodologia utilizada foi a de Beuren (2008) esta apresenta três categorias para a aplicação da metodologia: quanto ao objetivo, quanto aos procedimentos e quanto a abordagem do problema.

Quanto aos objetivos a pesquisa é considerada exploratória, pois conforme Marion (2002, p. 62) esse tipo de pesquisa é “desenvolvida quando se tem pouco conhecimento a respeito de determinado assunto ou aspectos dele”.

Quanto aos procedimentos classifica-se como uma pesquisa bibliográfica. Chaves (2007, p. 72) define a pesquisa bibliográfica como “estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”. Para Marconi e Lakatos (2007, p. 185) “sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas”.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é quali-quantitativa. Como relata Gressler (2004 p. 43) “a abordagem quantitativa caracteriza-se pela formulação de hipóteses, definições operacionais das variáveis, quantificação nas modalidades de coleta de dados e informações, utilização de tratamentos estatísticos”. Gressler (2004) ainda relata que “amplamente utilizada, a abordagem quantitativa tem, em princípio, a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação”.

Como salienta Santos e Candeloro (2006 p. 71) “a pesquisa qualitativa não tem a pretensão de mensurar variáveis, mas de analisar, qualitativamente, de modo indutivo, todas as informações levantadas pelo acadêmico através da aplicação de um instrumento de coleta de dados adequado”.

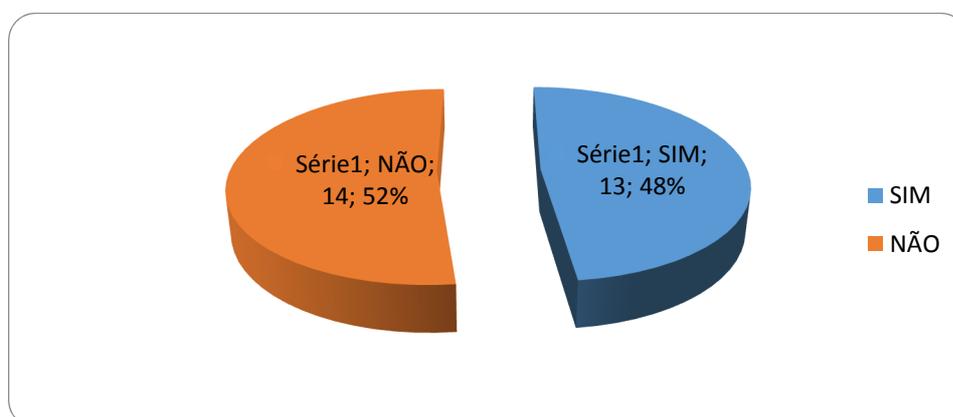
O universo da pesquisa compreende todas as capitais dos estados brasileiros por isso não há limitação do universo já que todos os membros foram pesquisados.

4. ANÁLISE DE DADOS

Em um primeiro momento foi realizada a extração das informações relativas à depreciação, amortização e exaustão de bens do ativo imobilizado, constante dos Balanços Patrimoniais de todas as capitais dos estados brasileiros, referente ao exercício de 2012, no SISTN, visando à obtenção de material para a tabulação.

Através dos demonstrativos contábeis foi realizado o levantamento com intuito de identificar quais capitais evidenciam nos Balanços Patrimoniais as informações referentes à depreciação, amortização e exaustão. Segue abaixo o gráfico 1 com os resultados obtidos:

Gráfico 1 – Capitais que divulgam a depreciação, amortização e exaustão no Balanço Patrimonial.

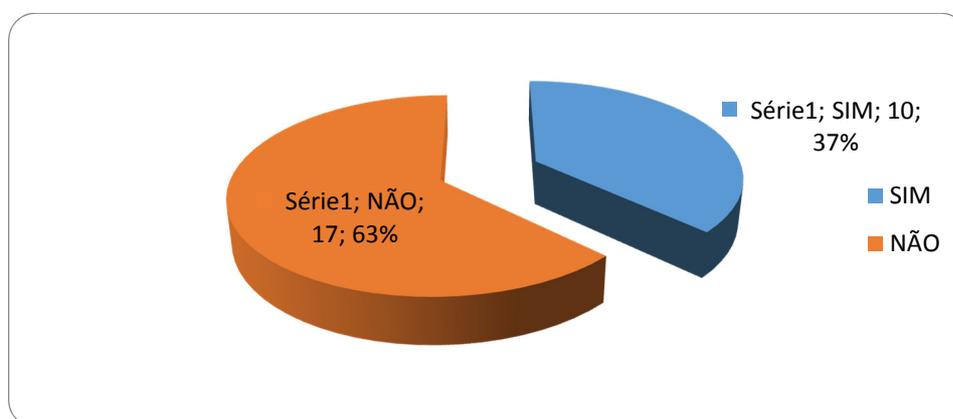


Fonte: Elaborada pelas autoras (2014).

Percebe-se então que 48% divulgam, ou seja, 13 das 27 capitais divulgam os valores referentes à depreciação, amortização e exaustão no seu Balanço Patrimonial e as demais, 52%, equivalente a 14 capitais, não divulgam.

Buscaram-se também através dos Demonstrativos de Variações Patrimoniais (DVP) os valores referentes às despesas com depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado das capitais dos estados brasileiros. Estes dados estão apresentados no gráfico 2.

Gráfico 2 – Capitais que divulgam a depreciação, amortização e exaustão na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).



Fonte: Elaborada pelas autoras (2014).

A análise do gráfico 2 mostra que apenas 10 das 27 capitais evidenciam os valores da depreciação, amortização e exaustão na DVP o que contradiz a NBC T 16.9. A NBC T 16.9 quando estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício como decréscimo patrimonial e, no balanço patrimonial, representado em conta redutora do respectivo ativo.

As Normas brasileiras deixam a critério dos gestores a escolha do método para ser utilizado na depreciação, porém das 27 capitais analisadas não foram encontrados indícios de qual método foi utilizado, portanto, ferindo o que consta na lei nº 12.527/2011 em seu inciso VI, Art. 7º, que relata que é direito da população obter informações sobre a administração do patrimônio público, assim como informações de utilização dos recursos públicos. A citada Lei ainda estabelece que essas informações devam ser disponibilizadas através dos portais de acesso de informações e que sejam de fácil compreensibilidade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A ciência contábil, assim como as ciências em geral, passa por constantes modificações em decorrência da globalização. Dessa forma é necessário que as informações geradas estejam de acordo com as mudanças que ocorrem, principalmente na legislação, para que os usuários tenham dados fidedignos e que mostrem a real situação da entidade, quer seja ela privada, quer seja pública.

Diante dessa evolução o presente trabalho buscou analisar se as capitais dos estados brasileiros estão se adequando às novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público, no que tange a depreciação, exaustão e amortização.

A evidenciação das informações por parte dos entes públicos é de fundamental importância, para que a sociedade possa exercer o controle social, pois através de demonstrativos contábeis é possível verificar a composição do patrimônio público, que é de interesse de todos os cidadãos.

Através da análise de dados verificou-se que a maior parte das capitais dos estados brasileiros, totalizando 14 capitais, não evidenciam a depreciação, amortização e exaustão dos bens do ativo imobilizado no Balanço Patrimonial, apenas 13 divulgam, e dessas 13 que divulgam, faltam informações analíticas, já que divulgam os valores em conta única, não destacando os dados referentes a depreciação, exaustão e amortização separadamente.

Na Demonstração das Variações Patrimoniais foi constatado que apenas 10 das capitais registram os valores da depreciação, amortização e exaustão, enquanto que 17 não divulgam informações sobre estes eventos.

Por conta da prorrogação estabelecida na portaria STN nº 634/2013 no art. 11 - O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP, deverão ser adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014. Portanto o estudo limitou-se a verificar quais capitais já estão se adequando as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, já que o processo de convergência deve ser feito gradativamente para que não haja tantas dificuldades e para que os prazos sejam cumpridos regularmente.

Como base para trabalhos futuros sugere-se: 1) Realizar o mesmo estudo nos 100 maiores municípios do Brasil, com o propósito de comparabilidade das informações levantadas; 2) Realizar um estudo sobre as normas internacionais de

contabilidade aplicadas ao setor público, dando ênfase a outras normas além da NBC T 16.9; 3) Realizar um estudo sobre o inventário dos bens públicos de alguns municípios do Brasil, já que é fundamental para o adequado registro do patrimônio público.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Maria Thereza Pompa; GRECCO, Marta Cristina Pelucio; FORMIGONI, Henrique; MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de. *A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil*. **Revista de Economia & relações internacionais**, São Paulo, v. 10, nº 20, p. 5 – 19, 2012.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: Teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CHAVES, Marcos Antonio. **Projeto de Pesquisa: Guia prático para monografia**. 4 ed. Rio de Janeiro: Wak, 2007.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. *Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais*. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, nº 4, p. 839 - 876, 2010. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a05.pdf>>. Acesso em 23 de Fevereiro de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 686/90. Aprova a NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis**. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t3.htm>>. Acesso em 11 de Fevereiro de 2014.

_____. **Resolução CFC 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**. Disponível em <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_6.pdf>. Acesso em 11 de Fevereiro de 2014.

_____. **Resolução CFC 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Disponível em <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_1.pdf>. Acesso em 23 de Fevereiro de 2014.

_____. **Resolução CFC 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão**. Disponível em <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_9.pdf>. Acesso em 11 de Fevereiro de 2014.

COSTIN, Cláudia. *Administração Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GOMES, Jéssica Ramos. **Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público**: Um estudo sobre o reconhecimento da Depreciação na Contabilidade dos Estados Brasileiros. 2013. 54 f. Monografia de Conclusão de Curso – Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina, Petrolina. 2013.

GRESSLER, Lori Aline. **Introdução à pesquisa: projetos e relatórios**. São Paulo: Loyola, 2004. Pag 43.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007. Pag 185.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Mônica Maria Echeverria; SOUSA, Gisele Gomes de; NASCIMENTO, Viviane de Araújo, ROCHA, Diego Targino de Moraes. **Novo modelo de gestão patrimonial do estado de Pernambuco: o controle dos bens públicos à luz das novas normas brasileiras de contabilidade (NBCASP)**. Disponível em <http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/920/1/C6_TP_NOVO%20MODELO%20DE%20GEST%C3%83O%20PATRIMONIAL.pdf>. Acesso em 25 de Fevereiro de 2014

SANTOS, Vanice dos e CANDELORO, Rosana J. **Trabalhos Acadêmicos**: uma orientação para pesquisa e normas técnicas. Porto Alegre: RS: AGE, 2006. Pag 71.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2009.

VIEIRA, Ricardo Marcelino. **Convergência da contabilidade do setor público às normas internacionais**. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/79368>>. Acesso em 23 de Fevereiro de 2014.

O desafio da implantação de sistema de informação de custos: estudo de caso no Município de São Paulo para os contratos de gestão da Secretaria de Saúde

Carla Capucho Chiarantin
Rodrigo Alves Teixeira³

Este trabalho tem o objetivo fazer um estudo sobre o processo de implantação do sistema de informação de custos para a Prefeitura de São Paulo, por meio da aplicação de conceitos de apuração de custos nos contratos de gestão da Secretaria de Saúde (SMS) que têm como propósito gerir equipamentos de saúde em toda a cidade. Dito isso, o presente justifica sua importância por estudar a gestão do dinheiro público pela Prefeitura, dada sua proximidade aos “usuários finais” no oferecimento de serviços de saúde via Contratos de Gestão. Ainda, pela necessária importância que deve ser dispensada à implementação de ferramentas capazes de auxiliar a instituição na tomada de decisão para a aplicação de dinheiro público, dando, portanto, auxílio à Gestão Pública para corrigir desvios, estabelecer padrões de desempenho e medir o quanto é necessário melhorar para atingir a plena utilização dos recursos. Com as análises realizadas foi possível verificar a necessidade latente de revisão dos atuais mecanismos legais de oferta de serviços públicos à população paulistana, dado o desvio ao conceito primeiro dos Contratos de Gestão: o compromisso com a gestão por resultados.

Palavras-chaves: Custos; Contrato de gestão; Governo.

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo fazer um estudo sobre o processo de implantação do sistema de informação de custos para a Prefeitura de São Paulo, por meio da aplicação de conceitos de apuração de custos nos contratos de gestão da Secretaria de Saúde (SMS) que têm como propósito gerir equipamentos de saúde em toda a cidade.

Dito isso, o presente justifica sua importância por estudar a gestão do dinheiro público pela Prefeitura, dada sua proximidade aos “usuários finais” no oferecimento de serviços de saúde via Contratos de Gestão. Ainda, pela necessária importância que deve ser dispensada à implementação de ferramentas capazes de auxiliar a instituição na tomada de decisão para a aplicação de dinheiro público, dando, portanto, auxílio à Gestão Pública para corrigir desvios, estabelecer padrões de

³ Professor orientador do trabalho.

desempenho e medir o quanto é necessário melhorar para atingir a plena utilização dos recursos.

Sendo assim, o trabalho está dividido em cinco partes além desta introdução.

A primeira tem o objetivo de definir a importância da qualidade do gasto público por meio da plena utilização dos mecanismos de planejamento orçamentário e financeiro; a segunda parte detalha o universo estudado de uma forma não exaustiva, ou seja, descreve o processo evolutivo do oferecimento de serviços e equipamentos de saúde pela Prefeitura de São Paulo, bem como, a adoção do modelo de contratos de gestão estabelecidos com Organizações Sociais de Saúde (OSS) a partir dos anos 2000, e a busca pela gestão por resultados pela Secretaria de Saúde.

A terceira e quarta parte da pesquisa demonstram, respectivamente, a descrição do processo de implantação do sistema de informação de custos efetuado pela Coordenadoria de Estudos Econômicos (CDEC) da Secretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão (SEMPLA) e a aplicação do modelo desenvolvido a partir dos dados de Assistência Médica Ambulatorial (AMAs) disponibilizados pela Prefeitura, por meio do Portal da Transparência⁴ e do próprio sítio da Secretaria de Saúde⁵. Por fim, a quinta seção encerra o trabalho apresentando as considerações finais.

2. QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO

A busca da qualidade do gasto público começou a ser delineada a partir da instituição legal de mecanismos de planejamento iniciados pela Lei 4.320/64, que formatou o controle da execução orçamentária, do Decreto-Lei n° 200 que definiu que os custos dos bens e serviços deveriam ser apurados a fim de buscar uma prestação de serviços econômica e evidenciar os resultados da gestão e da Lei Complementar n° 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que passou a exigir dos gestores públicos a aplicação de técnicas de planejamento financeiro e orçamentário ao estabelecer normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal dos entes públicos, buscando o equilíbrio das contas mediante o cumprimento das metas de resultado entre receitas e despesas.

⁴ Informações disponíveis em: <http://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/Paginas/home.aspx> – Acessadas entre 15/07/2014 e 10/08/2014.

⁵ Informações disponíveis em: <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/saude/> – Acessadas entre 15/07/2014 e 10/08/2014.

Este planejamento é composto por três peças, a) o plano plurianual – PPA, b) a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, e c) a Lei Orçamentária Anual – LOA. A inovação veio ao se pensar o governo a longo, médio e curto prazo de forma integrada.

Grosso modo, o orçamento anual visa concretizar os objetivos e metas propostas no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO.

Esclarece-se que não cabe a este artigo exaurir as diversas críticas ou opiniões a respeito da aplicação destes mecanismos de planejamento, contudo, é necessário ressaltar que a evolução do tema em termos legais é inegável.

A qualidade do gasto público, através do controle poderia significar a tal “consequência” ou “resultado” da aplicação da lei.

Dito isso, adotou-se então um conceito bastante simples sobre a qualidade do gasto público que perpassa a Legislação, a formalização do Planejamento, até chegar ao gestor das finanças públicas e finalmente ao usuário: significa aumentar a quantidade e a qualidade desses serviços para o mesmo volume de gasto⁶.

Reafirmando, por conseguinte, a ideia de Cohen e Franco (2008, p. 19) de que a racionalidade de recursos é o caminho para

multiplicar o rendimento dos que estão disponíveis. Isso somente será possível medindo a eficiência em sua utilização e comprovando a eficácia com que se alcançam os objetivos e, conseqüentemente, a equidade.

3. PANORAMA GERAL DO OFERECIMENTO DE SERVIÇOS DE SAÚDE NA CIDADE DE SÃO PAULO

Art. 6º São direitos sociais a educação, **a saúde**, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (BRASIL, 1988 – grifo nosso).

Como explicitado no excerto acima, a saúde é um direito social garantido pela Constituição Federal a todos os cidadãos brasileiros, cabendo ao Estado garantir, a partir do Sistema Único de Saúde (SUS), o acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação, mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos.

Em confluência com a Carta Magna brasileira, Barata e Mendes (2006, p. 77) elencam o seguinte conjunto de princípios organizacionais na busca pelos últimos objetivos do Sistema:

⁶ Portal do Tesouro Nacional (www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01_03.asp), consultado em 06/01/14.

A **descentralização** de ações e serviços de saúde, com **ênfase na municipalização**, refletindo a noção de que o nível local é o melhor âmbito para tratar diretamente a questão da saúde, identificar as peculiaridades e diversidades locais e criar ou adaptar as estratégias para a superação dos problemas de saúde encontrados;

A **regionalização e (n)a hierarquia da rede de serviços assistenciais**, reconhecendo a necessidade de conjugação de esforços das esferas de governo na solução dos complexos problemas de saúde, racionalizando o uso dos serviços e equipamentos de saúde e otimizando os recursos (Grifo nosso).

Nota-se, portanto, que a ideia de descentralização e regionalização culmina na municipalização dos serviços e bens de saúde, cabendo assim às Prefeituras criarem formas de implantação, administração e manutenção deste Sistema.

Nos dias de hoje a Prefeitura de São Paulo, assim como a maior parte do território brasileiro, oferece bens e serviços de saúde à população de acordo com as bases estabelecidas pelo SUS, entretanto, nem sempre foi assim.

Na década de 90, sob o comando dos Prefeitos Paulo Maluf (1993-1996) e Celso Pitta (1997-2001), houve a implantação do modelo denominado Plano de Atendimento à Saúde (PAS) onde, segundo Craveiro (1998, p. 16), ofertava-se os serviços de saúde por meio da autogestão dos próprios profissionais da saúde, ou seja, a partir da concessão de instalações e equipamentos pela Prefeitura os profissionais da saúde atendiam a população e em contrapartida recebiam o repasse de recursos a partir das cooperativas das quais faziam parte. O legado desta ação, segundo Pinheiro (1998, p. 168) foi uma dívida de cerca de R\$ 8 bilhões e dificuldades enormes no estabelecimento de uma rede assistencial dada a exacerbada difusão da oferta.

O governo de Marta Suplicy ao chegar ao poder tratou de realinhar o oferecimento de bens e serviços de saúde às diretrizes do SUS a partir da reestruturação interna da SMS, da distritalização da gestão, da modernização dos sistemas e da reabertura da porta de entrada do sistema de saúde, por meio do Programa Saúde da Família (2003. p. 212).

Em meados da gestão do governo seguinte, de José Serra e Gilberto Kassab (2005-2008) e Gilberto Kassab (2009-2012), as Organizações Sociais de Saúde passaram a ocupar parte especial da Gestão Pública na saúde, por meio do estabelecimento de Contratos Gestão com a SMS. Segundo Januário Montone (2009, p 02), Secretário da Saúde à época, a justificativa para utilização de tal instrumento legal seria a de

garantir a provisão de serviços de maior qualidade, com melhor aproveitamento dos recursos disponíveis, logrando intervenções mais

efetivas e equitativas neste nível dentro de um marco de financiamento sustentável.

E ao elencar as vantagens do modelo, Montone destacou a

modernização da gestão da saúde, aportando maior agilidade e a melhoria da prestação de serviços à população com maior controle dos custos e aplicação dos recursos. (2009, p 02)

No entanto, apesar da implantação de um sistema de prestação de contas (sistema WEBSAASS), não foi desenvolvido qualquer tipo de ferramenta gerencial capaz de mensurar a eficiência e eficácia da utilização dos recursos públicos.

Em 2013, com a gestão de Fernando Haddad na Prefeitura, iniciou-se a movimentação para criação de mecanismos para mensuração de custos, coordenado pela Secretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão.

Esse ferramental, como será melhor explicado a seguir, não tem como objetivo principal somente aferir valores aos serviços de saúde, mas sim, de pensar em custos para todo e qualquer serviço prestado diretamente ao cidadão paulistano, utilizando a SMS e os contratos de gestão como passo inicial, mas não se restringindo a eles.

4. O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DA CIDADE DE SÃO PAULO

A implementação do sistema de informação de custos para a cidade de São Paulo teve início em junho de 2013. A ideia principal era, a partir de um modelo aplicado às necessidades gerenciais da Prefeitura, mensurar valores unitários para os bens e serviços oferecidos aos cidadãos paulistanos.

Para tanto, e tendo em vista a latente necessidade de atribuição de valores aos serviços de saúde oferecidos por meio de OSS dado os altos valores de repasse, foi estabelecido pela SEMPLA que o projeto piloto deveria ser desenvolvido para a SMS.

Foi iniciada então a fase de conhecimento de sistemas de controle, levantamento de informações internas e reuniões com a equipe do Núcleo Técnico de Contratação de Serviços de Saúde (NTCSS), a área responsável pelos contratos de gestão da SMS.

Entre junho e agosto de 2013 foi desenvolvido o modelo matemático para aferição de valores. Neste momento, de acordo com entrevistas realizadas com a equipe da CDEC, toda e qualquer modificação na base de cálculo era discutida com

os profissionais da NTCSS, de modo que o sistema se adequasse realmente a gestão desses contratos pela SMS. O conceito adotado para cálculo foi o de custo direto⁷.

A terceira e quarta etapas do processo foram, respectivamente, o cálculo de custos para as unidades de Assistência Médica Ambulatorial (AMAs) e o estudo de campo em unidades geridas pelas OSS em todas as regiões da cidade, a fim de conhecer as especificidades locais, formas de administração de cada unidade, serviços oferecidos para então, justificar ou não as diferenças entre os números encontrados. Optou-se pelo cálculo inicial em AMAs dada a simplicidade do serviço oferecido (apenas atendimentos médicos⁸) e facilidade de aplicação do método.

Em dezembro de 2013 a fórmula de cálculo apresentou limitações para aferição de valores para serviços diferenciados, o que quer dizer que, naquele momento, não era possível determinar o custo de Unidades de Saúde Básica (UBS), por exemplo, pois, nestes equipamentos eram oferecidos tanto atendimento médico, quanto atendimento de enfermagem e visitas domiciliares. Desta maneira, não era possível simplesmente adotar o conceito de média simples para valor de atendimento, pois isso faria com que a Administração considerasse que todo tipo de atendimento fosse igual, desconsiderando, portanto, a complexidade de cada um, valores de folha de pagamento, suprimentos utilizados e produção por profissional.

Em janeiro de 2014 foi apresentada nova fórmula de cálculo e nos meses subsequentes a aplicação em unidades cujos serviços (entregas) fossem diferenciados entre si.

Atualmente a CDEC vem trabalhando na institucionalização do Sistema de Informação de Custos a partir do desenvolvimento tecnológico de uma base de dados que una todas as informações necessárias dos sistemas principais - Sistema Orçamentário Financeiro (SOF); Sistema Integrado de Gestão de Pessoas e Competências (SIGPEC) e Sistema Municipal de Suprimentos (SUPRI) - e dos sistemas periféricos utilizados pelas secretarias - como exemplos o SIGA-SMS, utilizado para distribuição de suprimentos médico-hospitalares, e o WEBSSAAS, utilizado para prestação de contas dos contratos de gestão. Como no projeto piloto a construção do sistema está faseada por Secretarias, e será iniciada pela SMS.

⁷ Segundo Peter custeio direto é o método que apropria aos bens e serviços públicos os “custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto” 2001 apud MACHADO, 2005, p. 124.

⁸ De acordo com os Contratos de Gestão

5. APLICAÇÃO DO MODELO DE CUSTOS

Tendo em vista o objeto principal do artigo, foram realizadas três reuniões com a equipe da CDEC-SEMPA no decorrer do mês de julho de 2014, intuindo conhecimento e reconhecimento do modelo matemático adotado, e discussão a respeito da viabilidade de implementação, limites e possibilidades, e expectativas da Secretaria.

De forma a reproduzir os cálculos efetuados pela CDEC, foram realizados, entre os dias 15/07/2014 e 10/08/2014 levantamentos de dados orçamentários e financeiros relacionados aos repasses efetuados pela SMS às OSS para o ano de 2013⁹, bem como, de informações relacionadas a execução dos serviços estabelecidos nos contratos de gestão^{10,11}, quantidades e valores da folha de pagamento dos servidores públicos municipais que estavam, naquele período, alocados nas unidades de saúde selecionadas. Assim como projeto-piloto da CDEC, optou-se por restringir o modelo às unidades de Assistência Médica Ambulatorial (AMAs), dada a complexidade dos cálculos para somente então iniciar algumas comparações entre os contratos e regiões.

Frisa-se que o modelo reproduzido neste artigo não cumpre todos os pré-requisitos estabelecidos pela CDEC – não foram adicionados os valores monetários dos suprimentos, dados não detalhados no portal institucional da Prefeitura -, porém, já demonstra avanço no cálculo de custo por atendimento no sentido de sugerir maior precisão no momento da elaboração do plano de trabalho e estabelecimento de metas.

6. RESULTADOS OBTIDOS

Como já exposto anteriormente, não foi possível calcular o custo com todas as variáveis propostas, devido ao fato da não disponibilidade dos dados.

⁹ Informações disponíveis em:

http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/saude/prestacao_de_contas/index.php?p=6163 – Acessadas em 01/08/2014

¹⁰ Contratos de Gestão disponíveis em:

<http://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/contas/Paginas/Contratos-v2.aspx> - Acessados em 03/08/2014

¹¹ Metas previstas e realizadas por cada unidade de saúde gerenciada por uma OSS, disponíveis em:

<http://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/administracao/Paginas/OrganizacoesSociaisdaSaude.aspx> - Acessadas em 01/08/2014

O primeiro passo realizado foi a classificação das despesas em custo direto, custo indireto e investimento. Considerando a metodologia defendida pela CDEC os valores de investimentos são retirados do cálculo final, respeitando o conceito de Custo Direto. Dito isso, a fórmula de cálculo aplicada foi a seguinte:

$$CT(Qt) = CD(Qt) + CI$$

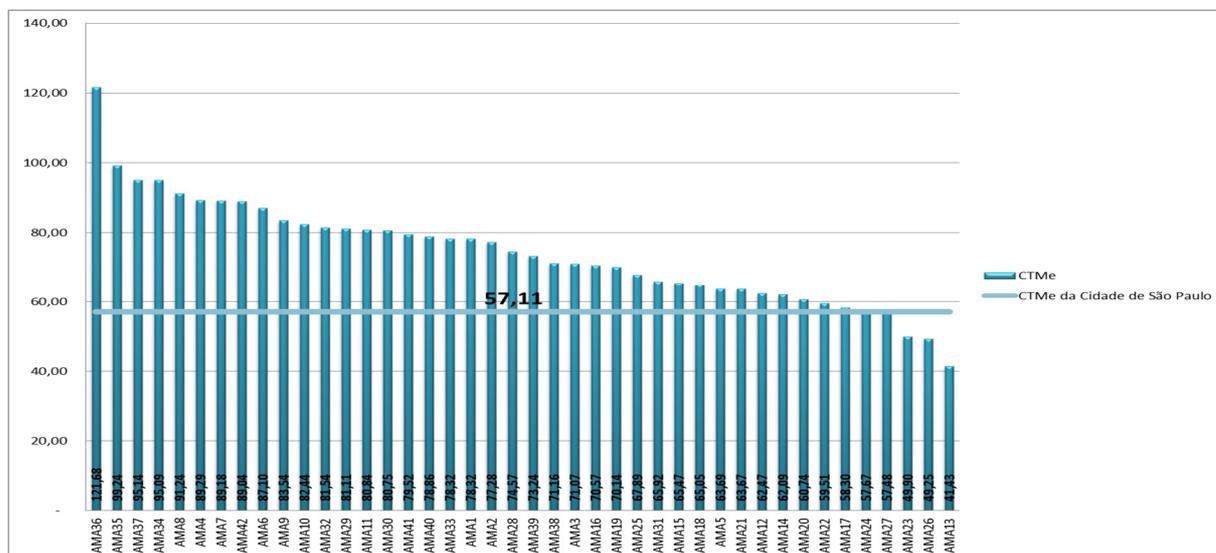
Onde: a) CT representa o custo total; b) CD corresponde ao custo direto, que é análogo ao custo variável; c) CI representa o custo indireto, que é análogo ao custo fixo. Tanto CT quanto CD estão em função da quantidade atendida (Qt) no período de janeiro a dezembro de 2013.

Para chegar ao custo por atendimento, ou seja, o custo total médio (CTMe), o CT foi dividido pelo número total de atendimento (Qt) do ano de 2013:

$$CTMe = CT(Qt)/Qt$$

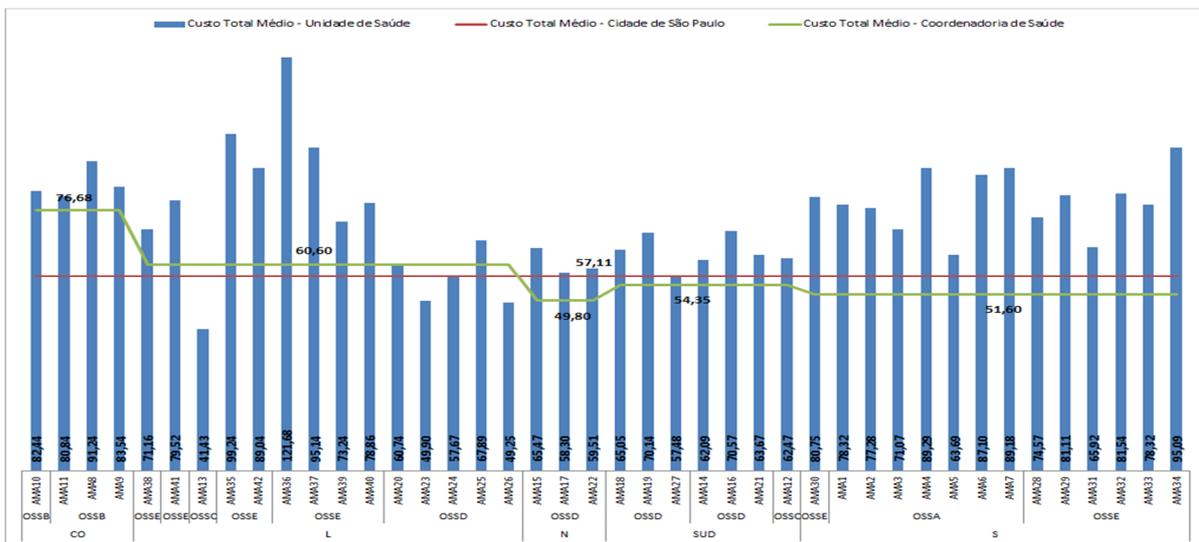
Com isso, foi mensurado o CTMe das 42 AMAs administradas por Contrato de Gestão, conjuntamente à média da cidade de São Paulo, indicando uma variação de R\$ 80,25 entre a AMA mais custosa e a menos custosa.

Gráfico 1 - Custo Total Médio das AMAs



O Gráfico 1, também mostra um cenário preocupante no qual apenas 04 AMAs estão localizadas abaixo da média da cidade, o que nos leva à próxima análise de custeio, às comparações de custeio nos níveis de Coordenação da Saúde e OSS contratada.

Gráfico 2 - Comparações dos níveis de agregação das AMAs



De forma a tornar a visualização dos números melhor, segue Tabela 1:

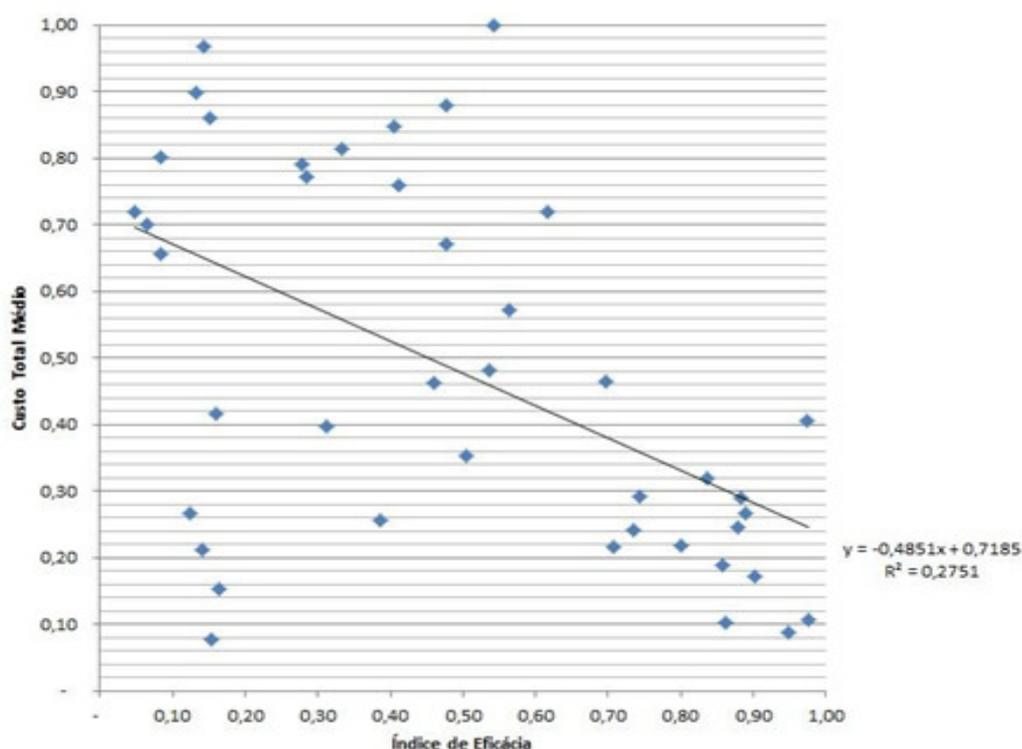
Tabela 1 – Quadro de níveis de agregação das AMAs

Coordenadoria Regional Saúde	Supervisão Técnica Saúde	OSS	Unidade de Saúde	CTMe Unidade de Saúde	CTMe Cidade de São Paulo	CTMe Coordenadoria de Saúde	CTMe Supervisão de Saúde		
Centro-Oeste (CO)	Lapa/Pinheiros (L/P)	OSSB	AMA10	82,44	57,11	76,68	75,86		
	Butantã (B)	OSSB	AMA11	80,84	57,11	76,68	76,96		
			AMA8	91,24	57,11	76,68	76,96		
			AMA9	83,54	57,11	76,68	76,96		
Leste (L)	Cidade Tiradentes (C.T.)	OSSE	AMA38	71,16	57,11	60,60	62,34		
		OSSE	AMA41	79,52	57,11	60,60	62,34		
	Ermelino Matarazzo (E.M.)	OSSC	AMA13	41,43	57,11	60,60	77,79		
	Guaianases (G)	OSSE	AMA35	99,24	57,11	60,60	84,39		
			AMA42	89,04	57,11	60,60	84,39		
	Itaim Paulista (I.P.)	OSSE	AMA36	121,68	57,11	60,60	64,12		
			AMA37	95,14	57,11	60,60	64,12		
			AMA39	73,24	57,11	60,60	64,12		
			AMA40	78,86	57,11	60,60	64,12		
	São Mateus (S.M.T.)	OSSD	AMA20	60,74	57,11	60,60	47,91		
			AMA23	49,90	57,11	60,60	47,91		
			AMA24	57,67	57,11	60,60	47,91		
			AMA25	67,89	57,11	60,60	47,91		
				AMA26	49,25	57,11	60,60	47,91	
Vila Maria/Vila Guilherme (V.M./V.G.)				OSSD	AMA15	65,47	57,11	49,80	49,80
					AMA17	58,30	57,11	49,80	49,80
	AMA22	59,51	57,11		49,80	49,80			
Sudeste (SUD)	Mooca/Aricanduva (M/A)	OSSD	AMA18	65,05	57,11	54,35	51,40		
			AMA19	70,14	57,11	54,35	51,40		
			AMA27	57,48	57,11	54,35	51,40		
	Vila Prudente/Sapopemba (V.P./S.)	OSSD	AMA14	62,09	57,11	54,35	57,23		
			AMA16	70,57	57,11	54,35	57,23		
			AMA21	63,67	57,11	54,35	57,23		
Penha (P)	OSSC	AMA12	62,47	57,11	54,35	54,72			
Sul (S)	Capela do Socorro (C.S.)	OSSE	AMA30	80,75	57,11	51,60	72,11		
	M Boi Mirim (M.b)	OSSA	AMA1	78,32	57,11	51,60	59,76		
			AMA2	77,28	57,11	51,60	59,76		
			AMA3	71,07	57,11	51,60	59,76		
			AMA4	89,29	57,11	51,60	59,76		
			AMA5	63,69	57,11	51,60	59,76		
			AMA6	87,10	57,11	51,60	59,76		
			AMA7	89,18	57,11	51,60	59,76		
	Santo Amaro/Cidade Tiradentes (S.A./C.A.)	OSSE	AMA28	74,57	57,11	51,60	38,73		
			AMA29	81,11	57,11	51,60	38,73		
			AMA31	65,92	57,11	51,60	38,73		
			AMA32	81,54	57,11	51,60	38,73		
			AMA33	78,32	57,11	51,60	38,73		
			AMA34	95,09	57,11	51,60	38,73		

Conforme o Gráfico 2 as AMAs com custo abaixo da média da cidade estão sob responsabilidade da Coordenadoria Regional da Saúde Leste, assim como a duas

mais custosas. Isso nos leva a questionar a qualidade do custo, analisando a correlação entre CTMe e o índice de eficácia¹², também idealizado pela CDEC. Este índice tem como função, a partir de uma distribuição normal de uma regressão linear simples, demonstrar a relação funcional entre uma variável dependente (Eficácia) com uma ou mais variáveis independentes (CTMe) (PETERNELLI, 2005, p. 03), ou seja, ver se existe relação causal entre o valor de custeio e a execução dos serviços (meta realizada por meta prevista).

Gráfico 3 – Qualidade do Custo



Observa-se claramente que existem dois grandes grupos - alto custo e baixa eficácia e baixo custo e eficácia esperada - e um terceiro grupo - baixo custo e baixo índice de eficácia - desviando a linha de tendência para baixo. Porém, o **coeficiente de determinação (R²)**¹³ é 0,2751, isto significa que 27,51% da correlação consegue ser explicada, ou seja, há uma incerteza quanto o planejamento das metas dado,

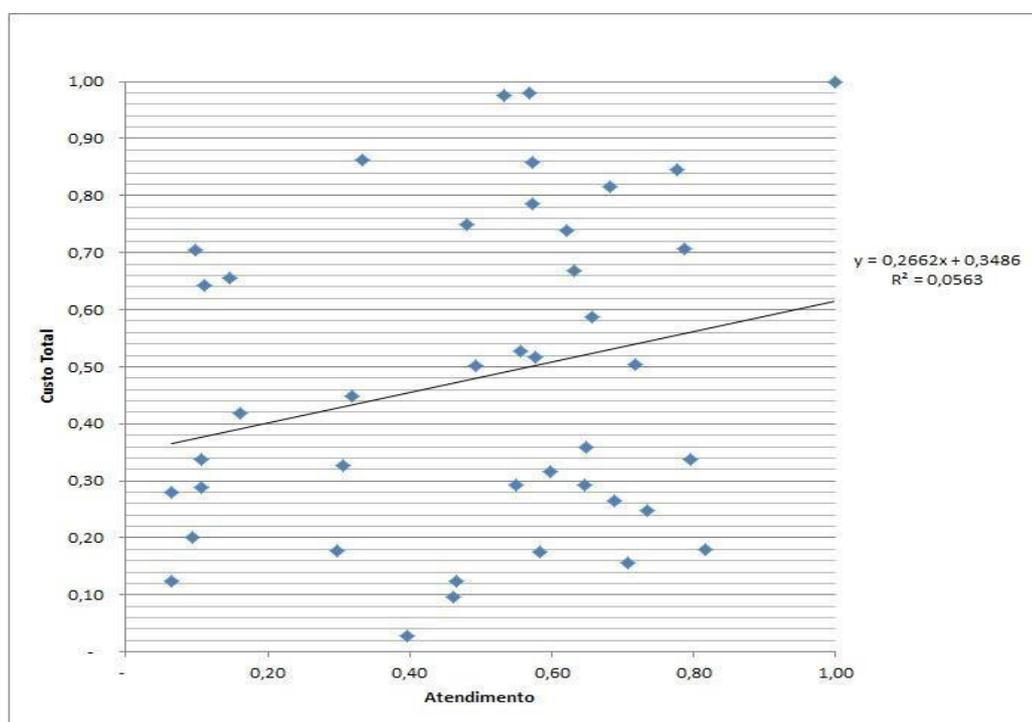
¹² O índice de eficácia é a relação entre o atendimento realizado com o atendimento previsto no contrato.

¹³ Segundo Peterneili (2005, p. 06) o Coeficiente de determinação (R²) é uma medida de ajustamento de um modelo estatístico linear generalizado, como a Regressão linear, em relação aos valores observados. O R² varia entre 0 e 1, indicando, em porcentagem, o quanto o modelo consegue explicar os valores observados. Quanto maior o R², mais explicativo é modelo, melhor ele se ajusta à amostra

principalmente, a justificativa para adoção de contratos de gestão: a gestão por resultados.

Indo além dos estudos da CDEC, foi realizada uma segunda tentativa de correlação intuindo verificar a correção entre o CT e o atendimento realizado, a fim de analisar se, de fato, a meta realizada tem relação ao custo repassado a OSS, como demonstrado no Gráfico 4.

Gráfico 4 - Regressão linear simples entre custo total e atendimento realizado pela unidade



A regressão mostra a baixa correlação entre o custo total e o atendimento realizado, com R^2 de 0,0563, isto significa que apenas 5,63% da correlação consegue ser explicada, ou seja, o repasse realizado é feito com base no contrato e não na produção realizada e as metas previstas no contrato com base na oferta e não na demanda. Isso quer dizer que, independente da prestação de serviço pela OSS há o repasse de recursos em sua integralidade, comprovando mais uma vez o desvio ao conceito inicial de gestão por resultados.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das análises realizadas foi possível observar que as beneficiárias da adoção de Contratos de Gestão para a oferta de serviços públicos de saúde ainda é discutível, dada o descumprimento do requisito mais importante desta ferramenta

legal: o compromisso com a gestão por resultados.

Lembrando, é claro, que a função deste trabalho não é defender conceitos como “quanto menor o custeio e maior o índice de eficácia melhor” ou “quanto maior o custeio e maior o índice de eficácia melhor”, afinal, não seria possível a partir apenas destes gráficos, mas fatalmente, a obtenção de argumentos para reavaliação do que existe hoje como forma de oferta de serviços públicos de saúde é de grande valia.

Dito isso e tendo em vista as informações obtidas por meio das entrevistas com a equipe da CDEC, notou-se os intensos esforços para readequação de tal realidade por meio da implantação dos Sistemas de Informações de Custos para a Prefeitura de São Paulo, com especial atenção aos resultados positivos já gerados pelos primeiros estudos apresentados à SMS, a partir da aplicação do modelo matemático para o cálculo de valores dos chamamentos públicos para contratação de OSS que vem sendo publicados desde o início do ano de 2014.

Os ganhos com tal inovação no planejamento são incalculáveis e incluem a atribuição de metas mais condizentes com a realidade de cada Coordenação de Saúde, com isso, a melhor gestão dos contratos e conseqüentemente, maior clareza para os planejamentos a curto, médio e longo prazos a partir de dados mais confiáveis para desenho da LOA, LDO e PPA, respectivamente.

BIBLIOGRAFIA

ALVES SOBRINHO, Eduardo Jorge Martins; CAPUCCI, Paulo Fernando. **Saúde em São Paulo**: aspectos da implantação do SUS no período de 2001-2002. Estud. av., São Paulo, v. 17, n. 48, 2003.

BARATA, Luiz Roberto Barradas; MENDES, José Dínio Vaz. **As Organizações Sociais de Saúde**: a Experiência de Parceria Pública/Privada do Estado de São Paulo. Para entender a saúde no Brasil. Maria Cristina Sanches Amorim. Eduardo Bueno da Fonseca Perillo. – organizadores. LCTE, 2006.

BRUNET, Júlio F. Gregory; BERTÉ, Ana Maria de Aveline; BORGES, Clayton Brito. **O Gasto Público no Brasil**. Entenda a qualidade do gasto público nos estados brasileiros. Rio de Janeiro, 2012.

COHEN, E.; FRANCO, R. **Avaliação de projetos sociais**. Petrópolis: Vozes, 2008.

CRAVEIRO, Sílvia da Silva. **Análise do PAS (plano de Assistência à saúde da Prefeitura do Município de São Paulo)**: Novas Maneiras de gestão da Saúde Pública. São Paulo, 1998.

FALCONI, V. **TQC**: Controle da Qualidade Total (no estilo japonês). 2ª ed. Rio de Janeiro: Bloch. 1992. 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005.

PETERNELLI, Luiz Alexandre. **INF 162 - Estatística I**, Capítulo 9. 2005. (Desenvolvimento de material didático ou instrucional - Apostila).

PINHEIRO, Jair. **Controvérsias sobre o PAS**. Lutas Sociais (PUCSP), São Paulo, v. 4, p. 165-169, 1998.

SANTOS, Wellington Vitor. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal**: Modelo Conceitual, Solução Tecnológica e Gestão do Sistema. IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília, 2011.

Portais visitados:

<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/saude/prestacao_de_contas/index.php?p=6163>

<<http://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/administracao/Paginas/OrganizacoesSociaisdaSaude.aspx>>

<<http://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/contas/Paginas/Contratos-v2.aspx>>

Legislação:

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, nº 191-A, de 05 de outubro de 1988.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000

_____. **Lei 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, Estados, Municípios e do Distrito Federal**. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. **Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 – Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 25 de fevereiro de 1967.

PARTE 2 | **Categoria Profissionais**

A influência do custo direto e do nível socioeconômico no desempenho das escolas municipais da região metropolitana de Londrina/PR

Letícia Fernandes de Negreiros
Saulo Fabiano Amâncio Vieira
Benilson Borinelli
Vera Lucia Tieko Suguihiro

A busca por um ensino fundamental público de qualidade é uma preocupação social constante. Uma gestão e uma distribuição adequada dos recursos educacionais podem auxiliar na conquista de um melhor desempenho dos alunos. Nesse contexto, este trabalho busca analisar em que medida o custo direto e o nível socioeconômico interferem no desempenho das escolas de ensino fundamental (anos iniciais) da Região Metropolitana de Londrina (RML). O referencial teórico discute a adoção da contabilidade de custos no setor e a utilização de indicadores educacionais. Em relação aos procedimentos metodológicos, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa e descritiva, realizando um censo nas 120 escolas municipais da RML. Como resultado, tem-se que o alto coeficiente de variação desqualifica considerar a média para as variáveis estudadas. Deste modo, ressalta-se ainda mais o uso do custo direto ao invés do custo médio por aluno. A fim de ilustração dessa discrepância, tem-se o custo direto total mensal por aluno que varia de R\$175,57 a R\$806,49. Ao analisar a correlação percebe-se que o IDEB é influenciado, de modo mais intenso, pelo Nível Socioeconômico dos alunos ($r=0,687$) e pelo custo pedagógico ($r=0,215$). Deste modo, este trabalho contribui teoricamente por se diferenciar da maioria dos trabalhos que consideram o custo médio (AMÂNCIO-VIEIRA et al. 2013) e por ser inédito a análise conjunta do nível socioeconômico das escolas e de seus custos diretos. Como contribuição prática, espera-se fomentar o uso da contabilidade como instrumento gerencial e a participação social nas políticas educacionais.

Palavras-chaves: Gestão pública; Custo; Desempenho.

1. INTRODUÇÃO

A educação é uma preocupação social constante, o que acaba por refletir na importância dada a essa área nas políticas públicas. No caso do Brasil, como uma ilustração da relevância dada ao tema, após um período marcante de pressões sociais, a presidente, como forma de amenizar e responder às reivindicações, no final de 2013 sancionou a Lei nº 12.858 que acaba por destinar mais recursos à educação ao destinar 75% dos royalties do petróleo e 50% do Fundo Social do Pré-Sal a este serviço público (MEC, 2013).

Ainda sobre o Brasil, a oferta de educação encontra-se dividida em dois eixos centrais, a Educação Básica e a Educação Superior (LDB, 2011). A educação básica,

em particular, ramifica-se em três principais etapas: educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, e em modalidades de ensino, como a educação no campo, a destinada a jovens e adultos, entre outras. Entre essas etapas, a maior responsabilidade dos municípios brasileiros recai sobre o ensino infantil e o fundamental, de forma mais enfática, sobre o ensino fundamental (anos iniciais).

Para tanto, os municípios devem destinar no mínimo 25% de suas receitas próprias à área, sendo que, parcela significativa é alocado ao ensino fundamental. Complementarmente tem-se que essa é uma das etapas que mais merece destaque, por ser o início do desenvolvimento educacional dos alunos, que constituirá a base para aprendizagem futura dos mesmos.

Por ter conhecimento da importância do ensino fundamental bem como saber que os recursos disponíveis para tal fim são limitados, preconiza-se que uma gestão adequada destes recursos pode contribuir de forma positiva para a melhoria das condições adequadas de ensino e, por conseguinte, para o desempenho e aproveitamento dos alunos.

Quanto à gestão dos recursos do ensino fundamental, um instrumento que pode auxiliar e que pode servir de subsídios para a tomada de decisão com foco no melhor aproveitamento dos recursos disponíveis é o custo direto. Todavia, sabe-se pela complexidade que envolve a aprendizagem, que além da gestão dos recursos, outras variáveis de nível contextual, individual e familiar também interferem no desenvolvimento escolar dos alunos, conforme apontado nos estudos de Veiga et al. (2005), de Passador et al. (2012) e de Alves e Soares (2012).

Nesse sentido, este trabalho busca analisar em que medida o custo direto e o nível socioeconômico interferem no desempenho das escolas de ensino fundamental (anos iniciais) da Região Metropolitana de Londrina/PR.

Justifica-se o uso do custo direto, pois este permite transparecer detalhes gerenciais que o custo médio, o mais utilizado nos estudos acadêmicos (AMÂNCIO-VIEIRA et al. 2013), acaba por ocultar. E ao agregar o nível socioeconômico na análise espera-se ter um entendimento mais abrangente das questões que acompanham os alunos à sala de aula, especialmente na influência que essas condições podem causar no desempenho dessas crianças. Assim, espera-se que esse trabalho ao agregar essas novas variáveis possa trazer contribuições ao debate sobre qualidade educacional.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O referencial teórico deste trabalho discorre sobre a contabilidade pública, especialmente sobre a adoção da contabilidade de custos, bem como a utilização de outros indicadores na avaliação das escolas municipais de ensino fundamental (anos iniciais).

2.1. CONTABILIDADE PÚBLICA

A administração pública vive um momento em que a cobrança de transparência nas ações dos governos nunca foi tão requerida. Todavia, apesar da discussão em torno de conceitos como transparência, participação social, avaliação de desempenho, percebe-se que há muito o que se avançar nesses quesitos.

Nesse cenário a contabilidade pode e deve ganhar visibilidade, pois quando se fala em transparência um dos fatores que mais se almeja é o rastreamento do dinheiro público desde sua arrecadação até sua aplicabilidade.

Atualmente o que se vê é um volume grande de dados e de demonstrativos contábeis que visa cumprir muito mais um rito formal de prestar contas do que fornecer informações que possibilitem o controle social ou até mesmo o embasamento administrativo para o gestor público. Por isso, para dar conta de responder às novas exigências sociais a contabilidade pública precisa se modernizar.

Não se pode mais depender de controles estritamente orçamentários, que não captam o grau de eficiência dos serviços públicos (SLOMSKI et al., 2010) e que não oferecem meios para aferir o resultado que se entrega à população. Para tanto, defende-se a adoção da contabilidade de custos, sem que haja o anseio de substituir a orçamentária, mas que possa complementá-la no sentido de criar informações gerenciais, tendo como núcleo de análise as unidades de serviço (MARTINS, 2008).

Ademais, com essa adoção torna-se possível entregar à população informações claras, objetivas e de fácil interpretação, ultrapassando a barreira que a linguagem técnica-contábil impõe.

O Brasil já se conscientizou sobre a relevância de adotar a contabilidade de custos, tanto que desde 1964 a Lei nº 4.320 já previa a inserção da disciplina de custo na contabilidade pública (MONTEIRO; PEREIRA; SANTOS; HOLANDA, 2010; CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011). E a necessidade dessa inserção também é

reforçada em 2000 pela Lei Complementar nº 101, a qual em seu Art. 50 afirma que a “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Contudo, apesar da homologação do Sistema de Informação Custos (SIC) do governo federal em 2010, a inserção da contabilidade de custos ainda está distante de sua potencialidade, ainda mais se for pensar em âmbito municipal.

Além da falta de uma cultura de aferição de resultados, outra dificuldade do setor público na adoção da contabilidade de custos está no fato do país ter a organização das despesas em nível agregado (SILVA, 2004). No caso da educação municipal, por exemplo, o cidadão pode tomar conhecimento do montante destinado ao ensino fundamental, mas, pela forma de exigência na prestação das contas, torna-se impossível saber quanto custa determinada escola.

Nesse sentido, este trabalho se propõe a entender a escola como a unidade de gestão, sendo nela que de fato ocorre a aplicação da maioria dos recursos educacionais e, portanto, é pelo desempenho da escola que se pode analisar os resultados do serviço prestado.

Desse modo, adota-se aqui a análise de custos para fins gerenciais, tendo como base o custo direto na escola. Pela primazia ser a apropriação dos custos que são utilizados diretamente no processo educacional e que são aplicados nas unidades escolares não foi necessário nesse momento adotar outros métodos para tratar dos custos indiretos.

Complementarmente aos custos diretos outros indicadores que podem ser relevantes na tentativa de compreender o desempenho dos alunos são discutidos a seguir.

2.2. AVALIAÇÃO DAS ESCOLAS MUNICIPAIS

A educação é direito de todos, esse fato que foi consolidado na Constituição de 1934 (PASSADOR *et al.*, 2012), é preocupação constante por parte dos governos e da população.

Entre os níveis educacionais, pode-se considerar o Ensino Fundamental como base a educação da educação brasileira. De acordo com o Portal Brasil (2013, p.-) esse nível de ensino é o grande responsável por “desenvolver a capacidade de compreender o ambiente natural e social, o sistema político, a tecnologia, as artes e os valores básicos da sociedade e da família”.

Dessa forma, percebe-se o papel que a escola repercute atualmente. A escola pode ser considerada muito mais que um espaço para capacitação dos indivíduos, ela passa a ser a esperança para a solução de problemas sociais complexos, como a aspiração à ascensão social para muitos desfavorecidos. Por isso, muitas escolas não conseguem ter como principal serviço a aprendizagem, para muitas o interesse e a frequência do aluno passa primeiro pela oferta de merenda, por exemplo.

Nesse sentido, Veiga et al. (2005, p.147) alegam que "quanto mais heterogêneo for o corpo discente, ou quanto maior for o número de crianças oriundas de famílias socialmente marginalizadas, maior será a competência exigida da escola para fornecer a atenção demandada para cada grupo de alunos".

Em concordância a esses aspectos e preocupados em mensurar o nível socioeconômico dos alunos, Alves e Soares (2012) desenvolveram um indicador que leva em conta as características contextuais do entorno escolar, o Nível Socioeconômico (NSE). Este "sintetiza as características dos indivíduos em relação à sua renda, ocupação e escolaridade" (ALVES; SOARES, 2012, p.5) e é mensurado por uma escala de 0 até 10 pontos, sendo que quanto maior melhor a condição do alunado que frequenta aquela unidade escolar (PORTAL Qedu, 200?).

Os dados são provenientes dos questionários contextuais aplicados juntamente com as avaliações educacionais do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) aos alunos. As questões deste questionário permitem verificar o nível educacional dos pais, o nível de rendimento da família e a ocupação dos pais. São consideradas as escolas que possuem pelo menos respostas válidas de 15 alunos e, desta forma, é calculado o NSE médio de cada unidade (ALVES; SOARES, 2012).

Como limitação para o uso do NSE tem-se que o ano mais recente considerado no seu cálculo é 2009 e que, como afirmado por Alves e Soares (2012), é comum que muitos alunos deixem o questionário contextual em branco ou respondido parcialmente, o que de certo modo reduz a exatidão do índice.

Além da preocupação com as condições contextuais, é essencial ter um indicador para monitorar e estabelecer metas nacionais para o avanço da educação. Nesse sentido, em 2007 surge o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) criado pelo (INEP) com o intuito de "reunir num só indicador dois conceitos igualmente importantes para a qualidade da educação: fluxo escolar e médias de desempenho nas avaliações" (INEP, 2013).

Conforme o INEP (2013), para cálculo do indicador considera-se a taxa de rendimento escolar (aprovação) obtida pelo Censo Escolar e para mensurar a média da proficiência em Língua Portuguesa e Matemática obtidas pela aplicação da Prova Brasil (escolas municipais). Sua escala de mensuração vai de 0 a 10, sendo que quanto maior, melhor o desempenho da unidade avaliada.

Apesar das contribuições dos indicadores para o acompanhamento e formulação das políticas públicas, sabe-se que qualquer tentativa de explicar a realidade acaba por discriminar fatores que ficam externos àqueles abordados pelos índices. Há, ainda, na própria quantificação dos resultados a negação de outras características subjetivas que também fazem parte da realidade. Todavia, não se pode negar seus apontamentos permitem direcionar ações e prioridades de gestão.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente caracteriza-se como quantitativo e descritivo, realizando um censo com as escolas municipais de ensino fundamental (anos iniciais) da Região Metropolitana de Londrina (RML) que continham o NSE e o IDEB calculados.

No início foram coletados dados de 123 escolas, contudo 3 escolas não apresentaram normalidade nos dados e, portanto, não foram consideradas da pesquisa. Desta forma, foram analisadas 120 escolas, dos 11 municípios que em 2011 faziam parte da RML, a saber: Alvorada do Sul, Assaí, Bela Vista do Paraíso, Cambé, Ibiporã, Jataizinho, Londrina, Primeiro de Maio, Rolândia, Sertanópolis e Tamarana. Destaca-se que se somada a população da RML ultrapassa 800.000 mil habitantes.

No que tange à quantidade de escola por município ficou assim distribuída:

Quadro 1: Número de escolas da Região Metropolitana de Londrina por município em 2011

Cidade	Número de escolas	Representatividade
Alvorada do Sul	1	0,83%
Assaí	3	2,50%
Bela Vista do Paraíso	5	4,17%
Cambé	12	10,00%
Ibiporã	10	8,33%
Jataizinho	4	3,33%
Londrina	69	57,50%
Primeiro de Maio	2	1,67%
Rolândia	10	8,33%
Sertanópolis	2	1,67%
Tamarana	2	1,67%
Total RML	120	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores

Para coletar os dados primeiro foi preciso levantar e calcular os custos diretos das escolas. Para tanto, foi estabelecido contato com o controlador de cada município. Este ficou responsável por preencher uma planilha estruturada que foi enviada por email. Esta planilha relacionava as contas mais expressivas do orçamento da educação (pessoal - professores e outros funcionários - e merenda) e vinculava esses custos diretamente por escola.

Como complemento dos custos foram utilizados os valores liquidados dos orçamentos municipais disponibilizados na base de dados do TCE/PR que correspondiam à manutenção e material de consumo. Esses custos foram rateados tomando como critério o número de alunos de cada unidade. Ressalta-se que o valor de transporte não foi incluído, visto que foi entendido como um custo indireto, pertencente à Secretaria de Educação e não à escola. Secundariamente, também foram levantados os dados referentes ao IDEB, coletados no site do INEP, e ao NSE, coletados no Portal Qedu.

Para a análise dos dados foi realizado o cálculo do custo direto no *excel* e posteriormente foi feito uso do *software* IBM SPSS Statistics V20 para a estatística descritiva e para a análise de correlação.

Ainda para a análise de dados, após apurados os custos estes foram classificados de acordo com a sua finalidade, sendo classificados em: custo pedagógico, social, administrativo e o custo total. Por custo pedagógico entende-se a soma de remuneração de professores e de custo com material de consumo. O custo social abrange a merenda (remuneração do pessoal da cozinha e os gêneros alimentícios). O custo administrativo são os custos com a remuneração dos outros funcionários das escolas e o custo de manutenção da mesma. Por fim, o custo total refere-se a somatória de todos esses custos referidos.

Vale destacar que todos os custos mencionados neste trabalho são custos diretos mensais por aluno e por escola; e que todos os dados, com exceção do NSE, referem-se a 2011, por ser este o ano do último IDEB divulgado.

4. RESULTADOS

Primeiramente são descritos os custos diretos, o desempenho e o nível socioeconômico das unidades escolares. Em seguida, realiza-se a análise de

correlação para analisar a influência das variáveis de custo direto e de nível socioeconômico no desempenho dos alunos.

4.1. ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

A seguir, tem-se a mediana, os valores médios, a mediana, coeficiente de variação, valores mínimo e máximo e os percentis.

Tabela 1: Estatística descritiva da Região Metropolitana de Londrina em 2011

Variáveis	N	Média	Mediana	Coeficiente de Variação	Mínimo	Máximo	Percentis		
							25	50	75
NSE	120	5,37	5,40	0,09	4,10	6,70	5,00	5,40	5,70
IDEB	120	5,31	5,40	0,16	3,20	7,50	4,70	5,40	5,88
Custo Pedagógico	120	R\$ 311,80	R\$ 303,55	0,39	R\$ 118,95	R\$ 683,80	R\$ 215,91	R\$ 303,55	R\$ 385,19
Custo Social	120	R\$ 30,25	R\$ 28,31	0,48	R\$ 7,30	R\$ 70,81	R\$ 17,37	R\$ 28,31	R\$ 39,99
Custo Administrativo	120	R\$ 62,61	R\$ 63,37	0,27	R\$ 15,58	R\$ 115,91	R\$ 50,75	R\$ 63,37	R\$ 73,60
Custo Total	120	R\$ 404,66	R\$ 401,04	0,36	R\$ 175,57	R\$ 806,49	R\$ 288,40	R\$ 401,04	R\$ 502,56

Fonte: Elaborado pelos autores

O valor de “n” igual a 120 refere-se às 120 escolas analisadas. O alto coeficiente de variação (CV) desqualifica considerar a média para variáveis. Deste modo, ressalta-se ainda mais o uso do custo direto em contrapartida ao uso do custo médio por aluno.

No que tange ao NSE, este varia de 4,1 a 6,7. Pelos percentis é possível observar, ainda, que 50% das escolas da RML possui IDEB igual a 5,4. Sendo a nota mais alta da Região a nota 7,5.

Quanto às variáveis de custo, o custo pedagógico apresenta mediana de R\$303,55 mensais por aluno, enquanto o social apresenta custo de R\$28,31 e o administrativo R\$63,37.

O custo total varia de R\$ 175,57 a R\$ 806,49 mensais por aluno. Fato este que demonstra a desigualdade entre a distribuição dos recursos educacionais. Quando se trabalha com o custo médio por aluno, fato este que ocorre na maioria dos estudos acadêmicos, essa discrepância acaba mascarada, o que não possibilita ação pelo gestor público tampouco pressão por parte da sociedade.

Na sequência, os Quadro 3 e 4 trazem a classificação das escolas pelo IDEB e a comparação desse fator com as demais variáveis. Todas as classificações foram feitas considerando a primeira posição para os maiores valores. Ressalta-se que não houve a pretensão de realizar um *ranking* entre as escolas da RML. Isto por que há o entendimento que as escolas possuem funções distintas, de acordo com o contexto

em que estão inseridas. Por isso, seria imprudente e pouco produtivo esse ranqueamento. O objetivo dessa classificação foi destacar pontos em comum que as escolas com as maiores e com as menores pontuações no IDEB apresentam.

Para tanto, abaixo apresenta-se a legenda que permite a compreensão da distribuição das escolas por município.

Quadro 2: Legenda para vinculação das escolas aos municípios da Região Metropolitana de Londrina

Escolas (faixa)	Cidade
93	Alvorada do Sul
94 - 96	Assaí
80 - 84	Bela Vista do Paraíso
97 - 108	Cambé
1 - 10	Ibiporã
85 - 88	Jataizinho
11 - 79	Londrina
109 - 110	Primeiro de Maio
111 - 120	Rolândia
89 - 90	Sertanópolis
91 - 92	Tamarana

Fonte: Elaborado pelos autores

Essa legenda foi utilizada para nomear as unidades escolares tanto nos Quadros 3 e 4 quanto no Gráfico 1.

A seguir, o Quadro 3 expõe as escolas com as maiores pontuações no IDEB e suas variáveis de custos e de nível socioeconômico (NSE).

Quadro 3: Comparativo entre o desempenho das melhores escolas e as variáveis de custos e a de nível socioeconômico

Escolas	IDEB	Classificação (IDEB)	NSE	Classificação (NSE)	Custo Pedagógico (CP)	Classificação (CP)	Custo Social (CS)	Classificação (CS)	Custo Administrativo (CA)	Classificação (CA)	Custo Total (CT)	Classificação (CT)
58	7,5	1º	5,6	34º	R\$ 375,42	37º	R\$ 40,17	29º	R\$ 70,30	40º	R\$ 485,89	36º
54	7,3	2º	5,9	16º	R\$ 319,65	54º	R\$ 34,08	45º	R\$ 62,79	65º	R\$ 416,52	55º
12	7,1	3º	6,7	1º	R\$ 506,26	10º	R\$ 37,34	36º	R\$ 75,34	26º	R\$ 618,94	9º
27	6,9	4º	5,6	34º	R\$ 276,36	68º	R\$ 27,35	68º	R\$ 62,50	68º	R\$ 366,21	67º
15	6,8	5º	6,5	4º	R\$ 407,02	25º	R\$ 28,20	62º	R\$ 67,77	46º	R\$ 502,98	30º
22	6,8	5º	6,1	10º	R\$ 349,49	42º	R\$ 32,96	49º	R\$ 63,30	62º	R\$ 445,76	44º
120	6,8	5º	6,1	10º	R\$ 352,21	41º	R\$ 14,50	100º	R\$ 34,21	116º	R\$ 400,92	61º
52	6,7	8º	5,9	16º	R\$ 481,67	12º	R\$ 26,42	72º	R\$ 87,61	9º	R\$ 595,71	13º
18	6,6	9º	6,3	7º	R\$ 415,61	22º	R\$ 32,13	50º	R\$ 75,50	24º	R\$ 523,24	23º
53	6,6	9º	6,4	6º	R\$ 398,90	28º	R\$ 26,77	71º	R\$ 63,40	59º	R\$ 489,07	34º
26	6,5	11º	6,2	9º	R\$ 509,41	9º	R\$ 32,01	51º	R\$ 69,61	42º	R\$ 611,03	11º
61	6,4	12º	6,6	2º	R\$ 492,33	11º	R\$ 25,93	74º	R\$ 63,63	58º	R\$ 581,89	15º
25	6,3	13º	6,5	4º	R\$ 589,94	4º	R\$ 44,76	21º	R\$ 80,42	15º	R\$ 715,12	5º
116	6,3	13º	5,6	34º	R\$ 328,74	48º	R\$ 20,19	83º	R\$ 48,54	94º	R\$ 397,47	62º
47	6,2	15º	6,6	2º	R\$ 452,59	17º	R\$ 31,52	52º	R\$ 72,51	35º	R\$ 556,62	18º
51	6,2	15º	6,3	7º	R\$ 567,41	5º	R\$ 52,07	10º	R\$ 88,33	8º	R\$ 707,81	6º
11	6,1	17º	5,2	70º	R\$ 399,98	27º	R\$ 27,81	64º	R\$ 77,26	21º	R\$ 505,05	27º
75	6,1	17º	4,6	113º	R\$ 555,09	6º	R\$ 70,22	2º	R\$ 91,00	5º	R\$ 716,32	4º

Fonte: Elaborado pelos autores

Para não ocorrer em injustiças nas classificações, aquelas escolas que ficaram empatadas em um quesito permaneceram com o escore da melhor classificada. No entanto, para haver as 120 posições, a escola que vem logo após uma série de escolas empatadas segue a ordem pela quantidade de escolas e não pela sequência numérica. A fim de ilustrar tal explicação tem-se, por exemplo, três escolas empatadas na 5ª posição do IDEB com nota igual a 6,8, todas se mantêm como 5ª colocada. Todavia, abaixo dessas a escola com o IDEB de 6,7 não vem classificada como 6º, mas como 8º colocado.

Nota-se que até a 17ª posição as escolas em que os alunos tiveram melhor desempenho (IDEB) mantêm um nível socioeconômico (NSE) relativamente alto e normalmente um custo total por aluno acima da mediana das escolas da RML. Dessas escolas, destaca-se ainda a 'Escola 75', que apesar de possuir um baixo NSE (113ª colocada) consegue uma boa posição no IDEB (17ª colocada no IDEB), talvez por manter um nível de custo adequado, se mantendo na 6º, 2º, 5º e 4º posição nos custos pedagógico, social, administrativo e total, respectivamente.

O Quadro 4, por sua vez, detalha as escolas com as menores pontuações no IDEB e suas variáveis de custos e de nível socioeconômico (NSE).

Quadro 4: Comparativo entre os desempenhos mais baixos das escolas e as variáveis de custos e a de nível socioeconômico

Escolas	IDEB	Classificação (IDEB)	NSE	Classificação (NSE)	Custo Pedagógico (CP)	Classificação (CP)	Custo Social (CS)	Classificação (CS)	Custo Administrativo (CA)	Classificação (CA)	Custo Total (CT)	Classificação (CT)
85	4,2	106º	5,0	90º	R\$ 155,43	111º	R\$ 18,89	87º	R\$ 51,17	88º	R\$ 225,49	108º
1	4,0	107º	5,2	70º	R\$ 158,61	108º	R\$ 27,25	69º	R\$ 44,32	100º	R\$ 230,19	107º
2	4,0	107º	5,0	90º	R\$ 240,81	83º	R\$ 21,31	79º	R\$ 36,14	113º	R\$ 298,26	88º
9	4,0	107º	5,3	62º	R\$ 404,42	26º	R\$ 40,14	30º	R\$ 43,61	101º	R\$ 488,17	35º
13	4,0	107º	5,2	70º	R\$ 453,40	16º	R\$ 49,65	15º	R\$ 68,23	44º	R\$ 571,28	17º
23	4,0	107º	5,5	45º	R\$ 284,78	65º	R\$ 33,56	46º	R\$ 58,45	81º	R\$ 376,79	65º
46	4,0	107º	4,8	104º	R\$ 303,26	61º	R\$ 45,56	19º	R\$ 73,51	33º	R\$ 422,33	53º
48	4,0	107º	5,2	70º	R\$ 546,71	7º	R\$ 51,89	12º	R\$ 84,34	11º	R\$ 682,95	7º
62	4,0	107º	5,6	34º	R\$ 478,67	13º	R\$ 53,58	7º	R\$ 78,83	18º	R\$ 611,08	10º
71	4,0	107º	5,7	21º	R\$ 437,07	19º	R\$ 33,28	48º	R\$ 78,81	19º	R\$ 549,16	19º
72	4,0	107º	4,5	118º	R\$ 249,05	78º	R\$ 39,52	31º	R\$ 68,21	45º	R\$ 356,77	72º
60	3,9	117º	4,7	106º	R\$ 310,73	59º	R\$ 51,89	11º	R\$ 65,31	53º	R\$ 427,93	49º
28	3,8	118º	4,7	106º	R\$ 259,21	74º	R\$ 70,81	1º	R\$ 96,80	2º	R\$ 426,82	50º
91	3,4	119º	4,1	120º	R\$ 201,39	95º	R\$ 18,26	88º	R\$ 15,58	120º	R\$ 235,23	104º
21	3,2	120º	4,8	104º	R\$ 219,04	90º	R\$ 44,69	22º	R\$ 78,30	20º	R\$ 342,03	78º

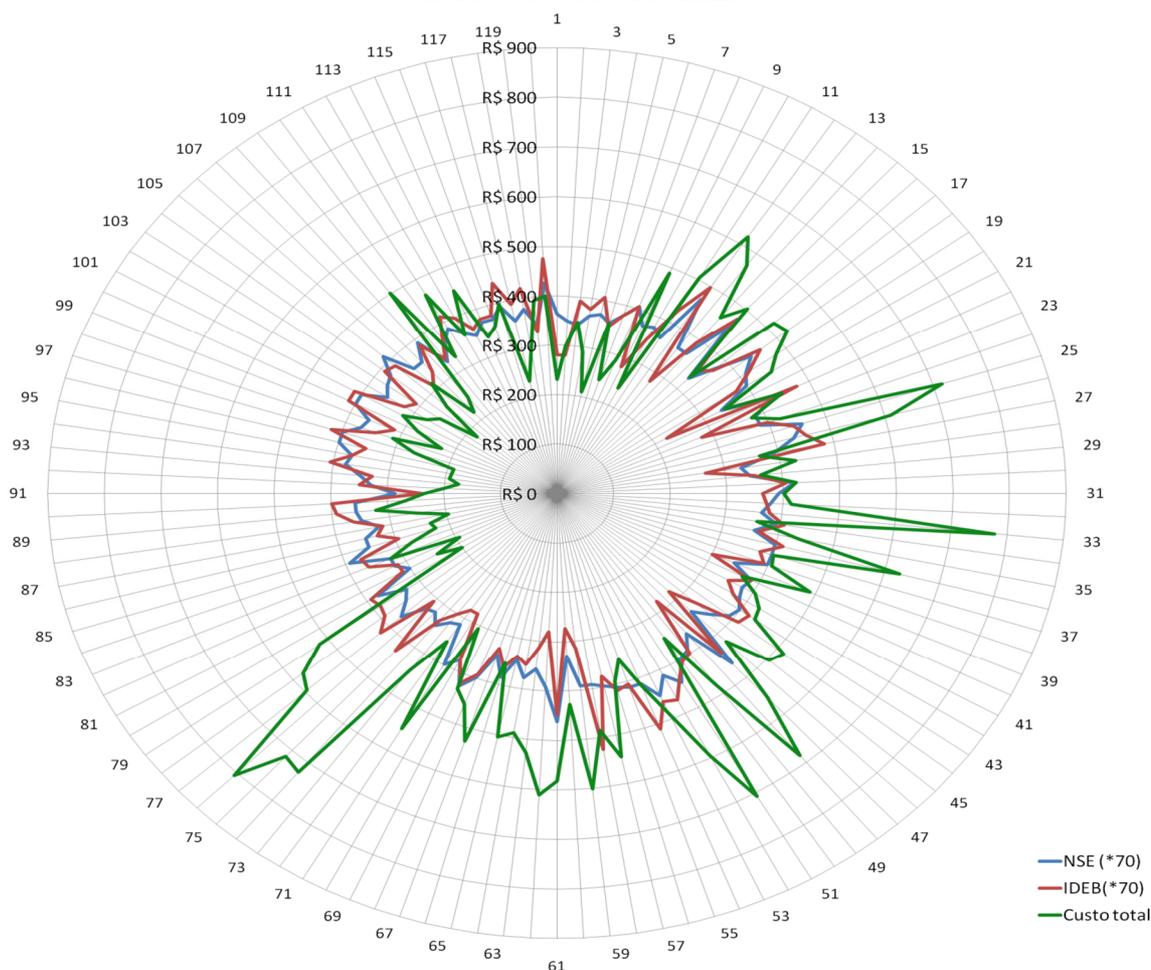
Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se que diferentemente das escolas com maiores pontuações no IDEB, as últimas quatro escolas neste quesito possuem um dos níveis socioeconômicos mais baixos da RML. Apesar de algumas dessas possuir uma classificação alta no

que se refere à custo social e administrativo (destacados na cor verde), nota-se que o custo pedagógico bem como o custo total encontra-se abaixo da mediana.

Para ilustrar a discrepância principalmente em relação ao custo total das unidades escolares tem-se o Gráfico1. Para gerar o gráfico foi necessário multiplicar o valor do NSE e do IDEB por 70 para poder comparar ao valor do custo total.

Gráfico 1: Comparação entre o desempenho, o nível socioeconômico e o custo direto total das escolas da RML.



Fonte: Elaborado pelos autores

Pode-se observar como não necessariamente as escolas que possuem um custo por aluno maior conseguem reverter isso em um maior desempenho. Por outro lado, o comportamento do NSE parece se manter mais condizente ao do IDEB.

Para poder fazer essas afirmações, prossegue-se com a análise de correlação entre essas variáveis.

4.2. ANÁLISE DE CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS ESCOLARES

Para alcançar a proposta do artigo, procedeu-se com a análise de correlação bivariável.

Quadro 5: Correlação entre as variáveis das escolas da Região Metropolitana de Londrina

		Correlações					
		NSE	IDEB	Custo Pedagógico	Custo Social	Custo Administrativo	Custo Total
NSE	Correlação de Pearson	1	,687**	,312**	-,074	,067	,266**
	Sig. (2 extremidades)	--	,000	,001	,423	,468	,003
	N	120	120	120	120	120	120
IDEB	Correlação de Pearson	,687**	1	,215*	-,111	,061	,178
	Sig. (2 extremidades)	,000	--	,019	,227	,510	,051
	N	120	120	120	120	120	120
Custo Pedagógico	Correlação de Pearson	,312**	,215*	1	,656**	,623**	,989**
	Sig. (2 extremidades)	,001	,019	--	,000	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120
Custo Social	Correlação de Pearson	-,074	-,111	,656**	1	,748**	,746**
	Sig. (2 extremidades)	,423	,227	,000	--	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120
Custo Administrativo	Correlação de Pearson	,067	,061	,623**	,748**	1	,722**
	Sig. (2 extremidades)	,468	,510	,000	,000	--	,000
	N	120	120	120	120	120	120
Custo Total	Correlação de Pearson	,266**	,178	,989**	,746**	,722**	1
	Sig. (2 extremidades)	,003	,051	,000	,000	,000	--
	N	120	120	120	120	120	120

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

* A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Elaborado pelos autores utilizando-se o *software* IBM SPSS Statistics V20

Ao analisar a correlação percebe-se que o IDEB é influenciado, de modo mais intenso, pelo Nível Socioeconômico dos alunos ($r=0,687$). Assim, confirma-se estatisticamente o que autores como Veiga et al. (2005), Passador et al. (2012), Alves e Soares (2012) afirmam: o contexto social e econômico provocam importante influência na vida escolar dos alunos.

É válido também notar que o custo pedagógico se associa positivamente com o desempenho dos alunos ($r=0,215$). Caso a correlação fosse realizada levando apenas em consideração o custo total e o IDEB a análise poderia levar ao discurso errôneo de que custo não se correlaciona significativamente com desempenho escolar. Por isso, a relevância de analisar os custos de modo mais profundo, pois nota-se como as escolas com maior gasto com custo pedagógico (remuneração de professor e material de consumo) tendem a ter melhor rendimento do alunado.

Contudo, é interessante observar que o NSE também se correlaciona positivamente com o custo pedagógico ($r=0,312$) e com o custo total ($r=0,266$). Como grande parte do custo total diz respeito a custo pedagógico, pode-se dizer que as escolas que possuem os alunos com os melhores níveis socioeconômicos são

também aquelas que possuem os professores com maior remuneração; já que as remunerações de professores representam a grande parte do custo pedagógico.

Uma possível explicação para essa ocorrência é que os professores com maiores salários são os que possuem mais tempo de carreira. Além disso, esses professores com "mais tempo de casa" possuem prioridade no momento de escolher a escola em que deseja atuar, preferindo as escolas localizadas nas regiões com melhores condições econômicas e sociais. Desperta o fato do custo total se relacionar positivamente com o NSE. Talvez se esperasse o contrário, que as escolas com uma situação frágil em termos de NSE tivessem uma aplicação de recursos mais elevada, o que não ocorre.

Outro fato interessante, apesar de não apresentar significância estatística, é a associação negativa do custo social com o NSE ($r=-0,074$) e com o IDEB ($r=-0,111$). Assim, é possível notar como as escolas possuem realmente funções distintas, ou seja, as escolas presentes em situações sociais e econômicas mais frágeis acabam por desprender maiores recursos com custo social (merenda), o que não significa melhor desempenho educacional (IDEB) dos alunos.

5. CONSIDERAÇÕES

Este trabalho buscou analisar em que medida o custo direto e o nível socioeconômico interferem no desempenho das escolas de ensino fundamental (anos iniciais) da Região Metropolitana de Londrina/PR.

Das 120 escolas analisadas nota-se que o alto coeficiente de correlação desqualifica considerar a média para as variáveis estudadas. Deste modo, ressalta-se o uso do custo direto ao invés do custo médio por aluno. No que tange ao NSE, este varia de 4,1 a 6,7. Pelos percentis é possível observar que 50% das escolas da RML possui IDEB igual a 5,4. Sendo a nota mais alta da Região a nota 7,5.

Quanto às variáveis de custo, o custo pedagógico apresenta mediana de R\$303,55 mensais por aluno, enquanto o social apresenta custo de R\$28,31 e o administrativo R\$63,37. O custo total varia de R\$ 175,57 a R\$ 806,49 mensais por aluno. Fato este que demonstra a desigualdade entre a distribuição dos recursos educacionais. Quando se trabalha com o custo médio por aluno, fato este que ocorre na maioria dos estudos acadêmicos, essa discrepância acaba mascarada, o que não possibilita ação pelo gestor público tampouco pressão por parte da sociedade.

Pela análise de correlação, percebe-se que o IDEB é influenciado, de modo mais intenso, pelo Nível Socioeconômico dos alunos ($r=0,687$). O custo pedagógico também se associa positivamente com o desempenho dos alunos ($r=0,215$). Por isso, a relevância de analisar os custos de modo mais profundo. Pois, nota-se como as escolas com maior gasto com custo pedagógico (remuneração de professor e material de consumo) tendem a obter melhor rendimento do alunado. Desperta, ainda, o fato do custo total se relacionar positivamente com o NSE. Talvez o esperado fosse o contrário, que as escolas com uma situação frágil em termos de NSE tivessem uma aplicação de recursos mais elevada, o que não ocorre.

Deste modo, este trabalho contribui teoricamente por se diferenciar da maioria dos trabalhos que consideram o custo médio e não o custo direto na análise da situação educacional brasileira (AMÂNCIO-VIEIRA et al. 2013). Ademais, é inédito no país a análise conjunta do nível socioeconômico das escolas e de seus custos diretos na discussão sobre o desempenho das mesmas. Como contribuição prática, espera-se que os dados produzidos possam fomentar o uso da contabilidade como instrumento gerencial no âmbito público.

Como tema para futuras pesquisas, sugere-se trabalhos qualitativos que entrevistassem os gestores municipais, diretores e escolas, professores e pais de alunos para uma melhor compreensão da complexidade que envolve a educação e para ver qual o entendimento deles sobre as informações aqui produzidas.

REFERÊNCIAS

ALVES, M.T.G.; SOARES, J.F. O nível socioeconômico das escolas de educação básica brasileiras. **Relatório de Pesquisa. 2012.** Disponível em: <<http://www.todospelaeducacao.org.br/biblioteca/1468/o-nivel-socioeconomico-das-escolas-de-educacao-basica-brasileiras/>>. Acesso em: 28 Ago.2014.

AMÂNCIO-VIEIRA, S.F.; BORINELLI, B.; NEGREIROS, L.F.; DALMAS, J.C. **Custos diretos e outros fatores relacionados ao desempenho escolar**: uma análise multivariada nas escolas de ensino fundamental de Londrina/PR. *In*: XXXVII Encontro da Anpad. Anais...Rio de Janeiro, 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, Art. 50, 3º Parágrafo, 2000.

BRASIL. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB**, 2011.

CARDOSO, R.L.; AQUINO, A.C.B.; BITTI, E.J.S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, 45(5):1565-586, 2011

INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira. **Portal IDEB**. 2013. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/web/portal-ideb/o-que-e-o-ideb>>. Acesso em: 23 Ago. 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. 8 reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO - MEC. **Dilma sanciona lei que destina royalties do petróleo para educação**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=19056> Acesso em: 21 Ago. 2014.

MONTEIRO, B.R.P.; PEREIRA, M.C.E.; SANTOS, W.V.; HOLANDA, V.B. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil**. In: I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público. **Anais...**Brasília, 2010.

PASSADOR, C.S.; PASSADOR, J.L.; CUNHA, J.A.C.; YOSHIMUCHI, G.T.B. **Fatores que influenciam o desempenho dos alunos de educação fundamental no Estado de São Paulo**: apontamentos para as políticas públicas. Encontro de Administração Pública e Governo. **Anais...**Salvador/Bahia, 2012.

PORTAL BRASIL. **Educação**: sistema educacional. 2013. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/sobre/educacao/sistema-educacional>>. Acesso em: 20 Jun.2013.

PORTAL QEDU. **Nível Socioeconômico (NSE)**. 200?. Disponível em: <<http://ajuda.qedu.org.br/knowledgebase/articles/163482-n%C3%ADvel-socioecon%C3%B4mico-nse>>. Acesso em: 21 Ago. 2014.

SILVA, C.C.E. **Contabilidade de Custos na Administração Pública Brasileira**: desafios. In: Encontro de Administração Pública e Governança. **Anais...** Rio de Janeiro, 2004.

SLOMSKI, V., CAMARGO, G.B., AMARAL, A.C.C., FILHO, & SLOMSKI, V.G. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público. **Revista de Administração Pública**. 44(4):933-57. Rio de Janeiro, 2010.

VEIGA, L.; LEITE, M.R.S.D.T.; DUARTE, V.C. Qualificação, competência técnica e inovação no ofício docente para a melhoria da qualidade do ensino fundamental. **Revista de Administração Contemporânea**. v.9, n.3, Jul/Set. 2005.

Bens de infraestrutura: uma proposta de aplicação da depreciação acelerada à rede de distribuição de um sistema de abastecimento de água

Mauro Kosis
Jane Cristina Mundel de Souza

O presente trabalho apresenta proposta de método de depreciação acelerada para bens de infraestrutura típicos, qual seja rede de distribuição de sistema de abastecimento de água, estabelecendo como critério número de falhas encontradas em tubulações com diferentes diâmetros. A frequência de quebras associada aos diâmetros menores que 200 mm se deve ao fato dessas tubulações terem resistência reduzida devido a espessura, diferentes padrões de fabricação e menor confiabilidade das juntas. A baixa velocidade da condução da água, resultando maior deposição de materiais suspensos, cria ambiente propício para crescimento de bactérias aumentando a corrosão. Utilizou-se coeficiente da correlação linear entre diâmetro e número de quebras por ano, aliado à média harmônica, que no modelo apresentado resultou para as tubulações de 250 mm, uma vida útil reduzida para 15,4 anos, obtida a partir da aplicação de taxa de depreciação de 6,5% ao ano; para dutos de 150 mm, a vida útil é de 13,3 anos, tendo sido aplicada taxa de 7,5% ao ano, em comparação ao padrão de vida útil de 20 anos, admitido pela maioria dos especialistas, para necessária substituição das tubulações, que resultaria numa taxa de depreciação linear de 5% ao ano. Em resumo, com o método o gestor poderá decidir pela aplicação de taxa de depreciação para acelerar a substituição do item, implicando numa elevação dos custos necessários à reposição da rede em função do tempo de uso, conferindo maior confiabilidade ao resultado econômico da atividade.

Palavras-chaves: Bens de infraestrutura; Depreciação acelerada; Custos.

1. INTRODUÇÃO

O ser humano é ente com necessidades praticamente ilimitadas. Quando supre suas mais vitais necessidades, cria outras que se somam ao amplo espectro da complexidade das relações humanas com o entorno ambiental. Entenda-se aí, não somente o meio-ambiente natural, como também todas as relações surgidas a partir do contato entre indivíduo e o mundo que o cerca. E a falta de “meios que supram tais necessidades”, gera o natural esforço para anular esta carência. Há que se falar, portanto, de um “senso de utilidade” das coisas para suprimento das necessidades materiais, que acompanha a raça humana desde seus primórdios.

Nas relações humanas, o aspecto econômico prepondera. Desde que surgiram as primeiras trocas, a partir do entendimento de que a coleta e a caça praticadas pelo ser humano como indivíduo não podiam suprir todas as suas necessidades, assim

como seus desejos, acompanha-o um “sentimento de posse” da riqueza, qualquer que seja. Eis, então, a apropriação do conceito de patrimônio, embora tal termo apenas a pouco tenha sido definido de forma científica, em se tratando do viés contábil.

Essa evolução do aspecto sentimental para o uso mais aprimorado da razão se dá no final do Paleolítico, quando se torna “comum encontrar nas pinturas e inscrições rupestres primitivas revelações artísticas (fruto do emocional) ao lado de registros (fruto do racional) qualitativos (a coisa) e quantitativos (quantas coisas)”. (LOPES DE SÁ, 2009, p. 19).

A noção de meios que supram as necessidades humanas, sentimento de posse, patrimônio, utilidade econômica aplicam-se a qualquer segmento, inclusive o setor público. Para realizar sua missão, qualquer ente público deve proceder como uma entidade econômica sujeita aos fenômenos patrimoniais. E a Contabilidade é a Ciência cujo objeto de estudo é o patrimônio.

No Brasil, com o advento da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964 e do Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, foram prescritos os dispositivos que ordenam criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa pública, acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento e avaliar os resultados alcançados pelos administradores, verificando a execução dos contratos.

Muito embora estabelecido pela Lei, a abordagem patrimonial da contabilidade pública, com o conseqüente controle dos bens do ativo imobilizado e intangível, vinha sendo substituída pelo que se costuma referenciar como abordagem orçamentária da contabilidade pública. Isso promovia uma dissonância entre a prática e a teoria contábil.

Essa ótica enviesada gerou pressuposto que fez sucumbir a importância de uma mensuração patrimonial mais adequada, por exemplo, dos custos conforme o comando do art. 99 da Lei nº. 4.320/64, que determina a manutenção de uma “contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.” (BRASIL-STN, 2008, p. 89). Conquanto se utilizava como entendimento o conceito tradicional de custo, o dispositivo inaugurava a tentativa de uma gestão pública mais racional.

Entretanto, ainda na mesma década, ampliou-se o escopo do preceito legal e este alcançou toda a administração pública por meio do art. 79 do Decreto-Lei nº.

200/67. Esse dispositivo responsabilizou a contabilidade pela apuração dos custos dos serviços.

Num esforço de corrigir este viés, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP, em 2008, numeradas como NBC T SP 16.1 a 16.10, logo incorporadas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na busca pela aplicabilidade perante os entes estatais brasileiros.

De acordo com a Portaria MF nº. 184, de 25 de agosto de 2008, a STN vem publicando Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP cujo cumprimento é obrigatório para todos os entes da federação, que está em sua 5ª Edição, válido para o exercício de 2013, aprovado pela Portaria STN nº. 437/12. Por fim, ciente da complexidade e alcance das mudanças na contabilidade aplicada ao setor público, a STN editou a Portaria nº. 828, de 14 de dezembro de 2011, estabelecendo prazo para implantação integral dos procedimentos contábeis patrimoniais até o final do exercício de 2014.

2. JUSTIFICATIVA, PROBLEMAS E OBJETIVO

Tal mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial fez com que houvesse a necessidade de se registrar integralmente o patrimônio dos entes (bens, direitos e obrigações). Dantas afirma que:

[...] com relação aos bens, devem ser registrados **inclusive os bens de infraestrutura (grifo nosso)** (malhas rodoviárias, sistemas de esgoto e saneamento, redes de comunicação etc.) e, portanto, um dos maiores desafios é atribuir valor a esses bens e registrar a sua respectiva depreciação, amortização e exaustão. (DANTAS, 2012, p. 11).

Justifica-se o presente estudo no fato que os entes públicos não podem descurar de que a existência de um setor de patrimônio que acompanhe corretamente o registro, a depreciação, a exaustão, a amortização e a variação dos bens móveis, imóveis de infraestrutura e intangíveis é imperativa.

Outro aspecto é o chamado “ponto de chegada” definido na Portaria STN nº. 753, a qual determina que as informações para a consolidação das contas públicas do exercício base 2014, a serem publicadas em 2015, devem ser enviadas para a STN no modelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Caso haja descumprimento, a STN não dará quitação à obrigação prevista no § 1º do art. 51 da LC nº. 101, de 4 de maio de 2000. Isso irá provocar a inscrição do ente no Sistema Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias (CAUC) e o necessário impedimento de receber transferências voluntárias e de realizar operações de crédito.

Em face do exposto, algumas premissas são detectadas. A falta de um critério gerencial para o cálculo da depreciação dos bens de infraestrutura, em vista da relevância dessa classe de bens no conjunto dos bens imóveis públicos, poderia gerar uma distorção no registro das informações relativas à depreciação acumulada, o que conduzirá o gestor à tomada de decisões equivocadas.

Outro pressuposto é o de que hoje os gestores públicos não têm como evidenciar a real eficiência e a eficácia concomitante de sua gestão, a partir dos instrumentos de mensuração determinados pelas normas, pois a depreciação dos bens de infraestrutura ainda não é um fenômeno amplamente estudado.

Outra hipótese detectada é a de que o fenômeno contábil da depreciação possa contemplar bens de infraestrutura que exijam uma determinada aceleração em relação a outros da mesma classe, em virtude da diminuição da sua vida útil determinada pelo uso e, eventualmente, pela essência de sua utilização, entendido conforme a melhor doutrina e seguindo as normas de contabilidade.

O objetivo desse estudo é ofertar um modelo para o cálculo dessa depreciação acelerada, de forma gerencial, considerando que tal hipótese interferirá na realidade da diminuição da utilidade esperada do ativo para o ente estatal.

3. CONCEITOS

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, Ativo Imobilizado é o item *tangível* que é mantido para o *uso* na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens.

Em nossa opinião, o gestor público deve ter cuidado com a classificação no que tange aos “bens decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle”. No caso do setor público, as leis orçamentárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre outras, impõem limites ao gasto público. Assim,

se admitirmos recursos públicos aplicados, por exemplo, na recuperação ou ampliação de um bem imóvel que não pertença ao ente público, pois eles se confundiriam com uma imobilização, como realizar contabilmente esses valores no momento da devolução desses bens aos seus legítimos proprietários? Como seria a alienação dessa parcela do investimento registrada na contabilidade? Com a autorização legislativa? Como, legalmente, registrar no imobilizado público os bens de propriedade de terceiros, como os resultantes de comodatos, aforamentos, usufrutos? São questões que ainda necessitam de respostas adequadas. A doutrina também corrobora esse entendimento:

Em uma concessão de exploração de serviços de utilidade pública, uma ferrovia pode receber “tangíveis”, como, por exemplo, “trilhos”, para que utilize por cinco anos; terá direitos, riscos e controles, mas tais bens continuarão a pertencer à entidade concedente; pelas IFRS¹⁴ seriam “imobilizado”, mas, na realidade, continuariam a ser “bens de terceiros”. No exemplo a ferrovia imobilizaria em seu balanço o que deveras não teria como plena disponibilidade, oferecendo imagem de um ativo seu do que deveras não tem. (LOPES DE SÁ, 2010, p. 233).

Prosseguindo, dentre as classificações do Ativo Imobilizado, encontramos os Bens Móveis e Imóveis, compreendendo, estes últimos, os valores dos bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Figura como subclasse dos Bens Imóveis os Bens de Uso Comum do Povo, que podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural. O estudo dos primeiros nos interessa particularmente.

De acordo com o MCASP, Ativos de Infraestrutura são aqueles que:

[...] normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens de capital. Para serem classificados como ativos de infraestrutura, os mesmos deverão ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuírem usos alternativos. Exemplos desses ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, dentre outros.

O reconhecimento de tais ativos, no imobilizado, acontece inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção, ou seja, no momento em que

¹⁴ IFRS abreviatura de “*Internacional Financial Reporting Standard*” que reúne o conjunto de pronunciamentos de regras de natureza contábil em âmbito internacional, conhecidas no Brasil como Normas Internacionais de Contabilidade. Emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*, entidade sediada na Inglaterra.

ocorreram, atendendo ao Princípio da Oportunidade. Importante dizer que quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficarão sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período. É o caso de quase a totalidade dos bens de infraestrutura.

O paradigma atual da Contabilidade Pública também pressupõe que a execução orçamentária aparta-se do registro contábil patrimonial. Isso significa que os bens de infraestrutura devem ser registrados e seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis nos períodos com os quais se relacionam, levando em consideração também as relações jurídicas e econômicas, prevalecendo a essência sobre a forma.

A essência de um bem de infraestrutura é gerar benefícios ou serviços para a coletividade. Depreende-se que, ao longo de seu tempo de utilização, deva-se constituir uma reserva que possa repô-lo, quando sua capacidade de uso findar, o que significa dizer que existe um “custo” que irá se acumular no tempo. Esse “custo”, contabilmente falando, denomina-se depreciação.

3.1. BASE CONCEITUAL DA DEPRECIAÇÃO

Podemos inferir, pelo dito até aqui, que a essência da depreciação é um potencial gerador de custo, a partir do “valor que se consome, destrói ou perde em razão da operacionalidade”. Portanto, no setor público, trata-se de um verdadeiro gasto provindo da utilidade que se dá a um bem de infraestrutura.

O problema, assim, centra-se na valorimetria (mensuração) do valor que fará justiça a essa diminuição da capacidade operativa do bem. De acordo com o MCASP, valor justo, ou “*fair value*” em inglês, é “o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado”.

No caso dos bens de infraestrutura, todavia, o comum é que eles não sejam objeto de “intercâmbio ou liquidação entre partes interessadas num contexto de mercado”. Assim, preferimos encontrar na doutrina clássica, um conceito que acreditamos mais apropriado. Se o problema é a valorimetria de um ativo imobilizado, a realidade não se deve fiar “[...] apenas a uma atribuição que o mercado pode dar a alguma coisa, mas, sim ao que ela representa como fato de produção do rédito¹⁵,

¹⁵ Rédito é a variação positiva ou negativa, expressa em termos de moeda, que a empresa suportou no seu capital, em dado exercício, por efeito da gestão. (LOPES DE SÁ, 2005, p. 408).

internamente, ou ainda, à essencialidade funcional ou *força de utilidade*". (LOPES DE SÁ, 2009, p. 269).

Está na utilidade de um meio patrimonial, deveras, a essência da satisfação de uma necessidade específica que esse meio proporcionará. Alberto Ceccherelli, na sua *Il linguaggio dei bilanci*, de 1939, nos disserta sobre a "Qualidade de Funcionamento" e "Grau de Funcionalidade". A doutrina baseia-se no fato de que existe uma função dos meios patrimoniais ou componentes do capital e que deve existir uma correlação entre o "custo e valor de funcionamento". Haverá a satisfação da necessidade a partir da percepção de que o benefício pelo uso ou proveito daquilo em que se investe é pleno.

De outra forma, é o que nos diz o próprio MCASP, ao orientar que para mensurar "[...] o valor desses ativos, deve-se determinar a condição e estado físico desses bens, para que se possa aplicar um percentual como fator de depreciação de períodos anteriores a fim de se refletir seu valor justo".

Essa "condição" e "estado físico" do bem nada mais são do que o "Grau de Funcionalidade" e a "Qualidade de Funcionamento", respectivamente, nas lições do mestre italiano:

A qualidade potencial, pois, do componente (qualidade de funcionamento) e a expressão do que ele representa em face da necessidade (grau de funcionalidade) o mestre (**Ceccherelli**) sugeriu que precisavam ser rigorosamente observadas como fator fundamental que são, quer sob o ponto de vista "estático", quer sob o "dinâmico".

Permitiu entender que existe uma eficácia estática (qualidade potencial) e uma eficácia dinâmica (qualidade de uso); ou ainda, a satisfação da necessidade já ocorre no bom investimento e se completa com o bom proveito (relação custo/benefício).

Advertiu, entretanto, que tudo deve ser mensurado em relação a seu tempo, tendo em vista as circunstâncias de cada momento e evitando-se o excesso de avaliação (grifos nossos). (LOPES DE SÁ, 2009, p. 298).

Um bem de infraestrutura público precisa conter tais eficácias (estática e dinâmica) levadas em consideração no momento de sua avaliação. Isso permitirá uma justa mensuração, que dará suporte a um registro adequado na contabilidade do ente estatal e será base para qualquer modelagem de depreciação que se adote.

Digna de menção, também é a visão de Gino Zappa, emérito defensor da Escola Aziendalista¹⁶, que teoriza sobre o funcionamento do resultado econômico do

¹⁶ O Aziendalismo foi um movimento doutrinário italiano surgido no final do século XIX e início do século XX que propunha como objeto de estudo da Contabilidade o fenômeno da "azienda", ou seja, da

organismo social. Para o cientista italiano, os custos considerados à época de sua ocorrência no patrimônio têm caráter de operação e suprimento ao funcionamento. Sua máxima é a de que “o interesse funcional a tudo se sobrepõe”. Explicou que a depreciação é um “elemento obrigatório de custo” e não apenas uma “evidência de diminuição de capital”. Trata-se de um elemento natural da formação de custo, portanto com profundas implicações no resultado de qualquer atividade.

3.2. PREMISSAS GERENCIAIS PARA A DEPRECIAÇÃO DE BENS DE INFRAESTRUTURA: A DEPRECIAÇÃO ACELERADA

Já vimos que os ativos imobilizados estão sujeitos à depreciação no decorrer da sua vida útil e que “... a depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores: a) deterioração física; b) desgastes com uso; e c) obsolescência”, conforme o MCASP.

Em relação à depreciação dos ativos de infraestrutura, o Manual recomenda que cada componente de um item com custo significativo em relação ao custo total do item seja depreciado separadamente.

Isso nos permite pensar que é possível estabelecer uma metodologia que compreenda acelerar a depreciação de um determinado item de um bem de infraestrutura, identificado como relevante, face ao argumento de que seu grau de funcionalidade, ou seja, sua condição de uso decaia com mais rapidez que os demais itens que o compõem.

De acordo com o MCASP, vida útil é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. Recomenda o Manual que se documente, com parâmetros e índices emitidos a partir de normas e laudos técnicos, todos os fatores considerados para a determinação do tempo de vida útil do bem.

Dentre os fatores que devem definir a estimativa da vida útil econômica do item do ativo estão: a) desgaste físico, pelo uso ou não; b) geração de benefícios futuros; c) limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; e d) obsolescência tecnológica.

A experiência do ente com os ativos semelhantes é fundamental para subsidiar a estimativa da vida útil do item. A inferência lógica que se faz é que características particulares da utilização do item serão bem mais conhecidas de quem o opera,

organização social volvida para a produção econômica em satisfação às necessidades humanas, apoiado na Administração.

mesmo que não o tenha projetado ou construído. Dessa forma, é permissivo que a entidade utilize o prazo de vida útil e as taxas de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão, bastando que as notas explicativas elucidem tais questões. Em resumo: o tempo pelo qual o item manterá sua capacidade de gerar benefícios futuros para o ente e os aspectos técnicos ligados ao desgaste físico, tal como sua obsolescência, são fatores essenciais na definição da sua vida útil.

4. PROPOSTA DE UM MÉTODO DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA PARA UM BEM DE INFRAESTRUTURA TÍPICO: A REDE DE DISTRIBUIÇÃO DO SISTEMA DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA

4.1. CONCEITO DE REDE DE DISTRIBUIÇÃO DE UM SISTEMA DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA

O gênero sistema de abastecimento é subdividido em três outros sistemas: produtor, adutor e distribuidor.

O sistema produtor consiste de componentes que são projetados para o tratamento da água, tornando-a potável. A água é retirada de um manancial superficial ou subterrâneo, captada por meio de bombeamento e transportada, através de adutora até uma estação de tratamento da água – ETA.

O sistema adutor consiste de componentes que são projetados para transportar uma enorme quantidade de água ao longo de grandes distâncias. É a típica estrutura que tem tubulações com diâmetros acima de 300 mm e podem ser construídas tanto abaixo do solo como acima. Também é caracterizada por redes com extensão de várias dezenas de quilômetros. Outra característica afeta ao sistema são os componentes que incluem potentes bombas e reservatórios de grande capacidade para alimentar o sistema de distribuição.

Já o sistema de distribuição destina-se à entrega final aos consumidores. É um aparelho complexo com vários elementos, geralmente compostos de dois tipos de tubulações: as redes e os ramais. Segundo a doutrina, as redes são um passo intermediário voltado para a entrega de água aos consumidores e são, quase na totalidade, menores em diâmetro que as adutoras seguindo o alinhamento das vias públicas. Os ramais são subdivisões das redes, compostos por tubulações com diâmetros bem mais reduzidos do que as empregadas em outros sistemas.

4.2. CARACTERIZAÇÃO DO SERVIÇO OFERTADO À POPULAÇÃO

A confiabilidade do serviço ofertado pelo setor público para a construção e manutenção de redes de distribuição de água pode ser definida como "a habilidade do sistema para desempenhar uma função requerida, sob dadas condições operacionais e ambientais e para um período de tempo definido", de acordo com a ISO 8402 (RAUSAND e HØYLAND, apud SARZEDAS, 2009, p. 29).

Nessa esteira, a doutrina tradicional aponta uma variedade de fatores causadores de falhas na tubulação, que podem gerar a diminuição da vida útil de partes do sistema, tais como: projeto inadequado; instalação imprópria; oscilação ou transitório hidráulico; movimento do solo; corrosão interna; corrosão externa; diferencial de temperatura; defeitos de fabricação; e impactos.

Alguns autores (SHAMIR E HOWARD, apud SARZEDAS, 2009, p. 29), sustentam que as razões para quebras da tubulação podem ser classificadas em quatro categorias: a) qualidade e idade da tubulação e de suas respectivas peças de conexão; b) tipo de ambiente no qual a tubulação é assentada – corrosividade do solo, cargas externas; c) qualidade da mão-de-obra que assentou a tubulação; e d) as condições operacionais, tais como pressão de trabalho e suas oscilações.

Outros, como O'Day (citado por SARZEDAS, 2009, p. 30), dividem as principais causas de quebras das tubulações em três categorias: excesso de carga, temperatura e corrosão. O tipo do material também influencia na identificação das principais causas de quebra, sendo que os materiais plásticos são mais suscetíveis a quebras que as tubulações de ferro fundido cinzento e ferro dúctil, mais comumente utilizados no passado.

4.3. CONDIÇÕES DO LOCAL ONDE SE ENCONTRA ASSENTADO O SISTEMA

A variação de temperatura é uma das razões para a ocorrência de falhas. Durante o inverno, por exemplo, é comum a maioria das redes de distribuição apresentar uma taxa de quebra maior, em função dos efeitos da contração térmica. Já no verão, o efeito do ressecamento e da redução do solo argiloso são as causas das quebras. Todavia, para os especialistas, as predições de falhas futuras não são fáceis de realizar quando se levam em conta os efeitos climáticos como uma variável, uma vez que o tempo de evolução desses fatores é desconhecido.

Outro aspecto relevante na questão que envolve o local de assentamento dos sistemas diz respeito às condições do solo, que afetam a taxa de corrosão externa e

representam um importante papel na degradação da tubulação. Para se ter uma idéia, Hudak, Sadler e Hunter:

[...] avaliaram que valores mais elevados de densidade de quebra foram observados em tubulações de PVC do que nas de ferro fundido em solos argilosos sob condições de contração-expansão mais elevadas. Sob condições moderadas, a resistência do PVC excede a encontrada para as tubulações mais velhas de ferro fundido, devido aos efeitos de corrosão. (SARZEDAS, 2009, p. 38).

4.4. O ESTADO FÍSICO E A ESTRUTURA ATUAL DO BEM PODEM AFETAR A VIDA ÚTIL DO ITEM NO SISTEMA

Quando se fala de estado físico, a idade e o período de instalação dos sistemas em diferentes períodos ou épocas de instalação mostram características de falhas diferentes, sendo que a literatura especializada registra, inclusive, que em alguns casos, tubulações velhas são mais resistentes à falha que outras mais jovens. No caso do ferro fundido cinzento, por exemplo, isso pode ser explicado pela espessura mais fina das paredes produzidas pelos métodos de fundição mais modernos. A espessura mais fina das paredes leva a um efeito de corrosão e um nível de estresse mais elevado para as mesmas cargas externas. Todavia, isolada a idade da rede não é um bom indicador para prever a taxa de quebra de redes de água, conforme O'Day (SARZEDAS, 2009, p. 31).

A corrosão é uma das principais razões para substituição de tubulações metálicas, pois é a causa de quebras nestas, segundo as estatísticas. O tipo de solo e a qualidade da água conduzida pelos dutos determinam o maior ou menor ataque de oxidação e diminuição da vida útil. Assim, embora a maioria das redes de distribuição ainda consista principalmente de tubulações de ferro fundido (cinzento e dúctil), novos materiais como PVC e PEAD¹⁷ tem sido introduzidos em grande escala para redes de água, visando aumentar a vida útil das redes.

4.5. PROPOSTA DE MÉTODO DE CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO

De acordo com a literatura especializada, o maior número de falhas é encontrado em tubulações com diâmetros menores ou iguais a 200 mm. A alta frequência de quebras associa-se ao fato de tais tubulações terem resistência reduzida devido à

¹⁷ PVC sigla inglesa de "*Polyvinyl chloride*" que significa Policloreto de polivinila (ou policloreto de vinil), um plástico também conhecido como vinil. PEAD abreviação de Polietileno de Alta Densidade. É um termoplástico derivado do eteno; possui larga utilização em embalagens e em geomembranas nos aterros sanitários.

espessura da parede, diferentes padrões de fabricação e menor confiabilidade das juntas para pequenos diâmetros. A baixa velocidade da condução da água, resultando maior deposição de materiais suspensos, cria ambiente propício para crescimento de bactérias e aumenta a corrosão. O gráfico nº. 1 adaptado por O'DAY et al. (SARZEDAS, 2009, p. 35), ilustra esta constatação:

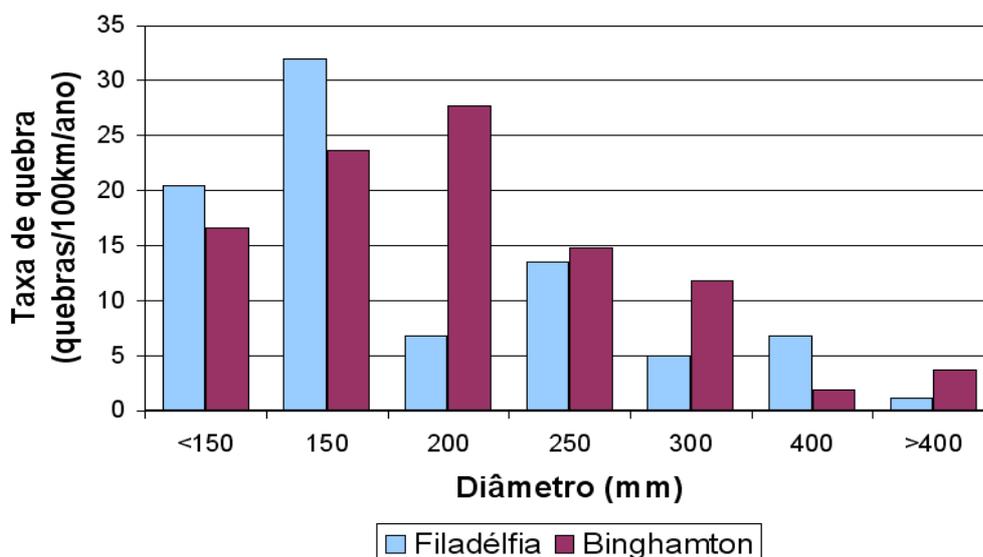


Gráfico nº. 1 – Quantidade de quebras por cada 100 km/ano nas cidades da Filadélfia e Binghamton.

Outros autores (KHOMSI et al., apud SARZEDAS, 2009, p. 35-36) apresentam coletânea de dados de quatro regiões diferentes, que são semelhantes aos dados obtidos pelo autor no estudo pregresso, permitindo a mesma inferência quanto ao diâmetro da tubulação/taxa de quebra, conforme o gráfico nº. 2 abaixo:

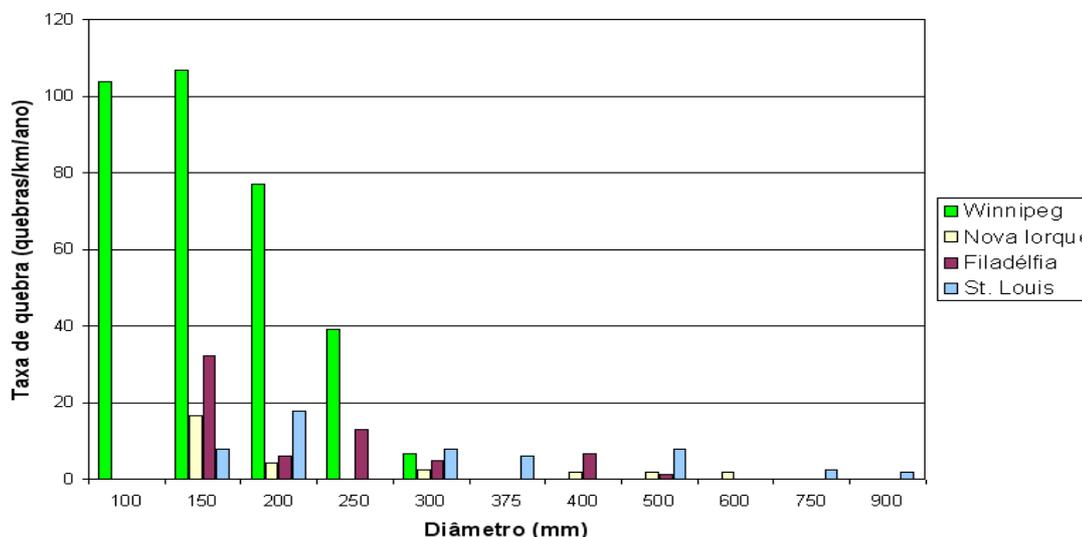


Gráfico nº. 2 – Quantidade de quebras por quilômetro por ano nas cidades de Winnipeg, Nova Iorque, Filadélfia e Saint Louis.

Pode-se constatar que existe um “diâmetro ótimo” onde encontramos maior eficiência dos dutos das redes de distribuição, com menores taxas de quebras e parece se situar no tamanho acima de 400 mm. Cumpre dizer ainda que os projetos de redes de distribuição de água tratada são aprovados pela Fundação Nacional de Saúde – FUNASA, com horizonte de vida útil de 20 anos.

Admitindo-se o final da vida útil das redes nesse tempo e sua necessária substituição, a taxa de depreciação linear para constituir o fundo acumulado é de 5% ao ano. No entanto, identificando-se redes com tubulações em diâmetro menor, pode-se acelerar a depreciação, com base em uma taxa maior proporcionalmente à diminuição do diâmetro.

Utilizando-se o coeficiente da correlação linear entre o diâmetro e o número de quebras verificado por ano, aliado à média harmônica, foi possível obter os números estampados no quadro nº. 1 abaixo, propondo taxas de aceleração da depreciação e correspondentes vidas úteis associadas a sistemas com tubulações de diâmetros diferentes:

DIÂMETRO	150	250	400
Nº DE QUEBRAS/ANO	25	15	5
TAXA DE DEPRECIAÇÃO ANUAL	7,5	6,5	5
EXPECTATIVA DE VIDA ÚTIL	13,3	15,4	20,0

Quadro nº. 1 – Correlação entre a vida útil e taxa de depreciação a ser aplicada em função do número de quebras por ano e diâmetro da tubulação.

Por certo, caberá ao contador num primeiro momento e ao gestor, ao final, decidir pela aplicação de uma taxa visando acelerar a depreciação e compor um fundo capaz de dar uma resposta mais rápida à substituição de tubulações da rede que tenham diâmetro menor, coibindo quebras e falhas no sistema de distribuição de água, pela contemplação no sistema de custos da entidade, de forma a manter uma qualidade adequada de atendimento ao cidadão.

Com a aceleração da depreciação, a vida útil do sistema diminuirá consideravelmente. Isso implica numa elevação dos custos de reposição. Por isso, é imperativo que o gestor possua todas as informações com a maior precisão possível, de forma a decidir com mais segurança. Observe-se que no modelo apresentado, para

as tubulações de 250 mm, a vida útil reduzirá para 15,4 anos; já para os dutos de 150 mm, a vida útil é de 13,3 anos, portanto, uma diferença considerável.

5. CONCLUSÕES

A mudança da Contabilidade Pública que se centra no enfoque patrimonial em detrimento ao orçamentário, com foco no fenômeno da depreciação foi a principal preocupação desse estudo, sobretudo no tocante à relevância dessa nova ótica para o setor de custos públicos.

É importante dizer que a depreciação é entendida no presente estudo como elemento de custo, e os autores preocuparam-se em destacar que o gestor deve tomar decisões a partir de subsídios gerenciais, contemplando inclusive taxas aceleradas de depreciação.

A abordagem em relação ao item tubulações nos sistemas de redes de distribuição de água tratada demonstra que ainda existe espaço para manobras de dimensionamento no cálculo da depreciação, destacando a importância de tal patrimônio público para o cidadão, sem menosprezo às demais políticas públicas.

Um bom método de cálculo da depreciação por certo permitirá melhor dimensionamento da vida útil do sistema, permitindo a acumulação do fundo necessário à substituição dos itens da rede no tempo certo, o que por final melhorará a eficiência e eficácia do serviço ofertado à população.

O que se demonstrou ao final desse artigo foi a factibilidade na adoção de um critério de aceleração da depreciação, objetivamente com base no tamanho do diâmetro das tubulações, sem prejuízo de outras variáveis envolvidas. Isso, por sinal, poderá ser feito em outros estudos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro**. Brasília, DF, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 06 fev. 2012.

BRASIL. Portaria MF nº. 184, de 25 de agosto de 2008. **Dispõe sobre procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2012.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Parte III – Pronunciamentos Contábeis Patrimoniais. 5.ed., válido para 2013. Brasília, DF, 2013.

BRASIL. Portaria STN nº. 828, de 14 de dezembro de 2011. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 1.136, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9: Depreciação, Amortização e Exaustão**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 09 fev. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 1.137, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10: Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 09 fev. 2012.

DANTAS, Gilvan da Silva. Entrevista. Revista Brasileira de Contabilidade – Ano XLI nº. 196 – 2012, p.11.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de; RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. **Gestão baseada em resultado no setor público**. Uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012. 267p.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997. 190p.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2006. 444p.

SÁ, Antônio Lopes de. **Normas Internacionais e Fraudes em Contabilidade – Análise Crítica Introdutiva Geral e Específica**. Curitiba: Editora Jurua, 2010. 260p.

SÁ, Antônio Lopes de. **A evolução da contabilidade**. 2.ed. São Paulo: IOB, 2009. 496p.

SARZEDAS, Guaraci Loureiro. **Planejamento para a substituição de tubulações em sistemas de abastecimento de água. Aplicação na rede de distribuição de água da Região Metropolitana de São Paulo**. 2009. 114f. Dissertação (Mestrado) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais

Daiana Bragueto Martins
Henrique Portulhak
Simone Bernardes Voese

A pesquisa teve como objetivo investigar as práticas de gestão de custos utilizadas por hospitais universitários federais (HUF). A investigação foi baseada em uma *survey* cuja amostra foi extraída de um universo de 34 HUF classificados como hospitais gerais. Realizou-se análise descritiva e de *clusters* para tratamento dos dados. Os resultados obtidos com base em 32,35% do universo pesquisado possibilitaram a formação de três *clusters*: um representando os sete HUFs que não utilizam método de custeio (63% dos pesquisados); o segundo contemplou três hospitais que utilizam método de custeio; e o terceiro *cluster* que envolve apenas um hospital que utiliza o RKW e o Custeio por Absorção, mas que adota a gestão de custos não apenas para controlar gastos e nortear as decisões administrativas, mas também para estimativa de ponto de equilíbrio, elaboração de planejamento e a análise da lucratividade, simular o custo/volume/lucro e, por fim, determinar o valor dos serviços prestados, dessa forma, podendo servir de *benchmarking* para os demais HUFs. Indica-se que o uso de práticas de gestão de custos pode estar relacionado com o porte e com o processo de Acreditação Hospitalar, entretanto práticas contemporâneas de gestão de custos não são utilizadas. Considerando a adoção obrigatória de sistemas de informações de custos no setor público, os resultados sugerem que a utilização de tais práticas nessas instituições não está plenamente difundida, o que se reforça ao notar que algumas dessas declaram não possuir planos formais para adoção dessas ferramentas contábeis.

Palavras-chave: Gestão de Custos; Métodos de Custeio; Hospitais Universitários Federais.

1. INTRODUÇÃO

As instituições inseridas no âmbito da assistência à saúde no Brasil, em especial as instituições públicas, necessitam de modernização gerencial, com a utilização de sistemas de custos capazes de orientar os gestores para um controle ideal das atividades e para a correta tomada de decisão (BRASIL, 2006). Bonacim e Araújo (2010) salientam que a apuração de custos em estabelecimentos hospitalares torna-se uma tarefa abrangente levando em conta a diversidade dos serviços prestados, o que exige inicialmente uma delimitação dos sistemas de custos e um sistema de informações eficiente.

O Manual Técnico de Custos, formulado pelo Ministério da Saúde (BRASIL, 2006, p. 8), retrata a importância da apuração e do controle de custos em entidades

que visam os cuidados de saúde, ao citar que “[...] servem de instrumentos eficazes de gestão e acompanhamento dos serviços” e, também “[...] permitem a implantação de medidas corretivas que visem ao melhor desempenho das unidades”. Miranda *et al.* (2007) destacam que tal complexidade é mais notória em hospitais universitários (HU) pois, além de prestarem serviços de assistência à saúde para a população, são responsáveis por formar os futuros profissionais da saúde.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, que trata especificamente sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), torna obrigatória a adoção de sistemas de informações de custos em entidades brasileiras pertencentes ao setor público (CFC, 2011). Tendo em vista a importância conferida à adoção de sistemas de custos em entidades públicas, especialmente em HUs, como um componente capaz de fomentar o processo de modernização gerencial destas organizações, a presente pesquisa busca responder a seguinte questão: **quais são as práticas de gestão de custos utilizados pelos hospitais universitários federais (HUF)?**

A gestão de custos é vista como um instrumento necessário às instituições hospitalares com a finalidade de melhorar o desempenho da organização e de redefinir prioridades na utilização dos recursos disponíveis. Com recursos limitados na utilização da prestação da atenção médica e a crescente demanda das necessidades de saúde da população, faz-se necessário investigar as práticas de gestão de custos que os HU têm empregado como forma de identificar subsídios para o uso eficientes dos recursos. A necessidade de melhorias na gestão dos recursos financeiros disponibilizados para os HU é destacada por Silva, Costa e Tibério (2003), ao afirmarem que pelo menos 45% dos HUF passam por dificuldades financeiras, acarretando no fechamento de clínicas ou na redução de atendimentos. Desta forma, a presente investigação busca contribuir para o suprimento da demanda por pesquisas acadêmicas que tratem especificamente sobre a área de custos hospitalares, como alegado por Abbas (2001), Miranda *et al.* (2007) e Dallora e Forster (2008).

2. HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS FEDERAIS (HUF)

As organizações voltadas para assistência à saúde possuem grande importância na economia dos países. A assistência à saúde é considerada o maior setor de área de serviços, respondendo por mais de 8% do Produto Interno Bruto (PIB) dos países

pertencentes à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (ABERNETHY *et al.*, 2007). Os autores complementam que com o aumento dos gastos nesta área em todas as nações, visto o desenvolvimento de novos medicamentos e tecnologias, e o aumento da expectativa de vida, a tendência é que esta participação no PIB destes países seja cada vez mais relevante.

O hospital é uma instituição voltada ao diagnóstico e ao tratamento de pacientes, envolvendo diversas especialidades para promover saúde e prevenção. Lemos e Rocha (2011) afirmam que o setor hospitalar brasileiro pode ser dividido em três subsetores principais: (i) os hospitais públicos, administrados pelo Governo Federal, Estadual ou Municipal; (ii) os hospitais privados, filantrópicos ou com fins lucrativos, não conveniados ou contratados pelo SUS; (iii) os hospitais privados, filantrópicos ou com fins lucrativos, conveniados ou contratados pelo SUS. Ainda, os hospitais brasileiros podem ser classificados como hospitais gerais ou hospitais especializados, sendo que estes últimos prestam assistência à saúde em uma única especialidade ou área, tais como maternidade e institutos (CNES, 2013).

Com relação ao porte, os hospitais podem ser classificados quanto ao seu número de leitos. Assim, os hospitais com até 50 leitos são identificados como pequeno porte, por sua vez aqueles que possuem de 50 a 150 leitos enquadram-se como médio porte, de 150 a 500 leitos como grande porte e acima de 500 leitos são classificados como extra (BRASIL, 1977). No contexto nacional, cerca de 70% dos leitos estão localizados em hospitais privados, sendo que o governo federal é responsável por apenas 147 hospitais, em sua maioria instituições voltados à promoção do ensino (LEMOS; ROCHA, 2011).

Os HU são definidos pelo Ministério da Educação (MEC) “[...] como centros de formação de recursos humanos e de desenvolvimento de tecnologia para a área de saúde”, sendo instituições com capacidade instalada, tecnologia e abrangência de atendimento altamente heterogênea (MEC, 2012). Estas instituições, no ano de 2002, concentravam por volta de 9% dos leitos, 12% das internações e 24% dos recursos voltados à internação disponibilizados pelo Sistema Único de Saúde (SUS), porém são responsáveis pela maioria dos procedimentos de alta complexidade, como cirurgias cardíacas, neurocirurgias e transplantes (BONACIM, 2006).

3. CUSTOS APLICADOS ÀS INSTITUIÇÕES HOSPITALARES: ESTADO DA ARTE

A utilização de um sistema de custos no setor público encontra-se respaldada na

legislação brasileira, na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) e na Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11, tratando de forma mais específica sobre os resultados e as melhorias que a utilização da informação de custos como ferramenta gerencial proporciona a estas organizações.

Assim, os métodos adotados para custeio nas organizações além do aspecto contábil, também fomentam as decisões organizacionais, isto é, são fontes geradoras de informações para a gestão. Desta feita, a gestão de custos em HU assume uma característica peculiar em que a heterogeneidade e a falta de padronização dos serviços prestados presente nestas instituições os diferencia das demais áreas de prestação de serviços. No entanto, o gerenciamento de custos hospitalares é necessário e um importante elemento que mantém o equilíbrio financeiro e aumenta a qualidade dos serviços prestados (DALLORA; FORSTER, 2008). Entre, os métodos de custeios apresentados na literatura que já foram base de estudos empíricos realizados em instituições hospitalares destacam-se: *Activity Based Costing* (ABC), *Time-Driven ABC*, Custo Padrão, Custeio Absorção, Direto ou Variável, e *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW).

Há vários estudos que tratam sobre o *Activity Based Costing* (ABC), tanto pela inovação que o tema obteve na década de 90, quanto pela aplicabilidade de seus conceitos e especificações a setores não industriais. O estudo de Abbas (2001) visou identificar os sistemas de custos existentes nos hospitais das cidades de Maringá/PR e Florianópolis/SC, com ênfase no desenvolvimento de um sistema de custos alicerçado no ABC para o setor de processamento de roupas do Hospital Universitário da Universidade de Florianópolis/SC. A pesquisa de Miranda *et al.* (2007) buscou conhecer, empiricamente, a utilização do ABC nos HU e de ensino brasileiros. Souza *et al.* (2009) propuseram a implantação do sistema ABC para um setor hospitalar específico: a Central de Materiais Esterilizados. Corroborando, Bonacim e Araújo (2010) realizaram um estudo de caso em que ocorreu a implantação da metodologia do ABC no Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Enfim, vários são os estudos que tratam o custeio baseado em atividades em hospitais tanto público quanto privados.

Aplicando o *Time-Driven ABC* no setor de saúde surgem alguns estudos, nos quais destacam-se o de Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007) que propõe a aplicação deste método de custeio por meio de um estudo de caso realizado em um hospital localizado na região da Grande Vitória/ES. Por ser um método mais recente na

literatura, ainda são poucos os estudos do *Time-Driven ABC* especificamente no setor de saúde. No setor hospitalar, Jacques (2002) investigou na Unidade de Tratamento Intensivo do Hospital Mãe de Deus de Porto Alegre/RS, avaliando a alocação dos custos diretos aos protocolos médicos e às rotinas assistenciais. Por meio do método de custo-padrão corrente orientou o processo de identificação das perdas no processo assistencial.

A aplicabilidade do Custeio por Absorção no setor de saúde pode ser observado no estudo de Raupp, Crispim e Almeida (2007) que pesquisaram o processo de gestão de custos, por meio do Custeio por Absorção, na Maternidade Carmela Dutra, no qual se verificou que o hospital utiliza a gestão de custos para melhorar os serviços prestados, identificar possíveis gargalos e subsidiar as decisões administrativas. Empiricamente, Xavier Filho e Rodrigues (2012), por meio de um estudo de caso, analisaram o gerenciamento de custos em uma instituição hospitalar do estado de Pernambuco que utiliza um sistema híbrido baseado no Custeio Direto e no Custeio por Absorção, cujos resultados evidenciaram uma defasagem entre os valores de custos repassados pelo SUS e o custo real da prestação de serviços.

Duas pesquisas realizadas em hospitais investigaram o custeio RKW, também conhecido por Custeio Pleno, o qual apropria todos os gastos e os aloca-se nos diversos departamentos da empresa, são: Beuren e Schlindwein (2008) demonstram que o uso do Custeio por Absorção aliado ao sistema RKW para gerar informações gerenciais em uma organização hospitalar pode fornecer informações gerenciais com aceitável precisão, o que foi evidenciado por meio de um estudo de caso em um hospital filantrópico de médio porte. Também pode ser citada a pesquisa de Souza e Scatena (2010), um estudo de caso realizado num hospital público de médio porte localizado no interior do estado de Mato Grosso, demonstra a importância da gestão de custos na busca pelo aumento da eficiência de hospitais públicos utilizando-se do método de custeio RKW.

Numa vertente contemporânea, as práticas de gestão de custos utilizadas para fins gerenciais que alicerçam esta pesquisa são apresentadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC, 2009), a saber: *Target Costing*, Teoria das Restrições, Custos da Qualidade, Custeio de Ciclo de Vida do Produto, Custeio da Cadeia de Valor, *Resource Consumption Accounting*, Custeio Ambiental, Custeio *Kaizen* e *Total Cost of Ownership*.

A utilização do *Target Costing* em instituições hospitalares é demonstrada por

Camacho e Rocha (2008), que evidenciaram por meio de um estudo de caso em um hospital localizado na cidade de Maringá/PR os benefícios que podem ser oferecidos a estas organizações com a aplicação do método. A Teoria das Restrições é abordada por Sabbadini, Gonçalves e Oliveira (2006) no estudo de caso realizado em um hospital no estado do Rio de Janeiro, evidenciando contribuições no gerenciamento de processos com a utilização de um sistema baseado neste método. Aranha e Vieira (2004) abordaram o Custo da Qualidade sob a ótica do desperdício, enfatizando por meio de um estudo de caso realizado em um hospital universitário da cidade de Campinas/SP a importância do monitoramento dos custos relacionados aos desperdícios ocorridos durante a execução das atividades conduzidas por organizações semelhantes.

O Custeio de Ciclo de Vida do Produto, apresentado pela IFAC (2009), objetiva permitir que os gestores antecipem os custos de um produto/serviço ao longo de cada fase do ciclo de vida, principalmente na fase de planejamento, sendo uma técnica de gestão usada para identificar e controlar os custos de um produto durante o seu ciclo de vida. Silva, Costa e Tibério (2003) destacam que a tomada de decisões em hospitais com base no conceito de ciclo de vida do produto pode apoiar adequadamente o processo decisório destas instituições, especialmente nas decisões relacionadas a investimentos em novas tecnologias - medicamentos, aparelhos médicos e procedimentos médicos e cirúrgicos - tendo como base o balanço entre custos e benefícios para o hospital e para os pacientes.

Dentre as publicações que abordam o Custeio da Cadeia de Valor no ambiente de assistência à saúde, Vecina Neto e Malik (2007) ressaltam que o desconhecimento dos custos do setor hospitalar conduz a cadeia de valor deste setor a um comportamento autofágico, com baixa tendência de construção de movimentos sinérgicos. Nesse contexto, faz-se necessário observar a cadeia de valor e todos os seus *stakeholders*, bem como os custos presentes nesta rede, para que haja capacidade de reversão desta situação.

Mackie (2006) apresenta um caso de aplicação do método *Resource Consumption Accounting* (RCA), como parte de um novo sistema contábil implantado em um hospital infantil da cidade de Toronto (Canadá), considerando que a implantação foi bem sucedida e o método utilizado é capaz de prover informações relevantes para os gestores no monitoramento das atividades do dia-a-dia. Com relação ao Custeio Ambiental, Dani e Scarpin (2011) apresentaram um estudo de caso

realizado em uma instituição hospitalar localizada no estado de Santa Catarina, em que evidenciaram a importância da aferição dos custos ambientais nestas organizações para o processo de gestão ambiental e para promover a redução dos custos totais dos procedimentos realizados pelas instituições de assistência à saúde.

O Custeio *Kaizen*, segundo a IFAC (2009), é considerado uma ferramenta de gestão de custos com foco na redução de custos de um processo de produção existente, concentrando-se em melhorar a produção existente e o desempenho das atividades relacionadas com a redução do custo-meta. O *Total Cost of Ownership* (TCO), considerado por Wouters, Anderson e Wynstra (2005), é uma ferramenta e uma filosofia de aquisição que tem como objetivo compreender o custo relevante da compra de determinado bem ou serviço a partir de um determinado fornecedor. Trata-se uma abordagem complexa que quantifica os custos considerados mais relevantes e significantes na aquisição, posse, uso e na disposição de um produto ou serviço adquirido. Ressalta-se que, tanto para o TCO quanto para o Custeio *Kaizen*, não foram encontradas na literatura acadêmica investigações relacionadas à aplicação ou recomendação destes métodos em instituições hospitalares.

Muitas organizações hospitalares lançam mão de métodos contábeis tradicionais e desconhecem os custos incorridos nas atividades exercidas por não trabalharem com sistemas de custos que balizem as decisões administrativas, o controle de atividades e os investimentos (ABBAS, 2001). Para Raupp, Crispim e Almeida (2007), é salutar a utilização de instrumentos gerenciais, como sistemas de custos, para a obtenção de informações que subsidiem o processo decisório com vistas ao melhoramento contínuo dos serviços oferecidos à população pelos hospitais públicos.

4. DESIGN METODOLÓGICO

Esta pesquisa se classifica como descritiva em função de apresentar o objetivo de diagnosticar as práticas de gestão de custos empregadas nos HUF, se classifica como *ex post facto* e transversal, e por procedimentos técnicos a pesquisa tem por alicerce a pesquisa bibliográfica. Para a coleta dos dados primários realizou-se uma *survey*, apresentando, deste modo, um diagnóstico dos HUF (COOPER; SCHINDLER, 2003).

O acesso ao campo de pesquisa ocorreu durante os meses de dezembro de 2012 e janeiro de 2013, por contatos telefônicos e por envio de e-mails junto aos HUF. Como instrumento para coleta de dados utilizou-se um questionário autoadministrado

que, após a realização de ajustes derivados das sugestões recebidas por meio dos pré-testes junto a um acadêmico do curso de Ciências Contábeis e um profissional da área contábil atuante em um HUF foi incluído na plataforma Google Docs® e submetido para gestores das instituições listadas via e-mail.

Obteve-se, com base no cadastro apresentado pelo Ministério da Educação (MEC), a informação de que o Brasil possui 46 HUF classificados pelo Ministério da Saúde em dois tipos de estabelecimentos: 35 dos HUF são categorizados como hospital geral e 11 como hospital específico (CNES, 2013). A população investigada é composta por 34 hospitais dos 35 classificados por hospital geral. A exclusão de uma unidade de pesquisa decorre do fato de o HUF da Universidade Federal do Piauí ter sido inaugurado há poucos meses antes da coleta de dados da pesquisa, o que resulta na não apresentação de subsídios para responder a investigação conforme alegado no contato telefônico. Estes hospitais estão vinculados a 31 universidades federais e localizados nas cinco regiões geográficas do país, sendo três HUF na região Norte, onze HUF na região Nordeste, cinco HUF na região Centro-Oeste, dez HUF na região Sudeste e seis HUF na região Sul.

Como resultado, foram obtidas 11 respostas, representando 32,35% da população. Desta feita, a amostra pode ser considerada não aleatória e não representativa do universo de interesse. O tratamento dos dados coletados pelo instrumento de pesquisa realizou-se utilizando o programa estatístico SPSS® 20.0. Verificou-se, por meio do Alpha de Cronbach cujo valor foi de 0,7, que os dados coletados denotam um nível satisfatório de confiabilidade interna (BRYMAN, 2012).

A análise de dados ocorreu por meio da análise de conglomerado hierárquico (*clusters*). Esta técnica de análise multivariada permite segmentar elementos em grupos homogêneos internamente, heterogêneos entre si e mutuamente exclusivos, conforme os critérios estabelecidos (FÁVERO *et al.*, 2009). Nesta pesquisa a formação dos *clusters* ocorreu com objetivo de identificar grupos de HUF em diferentes perfis, com base nos atributos de gestão de custos. A técnica considerou a distância quadrática euclidiana e o método *Between Group*, obteve-se a formação de três clusters. Assim, os resultados expostos neste artigo são de natureza descritiva e diagnóstica, não comportam inferências de causa e efeito e limitam-se às instituições que compõem esta amostra, portanto, não podem ser generalizados a todos os HUF.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

As características dos HUF respondentes, presentes nas cinco regiões geográficas brasileiras, são apresentadas na sequência. Observa-se que, nesta pesquisa, 63,64% da amostra é composta por HUF de grande porte, caracterizando a maioria dos HUF analisados e, além disso, 27,27% dos hospitais foram enquadrados como de médio porte e apenas 9,09% como de pequeno porte, representado por apenas um HU localizado na região Norte.

Apesar das regiões Nordeste (11 HUF) e Sudeste (10 HUF) concentrarem a maioria dos HU, a pesquisa obteve apenas dois respondentes em cada região. Tanto na região Nordeste quanto na região Sudeste, um dos hospitais respondentes é enquadrado como de médio porte e o outro como grande porte. A região Centro-Oeste apresenta cinco hospitais como população, tendo sido obtidas respostas de três HUF, sendo um de médio porte e dois de grande porte. Por fim, a região Sul, que apresenta um total de seis HUF, forneceu três respostas, sendo todos hospitais de grande porte. Verificou-se que dos 11 respondentes apenas quatro utilizam algum método de custeio, perfazendo 36,36% da amostra. Assim, dos hospitais respondentes que utilizam método de custeio, dois estão localizados na região Sul, um na região Centro-Oeste e outro na região Nordeste. Também é possível observar que o método mais utilizado é o Custeio por Absorção, sendo adotado por dois hospitais respondentes. Observa-se que nenhum respondente afirmou utilizar as ferramentas contemporâneas de gestão de custos.

Com base na técnica de análise de conglomerado hierárquico, os HUF foram divididos em três diferentes grupos, a saber:

Cluster 1: Representa os sete HUF que informaram não utilizar práticas de gestão de custeio no momento da pesquisa, também não apresentam planejamento ou projeção para implantação em curto prazo. Fato este que corrobora com a pesquisa de Abbas (2001), em que muitos hospitais não conhecem os custos incorridos das atividades exercidas e não utilizam as informações de custos para balizarem as tomadas de decisões da gestão empresarial.

Cluster 2: Contempla três os HUF que implantaram pelo menos uma prática de gestão de custo. O HUF da região Centro-Oeste que utiliza o método por Departamentalização ou RKW, o HUF da região Nordeste que emprega somente o método do Custeio Direto ou Variável, e o HUF da região Sul que utiliza o método de Custeio por Absorção.

Destaca-se que o HUF da região Centro-Oeste e o da região Nordeste utilizam as informações extraídas do sistema de custo para controlar os gastos e alicerçar as decisões administrativas. Fato este evidenciado, também, na pesquisa de Raupp, Crispim e Almeida (2007). Além disso, o primeiro as utilizam para elaborar o orçamento enquanto o segundo para o planejamento, atendendo assim a dois dos objetivos do SICSP emitido pela NBC T 16.11, a saber: “subsidiar a tomada de decisão” e “apoiar as funções de planejamento e orçamentos”. Cabe destacar o fato de ambos o considerarem para o cálculo dos serviços prestados os custos variáveis e os fixos. Por outro lado, o HUF da região Sul utiliza as informações para determinação dos valores dos serviços e estes são compostos pelos custos variáveis, custos fixos e gastos fixos da administração em geral.

Cluster 3: Aborda apenas um HUF da região Sul que utiliza o método por Departamentalização ou RKW como complemento ao Custeio por Absorção, visando mais detalhes na geração de informações para uso gerencial. Identificou-se que a instituição não os utiliza apenas para controlar gastos e nortear as decisões administrativas, mas também para estimativa de ponto de equilíbrio, para elaborar o planejamento e a análise da lucratividade, simular o custo/volume/lucro e, por fim, determinar o valor dos serviços prestados. Corroborando com a maioria dos objetivos propostos na NBC T 16.11 e com a pesquisa realizada por Abbas (2001) e Souza e Scatena (2010), pois evidencia a relevância da informação de custos para a gestão empresarial ao ser utilizada para alicerçar o processo de tomada de decisão (gestão de custos). Pois ao divulgar a informação promovendo uma gestão de custos visa uma melhoria e o aumento da eficiência deste hospital público federal.

Quanto ao perfil dos colaboradores respondentes, quatro são contadores e dois são técnicos em contabilidade destes, um é mestre e o outro é especialista, ambos em gestão pública e atuam há mais de cinco anos em cada HUF. Os três administradores são especialistas, dois em administração e um em gestão pública, sendo que todos assumem função de confiança, ocupando postos de gerência ou supervisão em seus respectivos HUF's. O economista é especialista em gestão hospitalar e está no HUF há mais de 25 anos. Já o assistente administrativo é especialista em administração, gerente e trabalha no HUF há mais de 15 anos. Desta forma, destaca-se que nove dos respondentes possuem conhecimentos sobre práticas de custos, o que confere maior confiabilidade às respostas obtidas.

Dentre os hospitais respondentes que utilizam métodos de custeio, verificou-se que todos são de grande porte. O HUF da região Sul que utiliza o método de Custeio por Absorção é também aquele como maior número de leitos dentre os hospitais respondentes, com um total de 434 leitos, sendo ainda o único que contém Acreditação Hospitalar, com Nível 1.

O outro hospital universitário da região Sul que utiliza dois métodos de custeio (absorção e RKW), apesar de supostamente ter maior disponibilidade de informações de custos por conta da utilização de dois métodos, possui apenas 253 leitos, isto é, contempla a menor quantidade de leitos entre aqueles que responderam afirmativamente sobre a utilização de métodos de custeio. O HUF da região Centro-Oeste que utiliza o método RKW tem 302 leitos e, por fim, o HUF da região Nordeste conta com 272 leitos e utiliza o método do Custeio Direto ou Variável.

Quanto a este último hospital, com a análise e confronto das informações sobre o método de custeio utilizado e a forma de calcular os custos, notou-se que o HUF atribui os custos variáveis e fixos aos serviços prestados. Deste modo, percebe-se uma interpretação errônea do método utilizado, pois de acordo com Zimmerman (2011) a apuração de custos neste método considera apenas os componentes variáveis aos custos dos produtos e serviços, e os custos fixos são lançados integral e diretamente no resultado do período evitando distorções causadas por rateios arbitrários de alocação desses custos.

Dessa forma, observa-se que alguns dos HUF's de grande porte (3), todos de médio (3) e um de pequeno porte responderam que não utilizam métodos de custeio. Assim, apesar de não poder ocorrer uma extensão dos resultados desta amostra para toda população, observa-se que o crescimento dos HUF's, em termos de porte, possivelmente conduz a novas exigências gerenciais, como uso de métodos de custeio, como forma de disponibilização de informações para o uso mais eficiente dos recursos.

Adicionalmente, buscou-se verificar se as entidades apresentam programas de redução de desperdícios e, caso possuam, se realizam a mensuração dos custos relacionados, o que configuraria a medição dos Custos da Qualidade e a adoção de um dos objetivos da NBC T 16.11. Observou-se neste quesito que três instituições aplicam programas de redução de desperdícios, sendo que dois hospitais utilizam o 5S (um na região Nordeste e outro na região Sudeste) e um utiliza o *Lean Management* (localizado na região Sul). Porém, nenhum destes hospitais declarou

realizar mensuração financeira da redução de desperdícios observada. Verificou-se, também, que as demais práticas contemporâneas de gestão de custos apresentadas neste trabalho não foram diagnosticadas nos hospitais respondentes.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As práticas de gestão de custos têm por finalidade melhorar a aplicação do limitado recurso financeiro recebido pelos HUF para atender as necessidades da população com qualidade, além de investir em recursos tecnológicos e aperfeiçoar o ensino dos futuros profissionais da saúde. Diante da complexidade de suas atividades, a pesquisa teve como objetivo diagnosticar quais as práticas de gestão de custos que são utilizadas pelos HUF.

Verificou-se que, na amostra pesquisada composta por hospitais gerais, apenas quatro hospitais utilizam algum sistema de apuração de custos, todos estes hospitais são de grande porte. Deste modo, os resultados obtidos a partir desta amostra não aleatória podem indicar uma tendência de uma maior adoção de métodos de custeio em hospitais de grande porte em comparação aos demais HU de médio e menor porte. Complementando os achados de Abbas (2001) ao evidenciar que muitos hospitais desconhecem os custos incorridos em suas atividades por não utilizarem as informações geradas pelos sistemas de custos para subsidiar as decisões administrativas, o controle de atividades e os investimentos.

Os métodos utilizados pelos hospitais respondentes são o Custeio por Absorção e o RKW, seguidos pelo Custeio Variável, contrariando a tendência observada no referencial teórico-empírico que apresenta diversas experiências empíricas que abordam o método ABC em instituições hospitalares.

Outro fato relevante a ser considerado é a ausência de práticas contemporâneas de gestão de custos nas instituições respondentes, resultado que pode significar um desconhecimento sobre estas ferramentas e suas contribuições pelos profissionais do setor, desestimulando sua aplicação. Por outro lado, a existência de programas de redução de desperdício pode possibilitar a aplicação de pelo menos uma destas ferramentas: o Custo da Qualidade. Este trabalho visa, neste contexto, levar os gestores a uma reflexão sobre os benefícios de sua aplicação, que é capaz de mensurar o sucesso da utilização de tais programas em termos monetários.

Considerando a adoção obrigatória de um método de custeio em entidades pertencentes ao setor público, como dado pela NBC T 16.11 (CFC, 2011), os

resultados da presente investigação sugerem que a utilização de métodos de custeio nestas instituições ainda não é uma prática plenamente difundida e que este cenário deve manter-se em curto prazo, considerando que as entidades respondentes declararam que não têm planos formais para adoção futuras destas ferramentas contábeis.

Como limitação da pesquisa deve-se salientar que a amostra é não probabilística e que, portanto, não é possível fazer inferências para os HUF que não pertencem a presente amostra, por meio de testes estatísticos para esta generalização. Recomenda-se para estudos futuros a realização de uma pesquisa que contemple os demais HU, não se limitando apenas aos federais, explorando as diferenças presentes entre as esferas governamentais. É possível, também, ao estabelecer um *benchmark*, realizar um estudo de caso para investigar as particularidades sobre as práticas mais avançadas de gestão de custos, validando sua aplicação com a observância das diretrizes presentes na literatura acadêmica sobre o método explorado.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. 171 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis-SC, 2001.

ABERNETHY, M. A.; CHUA, W. F.; GRAFTON, J.; MAHAMA, H.. Conceptual accounting and control in health care: behavioural, organisational, sociological and critical perspectives. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. v. 2, cap. 14, p. 805-829.

ARANHA, G. T. C.; VIEIRA, R. W.. Estudo de um dos indicadores do custo da qualidade: o desperdício. **Revista de Administração em Saúde**, v. 6, n. 23, 2004.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F.. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 2, maio/ago. 2008.

BONACIM, C. A. G.. **O cálculo do valor econômico agregado à sociedade por hospitais universitários públicos**: um estudo de caso no Hospital de Clínicas da FMRP-USP. 2006. 157 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo.

_____; ARAÚJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 22 jan. 2013.

_____. Ministério da Saúde. Coordenação de Assistência Médica e Hospitalar Secretaria Nacional de Ações Básicas de Saúde. **Conceitos e definições em saúde**. Brasília-DF: 1977. Disponível em:< <http://bvsmis.saude.gov.br/bvs/publicacoes/0117conceitos.pdf>>. Acesso em: 04 fev. 2013.

_____. Ministério da Saúde. **Programa nacional de gestão de custos**: manual técnico de custos – conceitos e metodologia. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

BRYMAN, A.. **Social research methods**. 4. ed. New York: Oxford University Press, 2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 27 nov. 2012.

CNES – Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde. Ministério da Saúde. **Tipo de estabelecimento**. Disponível em: <http://cnes.datasus.gov.br/Cabecalho_reduzido_Impressao.asp>. Acesso em: 12 fev. 2013.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COX III, J. F.; SPENCER, M. S. **Manual da teoria das restrições**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

DALLORA, M. E. L. V.; FORSTER, A. C.. **A importância da gestão de custos em hospitais de ensino**: considerações teóricas. Medicina, Ribeirão Preto, v. 41, n. 2, p.135-42, abr./jun. 2008.

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. Uma aplicação do time-driven ABC modelo no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, p. 11-34, 2007.

DANI, A. C.; SCARPIN, J. E.. **Análise dos custos ambientais no processo de gestão ambiental à luz da teoria das externalidades em um hospital de Santa Catarina**. In: IAM - INTERNATIONAL CONFERENCE OF THE IBEROAMERICAN ACADEMY OF MANAGEMENT, 2011, Lima/Peru. Anais... Lima (Peru): IAM, 2011.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. (pp. 235-301) São Paulo: Elsevier, 2009.

GOSSELIN, M. A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. In.: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Org.). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, 2007, v. 2, cap. 8, p. 641-671.

IFAC – International Federation of Accountants. **International Good Practice Guidance: Evaluating and improving costing in organizations**. New York, Julho, 2009.

JACQUES, É. J.. **Desenvolvimento de um sistema de custo integrado aos protocolos médicos para unidades hospitalares de tratamento intensivo**. 2002. 126 f. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2002.

LE MOS, V. M. F.; ROCHA, M. H. P. **A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades**. In.: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 7, 2011, Rio de Janeiro, Anais... Rio de Janeiro: FIRJAN, 2011.

MACKIE, B.. Merging GPK and ABC on the road to RCA. **Strategic Finance**, p. 33-39, nov., 2006.

MEC – Ministério da Educação. **Hospitais universitários**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13808&Itemid=513>. Acesso em 23 ago. 2012.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, n. 44, p. 33 – 43, Maio/Ago.2007.

RAUPP, F. M.; CRISPIM, C. H.; ALMEIDA, E. S. Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da maternidade Carmela Dutra. **Revista de Informação Contábil** . v. 2, n. 1, p. 120-133, out./dez., 2007.

SABBADINI, F. S.; GONÇALVES, A. A.; OLIVEIRA, M. J. F. A aplicação da teoria das restrições (TOC) e da simulação na gestão da capacidade de atendimento em hospital de emergência. **Revista Produção Online**, v. 6, n. 3, p. 51-70, 2006.

SILVA, E. P. S.; COSTA, P. S.; TIBÉRIO, C. S. B.. **Gestão estratégica de custos: estudo de caso aplicado a hospitais universitários**. In.: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 8, 2003, Montevideu, Uruguai. Anais...

SOUZA, A. A.; GUERRA, M.; FREITAS, D. A.; PEREIRA, C. M. **Metodologia de implantação de sistema de custeio em hospitais**. In.: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, V. 2, 3 e 4 de julho, 2009. Anais...

SOUZA, P. C.; SCATENA, J. H. G. Aplicação da gestão de custos para o aumento na eficiência dos hospitais públicos. **Revista de Administração em Saúde**. v. 12, n. 49, out./dez., 2010.

VECINA NETO, G.; MALIK, A. M.. Tendências na área hospitalar. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 12, n. 4, p. 825-839, 2007.

XAVIER FILHO, J. L. J.; RODRIGUES, R. A. Gerenciamento de custos hospitalares: um estudo de caso em uma instituição filantrópica de saúde. In.: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 9, São Paulo/SP, 26 e 27 julho de 2012. **Anais...**

WOUTERS, M.; ANDERSON, J. C.; WYNSTRA, F. The adoption of total cost of ownership for sourcing decisions: a structural equations analysis. **Accounting, Organizations and Society**. v. 30, p. 167-191, 2005.

ZIMMERMAN, J. L. **Accounting for decision making and control**. Boston: McGraw-Hill, 2011.

PARTE 3 | Relatos de Experiências

O projeto de custos da EBC para implantação e uso da informação de custos

Luciano Correia Lacerda

Este relato refere-se ao Projeto de Custos da Empresa Brasil de Comunicação S.A.- EBC. O Projeto tem como objetivo a implantação e uso da informação de custos. Algumas ferramentas de gestão como o Gerenciamento de Projetos e a Modelagem de Processos foram utilizadas para a criação de um instrumento de controle de custos para auxiliar o processo decisório. O desafio da Empresa é conhecer os custos da produção de conteúdo, dos programas, da distribuição e veiculação em diversas plataformas e mídias. A EBC é uma empresa pública que fomenta a transparência pública e a adota como regra em suas áreas de atuação. E deve responder as demandas legais de forma ágil e tempestiva, por isso necessita de um sistema de custos eficiente e eficaz. O Projeto de Custos da EBC envolveu pesquisas sobre metodologias de custos e novas ferramentas. Ademais, por meio de reuniões técnicas em empresas congêneres à EBC e órgãos de apoio, e participações em cursos e seminários a respeito do tema a equipe de custos da EBC obteve conhecimento e pôde mapear e estruturar um modelo de gestão das informações de custos que melhor atendesse as necessidades da Empresa e estivesse alinhado ao Plano Estratégico da EBC de 2012 a 2022.

Palavras-chave: Custos no Setor Público; Implantação de custos; Modelo de gestão.

1. INTRODUÇÃO

A EBC tem a missão de criar e difundir conteúdos que contribuam para a formação crítica das pessoas e os seus principais veículos de comunicação são: a TV Brasil, TV Brasil Internacional, Agência Brasil, e Radioagência Nacional. A Empresa realiza a cobertura e repercute as ações do Governo Federal nas emissoras de rádio e televisão (A Voz do Brasil e TV NBR), além de realizar a Análise e Monitoramento de Mídia para produção do *clipping* Mídia Impressa, entre outros produtos oferecidos pela EBC-Serviços.

O Projeto de Custos da EBC começou como uma concepção de uma área da Empresa, depois passou a ser um projeto corporativo, e agora é divulgado como modelo de estudo sobre custos para outros órgãos e entidades públicas por mostrar a implantação e uso da informação de custos. O relato desta experiência visa contribuir para a divulgação da cultura de custos e a busca da qualidade do gasto no Setor Público.

A construção do Projeto de Custos da EBC veio da necessidade de adequar a apuração de custos à nova estrutura da Empresa. A EBC passou a adquirir e a

produzir mais conteúdos, em diferentes regiões do país, e a veicular seus produtos em diferentes mídias. A qualidade dos seus produtos e serviços é uma preocupação constante aliada à missão de fomentar a produção regional e a produção independente que exigem mais detalhamento na apuração dos custos.

Por ser uma empresa pública, criada por meio do Decreto nº 6.246, de 2007 e Lei 11.652, de 2008, a EBC deve cumprir os dispositivos apresentados pela Lei de Acesso à informação - Lei nº 12.527, de 2011, ao mesmo tempo a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei nº 101, de 2000, e a Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404, de 1976, que instituiu a Demonstração do Resultado do Exercício - DRE.

Até então, a apropriação dos custos se destinava a identificação dos custos dos serviços de terceiros para a DRE e apresentação trimestral os custos dos produtos e serviços, tais como: a TV Brasil, a TV NBR e os produtos da EBC-Serviços; subdividindo-os em gastos de pessoal, serviços, materiais e depreciação. O resultado obtido tem sido o custo anual de cada emissora sem a distinção de quanto custa cada horário da grade de programação, por exemplo.

Em 2012, iniciou-se a execução do Plano Estratégico 2012-2022. Um dos objetivos estratégicos é a “racionalização de custos” que influencia o Projeto de Custos. A partir de outubro de 2012 foi conduzido um mapeamento do processo de apuração de custos na EBC. Com a análise de ambiente foi possível detectar um cenário que exigiria grandes processos de melhoria. Não havia um sistema informatizado para a realização da apuração de custos, a metodologia e procedimentos necessitavam de atualização de acordo com a nova realidade da empresa, e ainda, não havia uma equipe dedicada a custos, porque as tarefas de custos eram divididas com as do planejamento orçamentário em uma mesma equipe.

O desenvolvimento de um projeto tornou-se o meio mais apropriado para solução dos problemas apontados que dificultavam o atendimento de todas as demandas sobre as informações de custos da Empresa, dos órgãos de controle e regulação, e das legislações. Era imperativo realizar entregas planejadas, com a qualidade esperada, em curto prazo, conforme as expectativas internas e externas, para isso, foram adotadas técnicas de Gerenciamento de Projetos.

O Projeto, Sistematização de Informações de Custos da EBC, tem o objetivo geral de estabelecer uma sistematização alinhada com o Plano Estratégico da Empresa. Identificar os custos de produção e aquisição de conteúdos e programas e conhecer os custos de todas as unidades administrativas nas distintas regiões do país

são objetivos específicos, assim como, apropriar os custos, considerando a convergência e unificação, das plataformas que transmitem conteúdo em diferentes mídias.

2. METODOLOGIA

A cultura do uso das informações de custos com sistemas de informação voltada para o processo decisório ainda é incipiente. Destacam-se também os problemas usualmente encontrados em organizações que ainda não desenvolveram uma cultura voltada para a apropriação de custos. Nelas as informações de pessoal estão relacionadas apenas com a divisão de tarefas, e deixam de identificar a contribuição direta para a produção dos serviços. Da mesma forma, os contratos e os serviços não definem claramente a alocação para cada um dos produtos da empresa e daí, a sempre necessária, utilização de critérios de rateio.

No intuito de melhorar o processo de apuração de custos foram adotadas técnicas e práticas conhecidas. Elas são expostas de forma sucinta considerando o contexto e aplicabilidade.

Com foco no desenvolvimento organizacional, como cita Chiavenato as definições de French e Bell: *“esforço de longo prazo, apoiado pela alta direção, no sentido de melhorar os processos de resolução de problemas de renovação organizacional, particularmente por meio de um eficaz e colaborativo diagnóstico e administração da cultura organizacional”*, nota-se que mudanças nas rotinas operacionais ou nos processos internos acompanham mudanças culturais. Para qualquer alteração nos procedimentos deverão ser consideradas a aceitação e adequação dos usuários e colaboradores. Sempre existirão problemas com a resistência das pessoas na implantação de qualquer sistema. A resistência a mudança não surge necessariamente de maneiras padronizadas, como argumentou Kurt Lewin, *“a mudança bem-sucedida nas organizações deve seguir três etapas: o descongelamento do status quo, movimento para um estado novo e recongelamento da nova mudança para torná-la permanente”*. O patrocínio da alta administração é necessário e direto para dar suporte ao processo de mudança provocado pela implantação de um sistema ou projeto. A administração pode valer-se de normatização ou instituição de padronização de procedimentos. No caso específico da EBC, a estratégia de evoluir para um modelo onde um mesmo conteúdo audiovisual passa a ser produzido em uma única área para diferentes veículos gera

resistências e apresenta novos desafios para a apropriação de custos, que talvez um simples critério de rateio não seja capaz de resolver.

As ferramentas de gestão, como a Análise de SWOT¹⁸ e o BSC (KAPLAN E NORTON 2004)¹⁹, foram base para obtenção dos aportes conceituais necessários para o posicionamento estratégico de um projeto bem sucedido. No caso do Projeto de Custos da EBC a análise do ambiente indicou o que deveria ser mudado e o que deveria ser aperfeiçoado, as oportunidades e ameaças para implantação do sistema de custos. O modelo de medição de desempenho do BSC é um recurso útil para avaliação e controle dos resultados pretendidos evidenciados pelos indicadores de performances. Assim destaca Edward Deming: *“não se gerencia o que não se mede, não se mede o que não se define, não se define o que não se entende, ou seja, não há sucesso no que não se gerencia”*, sobre o controle da qualidade de um projeto.

O mapeamento de processos internos, seguido do guia BPM CBOK²⁰ (2009), permitiu uma melhor compreensão do funcionamento das áreas e atividades relacionadas à geração de dados e informações de custos. O objetivo era encontrar os gargalos e propor soluções. As deficiências notadas originaram-se da ausência de um sistema de informação integrado dos sistemas internos de registro e controle das informações de custos, principalmente aquelas sobre alocação de pessoal.

As práticas do PMBOK (TERRIBILI)²¹ foram adequadas para elaboração de um projeto com definição de entregas, recursos, tempo de execução, e o envolvimento da alta administração. Detalhes sobre as técnicas de planejamento e gerenciamento de projetos serão descritas no desenvolvimento das ideias desse relato de experiência.

¹⁸ O termo SWOT é um acrônimo, proveniente do idioma inglês, de Forças (*Strengths*), Fraquezas (*Weaknesses*), Oportunidades (*Opportunities*) e Ameaças (*Threats*).

¹⁹ BSC é a sigla do termo inglês *Balanced Scorecard*, pode ser entendido como um placar de resultados combinados, para fornecer a visão de conjunto dos fatores críticos de sucesso. Surgiu da iniciativa dos Drs. Robert Kaplan e David Norton, da Harvard Business School, de criar um novo modelo de medição de desempenho. As empresas utilizam para enfrentar o ambiente globalizado de alta competitividade e acirrada concorrência.

²⁰ BPM CBOK, sigla em inglês de – *Guide to the business process management common body of knowledge*, é um guia que define a gestão de processos de negócio para identificação, desenho, execução, medição, monitoramento e controle de processos que visa alcançar a consistência e resultados alinhados com os objetivos estratégicos da organização – Disponível em: <www.abmpmp.org. 2009> . Acesso em: 10 out. 2010.

²¹ PMBOK – *Project Management Body of Knowledge* – conjunto de normas, métodos, processos e práticas da área de Gerenciamento de Projetos - Terribili Filho, Armando – Gerenciamento de Projetos em 7 Passos: uma abordagem prática – São Paulo: M.Books do Brasil Editora Ltda., 2011.

3. MUDANÇA DE CENÁRIO

A partir de 2012, foram realizadas análises dos problemas relacionados ao tema custos. A metodologia de Gestão de Processos, com a definição do Ciclo da Gestão de Processos (PRADELLA, FURTADO E KIPPER)²² foi útil para realização da modelagem e implantação de processos na apuração de custos da EBC na fase de transição, no entanto, na primeira fase, da modelagem, foram identificados e mapeados pontos críticos que precisariam ser resolvidos de forma mais ampla.

Os principais pontos críticos identificados foram: a) não havia equipe dedicada a custos; b) ausência de rotina de atualização das informações de custos; c) falta de um sistema informatizado para custos. Um projeto deveria ser criado com o objetivo de solucionar os problemas.

No último trimestre de 2012, a apuração de custos foi realizada com os procedimentos e metodologia existentes na área. O exercício seguinte foi considerado uma fase de transição, pois os procedimentos antigos deveriam ser abandonados completamente, logo que fossem adotados os novos. As atividades realizadas entre 2012 e 2013 foram determinantes para a construção do Projeto de Custos. Era necessário manter as entregas rotineiras e ao mesmo tempo desenvolver novas técnicas e procedimentos de melhoria na área.

Para o exercício de 2013, foi desenvolvida uma solução temporária, que conjugava metodologia, sistema informatizado e procedimentos. Foi construída uma planilha Excel com pastas estruturadas e organizadas conforme importância e nível de detalhamento. As pastas continham quadros e relatórios de consolidação vinculados a pastas de detalhamento dos gastos por Natureza de Despesa, conforme o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, e pastas de tabulação dos critérios de rateio. O formato da planilha segue uma lógica para fácil utilização e permite consultas de verificação de saldo no Sistema de Integrado de Administração Financeira – SIAFI. A planilha é preenchida por dados obtidos nos processos de pagamento das despesas e consultas no SIAFI. A razão da planilha era manter as entregas de forma rápida e precisa, mas que não prejudicasse os trabalhos em desenvolvimento, devido a falta de pessoal destinadas a executar a apuração de custos, e ao mesmo tempo, realizar pesquisas sobre metodologias e sistemas de

²² Pradella, Simone, João Carlos Furtado, Liane Mählmann Kipper – Gestão de processos: da teoria à prática – São Paulo: Atlas, 2012.

informação. Sendo assim, a consecução de um projeto tornou-se a melhor solução para conciliar a rotina dos trabalhos e a realização do estudo de custos.

4. ETAPAS PARA ELABORAÇÃO DO PROJETO

O primeiro documento gerado para iniciar o projeto foi o Termo de Abertura de Projeto, que é composto por: título, objetivo, justificativa, premissas, descrição do projeto, patrocinadores, estimativa de investimentos, prazo, fatores críticos de sucesso, principais riscos, restrições, interessados, comitê executivo e gerente de projeto. Após a conclusão do Termo foi necessário a sua divulgação para aprovação e ajustes, e posteriormente entrega aos interessados.

Realizada esta etapa, a seguinte é a do planejamento do escopo, com proposta de entregas conforme requisitos previamente definidos. A etapa de planejamento do escopo envolve a definição do escopo do projeto, em seguida o cronograma, os custos estimados, os recursos necessários, os critérios de aceite.

4.1. DEFINIÇÃO DO ESCOPO DO PROJETO

A definição inicial do escopo do projeto foi a criação de um Novo Sistema de Apuração de Custos que surgiu da percepção da área de atualizar-se e de adequar-se as mudanças estruturais da Empresa. No entanto, com a aprovação do Plano Estratégico da Empresa (para o período de 2012 a 2022), no final de 2012, o escopo do projeto deveria abranger as entregas previstas no Plano. A definição do escopo do Projeto mudou para Sistematização das Informações de Custos, com o foco estratégico de racionalização de custos e o objetivo geral de estabelecer sistematização alinhada com o Plano Estratégico da Empresa. Sendo assim, o Projeto de Custos da EBC passou a ser um projeto corporativo e ganhou mais importância.

O Plano Estratégico tem como uma das Metas Financeiras a racionalização de custos, que conjuga a melhor utilização dos recursos disponíveis e o acompanhamento de sua aplicação. A racionalização de custos será possível com a geração de informações de custos mais precisas para subsidiar a tomada de decisão, assim provocando ações concretas que resultarão em qualidade do gasto dos recursos públicos.

Para a definição do escopo do Projeto foi realizada a coleta de dados para percepção dos problemas referentes ao sistema antigo, considerando sua estrutura,

funcionamento e finalidade. As fontes de coleta foram a observação e entrevista. O conteúdo levantado, de acordo com as fontes de coletas, será mencionado a seguir:

a) Observação: Na Coordenação de Planejamento Orçamentário e Custos, os usuários e responsáveis pelo processo de obtenção e processamento dos dados referentes aos custos observaram a dependência de consulta aos processos administrativos. Neles estão anexados e agrupados os documentos com registros (administrativos, orçamentários, financeiros e contábeis) das despesas e gastos realizados pela EBC utilizados na apuração de custos. Por exemplo, para as contratações feitas com terceiros existe um processo próprio do gasto e despesa, e para identificar as informações financeiras dos fornecedores torna-se necessária a consulta mensal dos processos relativos a cada fornecedor que a EBC tem compromisso. Com isso, se algum processo não seguir a sequência de trâmite, ou seja, se não transitar pela Coordenação de Planejamento Orçamentário e Custos não terá seus registros contábeis e de custos apurados. Esta possibilidade de não registro compromete a precisão da apuração de custos.

b) Entrevista: os resultados da apuração de custos são emitidos em relatórios e quadros demonstrativos, estes documentos são entregues para a Gerência de Controladoria, que os utilizará para fechamento da DRE; e serão entregues para as demais unidades administrativas (diretorias) analisarem os custos dos produtos e serviços. Em avaliação com os técnicos de contabilidade envolvidos com a apuração da DRE, nota-se a necessidade de melhorar a comunicação e padronização quanto aos critérios de classificação de algumas despesas e gastos. Nos relatórios e quadros demonstrativos dos custos deve-se aperfeiçoar a forma e conteúdo no detalhamento de algumas informações dos gastos. A análise de risco de investimentos não era objetivo do antigo sistema de apuração de custos, já o acompanhamento das despesas administrativas estava sendo realizadas ainda de forma incipiente.

As informações coletadas para a definição do escopo do projeto permitiram a criação da EAP - Estrutura Analítica de Projeto. Com a formação de pacotes de trabalho para a Implantação da Sistematização das Informações de Custos.

5. IMPLANTAÇÃO DO PROJETO DE CUSTOS DA EBC

A Empresa Brasil de Comunicação possui uma área que é responsável pela gestão dos projetos corporativos. Esta área tem, entre outras atividades, o planejamento estratégico, a normatização, monitoramento e auxílio a realização dos

projetos com focos estratégicos. Quando a área iniciou o processo de mapeamento de entregas do Plano Estratégico que demandavam ações para serem realizadas, tomou conhecimento do Projeto de Custos da EBC, iniciado na Diretoria de Administração, Finanças e Pessoal e esse havia avançado em algumas etapas. Mesmo assim, foi solicitada a adequação ao formato padronizado, e foram necessários ajustes referentes aos prazos de entregas do projeto e formalização de rotinas de demandas pontuais do escritório de projetos, para monitorarem os projetos corporativos e verificarem o alinhamento com os prazos do Plano Estratégico.

O Projeto de Custos da EBC tem como indicadores de gestão: a) metodologia implantada; b) número de multiplicadores formados; c) sistema de informação implantado. Os indicadores são avaliados por tempo de conclusão. As metas são entregas com prazo definido, que são: a) implantação da metodologia de custos até julho de 2014; b) formação de quatro multiplicadores da área de custos em 2014; c) implantação de sistema informatizado de custos para 2015; d) emissão de dois relatórios analíticos das despesas de 2014.

As premissas para realização de ações, que resultarão no cumprimento do objetivo geral do Projeto são: metodologia de custos disseminada; informações de custos seguras; sistema de custos implantado; estruturação da unidade administrativa de custos; e patrocínio da alta administração da Empresa.

As ações para concretização do objetivo do Projeto são: a) Pesquisa de novas ferramentas e conceitos de custos; b) Definição de metodologia de apuração de custos; c) Formação de multiplicadores; d) Identificação de software adequado a EBC; e) Implantação do software; f) Apuração dos custos com nova metodologia; g) Análise e monitoramento dos custos; h) Estruturação e realinhamento da equipe de custos. i) Seminários sobre racionalização de custos.

As ações que foram realizadas no primeiro semestre de 2014 seguem listadas indicando a descrição das atividades e o resultado:

a) Definição da metodologia de apuração de custos: o mapeamento e diagnóstico dos problemas da área de custos e o reconhecimento das limitações da metodologia antiga resultou na necessidade de mudança na sistematização e metodologia. Foi observado e criticado a não apuração dos custos indiretos (custos administrativos). Em seguida foram analisados os conceitos de Sistemas de Absorção e ABC, e para confrontar a teoria com a prática sobre metodologias e conceitos, a

equipe de custos começou a identificar empresas para realização de *benchmarking*²³. Por meio de visitas técnicas a equipe percebeu que não existia uma metodologia ideal e conclusiva que contemplasse por inteiro as necessidades e características das empresas, visto que, todas as entidades precisaram adaptar seus sistemas de apuração de custos de acordo com entendimentos e enfoques atribuídos aos objetos de custos e a importância relacionada às informações de custos. Sobre os rateios adotados percebe-se que são definidos por critérios considerados como importantes, os critérios não são objetivos, eles são escolhidos discricionariamente, mas sempre com a preocupação de se obter resultados da distribuição dos gastos mais próximos da realidade, por isso, alguns critérios foram alterados conforme se notava a discrepância com a realidade. A EBC adota o Sistema de Absorção para a apuração dos custos dos produtos e serviços oferecidos por atender aos princípios contábeis da confrontação e competência. O critério de rateio é o quantitativo de pessoal efetivo relacionado diretamente com o produto e serviço identificado. Os custos administrativos passaram a ser apurados, mas estão em fase de teste. Para a conclusão da definição da metodologia estão sendo refinados todos os relatórios utilizados para a apuração de custos, como por exemplo, os relatórios de gastos com pessoal, material, viagens e depreciação, que necessitavam de atualização a medida que o redesenho organizacional ia sendo implantado. Estes relatórios são obtidos de outras áreas, responsáveis pelo controle dos mesmos. Por não existir um sistema informatizado, todos esses relatórios, de pessoal, de material, de viagens e de depreciação necessitam de tratamento para serem utilizados na apuração de custos.

b) Pesquisas de novas ferramentas: Desde 2013, a equipe de custos da EBC realiza visitas técnicas em empresas e órgãos de apoio. Nas visitas técnicas foram encontradas diferentes abordagens e sistemas informatizados de custos. No entanto, apreende-se a importância dada ao tema custos para a tomada de decisão, representada pela formação de estrutura adequada e de sistemas informatizados. Foram observados os sistemas de informação utilizados pelas empresas, algumas tinham desenvolvido sistemas próprios, e outras estavam utilizando o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC. A equipe de custos participa dos Congressos sobre Informações de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público desde o primeiro encontro, e acompanha o desenvolvimento do SIC. Durante os

²³ *Benchmarking* – termo de origem da língua inglesa que significa a busca das melhores práticas por meio de um processo comparativo das performances e resultados esperados.

Congressos foram apresentadas a evolução e importância do sistema, por meio dos depoimentos e trabalhos apresentados, o que direcionou as visitas técnicas que focaram em empresas que utilizavam o SIC. Com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional - STN a equipe de custos da EBC realizou treinamento, solicitou senha de acesso ao SIC, e emite relatórios testes no sistema.

O SIC é o sistema de informação que apresenta melhores condições para ser implantado, sem ônus para a EBC. Em reunião técnica na STN, a equipe de custos apresentou para a Gerência de Informações Fiscais e de Custos – GEINC/STN os trabalhos realizados na EBC. Foram demonstrados os relatórios elaborados, a codificação alfanumérica para Centro de Custos, dentre outras ações do Projeto pretendidas pela equipe.

c) Formação de multiplicadores: a equipe é formada por quatro profissionais que participam de cursos, seminários e congressos referentes a custos. As participações nos Congressos sobre Informações de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público e nas Semanas de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas, foram positivas por mostrar a diversidade de trabalhos sobre o tema e a importância dada para informações de custos nas organizações. Nota-se que nos trabalhos apresentados por estudantes e profissionais foram expostas algumas limitações e barreiras para a promoção da cultura de custos, e que dentro das organizações é estratégico cultivar a formação de multiplicadores para que o tema adquira cada vez mais relevância.

Os principais cursos foram: Fundamentos de Custos, Gestão de Projetos, Modelagem de Processos de Negócios, Gestão da Estratégia com uso do BSC e Rotinas das Empresas Estatais no PCASP e Novo CPR. Os cursos foram realizados pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, Escola Nacional de Administração Pública - ENAP e Fundação Getúlio Vargas - FGV de forma gratuita. Durante a formação dos multiplicadores foram identificados sistemas e subsistemas (*softwares*) que poderão ser utilizados para a Sistematização das Informações de Custos da EBC de forma auxiliar.

A equipe de custos da EBC faz a integração com as áreas envolvidas na operacionalização do sistema de custos e definições sobre o Centro de Custos da EBC e pretende disseminar a cultura na organização com seminários sobre racionalização de custos.

d) Estrutura e realinhamento da equipe de custos: O Projeto de Custos da EBC propõe a criação de uma unidade administrativa exclusiva para atuar nas atividades relacionadas a custos. Atualmente a equipe divide as funções e atividades do planejamento orçamentário da Empresa, na Coordenação de Planejamento Orçamentário e Custos. Antes da criação do Projeto, a equipe havia elaborado estudo que demonstrava a necessidade, os benefícios e as justificativas de se estruturar uma área exclusiva para custos na Empresa, devido a relevância para o desenvolvimento e crescimento organizacional. O estudo foi apresentado para a Diretoria de Administração, Finanças e Pessoal na época, e começou a ter mais força quando se transformou em projeto. O Projeto foi apresentado e aprovado pela de Diretoria de Administração, Finanças e Pessoal para adquirir patrocínio da alta administração da Empresa.

6. RESULTADOS OBTIDOS

No final do 1º semestre de 2014 foram entregues os seguintes documentos, referentes aos 1º e 2º trimestres: Custos Consolidados com detalhamento dos serviços de terceiros (para compor a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE) e Custos Consolidados dos produtos e serviços da EBC com Detalhamento dos gastos com pessoal, material, serviços e depreciação. Nos trabalhos os produtos e serviços da EBC foram agrupados em plataformas, sendo uma de televisão, uma de rádio, uma de *web* e agência, e outra de captação, conforme abordagem do Plano Estratégico, concluindo assim as demandas previstas para o semestre.

Os relatórios de pessoal recebidos pela Gestão de Pessoas estão em constante atualização. Os da plataforma *web* e da Diretoria de Jornalismo estão 100% atualizados. Com o objetivo de refinar as informações de pessoal, os relatórios da Diretoria de Negócios e Apoio Administrativo foram atualizados com as áreas, e agora estão em fase de análise na Gestão de Pessoas para posteriormente serem utilizados no fechamento da apuração do 2º semestre.

O SIC foi utilizado para a emissão de relatórios e pesquisas de gastos por Natureza de Despesa com validação que confirmam a importância e precisão do sistema. Dado que os mesmos relatórios foram gerados em outros sistemas para verificação, como por exemplo, o SIAFI Gerencial. Mesmo assim, para a utilização plena do sistema SIC, a EBC deve iniciar o uso do Centro de Custos no subsistema

Novo Contas a Pagar e a Receber – CPR, do SIAFI, que ocorrerá após conclusão do estudo do Centro de Custos, previsto para o 2º semestre.

7. RESULTADOS ESPERADOS

Para o 2º semestre de 2014, está prevista a definição do Centro de Custos da EBC, e em seguida serão realizados testes de operacionalização no Novo CPR, depois serão gerados relatórios testes no SIC com as informações do Centro de Custos. As entregas esperadas são: 1) Relatório de despesas de serviços de terceiros, detalhado por grupos de despesas, por assunto, conforme a DRE; 2) Gastos consolidados dos veículos (produtos e serviços), agrupados nas plataformas conforme o Plano Estratégico. Os testes de validação, relacionados a utilização do SIC, ocorrerão no 2º semestre de 2014, para que a sua utilização plena inicie-se em 1º de janeiro de 2015. Espera-se que a inserção no SIC permita identificar com mais clareza o quanto custa cada setor da Empresa e qual a contribuição de cada Regional no esforço de produção e distribuição de conteúdo audiovisual. O SIC, a partir de 2015, será uma ferramenta que comporá as rotinas de trabalho para a EBC, e será indispensável para emissão de relatório de custos, como também, para gestão da Empresa. A formação de multiplicadores e ações para disseminação da racionalização de custos serão práticas constantes na organização.

8. CONCLUSÃO

As informações de custos são úteis para a tomada de decisão e para a melhoria do gasto público. Quando custos são analisados com enfoque gerencial é possível a obtenção dos resultados positivos. A análise de custos pode ser um indicador da atuação da gestão frente aos objetivos desejados.

O modelo para implantação de sistema de custos depende principalmente da definição dos seguintes questionamentos: O que deve ser medido? Para qual finalidade? E Para quem? No entanto, para consecução de um modelo de gestão de custos que corresponda às expectativas dos envolvidos é imperativo consumir tempo em pesquisa. A investigação de soluções empíricas ou racionais pode ser considerada, mas é essencial estabelecer um modelo consistente e confiável. Abreviar a implantação de sistema de custos que não ofereça consistência no processo e conteúdo pode causar efeitos adversos para a organização. A importância

da inserção de dados no sistema, o treinamento dos operadores e a tecnologia de informação refletem na precisão das informações de custos geradas.

Infere-se que as organizações precisam ater-se ao posicionamento estratégico frente às mudanças constantes e o estudo de custos precisa estar inserido neste contexto. Do mesmo modo, a cultura organizacional deve acompanhar a evolução dos processos internos e ferramentas de gestão, assim como, a implantação de qualquer mudança deve considerar a cultura existente e antecipar os conflitos, principalmente com referência aos custos. A ideia de controle dos gastos pode provocar rejeição ou não ser devidamente aplicada, caso as informações geradas comprovem a má gestão ou a falta de comprometimento na utilização dos recursos administrados.

Buscar o conhecimento é estratégico para antever uma situação inesperada e uso adequado dos elementos de custos proporciona domínio das informações e previne imprevistos que possam prejudicar o sucesso de uma iniciativa. Os resultados obtidos com o Projeto de Custos da EBC, frente aos objetivos inicialmente propostos, demonstram como ações ordenadas e elaboradas, com estrutura de projeto, fornecem um instrumento de controle dos gastos que auxilia a gestão da empresa e a melhoria no uso dos recursos públicos.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

PRADELLA, Simone, João Carlos Furtado, Liane Mählmann Kipper. **Gestão de processos**: da teoria à prática. São Paulo: Atlas, 2012.

TERRIBILI, Filho, Armando. **Gerenciamento de Projetos em 7 Passos**: uma abordagem prática. São Paulo: M.Books do Brasil Editora Ltda., 2011.

Relato de experiência da implantação da gestão de custos no Hospital de Base do Distrito Federal/SES

Nagat Faiz Ahmad Amorim Magalhães
Adão Soares de Oliveira
Rosângela Ligoski Toniolo Silva
Sueli dos Santos Montenegro

Tema: Experiências de Implantação de Custos (Casos práticos de aplicação). Problema: Ausência de resposta para a pergunta: “quanto custa?” e incapacidade de antecipar os problemas para não deixar acontecer. Justificativa: necessidade de melhoria da gestão, do gestor ter o conhecimento quase que em tempo real da realidade da instituição com o acesso a dados, informações. Se você compartilha informações a tempo, pode prevenir problemas desnecessários. Objetivo: favorecer as análises futuras para incrementar os investimentos e orçamentos de forma que possamos “fazer mais com o que dispomos” e instituir a cultura da valorização da informação na instituição. Bem como a conscientização dos servidores com que se gasta e accountability ou seja a transparência e controle do que é gasto. Método proposto: Custeio por Absorção e APURASUS. Resultados alcançados: relatórios Custo Total da Unidade, Item de Custo por Centro de Custo, Formação do Custo Total dos Centros de Custos e Custo Unitário Médio – Análise o Horizontal. Conclusões e recomendações: desenvolvimento do conjunto de mapeamento de processos, Acreditação e Planejamento Estratégico na instituição. No segundo momento, trabalhar com planilhas auxiliares para chegar ao valor dos subprodutos por centros de custos. Para implantar gestão de custos é necessário persistência, comprometimento e parceria.

Palavras-chave: Custos; Resultados e processos.

1. INTRODUÇÃO

Implantar a estrutura de custos numa instituição pública pode ser um processo muito enriquecedor, mais do que apenas estimar o preço de venda de um produto ou de margens de lucro de mercado. Pois os sistemas de custeio podem auxiliar no planejamento e na racionalização do uso dos recursos escassos na melhor utilização possível, a mais racional e eficiente.

A população, os gestores e os servidores têm expressado crescente interesse pela racionalização dos gastos e despesas, aumento da produtividade e melhoria da qualidade dos atendimentos em hospitais públicos.

Hospitais públicos devem estar preparados para as profundas mudanças nos cenários de assistência à saúde, provocadas pelo avanço tecnológico e pelo aumento da expectativa de vida da população. Primeiro devido à elevação de custos e segundo

a redução da oferta de serviços relacionada ao aumento crescente na demanda por serviços de saúde.

A origem da implantação da Gestão de Custos na Secretaria de saúde do Distrito Federal é explicada por uma motivação interna e externa: A motivação interna surgiu com a necessidade de melhoria da gestão, do gestor ter o conhecimento quase que em tempo real da realidade da instituição com o acesso a dados, informações, custos. Forte também é o desejo dos servidores em saber “quanto custa” e o desejo de melhoria nos processos de trabalhos. Na motivação externa destaca-se o desejo de transparência de informação e de processos de trabalho da SES/DF, do MS e da comunidade que vislumbram conhecer os gastos, as despesas e os procedimentos da instituição, podendo-se pensar na melhoria do planejamento estratégico, orçamentário e nas políticas públicas de saúde.

A Gestão de Custos no SUS pode favorecer a melhoria de qualidade de processos e da apropriação das ações e serviços em saúde, indicando a direção, o melhor uso e destinação de recursos. Por outro lado, pode subsidiar informações para o planejamento da Secretaria e a prestação de contas aos cidadãos, com transparência e conscientização aos usuários do SUS.

Espera-se que a gestão de custos possa favorecer as análises futuras para incrementar os investimentos e orçamentos de forma que possamos “fazer mais com o tanto que dispomos”.

2. HOSPITAL DE BASE DO DISTRITO FEDERAL – CONTEXTUALIZAÇÃO

O Hospital de Base do Distrito Federal (HBDF) foi inaugurado em 12 de setembro de 1960, trata-se de uma instituição pública, subordinada Subsecretaria de Assistência à Saúde - SAS da Secretaria de Saúde do Distrito Federal, organizada em atividades complexas nos atendimentos ambulatoriais e emergenciais, exames, diagnósticos e tratamentos, planejamento e execução, internações, intervenções cirúrgicas e práticas de ensino e pesquisa.

O HBDF realiza atendimentos 100% do Sistema Único de Saúde (SUS). Possui 115.018m² de área, sendo 54.000 m² de área construída, incluindo um prédio de 12 andares, sendo 11 andares de internação. Dispõe de várias especialidades médicas que atendem inúmeros pacientes referenciados das diversas unidades do DF, do entorno, e também de outros estados, principalmente Bahia, Minas Gerais e Goiás. É

um hospital de grande porte, em julho/2014 conta com 740 leitos (cadastrados no SUS) e 4.488 servidores, exclusive os contratados (terceirizados).

Destaca-se a prestação de assistência cardiológica, neurológica e poli-trauma. Possui setor de emergência para atendimento à demanda espontânea e referenciada, além de infra-estrutura de retaguarda, como centro-cirúrgico, exames complementares, unidades de terapia intensiva, enfermarias e ambulatório de especialidades.

A emergência do HBDF presta assistência à pacientes de alta complexidade, como nas linhas de cuidado de trauma, infarto agudo do miocárdio (IAM) e acidente vascular encefálico (AVE), sendo referência nacional nessas áreas. Dispõe de dois centros cirúrgicos, um no pronto socorro e outro no ambulatório, com o total de 16 salas de cirurgia geral e 5 para pequenas cirurgias; serviços de apoio como exames de laboratórios, anatomia patológica e um núcleo de Radiologia e Imagenologia subdividido em duas unidades (uma unidade no pronto socorro e outra no ambulatório).

3. METODOLOGIA

O Hospital de Base juntamente com a SES/DF faz parte do Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC do Ministério da Saúde. Em dezembro/2013 foi lançado em esfera federal o APURASUS, software com alcance nacional, específico para a gestão de custos. O APURASUS favorece uma visão geral das áreas de saúde do DF servindo também para a criação de parâmetros com os estados e uma possível melhoria na destinação de financiamentos. A comunidade se beneficia da prestação de contas com a conscientização e valorização do serviço prestado em saúde pública.

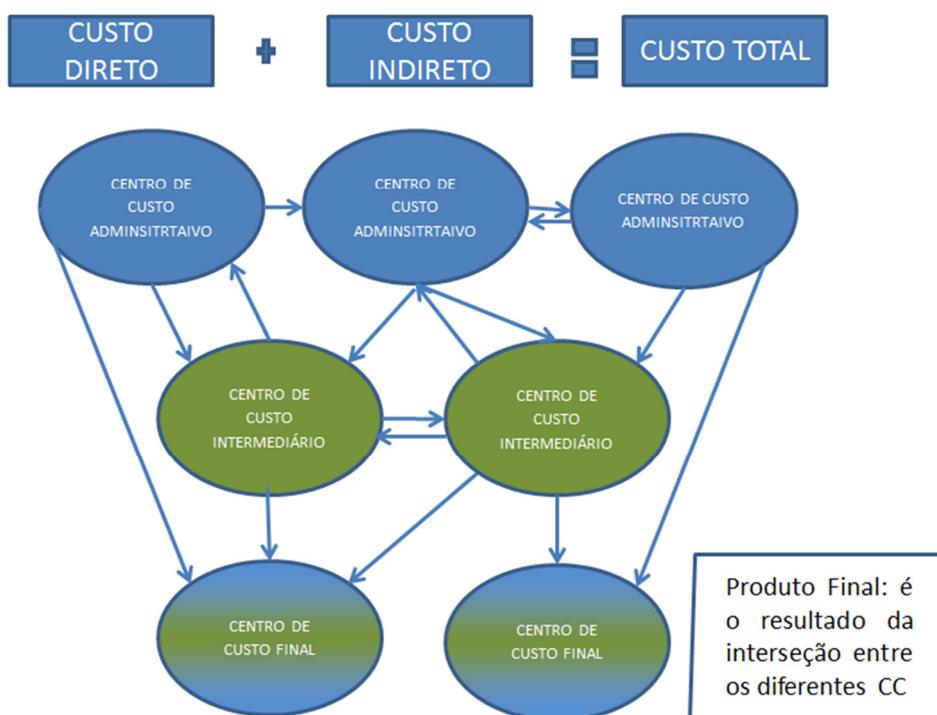
O trabalho do Núcleo de Controle de Custos teve início em fevereiro de 2012, quando de fato se começou a realizar o levantamento de informações básicas, a medição das áreas dos setores, contagem de tomadas, pontos de água, quantidade de equipamentos por centro de custos. A medição das áreas foi realizada com fita métrica de 30 metros, porém hoje já se dispõe de outros meios modernos para esta ação. Em algumas áreas com construção recente foram utilizadas as plantas baixas para este serviço.

O método utilizado para implantação da gestão de custos no HBDF é o custeio por absorção, custeio integral, onde todos os custos são considerados e classificados em diretos e indiretos, as despesas fixas e variáveis, todos os custos são absorvidos

pelas unidades de produção, sendo os indiretos rateados através de bases de rateio. Sendo que o produto final é o resultado da interseção entre os centros de custos administrativos, intermediários e finais.

Justifica-se a escolha do método por ser aceito pelos princípios contábeis e fiscais em avaliação de estoques, elaboração de balanço patrimonial e demonstrativo de resultados; por ser o único que estima os custos indiretos e diretos; e por possibilitar apuração de custos do centro de custos em instituições que não dispõem de estrutura de informações completamente informatizada.

Sistemas de custeio por absorção



Na implantação da gestão de custos foram realizados nove passos a seguir:

1º passo: com o organograma da instituição listou-se os centros de custos oficiais da instituição; neste estudo optou-se por incluir a Central de Material Esterilizado (não oficial) devido a sua importância e a sua expressividade nas despesas e na produção do hospital. Optou-se por separar os centros de custos ambulatoriais e de internação para chegar ao valor do produto de cada um separadamente. Foram criados os centros de custos: Condomínio – áreas comuns, Centro de Custo Externo – SAMU e Captação de órgãos e tecidos. Importante, ressaltar que os setores não oficiais foram alocados aos setores oficiais imediatamente subordinados.

Neste momento, classificaram-se os centros de custos já identificados em:

- CENTRO DE CUSTO FINAL: desenvolvem atividades diretamente relacionadas com a consecução dos objetivos finais do hospital. Ex.: ambulatórios, enfermarias;
- CENTRO DE CUSTO INTERMEDIÁRIO: executam atividades complementares às atividades desenvolvidas nos centros de custo final. Ex.: laboratório, imagem, lavanderia;
- CENTRO DE CUSTO ADMINISTRATIVO: desenvolvem atividades ligadas à estrutura administrativa que possibilita o desenvolvimento das atividades dos centros de custo final e intermediário.

Tabela 01 – Classificação dos Centros de Custos como Administrativos

CENTRO DE CUSTO	TIPO
Núcleo de Material e Patrimônio	Administrativo
Condomínio	Administrativo
Diretoria Administrativa	Administrativo
Diretoria Clínica	Administrativo
Diretoria Geral	Administrativo
Gerência de Farmácia	Administrativo
NUPROC	Administrativo
Gerência de Medicina Complementar	Administrativo
Gerência de Controle de Ambulatorios e leitos hospitalares	Administrativo
Núcleo de Controle de Custos	Administrativo
Gerência de Enfermagem	Administrativo
GMPSG	Administrativo
Gerência de Medicina Cirúrgica	Administrativo
Gerência de Pessoas	Administrativo
GRCA	Administrativo
Gerência de Serviços Assistenciais	Administrativo
Gerência de Medicina Interna	Administrativo
Núcleo de Conservação e Limpeza	Administrativo
Manutenção	Administrativo
Núcleo de Cadastro Funcional e Financeiro	Administrativo
NUCOAD	Administrativo
Núcleo de Controle de Escalas	Administrativo
Núcleo de Controle de Infecção Hospitalar	Administrativo
Núcleo de Educação Permanente	Administrativo
Núcleo de Protocolo e Documentação Administrativa	Administrativo
Núcleo de Recuperação de Aparelho Eletro-Eletrônico	Administrativo
Núcleo de Matrícula de Paciente	Administrativo
Ouvidoria	Administrativo
Núcleo de recepção de emergência(NUREM)	Administrativo
Núcleo de Vigilância e Portaria	Administrativo
Núcleo de Segurança, Higiene e Medicina do Trabalho	Administrativo
núcleo de internação e alta	Administrativo
Núcleo de Telecomunicações e TI	Administrativo
Núcleo de Controle e Prestação de Contas - Tesouraria	Administrativo
Núcleo de Transporte	Administrativo

FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

Tabela 02 – Classificação dos Centros de Custos como Intermediários

CENTRO DE CUSTO	TIPO
Centro Cirúrgico	Intermediário
Núcleo de Patologia Clínica	Intermediário
Núcleo de Citopatologia e Anatomia Patológica	Intermediário
Núcleo de Lavanderia, Rouparia e Costuraria	Intermediário
Núcleo de Medicina Nuclear	Intermediário
Núcleo de Material Cirúrgico	Intermediário
CME	Intermediário
Núcleo de Medicamentos	Intermediário
Núcleo de Apoio e Remoção de Pacientes	Intermediário
Núcleo de Radiologia e Imagenologia	Intermediário
Núcleo de Radioterapia	Intermediário
Unidade de Anestesiologia e Medicina Perioperatoria	Intermediário
Núcleo de Arquivo Médico	Intermediário
Núcleo de Medicina Física e Reabilitação	Intermediário
Núcleo de Nutrição e Dietética	Intermediário
Núcleo de Vigilância Epidemiológica	Intermediário
Núcleo Serviço Social	Intermediário

FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

Tabela 03 – Classificação dos Centros de Custos como Finais

CENTRO DE CUSTO	TIPO
Unidade de Alergia e Imunologia	Final
Unidade de Broncoesofagologia	Final
Unidade de Cardiologia	Final
Unidade de Odontologia e Cirurgia BMF	Final
Unidade de Cirurgia Cardíaca	Final
Unidade de Cabeça e Pescoço	Final
Unidade de proctologia	Final
Unidade de Cirurgia Geral	Final
Unidade de Cirurgia Pediátrica	Final
Unidade de Cirurgia Torácica	Final
Unidade de Cirurgia Vasculiar Periférica	Final
Unidade de Clínica Médica	Final
Unidade de Endocrinologia	Final
Unidade de Gastroenterologia	Final
Unidade de Ginecologia Oncológica	Final
Unidade de Hematologia e Hemoterapia	Final
Unidade de Mastologia	Final
Unidade de Nefrologia	Final
Unidade de Neurocirurgia	Final
Unidade de Neurologia	Final
Unidade de Oftalmologia	Final
Ambulatorio de Oncologia Clínica	Final
Unidade de Traumatologia e Ortopedia	Final

Continua.

CENTRO DE CUSTO	TIPO
Unidade de Otorrinolaringologia	Final
Unidade de Pneumologia	Final
Nucleo de Psicologia	Final
Unidade de Psiquiatria	Final
Unidade de Reumatologia	Final
Unidade de Urologia	Final
Gerencia de Emergencia	Final
Unidade de Internação - Cardiologia	Final
Unidade de Internação - Cirurgia Cardiovascular	Final
Unidade de internação- Ginecoloiga Oncológica	Final
Unidade de internação- Cirurgia Geral	Final
Unidade de Internação - Clínica Médica	Final
Nucleo de Infectologia	Final
Unidade de internação - Endocrinologia	Final
Unidade de internação - Gastroenterologia	Final
Unidade de Internação - Nefrologia	Final
Unidade de Internação - Neurocirurgia	Final
Unidade de Internação - Neurologia	Final
Unidade de internação - Odontologia e Cirurgia Buco-Maxilo-Facial	Final
Unidade de internação - Oncologia Clínica	Final
Unidade de Internação - Ortopedia e Traumatologia	Final
Unidade de internação - Otorrinolaringologia	Final
Unidade de Internação - Pediatria	Final
Unidade de Internação - Pneumologia	Final
Unidade de internação - Proctologia	Final
Unidade de Internação - Psiquiatria	Final
Unidade de internação - Reumatologia	Final
Unidade de internação - Urologia	Final
Unidade de internação- Cirurgia Cabeça-Pescoço	Final
Unidade de internação. Cirurgia Vascular	Final
Unidade de internação- Cirurgias Torácicas	Final
Unidade de iternação - Mastologia	Final
UTI - Adulto	Final
UTI - Pediátrica	Final
Centro de Custos Externo	Externo

FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

2º passo: Realizou-se levantamento de todas as despesas gerais (água, energia, telefone), custo com recursos humanos e de material de consumo, material médico hospitalar e de medicamentos;

Nas despesas com água foi realizado rateio com pontos de água. Nos centros de custos em que não existia ponto de água foi acrescentado 01 ponto para o rateio. A parte de recursos humanos optou-se por trabalhar com as escalas de serviço em que foram extraídas as informações sobre o quantitativo de servidores e as horas trabalhadas. A folha de pagamento é gerada pela SES – por conter todos os tipos de servidores vinculados (estatutários, CLT, contrato temporário, estagiários e residentes). O trabalho de separar por categoria e por centro de custos é realizado manualmente pelo excel; extraiu-se todo o material de consumo do hospital do Alphasinc, software da SES em que é gerado o relatório de insumos, sendo separado por categoria e centros de custos em Excel.

Tabela 04 – Despesas Gerais do HBDF, 2014.

PLANILHAS DE DESPESAS DO HOSPITAL DE BASE DO DISTRITO FEDERAL 2014						
Despesas Gerais	R\$ 770.275,39	R\$ 818.810,86	R\$ 799.110,17	R\$ 779.095,50	R\$ 832.884,88	R\$ 827.215,65
Serviço de Água e Esgoto	R\$ 467.005,78	R\$ 501.701,10	R\$ 487.818,40	R\$ 485.538,36	R\$ 506.430,00	R\$ 539.312,92
Serviços de Energia Elétrica	R\$ 283.235,37	R\$ 300.245,00	R\$ 292.477,94	R\$ 276.439,28	R\$ 304.501,66	R\$ 270.499,90
Serviços de Telecomunicações - (Telefonia Fixa)	R\$ 20.034,24	R\$ 16.864,76	R\$ 18.813,83	R\$ 17.117,86	R\$ 21.953,22	R\$ 17.402,83

FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF

Tabela 05 – Despesas com recursos humanos do HBDF, julho/2014.

CC	QUANTIDADE DE RH	PROVENTOS
DIRETORIA ADMINISTRATIVA	33	R\$ 158.871,47
DIRETORIA DE ATENCAO A SAUDE	6	R\$ 43.797,17
GERENCIA DE CONTROLE DE AMBULATORIOS E LEITOS HOSPITALARES	138	R\$ 916.254,88
GERENCIA DE EMERGENCIA	324	R\$ 2.067.799,83
GERENCIA DE ENFERMAGEM	58	R\$ 546.317,08
GERENCIA DE FARMACIA	71	R\$ 411.616,13
GERENCIA DE MATERIAL, PATRIMONIO E SERVICOS GERAIS	3	R\$ 13.856,09
GERENCIA DE MEDICINA CIRURGICA	4	R\$ 48.773,49
GERENCIA DE MEDICINA COMPLEMENTAR	5	R\$ 31.170,07
GERENCIA DE MEDICINA INTERNA	15	R\$ 235.322,92
GERENCIA DE PESSOAS	12	R\$ 41.965,00
GERENCIA DE REGULACAO, CONTROLE E AVALIACAO	4	R\$ 21.131,90
GERENCIA DE SERVICOS ASSISTENCIAIS	2	R\$ 23.003,77
HOSPITAL DE BASE DO DISTRITO FEDERAL	237	R\$ 1.266.739,24
NUCLEO DE APOIO E REMOCAO DE PACIENTES	17	R\$ 83.504,92
NUCLEO DE ARQUIVO MEDICO	19	R\$ 110.512,90
NUCLEO DE CADASTRO FUNCIONAL E FINANCEIRO	20	R\$ 83.958,03
NUCLEO DE CITOPATOLOGIA E ANATOMIA PATOLOGICA	46	R\$ 340.380,91
NUCLEO DE COLETA E APRESENTACAO DE DADOS	6	R\$ 29.663,62

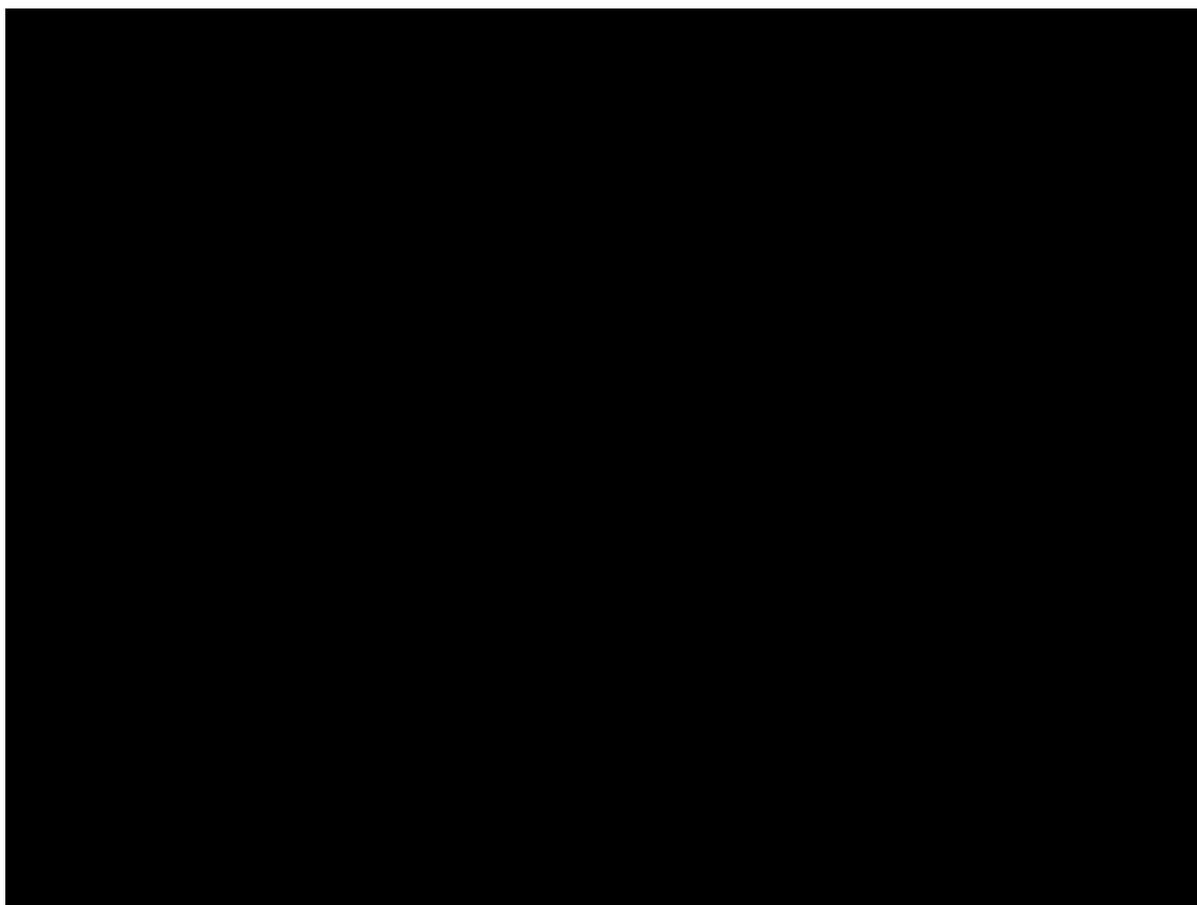
NUCLEO DE CONSERVACAO E LIMPEZA	5	R\$ 57.574,59
NUCLEO DE CONTROLE DE CUSTOS	3	R\$ 20.745,52
NUCLEO DE CONTROLE DE ESCALAS	8	R\$ 36.247,61
NUCLEO DE CONTROLE DE INFECÇÃO HOSPITALAR	13	R\$ 144.555,41
NUCLEO DE CONTROLE E PRESTACAO DE CONTAS	11	R\$ 72.619,88
NUCLEO DE EDUCACAO PERMANENTE EM SAUDE	9	R\$ 53.947,12
NUCLEO DE INFECTOLOGIA	4	R\$ 80.132,44
NUCLEO DE INTERNACAO E ALTA	14	R\$ 67.537,87
NUCLEO DE LAVANDERIA, ROUPARIA E COSTURARIA	63	R\$ 204.867,84
NUCLEO DE MANUTENCAO	11	R\$ 49.217,27
NUCLEO DE MATERIAL CIRURGICO	7	R\$ 27.766,80
NUCLEO DE MATERIAL E PATRIMONIO	9	R\$ 51.255,60
NUCLEO DE MATRICULA E PACIENTE	17	R\$ 94.116,04
NUCLEO DE MEDICAMENTOS	11	R\$ 53.149,72
NUCLEO DE MEDICINA FISICA E REABILITACAO	107	R\$ 953.382,94
NUCLEO DE MEDICINA NUCLEAR	17	R\$ 184.109,90
NUCLEO DE NUTRICAO E DIETETICA	103	R\$ 750.509,86
NUCLEO DE PATOLOGIA CLINICA	149	R\$ 870.684,83
NUCLEO DE PROCESSAMENTO DE CONTAS DO SIA E SIH	20	R\$ 147.560,12
NUCLEO DE PROTOCOLO E DOCUMENTACAO ADMINISTRATIVA	6	R\$ 33.065,27
NUCLEO DE PSICOLOGIA	19	R\$ 147.890,80
NUCLEO DE RADIOLOGIA E IMAGENOLOGIA	234	R\$ 1.484.176,03
NUCLEO DE RADIOTERAPIA	33	R\$ 294.082,40
NUCLEO DE RECEPCAO DE EMERGENCIA	16	R\$ 68.166,00
NUCLEO DE RECUPERACAO DE MATERIAL ELETRO-ELETRONICO	18	R\$ 78.038,67
NUCLEO DE SEGURANCA, HIGIENE E MEDICINA DO TRABALHO	7	R\$ 77.821,90
NUCLEO DE SERVICIO SOCIAL	19	R\$ 193.585,98
NUCLEO DE TELECOMUNICACAO	7	R\$ 36.753,16
NUCLEO DE TRANSPORTE	21	R\$ 112.961,05
NUCLEO DE VIGILANCIA E PORTARIA	32	R\$ 138.540,65
NUCLEO DE VIGILANCIA EPIDEMIOLOGICA	3	R\$ 35.961,10
NUCLEO DO CENTRO CIRURGICO	290	R\$ 1.572.730,02
OUVIDORIA	2	R\$ 9.237,58
UNIDADE DE ALERGIA E IMUNOLOGIA	10	R\$ 116.307,69
UNIDADE DE ANESTESIOLOGIA E MEDICINA PERIOPERATORIA	78	R\$ 1.135.826,13
UNIDADE DE BRONCOESOFAGOLOGIA	21	R\$ 249.680,95
UNIDADE DE CABECA E PESCOCO	11	R\$ 146.605,90
UNIDADE DE CARDIOLOGIA	125	R\$ 1.228.726,88
UNIDADE DE CIRURGIA CARDIACA	18	R\$ 226.515,54
UNIDADE DE CIRURGIA GERAL	84	R\$ 888.088,39
UNIDADE DE CIRURGIA ONCOLOGICA	47	R\$ 489.896,24
UNIDADE DE CIRURGIA PEDIATRICA	36	R\$ 430.127,83
UNIDADE DE CIRURGIA TORACICA	10	R\$ 167.974,71
UNIDADE DE CIRURGIA VASCULAR PERIFERICA	61	R\$ 637.500,12
UNIDADE DE CLINICA MEDICA	178	R\$ 1.340.858,00
UNIDADE DE ENDOCRINOLOGIA	14	R\$ 172.974,62
UNIDADE DE GASTROENTEROLOGIA	23	R\$ 292.481,30
UNIDADE DE HEMATOLOGIA E HEMOTERAPIA	102	R\$ 716.948,93
UNIDADE DE MASTOLOGIA	12	R\$ 147.693,37
UNIDADE DE NEFROLOGIA	114	R\$ 874.322,38
UNIDADE DE NEUROCIRURGIA	124	R\$ 969.383,10
UNIDADE DE NEUROLOGIA	74	R\$ 732.072,02
UNIDADE DE ODONTOLOGIA E CIRURGIA BUCO-MAXILO-FACIAL	25	R\$ 311.081,23

UNIDADE DE OFTALMOLOGIA	40	R\$ 594.699,64
UNIDADE DE ONCOLOGIA CLINICA	41	R\$ 349.076,15
UNIDADE DE OTORRINOLARINGOLOGIA	34	R\$ 458.086,99
UNIDADE DE PEDIATRIA	109	R\$ 998.042,17
UNIDADE DE PNEUMOLOGIA	8	R\$ 156.640,70
UNIDADE DE PROCTOLOGIA	8	R\$ 95.257,89
UNIDADE DE PSIQUIATRIA	55	R\$ 539.400,44
UNIDADE DE REUMATOLOGIA	15	R\$ 190.618,38
UNIDADE DE TERAPIA INTENSIVA ADULTO	453	R\$ 3.287.698,53
UNIDADE DE TERAPIA INTENSIVA INFANTIL	61	R\$ 744.990,29
UNIDADE DE TRAUMATOLOGIA E ORTOPEDIA	132	R\$ 1.031.519,60
UNIDADE DE UROLOGIA	57	R\$ 599.000,60
TOTAL GERAL	4.488	R\$ 34.997.728,11

FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF,

3º passo: classificou-se os itens de custo em direto e indireto;

Tabela 06 – Classificação de itens de custos do HBDF, 2014.



FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF,

4º passo: realizou-se levantamento de contratos de manutenção de equipamentos e de prestação de serviço que envolvia o HBDF.

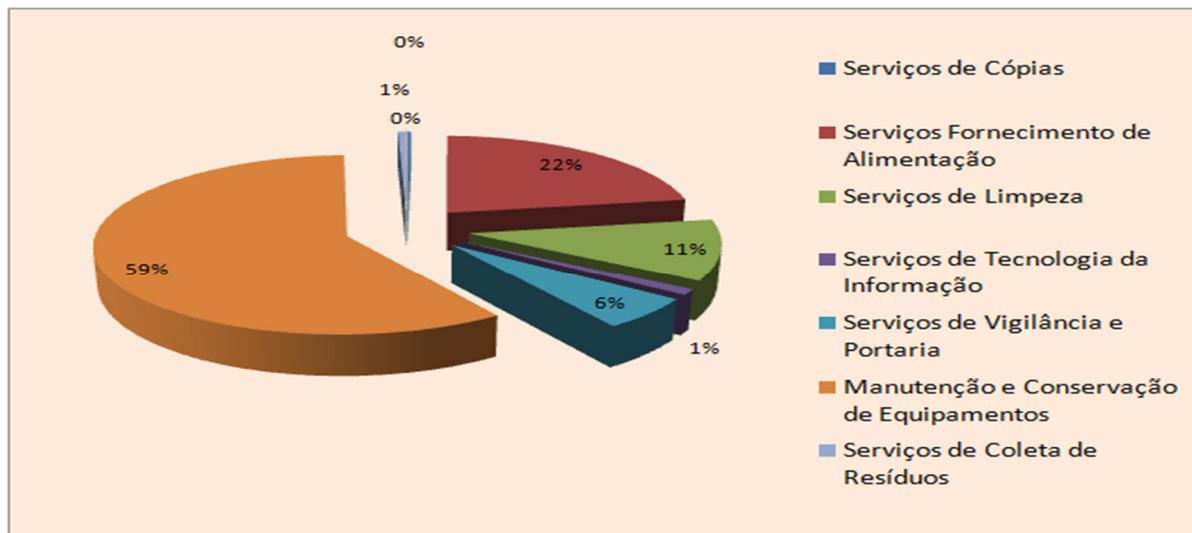
Neste momento, apareceram duas situações: contratos destinados somente a instituição – em que foi realizado o rateio somente entre os setores envolvidos e, contratos da rede SES em que se procurou identificar o valor do HBDF para depois fazer o rateio entre os setores internos; O grande desafio foi a falta de padronização e informação dos contratos.

Tabela 07 – Despesas com contratos do HBDF de manutenção de equipamentos, prestação de serviços e de manutenção predial:

PLANILHA DE CONTRATOS E SERVIÇOS DE TERCEIRIZADOS DO HBDF, 2014						
Serviços de Terceiros	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
Outros Serviços de Terceiros - FUNAP	R\$ 48.504,42	R\$ 46.076,34	R\$ 0,00	R\$ 37.268,20	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Serviço de Coleta de Resíduos	R\$ 62.591,24	R\$ 66.821,33	R\$ 70.577,26	R\$ 74.585,75	R\$ 0,00	R\$ 73.422,99
Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis- predial	R\$ 2.732,50	R\$ 63.113,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 13.239,69	R\$ 2.056,88
Serviço de Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos	R\$ 2.385.801,64	R\$ 2.385.591,56	R\$ 2.385.155,91	R\$ 2.389.714,34	R\$ 2.395.455,96	R\$ 6.644.739,31
Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos	R\$ 29.802,04	R\$ 28.796,74	R\$ 28.778,26	R\$ 30.728,08	R\$ 31.010,47	R\$ 29.477,28
Serviços de Fornecimento de Alimentação - Pessoa Jurídica	R\$ 2.496.281,83	R\$ 2.305.107,96	R\$ 2.433.353,76	R\$ 2.486.086,81	R\$ 2.703.452,47	R\$ 2.431.033,89
Serviços de Limpeza e Conservação	R\$ 1.243.266,77	R\$ 1.250.952,00				
Serviços de Tecnologia da Informação	R\$ 119.760,00					
Serviços de Vigilância e Portaria	R\$ 647.779,63	R\$ 593.903,13	R\$ 647.779,63	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 7.036.520,07	R\$ 6.860.122,06	R\$ 6.936.356,82	R\$ 6.389.095,18	R\$ 6.513.870,59	R\$ 10.551.442,35

FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

Gráfico 01 – Composição das Despesas com contratos do HBDF



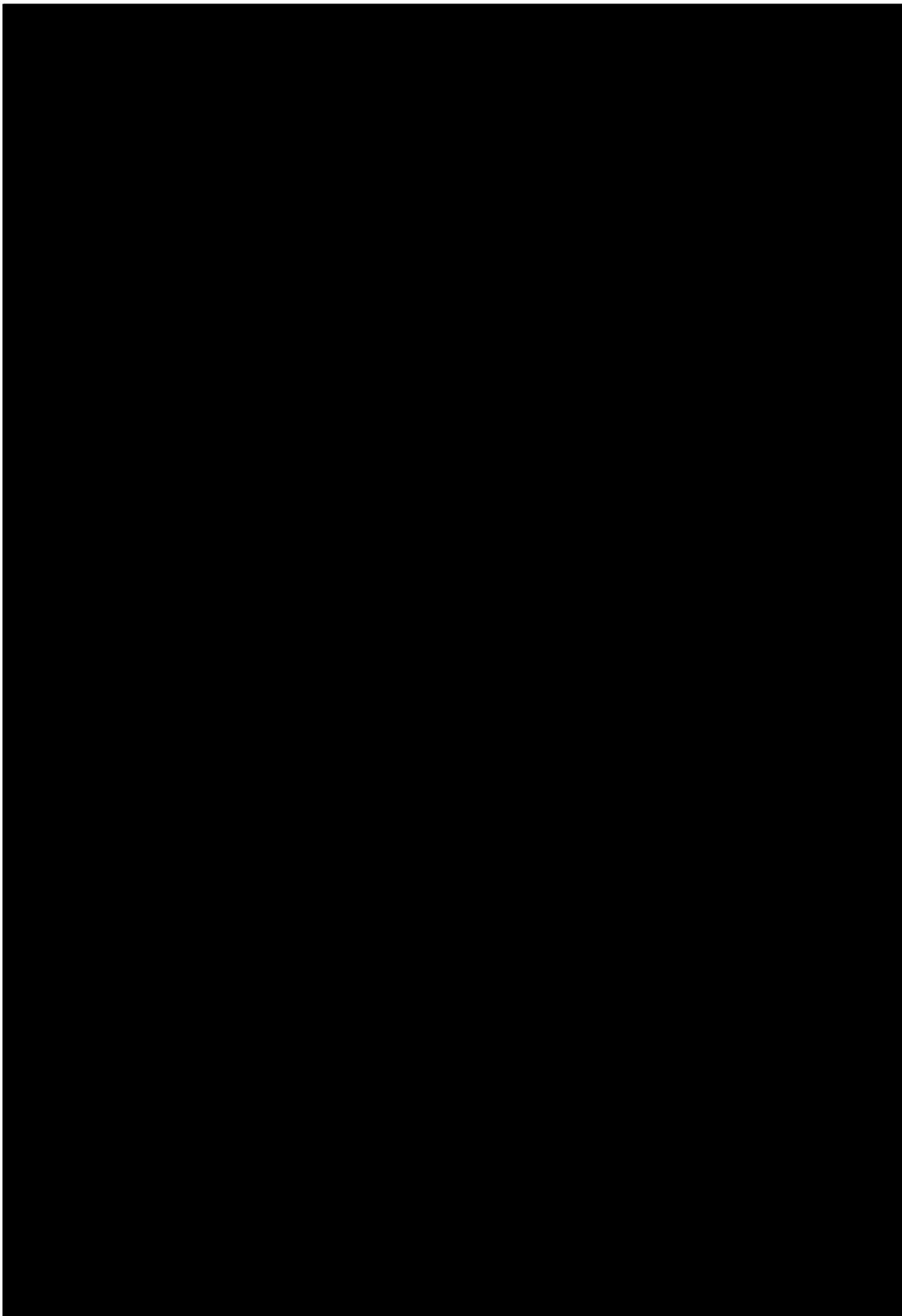
FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

5º passo: Neste momento, buscou-se algumas parcerias para facilitar acesso as informações necessárias quanto a produção dos centros de custos.

Conseguiu-se definir a produção da seguinte forma:

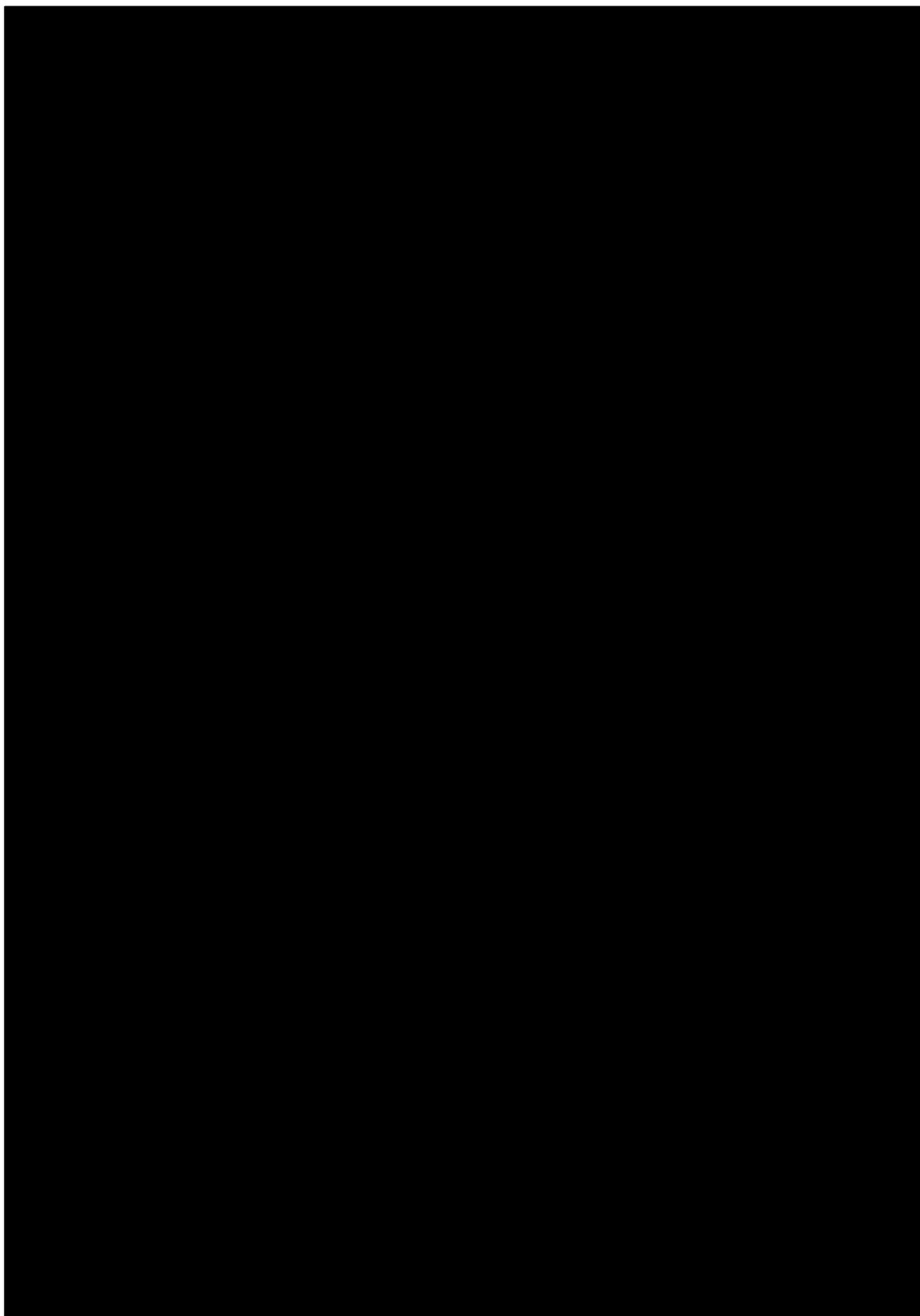
- Produção dos centros de custos finais: número de atendimentos (consultas e paciente-dia);
- Produção dos centros de custos intermediários: número de exames, kg de roupa lavadas, requisições, ordem de serviço, atendimentos, área, horas trabalhadas, km rodados;
- Produção dos centros de custos administrativos: optou-se num primeiro momento em trabalhar com rateios na produção dos centros de custos administrativos, considerando que estes trabalham para todo o hospital, ou seja, para os 110 centros de custos oficiais;

Tabela 08 – Produção dos centros de custos intermediários e administrativos



FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

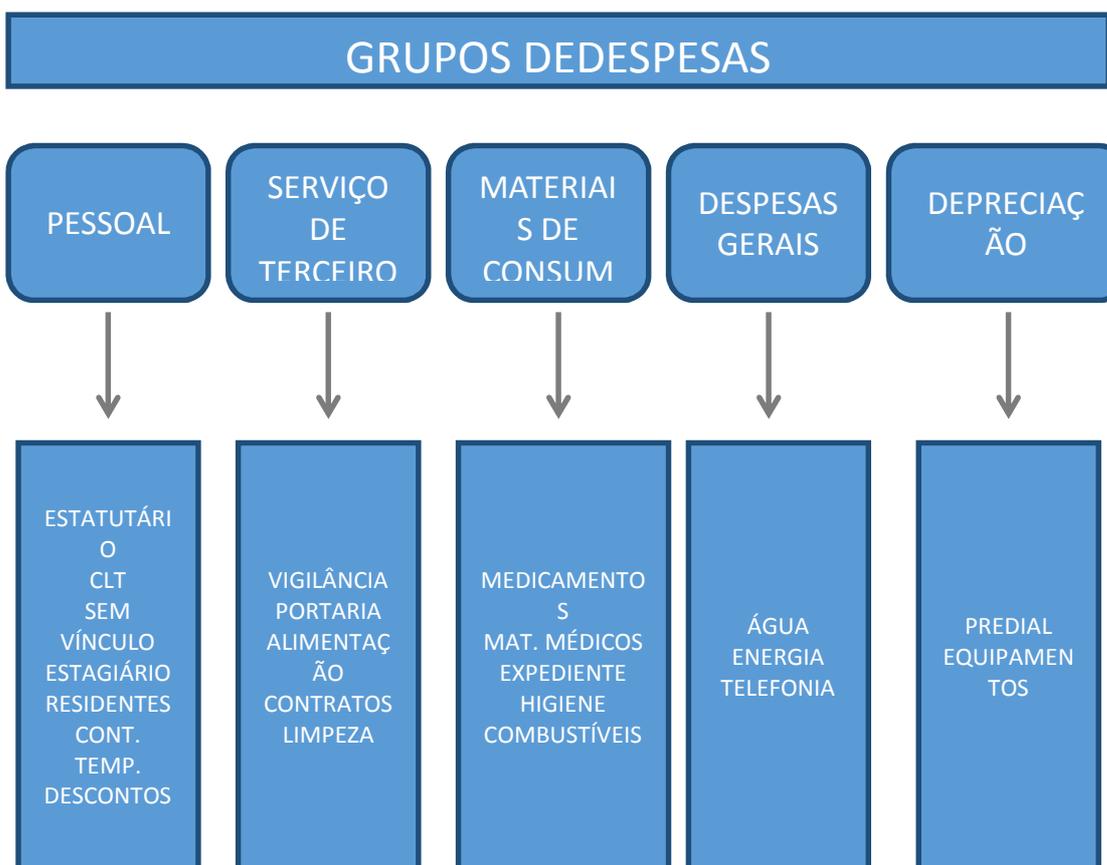
Tabela 09 – Produção dos centros de custos finais



FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

6º passo: lançamento e produção mensal dos relatórios no APURASUS:

- Itens de custos e itens de produção;
- Gerar a matriz recíproca onde está inserido o mapa de relacionamento dos centros de custos;
- Relatório analítico de despesas: representado em grupos de despesas:



Ressaltamos que destes grupos o único que não foi ainda alcançado é o da Depreciação (equipamentos e predial), pois ainda não há metodologia definida e adequada para a aplicabilidade.

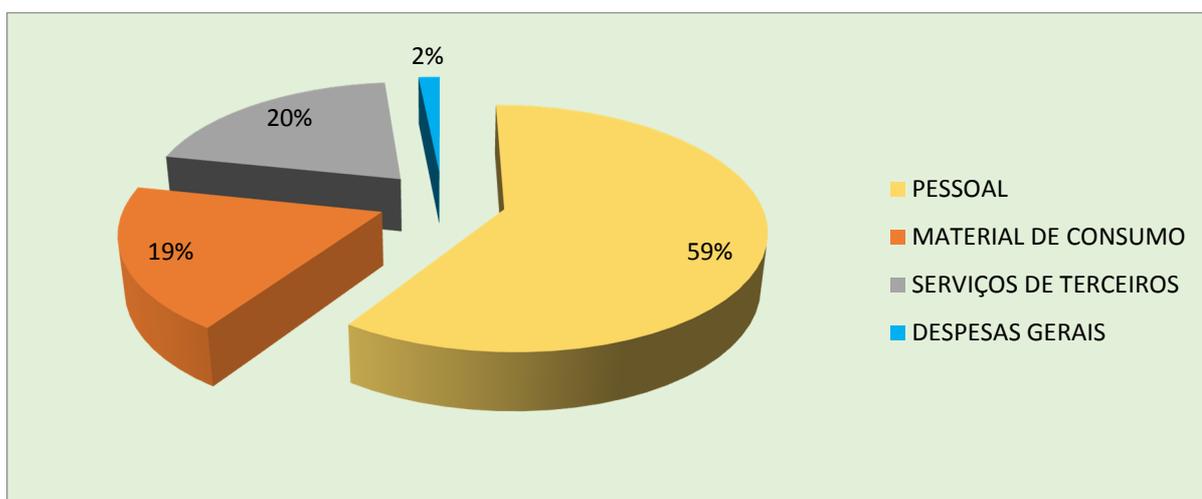
7º passo: está sendo trabalhado no 2º semestre de 2014: apresentação aos gestores locais dos resultados alcançados.

Tabela 10 – Relatório sintético das despesas do HBDF,2014.

INSTITUIÇÃO - HOSPITAL DE BASE DO DISTRITO FEDERAL						
ANO: 2014	MESES					
ITEM DE CUSTOS - RELATORIO SINTÉTICO DO HBDF	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14
TOTAL MENSAL	R\$ 46.263.645,25	R\$ 46.143.604,38	R\$ 50.865.205,74	R\$ 52.425.399,94	R\$ 54.374.483,64	R\$ 52.542.986,81
PESSOAL	R\$ 32.882.172,00	R\$ 32.688.268,12	R\$ 37.796.936,85	R\$ 38.914.020,72	R\$ 39.142.332,57	R\$ 31.194.594,89
Custo Total c/RH (Provisões+Encargos+Benefícios+Remuneração)	R\$ 32.882.172,00	R\$ 32.688.268,12	R\$ 37.796.936,85	R\$ 38.914.020,72	R\$ 39.142.332,57	R\$ 31.194.594,89
MATERIAL DE CONSUMO	R\$ 5.574.677,79	R\$ 5.776.403,34	R\$ 5.332.801,90	R\$ 6.343.188,54	R\$ 7.885.395,60	R\$ 9.969.733,92
Combustíveis e Lubrificantes Automotivos	R\$ 6.300,13	R\$ 0,00				
Combustíveis e Lubrificantes para Outras Finalidades	R\$ 140.000,00	R\$ 140.000,00	R\$ 140.000,00	R\$ 140.000,00	R\$ 140.000,00	R\$ 138.250,00
Gases Medicinais	R\$ 59.216,59	R\$ 69.372,11	R\$ 72.949,64	R\$ 79.382,31	R\$ 64.749,46	R\$ 104.389,23
Gás Engarrafado GLP	R\$ 237,48	R\$ 0,00				
Material de Copa e Cozinha	R\$ 864,30	R\$ 866,73	R\$ 1.292,59	R\$ 1.160,28	R\$ 925,90	R\$ 0,00
Material de Expediente	R\$ 9.826,09	R\$ 8.550,72	R\$ 14.873,84	R\$ 9.368,97	R\$ 11.320,45	R\$ 7.685,19
Material de Higiene Pessoal	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 37.565,21	R\$ 35.178,00	R\$ 38.786,50
Material de Limpeza	R\$ 24.585,64	R\$ 29.896,56	R\$ 40.178,25	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Material Laboratorial	R\$ 91.923,87	R\$ 331.871,29	R\$ 163.930,62	R\$ 498.871,46	R\$ 253.002,21	R\$ 577.208,07
Material Médico-Hospitalar	R\$ 2.452.889,41	R\$ 1.657.350,19	R\$ 1.344.691,99	R\$ 960.616,52	R\$ 870.282,44	R\$ 1.001.439,76
Material Odontológico	R\$ 193,93	R\$ 193,91	R\$ 409,40	R\$ 11.949,14	R\$ 1.948,08	R\$ 667,98
Material para Manutenção de Bens Imóveis	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 19.648,84	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Material para Reabilitação (Órteses, próteses e materiais especiais)	R\$ 946.221,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 811.940,77	R\$ 2.121.773,76	R\$ 2.979.794,30
Medicamentos	R\$ 1.756.790,74	R\$ 3.468.803,19	R\$ 3.468.803,19	R\$ 3.193.192,18	R\$ 4.237.585,41	R\$ 5.029.763,12
Outros Materiais de Consumo	R\$ 14.295,18	R\$ 28.316,81	R\$ 47.733,07	R\$ 599.141,70	R\$ 54.918,18	R\$ 38.203,18
Tecidos e Aviamentos	R\$ 71.332,93	R\$ 41.181,83	R\$ 18.290,47	R\$ 0,00	R\$ 93.711,71	R\$ 53.546,59
SERVIÇOS DE TERCEIROS	R\$ 7.036.520,07	R\$ 6.860.122,06	R\$ 6.936.356,82	R\$ 6.389.095,18	R\$ 6.513.870,59	R\$ 10.551.442,35
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	R\$ 48.504,42	R\$ 46.076,34	R\$ 0,00	R\$ 37.268,20	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Serviço de Coleta de Resíduos	R\$ 62.591,24	R\$ 66.821,33	R\$ 70.577,26	R\$ 74.585,75	R\$ 0,00	R\$ 73.422,99
Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	R\$ 2.732,50	R\$ 63.113,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 13.239,69	R\$ 2.056,88
Serviço de Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos	R\$ 2.385.801,64	R\$ 2.385.591,56	R\$ 2.385.155,91	R\$ 2.389.714,34	R\$ 2.395.455,96	R\$ 6.644.739,31
Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos	R\$ 29.802,04	R\$ 28.796,74	R\$ 28.778,26	R\$ 30.728,08	R\$ 31.010,47	R\$ 29.477,28
Serviços de Fornecimento de Alimentação - Pessoa Jurídica	R\$ 2.496.281,83	R\$ 2.305.107,96	R\$ 2.433.353,76	R\$ 2.486.086,81	R\$ 2.703.452,47	R\$ 2.431.033,89
Serviços de Limpeza e Conservação	R\$ 1.243.266,77	R\$ 1.250.952,00				
Serviços de Tecnologia da Informação	R\$ 119.760,00	R\$ 119.760,00	R\$ 119.760,00	R\$ 119.760,00	R\$ 119.760,00	R\$ 119.760,00
Serviços de Vigilância e/ou Segurança	R\$ 647.779,63	R\$ 593.903,13	R\$ 647.779,63	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
DESPESAS GERAIS	R\$ 770.275,39	R\$ 818.810,86	R\$ 799.110,17	R\$ 779.095,50	R\$ 832.884,88	R\$ 827.215,65
Serviço de Água e Esgoto	R\$ 467.005,78	R\$ 501.701,10	R\$ 487.818,40	R\$ 485.538,36	R\$ 506.430,00	R\$ 539.312,92
Serviços de Energia Elétrica	R\$ 283.235,37	R\$ 300.245,00	R\$ 292.477,94	R\$ 276.439,28	R\$ 304.501,66	R\$ 270.499,90
Serviços de Telecomunicações - (Telefonia Fixa)	R\$ 20.034,24	R\$ 16.864,76	R\$ 18.813,83	R\$ 17.117,86	R\$ 21.953,22	R\$ 17.402,83
TOTAL ANUAL	R\$ 302.615.325,76					

FONTA: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

Gráfico 02 – Composição das Despesas Gerais do HBDF, Junho/2014.



FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

8º passo: passar a realizar análise crítica dos resultados e relatórios para os gestores locais;

Tabela 11.1 – Modelo de Relatório do item de custo por centro de custo, referente a Unidade de Broncoesofagologia do HBDF:

Instituição: HOSPITAL DE BASE DO DISTRITO FEDERAL
 Centro de Custo: Unidade de Broncoesofagologia
 Período: De 07/2014 a 07/2014
 Nome Padrão: Ambulatório de Broncoesofagologia

Item Custo - Relatório Sintético Analítico	jul/14
Pessoal	R\$ 249.680,95
Custo Total c/RH (Provisões+Encargos+Benefícios+Remuneração)	R\$ 249.680,95
Material de Consumo	R\$ 4.194,30
Gases Medicinais	R\$ 525,91
Material de Copa e Cozinha	R\$ 5,10
Material de Expediente	R\$ 61,41
Material Médico-Hospitalar	R\$ 2.388,72
Medicamentos	R\$ 624,26
Outros Materiais de Consumo	R\$ 0,10
Tecidos e Aviamentos	R\$ 588,80
Serviços de Terceiros	R\$ 1.335,69
Serviço de Coleta de Resíduos	R\$ 276,94
Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos	R\$ 220,43
Serviços de Tecnologia da Informação	R\$ 838,32
Despesas Gerais	R\$ 3.157,20
Serviço de Água e Esgoto	R\$ 2.532,36
Serviços de Energia Elétrica	R\$ 501,21
Serviços de Telecomunicações - (Telefonia Fixa)	R\$ 123,63
Total Geral	R\$ 258.368,15

FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

Tabela 11.2 – Modelo de Relatório Formação do Custo Total - Mapa de Relacionamento (Valores)

Instituição: HOSPITAL DE BASE DO DISTRITO FEDERAL

Centro de Custo: Unidade de Broncoesofagologia

Período: De 07/2014 a 07/2014

Nome Padrão: Ambulatório de Broncoesofagologia

Formação do Custo Total - Mapa de Relacionamento (Valores)	
Custo Direto	jul/14
Pessoal	R\$ 249.680,95
Material de Consumo	R\$ 4.194,30
Serviços de Terceiros	R\$ 1.335,69
Despesas Gerais	R\$ 3.157,20
Total	R\$ 258.368,15
Administrativo Custo TRANSFERIDO	
Total	R\$ 0,00
Administrativo Custo RECEBIDO	
Almoxarifado	R\$ 917,71
Condomínio	R\$ 5.858,31
Diretoria Administrativa	R\$ 2.013,00
Diretoria Clínica	R\$ 933,64
Diretoria Geral	R\$ 13.214,86
Gerência de Controle de Ambulatorios e leitos hospitalares	R\$ 6.279,38
Gerência de Custos	R\$ 471,85
Gerência de Enfermagem	R\$ 2.667,99
Gerência de Material, Patrimônio e Serviços Gerais	R\$ 436,44
Gerência de Medicina Cirúrgica	R\$ 691,34
Gerência de Recursos Humanos	R\$ 393,37
Limpeza	R\$ 4.744,15
Manutenção	R\$ 2.384,31
Núcleo de Cadastro Funcional e Financeiro	R\$ 610,56
Núcleo de Coleta e Apresentação de Dados	R\$ 930,73
Núcleo de Controle de Escalas	R\$ 217,24
Núcleo de Controle de Infecção Hospitalar	R\$ 1.622,26
Núcleo de Educação Permanente	R\$ 1.281,26
Núcleo de Recuperação de Aparelho Eletro-Eletrônico	R\$ 1.037,62
Núcleo de Regulação	R\$ 551,57
Ouvidoria	R\$ 380,39
Segurança	R\$ 2.567,21
Segurança e Medicina do Trabalho	R\$ 1.024,89
Telefonia	R\$ 570,86
Total	R\$ 51.800,97
Intermediário Custo TRANSFERIDO	
Total	R\$ 0,00
Intermediário Custo RECEBIDO	
Laboratório de Análises Clínicas	R\$ 5.298,50
Laboratório de Anatomia Patológica	R\$ 7.985,06
Lavanderia	R\$ 2.713,00
Medicina Nuclear	R\$ 758,01
Núcleo de Material Médico Hospitalar	R\$ 1.326,86
Núcleo de Medicamentos	R\$ 589,55
Radiologia	R\$ 7.829,19
Serviço de Arquivo Médico e Estatística	R\$ 492,16
Serviço de Vigilância Epidemiológica	R\$ 653,09
Total	R\$ 27.645,42
Final Custo TRANSFERIDO	
Total	R\$ 0,00
Custo Total	
Custo Direto	R\$ 258.368,15
Custo Recebido Administrativo	R\$ 51.800,97
Custo Recebido Apoio/Intermediário	R\$ 27.645,42
Total	R\$ 337.814,54
Produção	
Atendimento	142
Custo Unitário	R\$ 2.378,98

FONTE: Núcleo De Controle De Custos/HBDF, 2014

Neste relatório são apresentados os resultados da unidade/setor, juntamente com a produção para aprovação do gestor; Já é possível a previsão do valor unitário do produto definido pela unidade/setor, ou seja, valor de uma internação por especialidade de clínica, valor de diária da UTI, valor da consulta por especialidade, valor de exame;

Na tabela 11.2 observa-se que todos os custos apurados dos centros de custos administrativos e intermediários foram distribuídos (recebidos) pelo centro de custo final (Unidade de Broncoesofagologia) totalizando uma cesta de serviços realizados na consulta da unidade, partindo desde a marcação de consulta, confecção de prontuário, cartão de atendimento, insumos utilizados em procedimento até chegar a consulta.

9º passo: trabalhar com planilhas em Excel, os valores dos subprodutos e dos setores não oficiais; Etapa em andamento para aferição dos valores unitários da produção da unidade, especificando cada atividade envolvida no centro de custo.

4. MAPEAMENTO DO PROCESSO DE GESTÃO DE CUSTOS NO HBDF

O mapeamento de processos surgiu para quebrar a idéia de cada setor trabalhar de forma isolada e com informações segregadas, sem ter uma visão essencial do todo, pois esta visão faz com que a organização seja gerenciada verticalmente, em que cada núcleo e setor trabalhe de um jeito buscando cada um o seu objetivo. Portanto, realizou-se o mapeamento de processo da gestão de custos na instituição para corrigir os fluxos de trabalho e minimizar a distância entre a gestão de custos e os demais setores melhorando os resultados (vide Anexo I).

4.1. INPUT/OUTPUT - GESTÃO DE CUSTOS NO HBDF

4.1.1. Entrada:

- A. Insumos: planilhas de despesas e de produção; identificação de contratos e valores; levantamento de pessoas.
- B. Fornecedores: centros de custos do HBDF; softwares; planilhas.

4.1.2. Saídas/produtos ou serviços e clientes:

- A. Saídas: relatórios analíticos gerais e por centros de custo; relatório de valor do produto; relatório de gestão; qualidade das informações; valor da internação, da consulta e de exames;

- B. Clientes: gestores internos e externos; servidores e, sociedade (accountability).

5. GESTÃO DE CUSTOS E O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DO HBDF DA SES/DF

A gestão de custos foi inserida também no Planejamento Estratégico da instituição, passou-se a fazer parte da comissão para lançar e monitorar os indicadores identificados como importantes para o gestor. Conseguiu-se também ser inserido ao planejamento estratégico da SES/DF ficando assim:

- Vinculação ao objetivo do planejamento estratégico do HBDF: gestão e operação - desenvolver um plano de gestão orçamentária em longo prazo.
- Vinculação ao objetivo do planejamento estratégico da SES/DF– assegurar a aplicação dos recursos de saúde de forma estratégica e transparente, com uso gerencial das informações orçamentárias e financeiras.

6. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Identificaram-se as publicações importantes para que tudo aconteça e que serve de referência:

- a) Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012;
- b) Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 e no Capítulo IX – Da Transparência, Controle e Fiscalização, Seção II – Da Escritura e Consolidação das Contas,
- c) Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, Art. 50, §3º: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e contábil”.

7. INDICADORES

Os indicadores retratam situação real e complexa de uma unidade hospitalar, se bem monitorados podem indicar a direção e a velocidade das mudanças e servem como medidas de comparações entre áreas ou grupos ou esferas de trabalhos num período.

Os indicadores utilizados para avaliação do desempenho hospitalar são construídos a partir dos dados do censo hospitalar e analisados mensalmente e anualmente. Servem para subsidiar a gestão dos serviços, mas principalmente e de forma crescente fornecem informações para regulação da organização hospitalar.

Nesse sentido a qualidade dos dados e os cuidados na interpretação são essenciais para que este uso seja válido e de fato as decisões possam contribuir para aprimoramento da assistência hospitalar.

Alguns indicadores em condições de acompanhamentos:

a) Indicadores de Nível I

- Valor do custo total do centro de custo.
- Valor do custo médio/procedimento.
- Valor do custo total com material de consumo.
- Valor do custo com pessoal.
- Valor do custo com terceirizações.
- porcentagem da composição dos grupos de despesas

b) Indicadores de Nível II

- Custo de internação por clinica
- Custo da cirurgia por clinica
- Custo da internação e alta hospitalar.
- Custo das consultas por clínica.

8. DESAFIOS

A assistência à saúde consome inúmeros recursos para sua concretização impondo restrições aos hospitais, sendo a situação agravada pelo desconhecimento do processo de gerenciamento de recursos hospitalares. A falta de decisões concretas e da gestão de custos dificultam a definição e a implementação de políticas capazes de enfrentar ou resolver os problemas que, junto com o crescimento e a diversificação dos próprios serviços de saúde, tem se acumulado ao longo dos tempos.

Atualmente o maior desafio é institucionalizar a cultura de gestão de custos no serviço público com valorização da informação.

Outro desafio é a qualificação de servidores para trabalhar com gestão de custos, sensibilização de servidores e gestores. A redução da rotatividade de servidores também é um grande desafio!

Formar uma equipe é um grande desafio, iniciou-se a implantação de custos no HBDF no ano de 2012, com carga horária de 80 horas semanais, devido aos resultados alcançados, nos últimos três meses a equipe recebeu mais 80 horas semanais como reforço, reconhecimento e anseio para o alcance dos resultados, tamanha a importância da questão para o gestor e para a instituição.

A gestão de custos é um processo trabalhoso, que modifica as estruturas da instituição, provocando mudanças, rompendo paradigmas e criando rotinas, o desafio é fazer o gestor compreender que os resultados são a longo prazo e não imediatistas como anseiam os gestores.

Outro fator crítico a considerar é a presença da tecnologia da informação que pode melhorar a velocidade dos trabalhos, facilitar as rotinas com informações, retratar maior segurança e consistência nas informações, aumentar a chance em detectar falhas e melhorar a visão como um todo. Hoje, a instituição está correndo atrás das inovações tecnológicas e já dispõem de alguns softwares que ajudam com estatísticas, com consumo de insumos e, principalmente o prontuário eletrônico, o grande campeão de mudanças onde constam consultas, internações, medicações, diagnósticos, altas, enfim toda a vida do paciente.

9. RESULTADOS

A gestão de custos é estratégica para o enfrentamento das demandas e desafios atuais, e somente assim os hospitais poderão cumprir seu papel social, com uma assistência de qualidade, a custos adequados e de acordo com as necessidades da população. Não mais se admite que estes serviços operem com desperdícios de recursos, e sem compromisso e sensibilidade para com os problemas dos usuários.

Os serviços públicos em saúde têm como objetivo: o atendimento de qualidade ao maior número de pacientes possíveis sem perder a qualidade do serviço e o equilíbrio financeiro do hospital, mesmo que não exista o objetivo de maximização dos lucros, porque a gestão de custos envolve a gestão da produção e a otimização de recursos, ou seja, é parte importante dos processos de gestão da qualidade de assistência e deve ser dada a importância que merece, pois impacta sobre todas as atividades desenvolvidas no hospital.

Considera-se, hoje, indispensável, para a moderna gestão dos hospitais, ser capaz de quantificar, de forma consistente e quase em tempo real, tudo o que se faz, produz, recebe e gasta, pois os recursos são escassos e fica cada vez mais difícil dividir o bolo entre as grandes áreas que pressionam como podem para manter ou ampliar seus recursos.

Os trabalhos têm avançado muito, houve grandes conquistas, ficou provado que com persistência, parceria e comprometimento se consegue fazer gestão de custos. Não há nada de novo, é o velho reinventado, nos surpreendendo! Aonde se quer

chegar? Custo é movimento, é dinâmico, não se termina nunca, sempre tem como melhorar!

BIBLIOGRAFIA

DALLORA MELV, Forster AC. **A importância da gestão de custos em hospitais de ensino** - considerações teóricas. Medicina (Ribeirão Preto) 2008; 41 (2): 135-42.

DEL Nero Cr. **O que é economia da saúde**. In: Piola SF, Vianna SM. Economia da saúde: conceito e contribuição para a gestão da saúde. 3ª ed. Brasília: IPEA; 1995. Cap. I, p. 5-21.

GRABOIS VA. *Implantação das técnicas de organização e gestão*. In: Castelar R, Mordelet P, Grabois V. **Gestão hospitalar**: um desafio para o hospital brasileiro. Cooperação Brasil-França. Rio de Janeiro: Editions ENSP 1995. Cap. IV.p. 80-4.

MARINHO, A., CAVALINI, L. T., MORENO, A. **Avaliação descritiva da rede hospitalar do Sistema Único de Saúde (SUS)**. IPEA, dez. 2001.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde** / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde. – Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013.148 p.: il. – (Série Gestão e Economia da Saúde; v. 2).

BRASIL. Ministério da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos**: manual técnico de custos: conceitos e metodologia. Brasília, 2006.

MANUAL TÉCNICO DOPNGC. **Programa Nacional de Gestão de Custos**.

Disponível em

<http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/manual_do_programa_gestao_custos.pdf>.

Implantação do Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal na Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM)

Suliman Tadei de Souza

Este artigo relata a experiência de implantação do SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal na CPRM – Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais. Entende-se que o SIC está inserido no contexto de mudanças que vem ocorrendo na contabilidade aplicada ao setor público e, em função da cultura existente de controle de custos, a CPRM, inicia a implantação do SIC a partir do mês de Janeiro de 2013. O processo de geração das informações de custos se encontra avançado, já com a definição do método de custeio, dos objetos de custos, bem como, as etapas para geração de tais informações de forma fidedigna, permitindo assim, a identificação dos benefícios, funcionalidades, obstáculos e perspectivas na utilização da ferramenta. Os resultados ora alcançados demonstram que a CPRM deve utilizar o SIC como uma ferramenta de apoio a gestão, fortalecendo sua estrutura de controle, gerando assim, condições para enfrentar os desafios atuais e os que virão, entre outros, o advento do “Novo Marco da Mineração”, que está sendo discutido no Congresso Nacional.

Palavras-chave: SIC; CPRM; Custos no Setor Público; Informações de custos.

1. INTRODUÇÃO

A implantação e a utilização do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, vão ao encontro do objetivo proposto pela Diretoria Executiva da CPRM, no que diz respeito ao acompanhamento da execução orçamentária e financeira e as metas físicas de todos os projetos elencados nas ações constantes da Lei Orçamentária Anual – LOA.

Entende-se que, em conjunto com outras ferramentas, é possível obter as informações de custos de forma consistente e fidedigna, facilitando o acompanhamento e detalhamento de todas as etapas da execução dos projetos que atendem a missão da CPRM.

Tal ferramenta permitirá a continuidade na alimentação do banco de dados existente, mantendo o controle dos projetos, bem como, de toda a estrutura administrativa, que juntos formam o objeto para elaboração do PLOA do exercício seguinte.

Com o advento do “Novo Marco da Mineração” a CPRM enfrentará desafios na geração de conhecimentos básicos no setor, visando o desenvolvimento de novos

projetos na mineração brasileira. Fato que destaca a importância da existência de um sistema gerencial de controle das informações de custos.

2. HISTÓRICO

A Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais - CPRM/SERVIÇO GEOLÓGICO DO BRASIL nasceu em 1969 como empresa de economia mista, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, *com a missão estratégica de organizar e sistematizar o conhecimento geológico do território brasileiro.*

Em 1994, a Lei 8.970 de 28 de dezembro de 1994, *altera o regime jurídico vigente para empresa pública.* Do ponto de vista de atuação, essa data encerra o ciclo da empresa prestadora de serviços e *inicia a era do Serviço Geológico do Brasil propriamente dito.*

Hoje a CPRM tem como missão: "Gerar e difundir o conhecimento geológico e hidrológico básico necessário para o desenvolvimento sustentável do Brasil".

No período como empresa de economia mista, a CPRM possuía um sistema de custos desenvolvido pela *Pricewaterhousecoopers*, totalmente integrado com o sistema de contabilidade, que permitia o controle dos custos por projeto, utilizando o método de custeio por absorção.

A partir de 1997, com a inutilização do sistema de custos existente, a área de TI desenvolveu um aplicativo para continuidade do controle dos custos, passando a utilizar o método de custeio direto. Tal aplicativo era alimentado com a exportação dos valores das "liquidações" realizadas no Sistema de Administração e Finanças do Governo Federal – SIAFI, com os valores dos custos de pessoal através dos apontamentos realizados no Boletim de Apropriação de Pessoal - BAP, valores dos custos com depreciação de máquinas, equipamentos e veículos através do controle no Boletim de Equipamentos e Veículos - BEV e com os valores dos custos dos serviços através do Boletim de Apropriação de Serviços - BAS.

As "apropriações" de custos na CPRM eram efetuadas no SIAFI através da confecção da "Nota de Lançamento – NL" após cada "liquidação" na execução orçamentária financeira, identificando o objeto de custo, seja um projeto de uma determinada ação finalística ou um departamento da estrutura administrativa. Tal apropriação ocorria em contas específicas de controle, com utilização de eventos criados no SIAFI, exclusivamente para a empresa. Os apontamentos nos boletins

(BAP, BEV e BAS) eram realizados pelas Unidades Gestoras de acordo com o desenvolvimento das atividades nos projetos.

Era imperativo que a “NL” de apropriação de custo fosse conciliada diariamente com as “liquidações” efetuadas no SIAFI e que as apropriações através dos “Boletins” citados, fossem conferidas mensalmente com as áreas responsáveis.

Após a confecção de todas as “NLs” de apropriação de custos no SIAFI e dos apontamentos nos “Boletins”, ao fim de cada mês, efetuávamos a “extração” dos dados no SIAFI para alimentar, juntamente com as informações dos “Boletins”, o aplicativo de geração das informações de custos.

Encontrávamos dificuldades para efetuar a conciliação entre o valor liquidado no SIAFI e a “NL” confeccionada, em função da falta de uma estrutura adequada para executar tal tarefa.

As informações geradas por “NL” e pelos “Boletins” tornavam-se frágeis e questionáveis, devido a não conciliação com os valores da execução orçamentária financeira, tão pouco, com as informações da contabilidade geral.

A partir do ano de 2010 a CPRM começou a acompanhar o desenvolvimento do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal - SIC.

3. BENEFÍCIOS E FUNCIONALIDADES NA UTILIZAÇÃO DO SIC

No ano de 2012, a CPRM iniciou a reestruturação da área de informações de custos, atualizando e divulgando as normas internas e adequando a estrutura física necessária para desenvolvimento da atividade.

A CPRM iniciou a implantação do SIC - Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, a partir de Janeiro de 2013.

A utilização do SIC exigiu a alteração do perfil da CPRM no SIAFI, eliminando de imediato a duplicidade de procedimentos (retrabalho) na geração das informações de custos.

O SIC reforça ainda mais a cultura de controle de custos da CPRM, pois possui interface com os sistemas estruturantes do Governo Federal (SIAFI, SIAPE e SIOP), permitindo assim, uma total confiabilidade nas informações geradas.

O SIC permite que as informações de custos sejam divulgadas através de relatórios customizados, que possibilitam uma melhor análise por parte dos coordenadores de ações, gerentes de departamentos, chefes de projetos, entre outros.

Obter tais informações de maneira consistente possibilita acompanhar permanentemente o desenvolvimento dos projetos de acordo com a execução orçamentária financeira, permitindo que os gestores possam avaliar e comparar as informações de custos com a evolução das metas físicas dos projetos sob sua responsabilidade.

Outro benefício foi dar continuidade na base de dados da série histórica dos projetos, de forma mais confiável, permitindo assim, a possibilidade de utilização de tais informações para orçamentação e planejamento dos novos projetos que irão compor o Programa Anual de Trabalho – PAT a cada exercício.

O SIC vem permitindo a construção de diversos relatórios, gerando a base para acompanhamento das ações finalísticas por projeto (centro de custo), conseguindo assim, uma comparação imediata com as informações constantes no Programa Anual de Trabalho - PAT.

Atualmente, já extraímos através do SIC, as informações de custos de pessoal registrados no SIAPE e no SIAFI, possibilitando a conciliação com as apropriações efetuadas no aplicativo chamado Boletim de Apropriação de Pessoal - BAP. A CPRM deixou de utilizar os outros dois boletins de apropriação de custos, após o início da utilização do SIC.

4. PERSPECTIVAS DA CPRM COM A UTILIZAÇÃO DO SIC

A CPRM enfrentará novos desafios com o Marco Regulatório do Setor Mineral (PL n.º 37/2011, PL n.º 5807/2013 e apensados) que está em análise no Congresso Nacional, fato que demandará, entre outras coisas, um sistema de informação gerencial que detalhe, por exemplo, quanto custa mapear o Brasil em uma determinada escala, região, estado, etc.

A área de informações de custos baseada na unidade do Rio de Janeiro, vem promovendo oficinas e palestras visando o treinamento e os esclarecimentos da utilização do SIC.

A integração com as demais áreas da CPRM vem proporcionando a utilização das informações de custos em diversas dimensões, gerando relatórios customizados conforme a necessidade de cada área, tais como: área de gestão patrimonial, compras, auditoria, contratos, administração, contabilidade geral, etc.

5. OBSTÁCULOS NA UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

Acompanhamento da execução dos projetos pelos gestores, com foco apenas no orçamento; falta de definição para que o controle das informações de custos seja contemplado no modelo de gestão da companhia; falta de definição da estrutura de controle das informações de custos dentro do organograma, bem como, sua atuação e responsabilidades.

6. GERAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NA CPRM

6.1. ETAPAS DO PROCESSO

- Aprovação do Programa Anual de Trabalho – PAT, a cada início de exercício através de reunião da Diretoria Executiva, com a definição dos **projetos** e seus respectivos orçamentos e cronogramas físicos financeiros;
- A Superintendência de Planejamento e Métodos – SUPLAM, informa a Ação Orçamentária de cada **projeto** elencado no PAT;
- Todos os custos relativos à execução do **projeto** são “atestados” por pessoa responsável, que identifica o código de Centro de Custo relacionado ao projeto. Tal procedimento possibilita, no momento da execução orçamentária financeira, associar corretamente o centro de custo ao PTRES;
- Os custos de mão de obra são conhecidos através dos apontamentos de pessoal realizados no aplicativo chamado Boletim de Apropriação de Pessoal - BAP, que serão devidamente conciliados com as informações existentes no SIAPE e SIAFI, permitindo conhecer o custo de mão de obra por projeto, que juntamente com as demais informações de custos extraídas do SIC, formará a base dos relatórios de acompanhamento da SUPLAM;
- Nos casos das baixas de almoxarifado, apropriação da depreciação, amortização ou exaustão, a área de custos vem trabalhando em conjunto com as áreas de patrimônio e contabilidade geral, para que tais lançamentos sejam efetuados diretamente no SIAFI com a identificação dos projetos (centros de custo);
- A área de Informações de Custos efetua as análises sobre as apropriações realizadas no SIAFI, através de relatórios semanais e na sequência envia a todas as Unidades Regionais para validação;
- A área de informações de custos encaminha a SUPLAM um relatório mensal de todas as apropriações já validadas, para que esta possa efetuar seu controle e acompanhamento;

- O controle gerencial da SUPLAM com todas as informações de custos será enviado aos Coordenadores de Ação, Gerentes dos Departamentos e Chefes de Projetos, visando à análise da execução de cada projeto;
- A análise por parte dos gestores identificará a evolução de cada projeto, comparando os custos previstos com os realizados, possíveis ajustes nas apropriações de custos e validação dos custos com a etapa física do projeto. Dessa forma, podemos afirmar que as informações de custos serão utilizadas como insumo na orçamentação dos novos projetos e no processo de elaboração da PLOA do exercício seguinte.

Conclui-se que tal processo proporcionará cada vez mais o envolvimento de todos os nossos colaboradores no cumprimento da missão do Serviço Geológico do Brasil, alcançando a efetividade esperada pela sociedade brasileira no que tange a utilização dos recursos públicos e a qualidade dos serviços e produtos entregues.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Sistema de Custos do Governo Federal**: O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia? Brasília: MF, STN, 2013.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MACHADO, Nelson. HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público** – Experiência no Governo Federal do Brasil. RAP - Revista de Administração Pública/FGV, 44 (4): 791-820, 2010.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal** - Apresentação 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade. MF, STN, CCONT, Belém, PA, 2012.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal**: Modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. 2011.

PARTE 4 | **Menções Honrosas**

A implantação do Programa de Controle e Eficiência do Gasto Público “MAIS COM MENOS” no Estado do Espírito Santo a partir de 2009

Maria Leila Casagrande
Alessandro Santos
Filipe Lube
Nancy Vieira
Petronilha Barbarioli

O Programa de Controle e Eficiência do Gasto Público – “Mais com Menos” objetiva aumentar a eficiência do gasto, preservando a qualidade da prestação dos serviços públicos em benefício da população. Abrange todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual e justifica-se pela importância do controle e eficiência no uso dos recursos públicos. As soluções adotadas foram oficializar o Programa, estabelecer governança, sensibilizar servidores e contratar empresa especializada em gerenciamento de despesas. Utilizando a metodologia Gerenciamento Matricial Despesas – GMD, criaram-se indicadores para as principais despesas e foi implantado um sistema de Gestão de Despesas – SIGED, para aumentar o controle e facilitar o acompanhamento das despesas de custeio. Os resultados alcançados foram: em 2008, a despesa de custeio vinha numa trajetória de aceleração e em 2009 desacelerou de 23% para 7,5%; em 2011 foi o 1º ano de uma série histórica de 10 anos em que houve um decréscimo nas despesas de custeio no valor aproximado de 53 milhões de reais, em 2012 manteve-se o mesmo nível de gasto de 2011 e em 2013 obtivemos resultados específicos com a utilização do SIGED. Na série histórica estima-se que o Programa ajudou a reduzir em R\$ 1,5 bilhão a despesa de custeio no período de 2009 a 2013. O Programa possibilitou ao Governo do Estado do Espírito Santo ter uma visão mais real da sua despesa de custeio, melhorando a eficiência e disponibilizando mais e melhores serviços à sociedade capixaba.

Palavras-chave: Gerenciamento matricial de despesas; Eficiência; Sensibilização de servidores.

1. INTRODUÇÃO

O Poder Executivo do Espírito Santo vem desenvolvendo, desde 2003, várias ações com o objetivo de controlar e reduzir os gastos com custeio, no intuito de ampliar sua capacidade de investimentos. Com a crise financeira internacional iniciada no final de 2008 e seu impacto na receita pública estadual, identificou-se a necessidade de estruturar todas essas ações em um programa de governo, dando maior visibilidade por meio da mobilização de servidores e dirigentes. Esse programa veio atender aos anseios da sociedade por serviços públicos de qualidade com controle, ética, transparência e eficiência no uso dos recursos públicos.

A necessidade de implantar e difundir a cultura da ética e da qualidade do gasto com práticas eficazes no combate ao desperdício e otimização dos recursos foi o principal fator para o desenvolvimento do “Programa Mais com Menos”. Além disso, houve também a obrigatoriedade do gerenciamento das despesas, vislumbrando o controle e a eficiência do gasto público no Estado. Como resultado deste programa, houve um aumento de investimentos em obras e serviços públicos para a população capixaba.

Antes do “Programa Mais com Menos”, não havia metodologia implantada para o controle e gerenciamento da despesa pública. Apesar de vários órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual realizarem ações com o objetivo de controlar e reduzir seus gastos, essas ações eram pontuais e não eram acompanhadas de forma corporativa e sistemática, ou seja, a informação estava somente sob o domínio dos próprios órgãos da administração. Assim, o “Programa Mais com Menos” surgiu como Programa de Governo, com a coordenação da Secretaria de Gestão e Recursos Humanos - SEGER para dar mais visibilidade às ações desenvolvidas pelos diversos órgãos do Estado.

2. O PROGRAMA MAIS COM MENOS

O “Mais com Menos” tem como objetivo geral aumentar a eficiência do gasto, preservando a qualidade da prestação de serviço. O que se pretende é implantar mais programas sociais e aumentar a prestação de serviços públicos em benefício da população, com o menor gasto possível. E para a sua implantação, foi definida a meta de economizar, 10% (dez por cento) referente às despesas de custeio. Para atingir esta meta foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Implantar controle sistematizado das despesas, identificando oportunidades de execução de ações corporativas para melhoria da eficiência do gasto;
- Sensibilizar os servidores públicos, de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo, quanto à necessidade de otimização do gasto público;
- Fomentar a preocupação e a responsabilidade com o gasto público;
- Introduzir a cultura da ética e do gerenciamento do gasto público;
- Eliminar eventuais gastos excessivos e desnecessários;
- Divulgar “Boas Práticas” de gestão para dirigentes e servidores;
- Promover capacitações em gestão do gasto;
- Dar maior transparência aos gastos públicos.

O Programa Mais com Menos foi instituído pelo Decreto nº 2.262-R, de 15 de maio de 2009 e sua continuidade foi estabelecida pelo Decreto nº 2.649-R, de 03 de janeiro de 2011. Além disso, foi publicada a Portaria nº 04-R, de 27 de janeiro de 2011, que estabelece normas e procedimentos relativos ao modelo de gerenciamento das despesas de custeio.

O projeto foi planejado e executado conforme o ciclo do PDCA - Planejamento, Execução, Avaliação e Acompanhamento. Trata-se de uma metodologia amplamente aplicada para o controle eficaz e confiável das atividades das organizações, possibilitando a padronização das informações do controle de qualidade e a menor probabilidade de erros nas análises ao tornar as informações mais compreensíveis.

No Planejamento, os coordenadores de despesas dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual definem as metas com base nas análises feitas para cada subelemento de despesa. Desta forma, para que as oportunidades de ganho sejam identificadas, foi necessária a conclusão de algumas atividades, conforme abaixo:

A. Preparação da base de dados das despesas, onde foram definidos

- Subelementos de despesas a serem trabalhados;
- Grupos de Despesas: subelementos de despesas homogêneos em relação à natureza do lançamento que as originaram, Ex: Telefonia fixa, móvel e Interurbana;
- Coordenador Técnico das Despesas: servidores da SEGER que acompanham a despesa em todo o Estado com o foco de tomar ações no âmbito corporativo que visam melhorar a qualidade do gasto de todos os órgãos;
- Coordenador das Despesas: são servidores dos próprios órgãos com o objetivo de reduzir e/ou melhorar a gestão do gasto na sua entidade.

B. Preparação e coleta de informações sobre os parâmetros geradores de despesas (Fonte: órgãos e entidades). Nessa atividade, foram realizadas:

- Análise dos subelementos de despesas;
- Definição dos parâmetros de comparação, dos indicadores de despesas e dos órgãos comparáveis;
- Análise das causas do aumento da despesa.

C. Definição das metas preliminares. Nessa atividade, são feitos:

- Análise de contratos com fornecedores, que engloba a identificação dos principais fornecedores e a definição de estratégia de negociação com eles. As

negociações são realizadas para o alcance das metas de preço;

- Estabelecimento das “réguas”, que são as metas de preço e de consumo definidas para cada despesa e estabelecidas através de análises baseadas no mercado, nas diretrizes e nos parâmetros de despesa apurados.
- D. Simulação dos impactos das metas nos resultados das áreas: atividade em que se identificam as oportunidades de ganho;
- E. Negociação das metas: atividade em que as metas preliminarmente definidas são discutidas e validadas com os Secretários de Estado ou Dirigentes;
- F. Consolidação das metas com as seguintes atividades:
- Consolidação e divulgação das metas negociadas;
 - Treinamento das pessoas envolvidas;
 - Elaboração dos Planos de Ação;
 - Elaboração de padrões de consumo de bens e serviços para a redução de gastos.

Para a análise de oportunidades de redução de despesas foi utilizado o critério de comparação de parâmetros das despesas realizadas entre as áreas. O parâmetro é o fator que influencia diretamente os gastos das áreas, considerando sua produtividade, e sua definição foi feita individualmente para cada subelemento de despesa. A partir desses parâmetros, foram calculados os indicadores, resultados da divisão do gasto pelo parâmetro escolhido, que permitem a comparação do desempenho das diferentes entidades, identificando oportunidades de ganho e definição das metas. O indicador é utilizado, também, para acompanhar a evolução histórica de um determinado gasto. O indicador global é composto pela combinação de indicadores de preço e de indicadores de consumo.

No Acompanhamento das Despesas, ocorre o início da execução das ações já definidas nos planos de ação, estabelecidos para se alcançar o nível de gasto proposto. As despesas realizadas são acompanhadas pelos Coordenadores Técnicos e pelos Coordenadores de Despesas e são discutidas nas REUNIÕES MENSAS DE ACOMPANHAMENTO, definidas em agenda prévia.

O acompanhamento das despesas é feito por meio da MATRIZ DE ACOMPANHAMENTO, conforme abaixo:

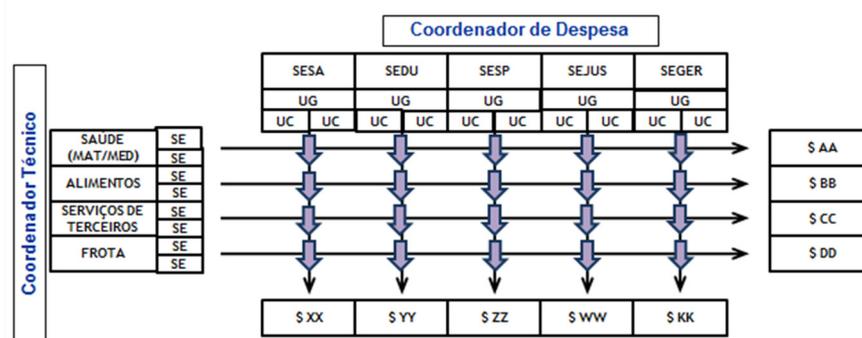


FIGURA 1: Matriz de Acompanhamento

Assim, as linhas da matriz contêm os subelementos de despesas trabalhados, que são agrupados em grupos de despesas e as colunas trazem as unidades organizacionais por unidades consumidoras. Desta forma, dentro de cada coluna, estão as metas de cada entidade, desdobradas por subelemento, bem como as despesas liquidadas e as não-conformidades (diferença entre a Meta e o Realizado). As linhas consolidam as metas dos grupos de despesas em todas as entidades.

Assim, o método do PDCA foi aplicado em conjunto com o Gerenciamento Matricial de Despesas – GMD, utilizada no “Mais com Menos” e que possui como princípios básicos:

- **Controle cruzado:** as despesas são acompanhadas por duas pessoas;
- **Desdobramento dos gastos:** os gastos são detalhados até o nível de atividades e de unidade consumidora;
- **Acompanhamento sistemático:** instituir uma dinâmica de acompanhamento dos resultados, comparando-os com as metas e definindo ações corretivas para os desvios.

Para início dos trabalhos foram escolhidas as seguintes secretarias, incluindo todos os órgãos controlados: Secretaria de Saúde – SESA; Secretaria de Educação – SEDU; Secretaria de Justiça – SEJUS; Secretaria de Segurança Pública – SESP; Secretaria de Gestão e Recursos Humanos – SEGER.

Essas secretarias foram as priorizadas para a implantação inicial da metodologia do GMD, pois respondem por 80% das despesas de custeio do Governo. Deste percentual, o Programa focou em 90% das despesas totais de custeio desses órgãos, ou seja abrangendo 72% de toda a despesa de custeio do Governo do Estado.

Já a partir de 2011 o programa foi estendido a todos os órgãos para quatro despesas (água, energia elétrica, segurança ostensiva e limpeza e conservação) e

está no planejamento a implantação da metodologia para as despesas com passagens aéreas, combustível, manutenção de veículos e telefonia fixa, móvel e de Longa Distância.

Para o alcance dos seus objetivos, O “Programa Mais Com Menos” se sustenta sobre quatro pilares, conforme mostra a figura abaixo:



FIGURA 2: Pilares do Programa Mais com menos

2.1. PROJETO DE CONTROLE, MONITORAMENTO E REDUÇÃO DAS DESPESAS DE CUSTEIO

Este pilar tem como objetivos: Controlar e monitorar as despesas liquidadas e as despesas correntes de custeio, através de indicadores de eficiência, utilizando a metodologia de Gerenciamento Matricial de Despesas – GMD.

Para o sucesso do programa é importante a presença de três elementos, quais sejam: Liderança, exercida pelos ordenadores de despesa; do processo de acompanhamento, exercido pelos órgãos e articulado pela SEGER e do método estabelecido por um corpo técnico da SEGER. Ressalte-se que sem qualquer uma dessas peças não é possível a execução do mesmo.

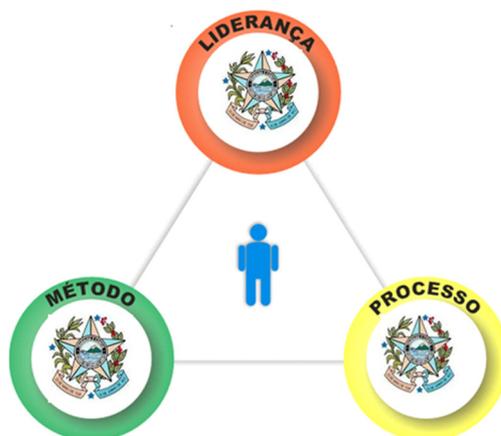


FIGURA 3: Elementos de Sucesso

Assim foi possível estabelecer indicadores de consumo com a finalidade de comparar unidades diferentes, mas que possuem características em comum, como por exemplo dos prédios administrativos, ao qual chamamos de *cluster* administrativo.

CONSOLIDAÇÃO DOS INDICADORES

Ano: 2013
 Cluster: ADMINISTRATIVO
 Grupo de: ÁGUA E ENERGIA
 Grupo de: SERVIÇOS DE AGUA E ESGOTO

CONSUMO EM M³ (MÉDIA)	NÚMERO DE CONSUMIDORES DE ÁGUA (MÉDIA)	INDICADOR DE CONSUMO		MÉDIA DO CLUSTER
		Realizado	Meta	
DER-ES	266	0,74	0,77	1,35
DETRAN	970	3,23	2,89	1,35
IASES	18	2	1,45	1,35
IEMA	521,67	0,95	0,7	1,35
IUSN	80,67	0,43	0,46	1,35
INCAPER	35,13	1,73	1,5	1,35
IPAJM	164	0,86	0,74	1,35
SEAG	179	1,28	1,74	1,35
SECULT	98	0,37	0,4	1,35
SEFAZ	139,67	0,3	4,23	1,35
SEG	339,33	0,8	1,3	1,35
SEGER	1.167,67	1,31	0,8	1,35
SESP	53	0,63	0,55	1,35

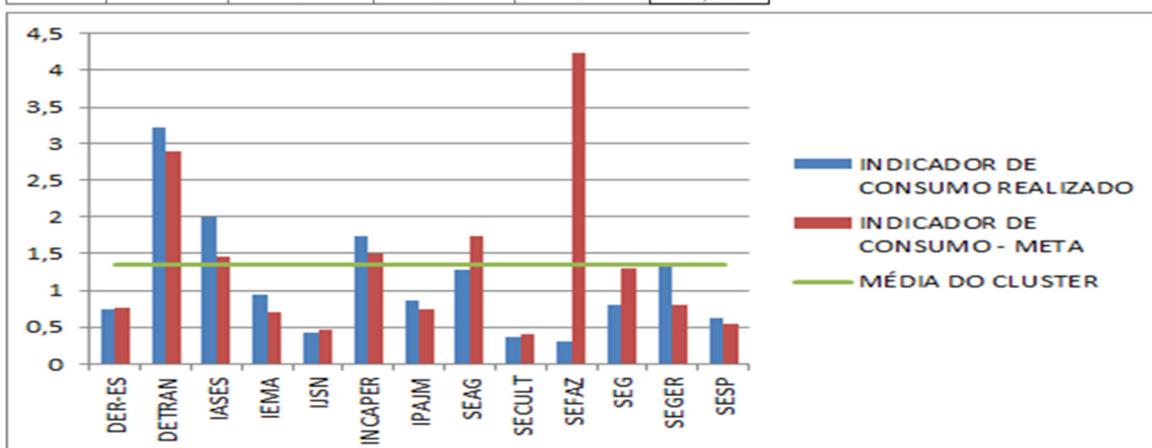


FIGURA 4: Consolidação dos Indicadores de Água

No exemplo acima, pode-se verificar o consumo realizado de água no ano de 2013 por diversos órgãos do Governo do Estado, que podem ser comparados, independentemente da quantidade de consumidores, porque foram estabelecidos pelo indicador de m³ por consumidor. Desta forma pode-se verificar oportunidades de melhoria na eficiência do consumo.

2.2. SISTEMA GESTÃO DE DESPESA – SIGED

O SIGED é um sistema criado e desenvolvido pelo Governo do Estado para a gestão das despesas de custeio utilizando a metodologia do GMD e do PDCA, com o objetivo de aumentar o controle, a eficiência e a qualidade do gasto público.

O sistema permite a consulta online das despesas correntes de custeio agrupadas por grupos de despesas (agrupamento de despesas semelhantes), além de acompanhar os indicadores e as metas definidas pelos órgãos. A figura abaixo mostra a tela inicial do SIGED.

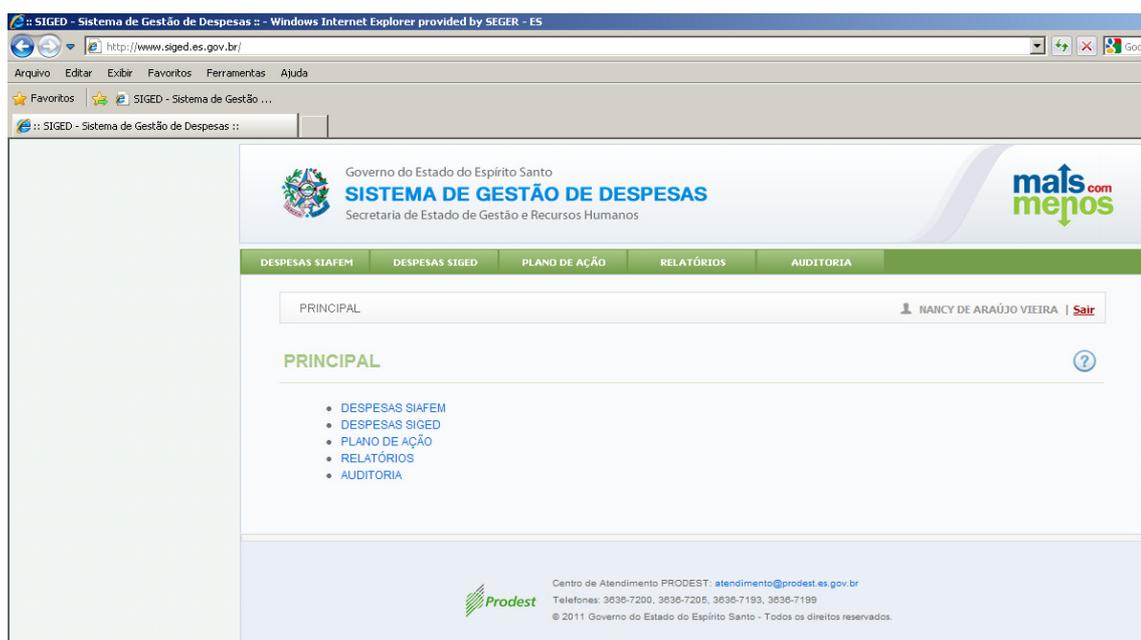


FIGURA 5: Tela inicial do SIGED

Abaixo segue exemplo do acompanhamento mensal da despesa comparado com a meta estabelecida pelo órgão. Através deste acompanhamento foi possível identificar no Diário Oficial – DIO um elevado consumo de água e descoberto um desvio de água que era utilizado pelos lavadores de veículos no entorno. Após a solução deste problema, essa despesa foi reduzida em 80%. Igual a este exemplo existem inúmeros outros.

ACOMPANHAMENTO MENSAL DOS PARÂMETROS E INDICADORES

Ano: 2012
 Órgão/Entidade: DIO
 Unidade Consumidora: DIO-SEDE
 Grupo de Despesa: ÁGUA E ENERGIA
 Sub-elemento: SERVIÇOS DE AGUA E ESGOTO
 Cluster: IMPRENSA OFICIAL

PARÂMETROS / INDICADORES	MESES											
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
CONSUMO EM M³	542,80	528,00	441,20	457,80	938,00	880,00	888,00	910,00	387,00	139,00	82,00	121,00
NÚMERO DE CONSUMIDORES DE ÁGUA	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	105	102
INDICADOR DE CONSUMO	5,17	5,01	4,20	4,36	8,93	8,19	8,55	8,67	3,65	1,32	0,78	1,19
META DE INDICADOR DE CONSUMO	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33

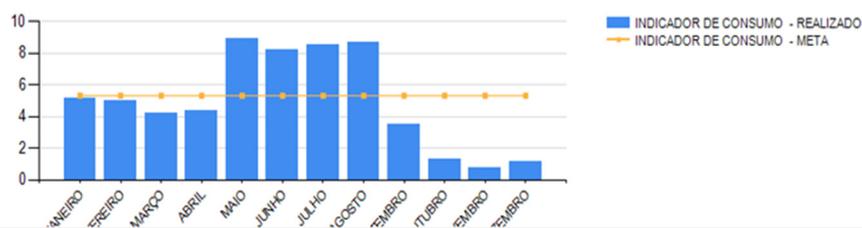


FIGURA 6: Relatório do SIGED de Consumo de água do DIO

O Sistema permite o acompanhamento do indicador de preço dos serviços contratados. No exemplo abaixo constata-se reduções no indicador de preços na unidade consumidora - Parque Estadual da Cachoeira da Fumaça, que é uma das unidades do Instituto Estadual de Meio Ambiente – IEMA, apresentando redução no indicador de preço por posto a partir de julho/2013, devido a uma nova forma de divisão de lotes na licitação.

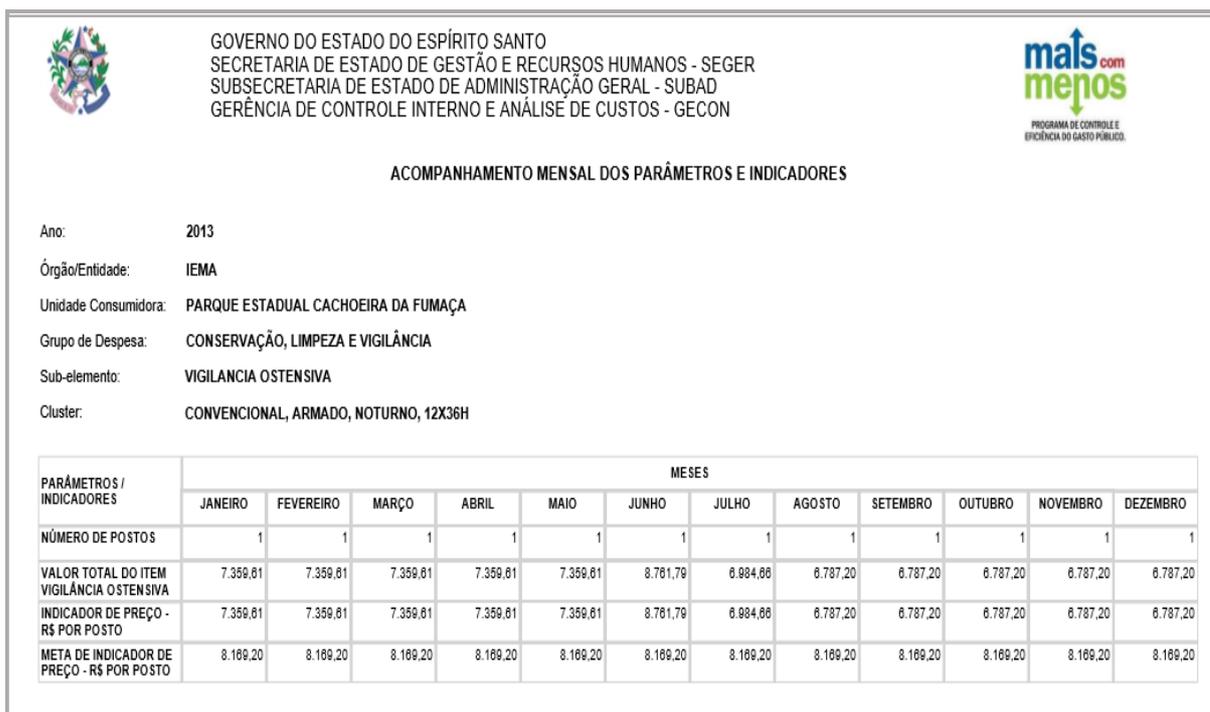


FIGURA 7: Resultados dos Indicadores de Preços de Vigilância Ostensiva

Para o melhor aproveitamento do sistema, a Escola de Serviços Públicos do Estado do Espírito Santo – ESESP treinou 240 servidores para a utilização do SIGED, desde sua implantação.

2.3. PROJETO DE CONSCIENTIZAÇÃO E SENSIBILIZAÇÃO DOS SERVIDORES

O programa identificou que o servidor público é o maior agente de transformação da realidade dos gastos no Estado. Assim, investiu-se maciçamente na conscientização e sensibilização desses profissionais quanto à eficiência e qualidade do gasto público.

Para isso, foram realizadas diversas palestras, reuniões e eventos como forma de divulgação do “Programa Mais Com Menos”, conclamando a participação destes para mudar a realidade das despesas no Estado.

Como forma de ajudar na divulgação, foi criado a página do “Mais Com Menos” - <http://www.seger.es.gov.br/seger/index.php/o-projeto> - e disponibilizado o link em todas as páginas dos órgãos do Estado.

Como forma de chamar a atenção permanentemente, foram desenvolvidas peças publicitárias para ser confeccionadas como adesivos e colocados em pontos estratégicos para divulgação. Foi também desenvolvido *e-mail marketing* e enviado periodicamente aos servidores do Estado.



FIGURA 8: Peças publicitárias para a conscientização dos servidores

As boas práticas realizadas nos órgãos são divulgadas e também compartilhadas através dos planos de ação inseridos no SIGED.

Exemplos de boas práticas:

- Substituição dos aparelhos de ar condicionado para o modelo SPLIT com selo “A” do Instituto Nacional de Metrologia - INMETRO (IJSN, SETOP, SEFAZ, SEDES, SUPPIN)
- Revisão e ajuste dos contratos de demanda de energia elétrica (SEJUS, SEDU)
- Utilização de lâmpadas mais eficientes em vários órgãos com a Ata de Registro de Preços – ARP de material elétrico da SEGER;
- Utilização de equipamentos economizadores como sensores de presença, fotocélulas e etc. nos diversos órgãos.
- Otimização do gasto de energia na transferência do aparelho de PABX da

sala do Trânsito para a sala do servidor, a fim de se utilizar somente um ar-condicionado (PMES)

- Utilização de torneiras temporizadas disponibilizada a todos os órgãos por ARP da SEGER.
- Substituição de Segurança ostensiva por eletrônica no prédio da Secretaria da Fazenda – SEFAZ

2.4. PROJETOS DE EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

Neste pilar foram agrupados todos os projetos que buscam a eficiência dos gastos para que os mesmos tivessem maior importância e visibilidade perante os gestores e servidores públicos estaduais. Grande parte destes projetos estavam dispersos nos órgãos e foram centralizados na SEGER, outros foram criados como forma de intervenção corporativa para a redução dos gastos, entre eles destacam-se: Central de Compras; Gestão do gasto com a frota de veículos (Locação, Manutenção e Combustível); Gestão das Despesas com Telefonia; Gestão de Passagens Aéreas; Gestão dos Suprimentos de Fundos; Projeto de Uso Eficiente de Energia Elétrica; Pregões Eletrônicos; Sistema de Preços Referenciais; Compras Governamentais; Coleta Seletiva; Preços Referenciais entre outros.

3. OBSTÁCULOS

O “Programa Mais com Menos” apresentou algumas dificuldades para a sua implementação, como por exemplo a resistência na obtenção de parâmetros/dados de despesas em alguns órgãos, devido a cultura de falta de transparência. Essa dificuldade foi eliminada nas reuniões mensais de acompanhamento, com a participação efetiva dos ordenadores de despesa, discutindo-se as ações e respectivos prazos e pessoas responsáveis. Além disso, houve dificuldade em relação à consolidação do papel da SEGER como coordenadora do Programa, ou seja, do papel de construir a visão corporativa das ações de eficiência do gasto de todo o governo que foi enfrentada por meio de ações de mobilização junto aos dirigentes e por meio do envolvimento dos demais Secretários de Estado. Também houve adversidade em agendar as reuniões, devido à falta de compatibilização dos horários dos envolvidos. Outros contratemplos foram: a alta rotatividade de servidores (coordenadores das despesas) durante a execução do projeto, a falta de comprometimento de alguns deles e o lançamento de despesas em contas contábeis

erradas, o que prejudica a análise dos gastos. Todos estes obstáculos foram mitigados por meio de treinamento e capacitação realizado com os novos servidores envolvidos.

4. RESULTADOS

Antes da implantação do Programa Mais com Menos, a despesa de custeio da máquina pública crescia a uma taxa média de 18% ao ano (média de 2003 a 2007). Sabe-se que o crescimento do custeio é normal, tendo em vista que os investimentos realizados no presente se tornarão custeio no futuro. Por exemplo a despesa com a construção de um novo hospital é tratada como investimento, após sua abertura ao público, este hospital terá despesas com manutenção, medicamentos, exames, alimentação de pacientes, limpeza, segurança, entre outros que se configurarão como custeio. Na verdade este é o objetivo do programa, ou seja, redução das despesas de custeio para aumento dos investimentos.

Entretanto, o aumento dos investimentos tende a aumentar a despesa com custeio. Assim, o programa preza pela melhoria do gasto, e não simplesmente pela sua redução para que haja a melhoria dos serviços públicos disponibilizados à população.

Contudo, mesmo com o aumento dos investimentos verificado em 2008 em relação a 2007 de 33%, houve uma redução da taxa de crescimento das despesas de custeio em 2009 de 23% para 7,5%. De fato, o programa foi implantado em 2009 com apenas 5 Secretarias, e neste primeiro momento foram realizadas ações em 72% do total da despesa de custeio do Estado.

Com a continuidade do Programa em 2011 e com os reflexos dos trabalhos realizados anteriormente aliado a implantação da metodologia em quatro despesas (água, energia elétrica, limpeza e vigilância ostensiva) nas demais Secretarias, fez com que houvesse uma redução da despesa total de custeio em torno de 3,5%, sendo o primeiro decréscimo na série histórica de 10 anos.

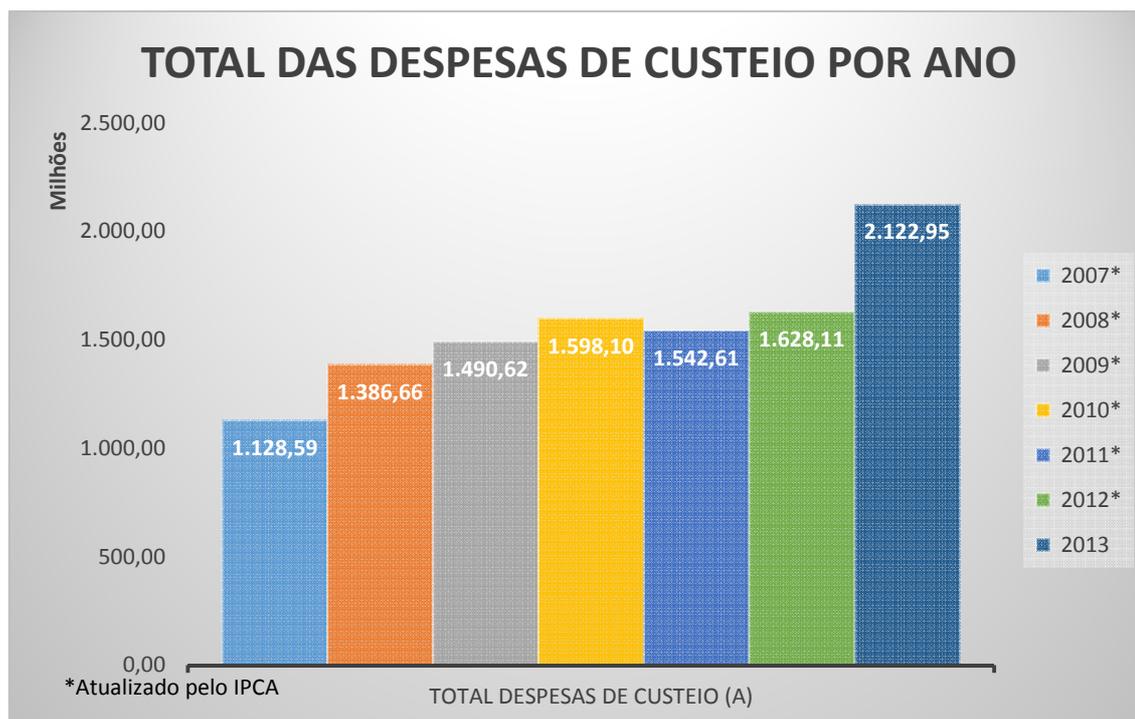


GRÁFICO 1: Total das despesas de custeio de 2007 a 2013

Com a diminuição das despesas de custeio foi possível intensificar os investimentos. De fato, o percentual de investimento em relação a despesa total do Estado se mantinha em torno de 6% ao ano, sendo que em 2008 foi de 7,42%. Com o início do programa houve um aumento do percentual destinado a investimentos, com média de 9% ao ano com o pico em 2010 de 11,47%.

No ano de 2013 houve um aumento expressivo da despesa de custeio, em torno de 30% em relação a 2012, por conta do início de operação do maior hospital do Estado (Hospital Dr. João dos Santos Neves), que é administrado por uma Organização da Sociedade Cível de Interesse Público – OSCIP.

Se fosse mantida a tendência de elevação da despesa de 18% ao ano, hoje a despesa estaria em torno de R\$ 2,5 bilhões ao invés de R\$ 2,1 bilhões, sendo que no acumulado de 2009 a 2013 o valor economizado com o freio no crescimento do custeio foi de R\$ 1,5 bilhão.

O trabalho desenvolvido permite a comparação de consumo entre os anos e entre unidades consumidoras, assim o indicador de consumo de água (m³ por consumidor) teve uma redução de 20% em 2013 se comparado com 2012. Já o indicador de energia teve aumento de 0,15 para 0,16 KWh por m².

Com estes indicadores é possível estabelecer ações para a redução do consumo. Por exemplo, no ano de 2012 foi identificado que escolas semelhantes

possuía uma diferença muito grande no indicador de energia. Após várias tentativas de descobrir qual o defeito, foi realizado o desligamento da energia na madrugada (para evitar transtornos aos alunos) com o intuito de verificar possíveis “fuga de corrente”. Quando a energia foi desligada, o quarteirão onde a escola se localizava ficou às escuras, caracterizando desvio de energia, o que elevava os gastos daquela escola, assim utilizando os indicadores foi possível descobrir este problema e inúmeros outros.

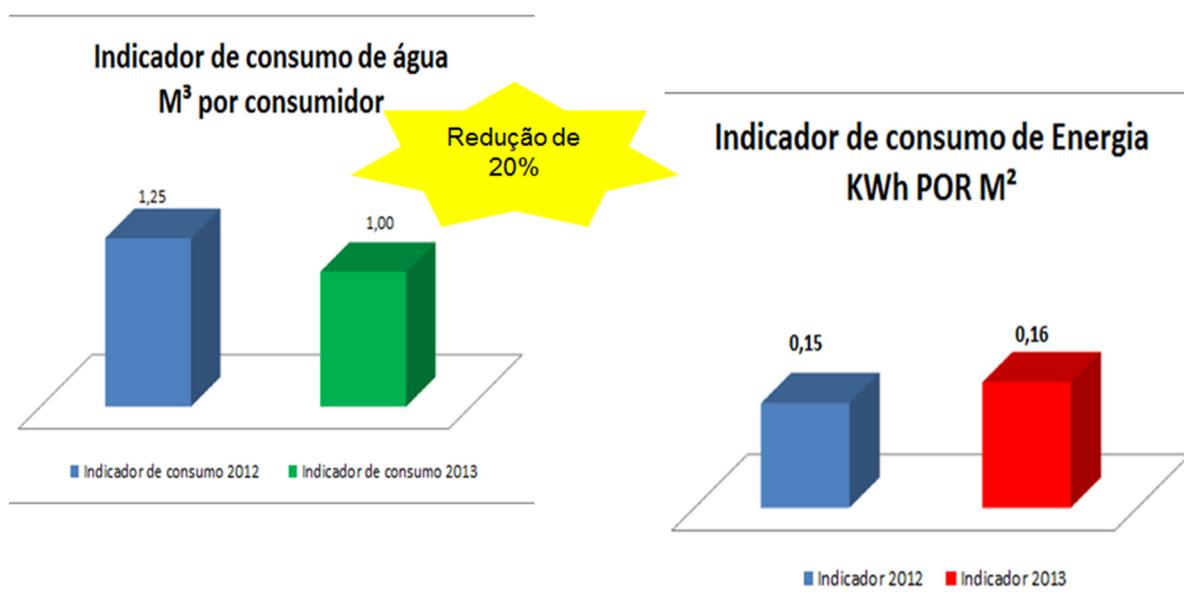


FIGURA 9: Indicadores de consumo de água e energia do Governo em 2013.

5. CONCLUSÃO

O Governo do Estado do Espírito Santo desenvolve, desde 2003, várias ações com o objetivo de controlar e reduzir os gastos com custeio. Neste sentido, o “Programa Mais com Menos” veio estruturar todas essas ações que eram desenvolvidas separadamente pelos órgãos estaduais, mobilizando servidores e dirigentes para o controle dos gastos e com isso ampliar a capacidade de investimentos do Estado.

Para isso foi criada a metodologia para a construção de indicadores, que pode ser usada para comparar os resultados de cada órgão, bem como de cada unidade consumidora.

Quando se analisa os resultados da despesa de custeio no Estado, verifica-se que após a implantação do programa em 2009, houve uma estabilização desta. Se o Estado tivesse continuado com a mesma tendência, em 2013 teria acumulado uma

despesa de R\$ 9,8 bilhões ante os R\$ 8,3 bilhões realizados, o que representa uma economia de 18%.

Além disso, a implantação do “Programa Mais com Menos” possibilitou à SEGER ter uma visão mais real das despesas de custeio de todos os órgãos do Poder Executivo Estadual, além de entender melhor os negócios e processos de cada órgão, para padronizar procedimentos administrativos que visem dar mais eficiência ao gasto público. Assim, vislumbra-se a implantação de um SISTEMA DE CUSTOS no Governo do Estado do Espírito Santo, a fim de demonstrar o valor real dos serviços prestados à sociedade, como, por exemplo, o custo de um paciente, o custo de um preso e o de um aluno, atendendo inclusive o que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar nº 101).

Ademais, o maior beneficiado deste programa foi a população capixaba que pode contar com mais serviços públicos de maior qualidade.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- BRASIL. (2012). Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. ed. 5. Brasília: MF
- CAMPOS, V. F. (2009). **O verdadeiro poder**. Belo Horizonte: INDG
- CHIAVENATO, I. (2013). **Teoria Geral da Administração**: abordagens prescritivas e normativas. Vol. 1. ed. 7. São Paulo: Manole

A implantação dos métodos de mensuração de ativos no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia: desafios para superação dos óbices técnico-teóricos no panorama administrativo brasileiro e a contribuição para o Sistema de Informação de Custos

Aldrin Mesquita Taborda
Clodoaldo Pinheiro Filho

As inovações introduzidas pelo processo de convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais suscitam novas discussões, novos estudos e aprimoramentos. No que tange à mensuração de ativos, em princípio, parece simples, mas envolve um processo bem mais complexo, pois influencia diretamente no resultado das demonstrações contábeis e provoca mudanças significativas na prática contábil das entidades públicas e, em consequência, no Sistema de Informação de Custos. Desta forma, pretendeu-se, no âmbito da Corte de Contas do Estado de Rondônia, desenvolver o processo de mensuração do ativo imobilizado, focando, mais precisamente, nos procedimentos de reavaliação, depreciação, amortização e exaustão dos bens integrantes do acervo patrimonial da entidade pública. O modelo utilizado neste trabalho contemplou as melhores práticas para aplicação dos procedimentos de reavaliação e depreciação dos bens públicos sob o enfoque da nova contabilidade aplicada ao setor público. Assim, resultou no aprimoramento de ferramenta de apoio aos profissionais do setor público na consecução dos seus trabalhos, possibilitando que os usuários da informação contábil tenham subsídios adequados para a tomada de decisões, contribuindo com o controle efetivo do Patrimônio Público, transparência das informações, incentivo ao controle social e apuração dos custos dos serviços públicos.

Palavras-chave: Mensuração de ativos; Depreciação; Custos.

1. INTRODUÇÃO

Criada pela Portaria nº 1052, de 02 de agosto de 2010, a Comissão de Reavaliação de Bens Materiais do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, daqui por diante também denominada CRB, foi instituída com o propósito de atender as recentes mudanças ocorridas na legislação pertinente à contabilidade aplicada ao setor público, que passou a exigir, também para este, o que já era prática comum no setor privado. Trata-se dos procedimentos de reavaliação e depreciação do patrimônio dos entes públicos.

No setor público, entretanto, são outras as razões que motivam a feitura de reavaliação e depreciação em seu patrimônio. Enquanto no setor privado esses

procedimentos têm um caráter eminentemente fiscal, pois impactam diretamente nos demonstrativos de lucro da empresa, refletindo, posteriormente, no imposto de renda a ser recolhido pela entidade, na seara pública têm o condão de, a um só tempo, representar o real valor econômico do patrimônio e contribuir para o controle social mais efetivo do setor público.

1.1. A NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A bem da verdade, vive-se, nos dias atuais, um novo momento na contabilidade pública. Há pelo menos seis anos, a tendência da contabilidade aplicada ao setor público tem sido a busca pela convergência às normas internacionais. Com efeito, evidente iniciativa nesse sentido foi a edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), estas, por sua vez, alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). O fim almejado é a busca por uma contabilidade que reflita mais a realidade. Nesse sentido, objetiva-se

[...] contribuir para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos fundamentados na Teoria da Contabilidade, de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio (LIMA, 2009, p. 16).

Esse objetivo é destacado na própria NBC T 16, que, em seu item 4, assim o define:

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CFC, 2008, p. 4).

Como se pode notar, o enfoque da nova contabilidade pública é eminentemente patrimonial. Esse é, aliás, seu objeto expressamente definido no item 5 da NBC T 16: “O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público” (CFC, 2008, p. 4).

Inserindo-se nessa nova ordem, assumindo posição de vanguarda, eis que o Tribunal de Contas rondoniense resolveu promover a readequação de sua contabilidade à nova era. Para tanto, um dos primeiros passos adotados foi a

reavaliação e a depreciação de seu patrimônio, medida que a Presidência da Corte confiou a esta CRB.

1.2. CENÁRIO INCIPIENTE: O DESAFIO DE REALIZAR A REAVALIAÇÃO PATRIMONIAL NO SETOR PÚBLICO

Conquanto seja uma decisão necessária, vanguardista e que coloca a Corte de Contas rondoniense em posição de destaque no cenário da administração pública brasileira, a realização dos trabalhos de reavaliação e depreciação patrimonial revela-se, por sua própria natureza, um desafio para o poder público, como pôde sentir a própria CRB.

Efetivamente, tal tarefa mostra-se desafiadora na medida em que a quase totalidade dos entes públicos do país ou ainda não haviam iniciado esse trabalho ou, se o principiaram, o mesmo ainda se encontrava em seus estágios iniciais. Raros, raríssimos os exemplos em contrário. De modo que, face ao caráter de ineditismo dos trabalhos, a CRB encontrou importantes dificuldades para implementá-los na Corte, ante a carência de subsídios técnico-teóricos para fazê-lo.

Essa dificuldade inicial, ainda que tenha retardado o efetivo início dos trabalhos, não representou, contudo, esmorecimento do ímpeto da CRB em alcançar seu desígnio. Nem mesmo remotamente. Muito ao contrário, como se pode concluir da atenta leitura dos autos do processo nº 2611/2010/TCE-RO, a Comissão de Reavaliação envidou todos os esforços no sentido de obter o arcabouço técnico e teórico de que necessitava para dar seguimento aos trabalhos de reavaliação e depreciação do acervo patrimonial da Corte.

1.3. A CARÊNCIA DE SUBSÍDIOS TÉCNICO-TEÓRICOS E A SOLUÇÃO ENCONTRADA

Para tanto, buscou subsídios junto aos órgãos federais que, presumivelmente, estariam já num estágio avançado em relação a esses trabalhos. Ledo engano. Os contatos telefônicos travados pela CRB com órgãos federais de renome mostraram-se, todavia, frustrantes.

Isso porque, não obstante já houvessem iniciado os trabalhos de reavaliação e depreciação, ainda lhes faltavam algumas definições, em especial no que se refere à adequação dos sistemas computacionais para possibilitar sua implantação. A despeito

disso, a CRB buscou ainda a capacitação de seus membros por meio de cursos oferecidos na área, mas, por razões diversas, não logrou êxito em tais pedidos.

Não sem razão, a Comissão de Reavaliação de Bens Materiais do TCE-RO foi duas vezes prorrogada, sendo a primeira em 23 de novembro de 2010, por meio da Portaria nº 1.664/2010, e a segunda em 10 de junho de 2011, por meio da Portaria nº 880/2011.

A solução dessa dificuldade inicial veio com a autorização da Presidência²⁴ para que três membros desta CRB se deslocassem à cidade de Vitória, a fim de realizar visita técnica ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, o qual já havia realizado os trabalhos de reavaliação e depreciação em seu patrimônio, trabalhos estes que se tornaram referência na área.

Com efeito, como resultado da visita técnica à Corte de Contas capixaba, a CRB passou a ter condições efetivas de dar seguimento, com sólida base de ordem teórica e prática, aos trabalhos de reavaliação e depreciação no âmbito desta Corte de Contas. Para tanto, baseou-se nos trabalhos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, promovendo as adaptações que julgou necessárias para atender a realidade de nossa Corte.

O resultado é o que passaremos a apresentar nos tópicos seguintes, os quais foram estruturados de forma a expor a fundamentação e metodologia utilizadas, os resultados alcançados, as ocorrências verificadas e, por fim, as recomendações que a CRB julgou pertinente fazer.

2. JUSTIFICATIVA

A avaliação e a mensuração do fenômeno patrimonial pode de certo modo influenciar a caracterização do patrimônio e apresentar distorções nas demonstrações contábeis, bem como exercer impactos na apuração dos custos. Dessa forma, é importante que o processo de mensuração e avaliação seja realizado de modo que represente com máxima fidedignidade aquilo que se pretende.

Nesse sentido, pode-se afirmar que:

²⁴ Autorização dada conforme a Portaria nº 1316, de 25 de agosto de 2011, que autorizou “a viagem dos servidores ALDRIN WILLY MESQUITA TABORDA, Agente Administrativo, cadastro nº 342, CLODOALDO PINHEIRO FILHO, Contador, cadastro nº 374 e WILLIAN FERREIRA COUTINHO, Analista de Informática, cadastro nº 371, à cidade de Vitória/ES, no período de 28.8 a 3.9.2011, para realizarem visita técnica ao Tribunal de Contas daquele Estado com a finalidade de colher subsídios sobre o desenvolvimento dos sistemas contábil, patrimonial e informática desenvolvidos e implantados por aquela Instituição”.

O tratamento contábil para ativos imobilizados impacta o modo que os usuários das demonstrações contábeis veem as informações sobre o investimento e as mutações nos ativos imobilizados. A avaliação e mensuração dos ativos constituem aspectos relevantes para as informações que a contabilidade deve prestar a seus usuários, pois conhecer o valor dos bens públicos deve servir não apenas para que se tenha um registro confiável do patrimônio, mas para ajudar a tomar decisões políticas. O que torna a correta avaliação e mensuração dos ativos imprescindível (PINHEIRO e DUARTE, 2011, p. 3).

Ainda que a contabilidade pública no Brasil atribua maior enfoque para o orçamento, se faz necessário que esta busque mecanismo para melhor evidenciar o patrimônio, como busca a convergência às normas internacionais. Assim, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público vêm orientar as práticas contábeis para as entidades públicas.

2.1. EXIGÊNCIA LEGAL

No Brasil a Contabilidade Pública é regida, principalmente, pela Lei nº 4.320/64 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal responsável pelas instruções dos procedimentos contábeis adotados pela administração pública tendo como objetivo a padronização dos procedimentos nos diversos órgãos e esferas de governo.

Dando respaldo ao processo de convergência, o Ministério da Fazenda emitiu a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, a qual, em seu art. 1º, determina à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o desenvolvimento das ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP) são resultado de um trabalho coordenado pelo Conselho Federal de Contabilidade em parceria com a STN. Esta parceria culminou na publicação da Resolução CFC nº 1.111/2007, que aproxima a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para o setor público; e as Resoluções nos 1.128/2008 até 1.137/2008, que aprovam as NBC T 16, que tratam das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público.

A parceria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) resultou na criação de grupos de trabalhos, imbuídos em fornecer aos entes públicos meios de disponibilizarem informações contábeis transparentes e comparáveis.

O Ministério da Fazenda publicou a Portaria n.º 184, de 25 de agosto de 2008, que estabelece diretrizes para tornar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público atribuindo a STN a responsabilidade em promover o alinhamento contínuo dessas normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Através de atos normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional.

Nesse sentido, a STN emitiu a Portaria n.º 749, de 15 de dezembro de 2009, que aprova a alteração dos Anexos de números 12 (Balanço Orçamentário), 13 (Balanço Financeiro), 14 (Balanço Patrimonial) e 15 (Demonstrações das Variações Patrimoniais). A Portaria inclui, ainda, os Anexos de números 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), 19 (Demonstrações das Mutações no Patrimônio Líquido), e 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

A STN criou os Grupos Técnicos de Padronização de Relatórios e de Padronização de Procedimentos Contábeis com o objetivo de propor recomendações baseadas no diálogo permanente, com tendência a reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social. As recomendações dos grupos técnicos são os pilares do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP e o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF. O estabelecimento de padrões contábeis e fiscais contribuirá para a melhoria da consolidação das contas públicas conforme previsto na LRF (STN, 2010).

Com o objetivo de seguir o padrão internacional, normatizado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), principal organismo internacional da área, o CFC e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovam as NBCASP sob a denominação de NBC T 16 que versam sobre os tópicos relacionados no quadro 1.

Quadro 1 – Relação das Resoluções que aprovam as NBC T 16

Resolução CFC nº 1.128/08	Aprova a NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
Resolução CFC nº 1.129/08	Aprova a NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
Resolução CFC nº 1.130/08	Aprova a NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
Resolução CFC nº 1.131/08	Aprova a NBC T 16.4	Transações no Setor Público
Resolução CFC nº 1.132/08	Aprova a NBC T 16.5	Registro Contábil
Resolução CFC nº 1.133/08	Aprova a NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis
Resolução CFC nº 1.134/08	Aprova a NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
Resolução CFC nº 1.135/08	Aprova a NBC T 16.8	Controle Interno
Resolução CFC nº 1.136/08	Aprova a NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
Resolução CFC nº 1.137/08	Aprova a NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
Resolução CFC nº 1.366/2011	Aprova a NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos do setor público.

Fonte: Elaborado a partir de informações disponíveis no sítio do CFC.

As duas últimas resoluções, nos 1.136 e 1.137, ambas de 21 de novembro de 2008, instituíram as NBC T 16.9 e NBC T 16.10, que versam, respectivamente, sobre a obrigatoriedade e os procedimentos relativos à depreciação e à reavaliação do patrimônio público.

Eis aí, sucintamente, a base legal que orienta os entes públicos a realizar os trabalhos de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão patrimoniais.

3. OBJETIVOS DO TRABALHO

O objetivo primordial do trabalho realizado foi proceder à reavaliação de todo ativo fixo do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, adequando o valor contábil dos bens ao seu valor justo, bem como, em seguida, fixar as balizas para o trabalho de depreciação, amortização, exaustão e apuração de custos.

4. MÉTODOS

Por se tratar de um procedimento novo no âmbito da Administração Pública, houve dificuldades no início dos trabalhos da comissão, já que, como dito alhures, não

existia modelo de reavaliação realizado por nenhum órgão do Estado ou município de Rondônia a ser seguido. Tal lacuna, em verdade, aumentou ainda mais a importância desta comissão, pois surge a responsabilidade do Tribunal de Contas de estar sempre na vanguarda e servir como modelo para os demais órgãos e municípios do estado.

Não obstante, tais dificuldades foram encaradas como uma oportunidade de aprendizado e experiência para os servidores membros da CRB, já que foi com o desenrolar dos fatos que se encontrou a forma mais adequada de valoração dos bens, os parâmetros a serem seguidos, os índices, entre outros.

4.1. PROCEDIMENTOS PRELIMINARES

A fim de esclarecer o lapso temporal entre a designação da comissão e o início das primeiras reavaliações, deve-se mencionar que, como procedimento anterior à reavaliação e à depreciação, foi necessário adotar as seguintes medidas:

- a) Proceder à baixa dos bens inservíveis (Processo 2727/2010 – homologado pela presidência em 25/01/2011);
- b) Iniciar a fase de identificação dos bens registrados como PERMANENTE e que a legislação atual os define como MATERIAL DE CONSUMO (Portaria STN nº 448, de 13 de setembro de 2002) e em seguida proceder à desincorporação desses bens (Processo 2611/2010 – homologado pela presidência em 01/08/2011 através do despacho fl.66 dos autos); e
- c) Por fim, proceder também a baixa dos bens cujos valores são irrisórios e seu controle demanda um custo superior ao mesmo (aplicação da Convenção Contábil da Materialidade), desta forma foi evitado trabalho desnecessário e improdutivo na reavaliação de bens os quais não são considerados permanentes.

Tais medidas culminaram por proporcionar um enxugamento significativo da relação de bens equivocadamente cadastrados como permanentes, pois, sob a inteligência do art. 15, § 2º, da Lei nº 4.320/64 c/c a Portaria STN nº 448/2002, considera-se material permanente os que possuem duração superior a dois anos. A classificação dos materiais, se de consumo ou permanentes, é reforçada pela citada norma da STN da seguinte forma:

Art. 2º - Para efeito desta Portaria, entende-se como material de consumo e material permanente:
I - Material de Consumo, aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei n. 4.320/64, perde

normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos;

II - Material Permanente, aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Art. 3º - Na classificação da despesa serão adotados os seguintes parâmetros excludentes, tomados em conjunto, para a identificação do material permanente:

I - Durabilidade, quando o material em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;

II - Fragilidade, cuja estrutura esteja sujeita a modificação, por ser quebradiço ou deformável, caracterizando-se pela irreversibilidade e/ou perda de sua identidade;

III - Perecibilidade, quando sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou que se deteriora ou perde sua característica normal de uso;

IV - Incorporabilidade, quando destinado à incorporação a outro bem, não podendo ser retirado sem prejuízo das características do principal; e

V - Transformabilidade, quando adquirido para fim de transformação (STN, 2002, p. 1).

4.2. INÍCIO DOS PROCEDIMENTOS, MÉTODOS, FONTES E NORMAS

Após a adoção dessas medidas, iniciou-se, de fato, a reavaliação dos bens, seguindo as orientações nas NBC T 16.10 (Resolução CFC 1.137/2008) a fim de atribuir novos valores e vida útil aos bens, para depois aplicar as taxas de depreciação.

Durante o desenrolar dos trabalhos também foram utilizadas outras ferramentas, bem como diferentes fontes de informação, tais como metodologia de cálculo desenvolvida pelo Tribunal de Contas do Espírito Santo que possibilita a reavaliação de bens utilizando como parâmetro fórmulas matemáticas que levam em consideração o estado de conservação, período de utilização e período de vida útil do bem.

Tal metodologia do TCE capixaba foi de grande utilidade para o desenvolvimento dos trabalhos da CRB, pois permitiu a reavaliação dos bens de forma técnica e segura. Detectou-se, nessa tarefa, apenas uma pequena inadequação na valoração dos fatores do cálculo quando de sua aplicação ao ativo do TCE-RO, pois se um bem apresentasse período de utilização superior ou igual a 10 anos, vida útil futura inferior a 1 ano e estado de conservação péssimo, neste caso a fórmula apresentaria percentual inferior a zero, tornando inócua sua utilização. Contudo, esse fato foi verificado em raríssimos casos, cuja solução se deu mediante pequena adequação da fórmula, visando atender os trabalhos desta comissão.

Vale, ainda, ressaltar a colaboração do TCE capixaba, proporcionada com a ida

dos servidores Clodoaldo Pinheiro Filho, Aldrin Willy Mesquita Taborda e Willian Ferreira Coutinho à sede daquela Corte de Contas para acompanhar “in loco” o trabalho realizado pelos setores de contabilidade, patrimônio e informática, o que possibilitou uma troca de conhecimento e experiências que contribuiu e muito para o trabalho de reavaliação e depreciação desta Corte, tendo em vista a similaridade desses dois órgãos públicos. Durante a visita desta CRB, foi também fornecido pelo TCE-ES, mediante solicitação, cópia do relatório de reavaliação patrimonial e do processo de depreciação daquela Corte (processo 1561/2010/TCE-ES).

Nos trabalhos desenvolvidos, esta comissão usou por base as seguintes normas:

- a) Lei 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;
- b) NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão (Resolução CFC 1136/2008);
- c) NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (Resolução CFC 1137/2008);
- d) Portaria STN nº 448, de 13 de setembro de 2002 – Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052;
- e) Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010 – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 3ª edição, válido para o exercício 2011;
- f) Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011 – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, 4ª edição, válido para o exercício 2012; e
- g) Instrução Normativa SRF nº162, de 31 de dezembro de 1998 – fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona nos anexos I e II.

4.3. REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

Os procedimentos relativos à reavaliação, propriamente dita, foram realizados em etapas, em conformidade com as seções subsequentes.

4.3.1. Data de corte para proceder-se à reavaliação e redução ao valor recuperável

Aspecto importante da metodologia utilizada pela CRB refere-se à seleção temporal feita no patrimônio quanto aos bens que seriam, num primeiro momento, reavaliados e, depois, depreciados.

Assim, em relação aos bens adquiridos a partir do ano de 2010, esta comissão decidiu que estes seriam apenas depreciados, pois seus valores de mercado, pelos quais foram adquiridos, se encontram atuais, **definindo-se então o ano de 2010 como data de corte.**

Quanto aos bens incorporados ao patrimônio antes de 2010, decidiu a CRB que estes sofreriam tanto os processos de reavaliação quanto depreciação, já que os valores contábeis registrados não espelhavam mais a realidade do mercado.

4.3.2. Métodos utilizados para obtenção valorativa dos critérios de reavaliação

4.3.2.1. Obtenção do valor justo (ou de mercado)

A CRB utilizou, basicamente, três métodos para se chegar ao valor justo (ou de mercado) dos bens:

- a) Realização de pesquisa, via Internet, em lojas e sites especializados no cotejo de produtos²⁵, visando obter valores médios de mercado, quando possível, ou o valor praticado pelo comércio;
- b) Pesquisa, no acervo patrimonial do TCE-RO, buscando encontrar bens idênticos ou similares ao que estava sob processo de reavaliação, incorporados no exercício de 2011, visando obter seu valor mais atual e próximo, portanto, do valor justo;
- c) No caso dos veículos, utilizou-se os índices disponibilizados pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, a Tabela FIPE²⁶, para os preços de mercado do mercado automobilístico;
- d) Quando impossível obter, junto às fontes de informação acima definidas, valor de mercado de bens sob reavaliação por não disporem de produto idêntico ou similar em oferta, optou-se por utilizar procedimento definido pelo Manual de Patrimônio do Tribunal de Contas da União (TCU).

No caso deste último item, assim dispõe o item 16.1 do Manual de Patrimônio do Tribunal de Contas da União (TCU, 2009, p. 23):

²⁵ Neste caso, foram consultados, majoritariamente, os sites “Buscapé” (www.buscape.com.br), “Shopping UOL” (www.shopping.uol.com.br) e “Bondfaro” (www.bondfaro.com.br). Esporadicamente, no entanto, consultou-se, também, o *site* de leilões “Mercado Livre” (www.mercadolivre.com.br), apenas se, neste caso, o produto pesquisado apresentasse a característica de ser um bem novo, não se admitindo, portanto, produtos usados.

²⁶ Disponível na Internet. <<http://www.fipe.org.br/web/index.asp?aspx=/web/indices/veiculos/introducao.aspx>> Acesso em: 10 ago. 2011.

16.1) O valor de avaliação para o fim de indenização disposto neste Manual é calculado pela Unidade de Patrimônio, considerando os seguintes aspectos básicos:

1 - adota-se o valor de mercado do bem novo, sendo a média dos valores de até três propostas de fornecedores do ramo, **ou o valor atualizado de sua aquisição pelo IPCA (IBGE) – Índice de Preços ao Consumidor Amplo, ou outro índice que o venha substituir, na impossibilidade de se levantar o valor de mercado**;

a) na avaliação devem ser considerados a marca, o modelo, o ano de fabricação, as características do bem avariado ou extraviado e o valor de mercado de bem similar que cumpra as mesmas finalidades.

2 - para mobiliários e equipamentos em geral, inclusive de informática, é calculada uma depreciação de 5% a.a. (cinco por cento ao ano), do valor de mercado do bem novo ou de sua atualização, limitada a 50% (cinquenta por cento) deste;

3 - livros, obras de arte, antigüidades e bens de valor histórico, não são depreciados em sua avaliação;

4 - quando necessário, a Unidade de Patrimônio deve solicitar avaliação por profissional especialista ou servidor do TCU de área especializada, segundo as peculiaridades do bem, como aspectos artísticos, históricos, tecnológicos, dentre outros [grifos nossos].

Assim, para efeito de atendimento à regra, utilizou-se, como ferramenta para atualização do valor, o mecanismo disponível na *intranet* do TCE-RO para cálculo de débitos. Este foi o método empregado para se chegar ao valor justo de todos os bens que, por suas próprias características, não se podia encontrar similar ou congênere no mercado.

Foi o caso, por exemplo, de alguns itens do mobiliário feitos sob encomenda e que, por isso mesmo, era tarefa praticamente impossível encontrar peças com as mesmas características em oferta no mercado.

Também dessa forma se procedeu quanto aos bens pertencentes à classe 142.121.800 (Coleções e Materiais Bibliográficos), tendo em vista a inviabilidade de se encontrar as mesmas obras, isto é, a mesma edição, em oferta no mercado, considerando a peculiaridade do mercado editorial em que uma obra, após lançada, não tarda muito vir a esgotar-se nas livrarias.

4.3.2.2. Obtenção das informações quanto ao estado de conservação

Quanto à obtenção dos dados sobre o estado de conservação dos bens, a CRB utilizou-se da colaboração dos setores da Corte, enviando-lhes consulta acerca dos bens cuja classificação lhes era afeita.

Os demais bens, pertencentes a classes não constantes do Quadro 2, foram avaliados pela própria CRB, que utilizou-se, em alguns casos, da verificação de amostragem do universo de bens, visando alcançar ao máximo a fidedignidade das

informações sobre seu estado de conservação.

4.3.3. Fórmula para o cálculo da reavaliação dos bens, aplicada ao valor justo

A reavaliação, propriamente dita, foi realizada com supedâneo na fórmula elaborada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo²⁷, a qual leva em consideração os fatores definidos no Quadro 3.

Quadro 3 – Fatores de influência para efeito de reavaliação

Estado de Conservação		Período de Utilização		Período de Vida Útil Futura	
Valoração	Conceito	Valoração	Conceito	Valoração	Conceito
10	Excelente	10	≥ 10 anos	10	≥ 10 anos
8	Bom	9	9 anos	9	9 anos
5	Regular	8	8 anos	8	8 anos
2	Péssimo	7	7 anos	7	7 anos
		6	6 anos	6	6 anos
		5	5 anos	5	5 anos
		4	4 anos	4	4 anos
		3	3 anos	3	3 anos
		2	2 anos	2	2 anos
		1	1 ano	1	1 ano
		0	< 1 ano	0	< 1 ano

Fonte: TCE-ES – Reavaliação Patrimonial, 1998.

A esses fatores de influência são atribuídos os pesos definidos no Quadro 4.

Quadro 4 – Peso atribuído a cada fator de influência

Fator de influência	Peso a considerar
Estado de Conservação	4
Período de Vida Útil Futura	6
Período de Utilização	- 3

Fonte: TCE-ES – Reavaliação Patrimonial, 1998.

A fórmula desenvolvida pelo TCE-ES consiste em obter o assim chamado Fator de Reavaliação (FR), por meio da soma dos fatores de influência, multiplicados cada qual por seu peso respectivo, dividida por 100.

Assim, tem-se que

$$FR = \frac{(EC \times 4) + (PUV \times 6) + [PUB \times (-3)]}{100} \quad \text{Eq. 1}$$

²⁷ Desenvolvido pela equipe técnica composta dos servidores José Cláudio Del Pupo (Coord.), Darcy Sales Filho, Andréa Norbim Beconha e Guilhermina Maria Pinheiro Gama.

Em que

- FR = Fator de Reavaliação, índice representado por percentual;
- EC = Estado de Conservação;
- PUV = Período de Vida Útil Futura;
- PUB = Período de Utilização do Bem.

Uma vez determinado o valor de FR , aplica-se o índice percentual obtido ao valor de mercado de produto idêntico ou similar novo ao item do ativo sob análise, do que resultará seu valor reavaliado. Ou seja, o valor reavaliado será um percentual do valor de mercado.

O método desenvolvido pela Corte de Contas capixaba é bastante interessante, vez que potencializa e facilita os trabalhos de reavaliação, pois faz as adequações necessárias ao valor de mercado do bem sob análise, considerando fatores como seu estado de conservação e utilização.

Desse modo, tem-se a seguinte formulação:

$$VBR = VBN \times FR \quad \text{Eq. 2}$$

Em que

- VBR = Valor do bem após reavaliação;
- VBN = Valor de bem novo, idêntico ou similar ao que está sendo reavaliado;
- FR = Fator de reavaliação, calculado conforme a Eq. 1.

4.3.4. Inadequação detectada no método e a solução encontrada

Conforme já antecipado no princípio deste tópico, quando da aplicação da fórmula ao acervo patrimonial do TCE-RO, verificou-se, em alguns casos, a ocorrência de falha, pois, findos os cálculos, chegava-se a um fator de reavaliação com percentual negativo.

Essa ocorrência se verificava nas seguintes circunstâncias: a) o estado de conservação do bem tinha o pior conceito (péssimo); b) o período de utilização do bem era igual ou superava os 10 anos de uso.

A fim de solucionar o problema encontrado, decidiu-se por fazer pequena adequação no método desenvolvido pelo TCE capixaba. Essa alteração se deu na valoração conferida ao conceito “Período de Vida Útil Futura”, de modo que para conceito igual ou inferior a quatro anos, atribuiu-se valor igual a 4.

Desse modo, restou assim a configuração dos fatores de influência, como mostra

o Quadro 5.

Quadro 5 – Fatores de influência para efeito de reavaliação (adaptado)

Estado de Conservação		Período de Utilização		Período de Vida Útil Futura	
Valoração	Conceito	Valoração	Conceito	Valoração	Conceito
10	Excelente	10	≥ 10 anos	10	≥ 10 anos
8	Bom	9	9 anos	9	9 anos
5	Regular	8	8 anos	8	8 anos
2	Péssimo	7	7 anos	7	7 anos
		6	6 anos	6	6 anos
		5	5 anos	5	5 anos
		4	4 anos	4	4 anos
		3	3 anos		3 anos
		2	2 anos		2 anos
		1	1 ano		1 ano
		0	< 1 ano		< 1 ano

Fonte: TCE-ES – Reavaliação Patrimonial, 1998, com adaptações.

Cabe observar que esse método não foi aplicado aos bens pertencentes à classe 142.125.200, referente a veículos de tração mecânica, uma vez que o índice fornecido pela Tabela FIPE para comércio de veículos já considera seu ano de fabricação e período de uso.

4.3.5. Depreciação

Para o cálculo da depreciação, a CRB adotou o seguinte procedimento:

- a) Definição do período de vida útil remanescente dos itens do ativo imobilizado;
- b) Definição do valor residual dos itens do ativo imobilizado, definido em percentual sob seu valor contábil; e
- c) Utilização do método das quotas constantes para calcular a depreciação mensal, com base no valor depreciável de cada bem.

Para a consecução dos primeiros e segundo itens, a CRB fez uso do mesmo expediente utilizado quando da reavaliação dos bens. Isto é, aproveitando a oportunidade surgida com a reavaliação, na consulta aos setores definidos no Quadro 2, lhes foi solicitado, também, que informassem o período de vida útil remanescente do bem, assim como o percentual de valor residual que julgavam adequado atribuir.

Esse procedimento também foi adotado em relação aos bens a cargo da CRB, à qual cumpria lhes estipular os critérios de depreciação. Considerou-se, quando do feito, o período de utilização que o bem detinha, sua expectativa de uso e a

intensidade e frequência com que é usado, dados esses obtidos por meio de contato da Comissão com os usuários dos bens analisados.

Supletivamente, considerou-se as taxas de depreciação e período de vida útil de bens estipuladas pela Receita Federal, na Instrução Normativa SRF n°162/1998.

5. RESULTADOS ALCANÇADOS

5.1. REAVALIAÇÃO PATRIMONIAL DO TCE-RO

A conclusão dos trabalhos de reavaliação e depreciação patrimoniais permite revelar a defasagem que havia no valor contábil do ativo imobilizado do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. A apresentação dos resultados²⁸, por classe e total, é a exibida nos Quadros 6 e 7, relativos às unidades orçamentárias do TCE-RO e do FDI/IEP, respectivamente.

Quadro 6 – Resultados apurados com a Reavaliação – TCE-RO

Classe Patrimonial	Antes da reavaliação	Após a reavaliação	Redução verificada
Aparelho de Medição e Orientação	R\$ 8.561,20	R\$ 5.009,69	R\$ 3.551,51
Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	R\$ 45.118,40	R\$ 23.329,85	R\$ 21.788,55
Aparelho, Equip. Uten. Médico. Odont. Labor. Hosp	R\$ 38.451,39	R\$ 17.599,34	R\$ 20.852,05
Aparelhos e Utensílios Domésticos	R\$ 69.146,33	R\$ 60.938,75	R\$ 8.207,58
Material para Decoração, Objt de Arte e p/ Coleção	R\$ 130,00	R\$ 130,00	R\$ 0,00
Coleções e Materiais Bibliográficos	R\$ 67.883,58	R\$ 58.488,30	R\$ 9.395,28
Equipamentos de proteção , Segurança e Socorro	R\$ 130.576,13	R\$ 82.603,29	R\$ 47.972,84
Máquinas equipamentos de natureza industrial	R\$ 7.615,00	R\$ 5.415,42	R\$ 2.199,58
Máquinas	R\$ 61.392,10	R\$ 41.631,51	R\$ 19.760,59

²⁸ Dados válidos para o ativo imobilizado incorporado até a data de 05.10.2011.

Equipamentos Energéticos			
Máquinas e Equipamentos Gráficos	R\$ 2.122,37	R\$ 1.475,49	R\$ 646,88
Equipamento para Áudio, Vídeo e Foto	R\$ 218.118,06	R\$ 159.293,04	R\$ 58.825,02
Máquinas e Utensílios e Equipamentos Diversos	R\$ 202.671,31	R\$ 158.469,34	R\$ 44.201,97
Equipamentos para Processamentos de Dados	R\$ 4.595.250,87	R\$ 2.216.334,32	R\$ 2.378.916,55
Máq. e Instalações e equipamentos para escritório	R\$ 51.982,57	R\$ 40.935,75	R\$ 11.046,82
Máquinas ferramentas e utensílios de oficina	R\$ 3.350,00	R\$ 2.561,81	R\$ 788,19
Equipamentos e Utensílios Hidráulicos e Elétricos	R\$ 6.970,40	R\$ 3.266,06	R\$ 3.704,34
Mobiliário em Geral	R\$ 2.808.708,56	R\$ 2.435.385,33	R\$ 373.323,23
Peças não Incorporáveis e Imóveis	R\$ 309.996,44	R\$ 280.075,96	R\$ 29.920,48
Veículos de Tração Mecânica	R\$ 1.807.388,07	R\$ 1.522.540,00	R\$ 284.848,07
Acessórios para Automóveis	R\$ 200,00	R\$ 67,19	R\$ 132,81
TOTAL	R\$ 10.435.632,78	R\$ 7.115.550,43	R\$ 3.320.082,35

Fonte: CRB.

Quadro 7 – Resultados apurados com a Reavaliação – FDI/IEP

Classe Patrimonial	Antes da reavaliação	Após a reavaliação	Redução verificada
Instrumentos Musicais	R\$ 5.090,00	R\$ 4.153,60	R\$ 936,40
Coleções e Materiais Bibliográficos	R\$ 127.148,57	R\$ 106.575,27	R\$ 20.573,30

Equipamento para Áudio, Vídeo e Foto	R\$ 12.501,43	R\$ 6.913,19	R\$ 5.588,24
Equipamentos para Processamentos de Dados	R\$ 65.548,00	R\$ 12.796,10	R\$ 52.751,90
Mobiliário em Geral	R\$ 4.647,15	R\$ 2.559,97	R\$ 2.087,18
TOTAL	R\$ 214.935,15	R\$ 132.998,13	R\$ 81.937,02

Fonte: CRB.

5.2. RELAÇÃO DE VIDA ÚTIL E VALOR RESIDUAL MÉDIOS DOS BENS DO TCE-RO

Com base nas apurações realizadas pela CRB, foi possível elaborar relação em que se define o período de vida útil e o valor residual médios referentes às classes do ativo do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia²⁹. Essa relação é mostrada no Quadro 8.

Quadro 8 – Relação de período de vida útil e valor residual por classe de bem do TCE-RO

Classe	Vida útil média (anos)	Valor residual médio
Instrumentos Musicais	20	50%
Aparelho de Medição e Orientação	12	17%
Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	9	19%
Aparelho, Equip. Uten. Médico. Odont. Labor. Hosp	15	20%
Aparelhos e Utensílios Domésticos	17	10%
Material para Decoração, Objt de Arte e p/ Coleção	Não depreciável	
Coleções e Materiais Bibliográficos	14	1%
Equipamentos de proteção, Segurança e Socorro	18	10%
Máquinas equipamentos de natureza industrial	15	20%

²⁹ Para esse cálculo, calculou-se média simples entre os índices apurados nas duas unidades orçamentárias, isto é, TCE-RO e FDI/IEP.

Máquinas Equipamentos Energéticos	15	20%
Máquinas e Equipamentos Gráficos	14	20%
Equipamento para Áudio, Vídeo e Foto	12	10%
Máquinas e Utensílios e Equipamentos Diversos	9	6%
Equipamentos para Processamentos de Dados	9	10%
Máq. E Instalações e equipamentos para escritório	21	16%
Máquinas ferramentas e utensílios de oficina	14	10%
Equipamentos e Utensílios Hidráulicos e Elétricos	15	10%
Mobiliário em Geral	16	16%
Peças não Incorporáveis e Imóveis	25	10%
Veículos de Tração Mecânica	10	65%
Acessórios para Automóveis	15	30%

Fonte: CRB.

Assim, nas futuras incorporações, quando o bem a ser registrado no patrimônio não dispuser diversamente, poderá se adotar para ele os índices apurados para a classe a que pertencer.

5.3. IMPACTO NO BALANÇO PATRIMONIAL

O objetivo maior das NBC T 16.9 e 16.10 é o de demonstrar o valor real do patrimônio público, trazendo procedimentos antes utilizados apenas na contabilidade aplicada ao setor privado para o setor público, reforçando o enfoque patrimonial que a nova Contabilidade Pública Brasileira traz consigo, justificando-se desta forma a inserção dos procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão no novo modelo contábil adotado no país.

A Contabilidade Pública durante décadas se prestou apenas a atender um modelo legalista, que sempre teve como foco orçamento, renegando o objeto da Ciência Contábil, ou seja, o Patrimônio. Outra lacuna desse modelo é a escassez de

informações, pois com o enfoque orçamentário a contabilidade não é capaz de representar de forma confiável o patrimônio público, às vezes o subvalorizando, outras vezes o supervalorizando, descumprindo assim o objetivo da Ciência Contábil, que é fornecer informações fidedignas aos seus usuários. Vale citar mais uma vez o conceito de patrimônio dado pelo eminente professor Hélio Kohama (2001, p. 213): “Patrimônio Público é o conjunto de bens, direitos e obrigações, avaliados em moeda corrente, das entidades que compõem a administração pública”.

Seguindo o exposto, resta claro que o valor do patrimônio do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, bem como de qualquer outra entidade pública, antes da reavaliação dos bens, não é capaz de representar de forma fidedigna em valores monetários o verdadeiro patrimônio da entidade.

Desta forma, foi verificado que após os trabalhos de reavaliação do ativo imobilizado tivemos alterações significativas nos valores registrados contabilmente, pois, como esses bens nunca haviam sido reavaliados nem depreciados, alguns apresentavam valores acima do preço de mercado e outros abaixo dele, resultando numa redução no valor global do ativo imobilizado de R\$ 3.320.082,35 (três milhões trezentos e vinte mil e oitenta e dois reais e trinta e cinco centavos). Esse dado, contudo, é apenas temporário, visto que ainda resta por fazer a reavaliação dos bens artísticos e dos imóveis, sendo que esses tipos de bem tem por característica a valorização.

Na unidade orçamentária relativa ao Fundo de Desenvolvimento Institucional (FDI/IEP), verificou-se redução no valor global do ativo imobilizado da ordem de R\$ 81.937,02 (oitenta e um mil, novecentos e trinta e sete reais e dois centavos).

Vale frisar que as variações patrimoniais resultantes das avaliações dos bens refletirão diretamente nas demonstrações contábeis e, portanto, receberão notas explicativas nas tabelas próprias.

5.4 RECLASSIFICAÇÃO E BAIXA DE BENS PATRIMONIAIS

Como já se mencionou alhures³⁰, como fase preliminar à reavaliação, houve a baixa de alguns bens que se encontravam registrados no patrimônio desta Corte, mas que, no entanto, a legislação os considera material de consumo, bem como bens considerados inservíveis ou antieconômicos, ou ainda, cujo custo do controle excedia

³⁰ Item 4.1 – “Procedimentos preliminares”.

a vantagem por eles proporcionada (princípio da economicidade).

Ao longo dos trabalhos de reavaliação e depreciação, foram identificados outros bens em estados similares àqueles e que, portanto, a CRB recomendou a baixa, conforme consta na seção alusiva às recomendações.

5.5 BENS SOBRE OS QUAIS NÃO FOI POSSÍVEL PROCEDER À REAVALIAÇÃO/DEPRECIÇÃO

A princípio, a CRB não pôde proceder à reavaliação ou depreciação de determinado bem quando verificada a ocorrência de ao menos umas das seguintes situações:

- a) Incompetência legal para proceder à reavaliação/depreciação;
- b) Necessidade de conhecimentos técnicos específicos.

De plano, a CRB constatou a ocorrência da situação “a” quanto à reavaliação e depreciação dos bens imóveis. De acordo com a legislação pertinente, a competência, isto é, a autorização legal para realizar avaliações de terrenos e edificações é exclusiva dos profissionais de engenharia.

Nesse sentido, assim dispõe a Resolução Nº 218, de 29 de junho de 1973, do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA, 1973, p. 1):

Art. 1º - Para efeito de fiscalização do exercício profissional correspondente às diferentes modalidades da Engenharia, Arquitetura e Agronomia em nível superior e em nível médio, ficam designadas as seguintes atividades:

(...)

Atividade 06 – Vistoria, perícia, avaliação, arbitramento, laudo e parecer técnico;

(...)

Art. 2º - Compete ao **ARQUITETO OU ENGENHEIRO ARQUITETO**:

I – o desempenho das atividades 01 a 18 do artigo 1º desta Resolução, referentes a **edificações, conjuntos arquitetônicos e monumentos, arquitetura paisagística e de interiores**; planejamento físico, local, urbano e regional; seus serviços afins e correlatos.

(...)

Art. 7º - Compete ao **ENGENHEIRO CIVIL** ou ao **ENGENHEIRO DE FORTIFICAÇÃO e CONSTRUÇÃO**:

I – o desempenho das atividades 01 a 18 do artigo 1º desta Resolução, referentes a **edificações**, estradas, pistas de rolamentos e aeroportos; sistema de transportes, de abastecimento de água e de saneamento; portos, rios, canais, barragens e diques; drenagem e irrigação; pontes e grandes estruturas; seus serviços afins e correlatos [grifos nossos].

Tendo em vista a incompetência da CRB para promover os trabalhos em relação aos bens imóveis — entre seus integrantes não havia profissional com qualquer das formações aludidas na citada norma —, encaminhou à presidência o Memorando Nº

14/CRB/2011, de 29 de setembro de 2011, solicitando o encaminhando da tarefa a setor competente da Corte de Contas.

Uma segunda ocorrência da impossibilidade de reavaliar ativos, ocasionada pela situação “b”, se verificou em relação aos bens pertencentes à classe de “Material para Decoração, Objetos de Arte e p/ Coleção”. A reavaliação de seu valor contábil, visando sua adequação ao preço de mercado, só pode, por evidente, ser realizada por profissional técnico, conhecedor dos procedimentos próprios a esse tipo de mensuração.

Assim, visando subsídios para dar andamento aos trabalhos, a CRB encaminhou à Presidência o Memorando Nº 15/CRB/2011, de 11 de outubro de 2011, solicitando a intervenção da Corte junto à Secretaria de Estado de Esportes, Cultura e Lazer – SECEL, para que aquele órgão disponibilizasse técnico capacitado para efetuar a reavaliação dos bens artísticos da Corte. Contudo, até o término dos trabalhos da Comissão, o referido profissional não aportou nesta Corte, inviabilizando a reavaliação dos bens registrados no patrimônio da citada classe.

Uma terceira ocorrência da situação descrita em “b” foi encontrada quanto à depreciação do bem registrado no patrimônio com o tomo nº 8705 (Arquivo deslizante com acionamento mecânico). Por se tratar de equipamento especializado, a CRB resolveu solicitar auxílio da Divisão de Expediente / Arquivo Geral para a estipulação do período de vida útil e do valor residual do bem, tendo em vista que aquele setor é o responsável direto por sua operação. No entanto, até o término do prazo dado à Comissão, o setor não havia respondido.

6. CONCLUSÕES

Com a finalidade de gerar informações que possibilitem satisfazer as necessidades de seus usuários, a contabilidade deve evoluir constantemente para enfrentar este desafio. Dessa forma a adequação da Contabilidade Pública brasileira às normas internacionais e aos princípios contábeis mostra-se imperiosa, pois permitiu a comparação das demonstrações contábeis em relação às dos demais países. Essa mudança, entretanto, exige um grande esforço por parte do governo no estabelecimento das diretrizes, na normatização necessária, no recrutamento de profissionais e no levantamento de recursos. Aparentemente o grande desafio consiste em conciliar todas as normas em uma única base teórica, com respaldo na

legislação que deve estar em consonância com os preceitos e regras da ciência contábil e não o contrário.

Nesse contexto, eis que a mensuração de ativos surge como um dos mais importantes aspectos, tendo em vista que, sob a égide do novo paradigma contábil, a evidenciação do patrimônio passou a ser o objeto mesmo da contabilidade. Assim, buscou-se, no curso do trabalho ora apresentado, trazer para a realidade prática e cotidiana do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia — órgão de controle por excelência e que, por isso mesmo, deve servir de exemplo aos demais entes da Administração Pública.

Os resultados alcançados demonstram que, apesar dos grandes desafios enfrentados nesta tarefa, foi possível obter razoável êxito em sua consecução. Com o estabelecimento de novas e boas práticas contábil-administrativas, positivadas internamente por via do instrumento legislativo próprio, a tendência é a consolidação do processo de mensuração de ativos no âmbito da Corte, retirando de tal procedimento a aura de certo mistério em que, ainda hoje, se acha envolto.

6.1. REFLEXOS NO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS

É incontroverso que a realização do processo de mensuração de ativos redundará, mais à frente, em contribuição para o Sistema de Informação de Custos existente no órgão. É cediço que parte considerável das informações utilizadas neste sistema é oriunda de dados orçamentários. Não obstante, na composição dos custos, as informações patrimoniais são essenciais para assegurar a adequada apuração destes mesmos custos.

Nesse sentido, eis que os dados patrimoniais, uma vez refletindo as reais variações no patrimônio, influenciarão significativamente a evidenciação dos custos envolvidos, corroborando, desta feita, para a maior transparência da Administração. Eis aí um aspecto sine qua non para se falar em qualidade do gasto público: o nível de fidedignidade que expressam os dados patrimoniais.

6.2. ELABORAÇÃO DE NORMA INTERNA DISCIPLINANDO O PROCEDIMENTO

Um dos frutos do trabalho desenvolvido foi a elaboração da norma interna que disciplina a realização do processo de mensuração de ativos. Tendo como subsídio o arcabouço teórico e procedimental obtido no curso dos trabalhos desenvolvidos pela CRB, o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia editou a Resolução nº

153/2014/TCE-RO, publicada na edição nº 641 do Diário Oficial eletrônico do TCE-RO, datado de 31 de março de 2014.

A norma disciplina, de maneira quase didática, a realização dos trabalhos de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão. Evidentemente, foca os procedimentos compatíveis com os tipos de bens que compõem o acervo patrimonial da Corte.

REFERÊNCIAS

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, p. 4. Disponível na Internet. <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 25 out. 2011.

CONFEA – CONSELHO FEDERAL DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA. **Resolução nº 218/1973**. Discrimina atividades das diferentes modalidades profissionais da Engenharia, Arquitetura e Agronomia. Disponível na Internet. <<http://normativos.confea.org.br/ementas/visualiza.asp?idEmenta=266&i>> Acesso em: 22 out. 2011.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, D. V. *et al.* As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, mai/ago 2009, p. 16.

PINHEIRO, A. C. S.; DUARTE, F. P. **Avaliação e mensuração de ativos imobilizados sob o enfoque das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP**. (Monografia de graduação). Bacharelado em Ciências Contábeis – Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR, Porto Velho-RO, 2011.

STN – SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: Parte I – procedimentos contábeis orçamentários**. 3 ed. Brasília: STN, 2010. Disponível na Internet. <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: 25 out. 2011.

_____. **Portaria nº 448/2002**. “Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052.” Disponível na Internet. <http://www.capes.gov.br/images/stories/download/legislacao/Portaria448-13set2002_DetalhamentoDespesas.pdf> Acesso em: 25 out. 2011.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Patrimônio**. Instituído pela Portaria-TCU nº 6, de 13 de janeiro de 2004, com as alterações da Portaria-TCU nº

358, de 25 de novembro de 2009. Brasília: TCU, 2009. Disponível na *Internet*. <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/.../PRT2009-358.doc>>. Acesso em: 08 set. 2011.

Comparação de Alternativas de Ação - Fatores Decisórios

Francisco Glauber Lima Mota

Este artigo aborda o inovador tema de custos no setor público com o objetivo de apresentar os fatores essenciais a serem levados em consideração no processo de tomada de decisão, especialmente na comparação de alternativas de ação, tais como: comprar ou alugar; recuperar ou comprar etc. O problema de investigação é: quais fatores a considerar na escolha de alternativas? Ele se justifica em razão da necessidade de as entidades públicas comprovarem de modo mais convincente e seguro a aplicação do princípio constitucional da economicidade junto aos órgãos de controle interno e externo. O método utilizado no desenvolvimento deste trabalho foi o levantamento das melhores práticas de tomada de decisão recomendadas na doutrina voltada para área empresarial, fazendo adaptações para o setor público. Os achados permitem concluir que em cada tipo de comparação de alternativas há um conjunto próprio de elementos que as entidades devem considerar (custos e benefícios relevantes). Além disso, deve-se considerar o custo de oportunidade e o valor do dinheiro no tempo. Recomenda-se que o estudo avance no sentido de fazer levantamento de campo acerca do grau de aplicação em órgãos públicos desses fatores de decisão. Por fim, pretende-se que o presente trabalho comece a despertar nos gestores públicos o interesse por uso de métodos sistemáticos de tomada de decisão na aplicação de dinheiros públicos, o que poderá contribuir para a qualidade da decisão.

Palavras-chave: Custos; Escolha de alternativas.

1. INTRODUÇÃO

A fim de melhor orientar o processo de tomada de decisão é necessário que se aplique no setor público boas práticas de gestão de custos.

Nesse sentido, as informações de custos têm papel fundamental, pois nada justifica o gestor público tomar decisão apoiado apenas em aspectos orçamentários e financeiros. Deve ele também lançar mão de informações que permitam avaliar o custo/benefício das ações desenvolvidas.

O desempenho das entidades públicas deve ser avaliado especialmente em função do grau de transformação da realidade, consequência dos resultados alcançados pela execução dos programas de governo, ou seja, do impacto na sociedade decorrente da aplicação de insumos da forma mais eficaz e eficiente possível. A avaliação da eficiência requer a apuração do custo das ações.

O emprego de informações de custos no setor público ainda é incipiente e pode contribuir decisivamente para o processo de avaliação de gastos públicos. Todavia, a

exigência legal por este tipo de informação não é recente. Há diversos normativos que tratam do assunto, destacando-se a Lei nº 4.320/64, o Decreto-lei nº 200/67 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme trechos a seguir transcritos:

- art. 85 e 99 da Lei nº 4.320/64:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a **determinação dos custos dos serviços industriais**, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

...

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para **determinação dos custos**, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

- art. 79 do Decreto-lei nº 200/67:

*Art. 79 - A contabilidade deverá **apurar os custos dos serviços**, de forma a evidenciar os resultados da gestão.*

- parágrafo 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000:

§ 3º A Administração Pública manterá **sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.366/2011, o subsistema de informações de custos registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública, tendo como objetivo, entre outros:

- apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

A Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do seu manual de contabilidade, afirma que o subsistema de informações de custos:

... registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;*
- II) Bom uso dos recursos públicos; e*
- III) Custos das unidades contábeis.*

Deve-se destacar que a exigência de emprego de informações de custos está implícita no texto constitucional em pelo menos dois momentos, quando a nossa lei maior textualmente destaca a eficiência como um dos princípios norteadores dos atos da gestão pública e menciona a economicidade como um dos aspectos sujeitos à fiscalização a ser exercida pelo Congresso Nacional:

*Art. 37. **A administração pública** direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios **obedecerá aos princípios** de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência**...*

...

*Art. 70. A **fiscalização** contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, **quanto à** legalidade, legitimidade, **economicidade**, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.*

O processo de tomada de decisão costuma ser uma tarefa difícil em razão de, normalmente, existirem muitas alternativas de ação a serem comparadas, bem como inúmeros dados sujeitos à análise. Essa tarefa pode confundir o tomador de decisão, especialmente nos casos em que há informações relevantes e irrelevantes entre os dados a serem examinados.

Toda decisão envolve escolher entre pelo menos duas alternativas. Ao tomar uma decisão, os custos e benefícios de uma alternativa devem ser comparados aos custos e benefícios de outras (GARRISON, NOREEN e BREWER, 2013).

Talvez o mais complexo uso do conceito de custos seja o de selecionar alternativas. Nesta difícil tarefa, é necessário separar os custos relevantes dos irrelevantes, com o objetivo de se concentrar apenas nos relevantes. Da mesma forma, é preciso identificar os benefícios relevantes, eliminando do estudo aqueles que são irrelevantes.

Além disso, deve-se avaliar se há recursos pré-existentes requeridos em alguma alternativa, a fim de mensurar seu custo de oportunidade e, por fim, pode ser essencial considerar o valor do dinheiro no tempo, usando para isso conceitos como valor presente líquido ou taxa interna de retorno, porque no final das contas o que se está fazendo é uma verdadeira análise de investimentos.

Uma decisão com segurança pode requerer o estudo de todos esses aspectos financeiros, que são capazes de revelar o nível de eficiência e economicidade de uma

ação pública, além de outros fatores de natureza mais qualitativa que serão úteis para avaliar a eficácia e efetividade dos gastos públicos.

2. CUSTOS E BENEFÍCIOS RELEVANTES

Para escolher entre alternativas possíveis para a gestão de determinado serviço público, que impliquem a decisão de fazer ou comprar, arrendar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar, uma entidade deve se concentrar nos custos relevantes.

Consideram-se custos relevantes os que podem influenciar o rumo do processo de tomada de decisão. Eles compreendem os custos que devem ser comparados a fim de se ter segurança com relação à decisão a ser tomada.

Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 527), “apenas os custos e benefícios que diferem entre alternativas são relevantes para uma decisão”.

São custos relevantes para a tomada de decisão os custos diferenciais, também chamados de custos evitáveis, pois se alteram de conformidade com as alternativas e a escolha por uma alternativa evita os custos da outra. Os custos que podem ser evitados são os importantes no processo decisório. Por exemplo, na decisão entre comprar ou alugar computadores, é custo evitável o valor referente ao aluguel, caso a alternativa escolhida seja a compra. Porém, se a opção selecionada for o aluguel, o custo evitável seria o referente à compra dos computadores.

Destaque-se que os custos relevantes para uma decisão não são necessariamente os mesmos para outra decisão. Então, é necessário ter cuidado ao identificar custos relevantes em cada decisão, pois a entidade precisa de custos diferentes para propósitos distintos. Um determinado grupo de custos pode ser importante para um objetivo; já para outro objetivo, pode ser importante outro conjunto inteiramente distinto. Há uma regra fundamental em contabilidade gerencial: “custos diferentes para diferentes propósitos” (GARRISON, NOREEN e BREWER, 2013).

De igual importância são os benefícios relevantes. No processo de decisão, deve a entidade identificar os benefícios que se comportam de modo diferente entre as alternativas e se concentrar somente neles. Os demais benefícios, ou seja, aqueles que não se alteram de conformidade com as opções, podem ser deixados de lado. Sua inclusão em planilhas de apoio à decisão pode gerar dúvidas e desviar a atenção do tomador de decisão para aspectos menos importantes.

Um caso ilustrativo de benefício relevante para o processo de decisão entre comprar ou alugar computadores, é o valor residual de venda dos computadores

novos a ser recebido ao final da vida útil, quando a entidade decidir se desfazer deles mediante leilão. Caso a entidade faça a opção por comprar os computadores, ela deverá computar esse benefício na sua planilha de apoio ao processo de decisão, porque na opção aluguel esse benefício não existe. Então, ele é relevante para a tomada de decisão.

3. CUSTO DE OPORTUNIDADE

Também é relevante na seleção de alternativas de ação, o custo de oportunidade dos recursos já possuídos pela entidade. Praticamente em todo processo de escolha entre opções, há que se considerar o custo de oportunidade. Ele pode ser entendido como o custo da melhor alternativa desprezada em favor da escolhida; ou ainda como a renúncia a um potencial ganho.

O custo de oportunidade pode ter como referência o montante do ganho ao qual a entidade decide renunciar, em razão de ter optado por utilizar em outra atividade determinado recurso já possuído. Mesmo sendo de fundamental e decisiva importância na grande maioria dos processos de tomada de decisão, trata-se apenas de um potencial ganho. Por conta disso, ele não faz parte dos registros contábeis.

Dessa forma, o custo de oportunidade pode ser entendido como uma vantagem potencial de que se abre mão quando uma alternativa é escolhida em vez de outra. Em verdade, o custo de oportunidade não representa desembolso de caixa real, mas sim benefícios econômicos dispensados (GARRISON, NOREEN e BREWER, 2013).

Normalmente, o custo associado à alocação de recursos previamente possuídos pela entidade, tais como terrenos, edifícios, mão de obra, veículos, equipamentos, entre outros, é item relevante para a tomada de decisão, sendo apurado com base no melhor uso alternativo do recurso (SAMANEZ, 2005).

O custo de oportunidade pode ser mensurado tomando por base o benefício econômico ou o potencial de serviços que seria obtido pela entidade por meio da exploração de recursos representados por terrenos, equipamentos, edifícios, mão de obra etc. Por exemplo, uma boa aproximação do custo de oportunidade de um terreno ou edifício seria o valor que a entidade poderia obter, por referência ao mercado, a título de aluguel, arrendamento ou venda.

Para ilustrar, suponha que a Prefeitura Municipal de Boa Nova esteja avaliando a possibilidade de usar um terreno no centro da cidade para ampliar o serviço público de educação, edificando sobre ele o prédio de uma nova escola pública. Esse terreno

tem forte potencial para gerar rendimento mensal em decorrência de sua possível locação a terceiros. Se a Prefeitura decidir empregar o terreno como insumo do serviço público, não poderá obter o rendimento de aluguel. Por outro lado, se ela decidir pela construção da escola em outro local da cidade, deverá auferir a renda de aluguel, mas terá que arcar com os gastos da compra de um novo terreno. Que decisão deve a Prefeitura tomar: construir o prédio da escola no terreno de sua propriedade (alternativa 1) ou comprar terreno em outro local próximo para construir a escola (alternativa 2)? Para que a Prefeitura tenha segurança na tomada de decisão, ela deve considerar, entre outros, o custo de oportunidade de cada alternativa. É custo de oportunidade da primeira alternativa o montante de ganho a que se renuncia, referente ao aluguel que poderia ser recebido. Isto é, a decisão de usar o terreno para construir a escola impede que ela possa alugar o terreno a terceiros, implicando em renúncia ao ganho de aluguel. Como esse valor deve ser debitado à alternativa 1, ele conta a favor da alternativa 2.

Importante destacar que espaço ocioso sem uso alternativo tem custo de oportunidade zero. Então, se o potencial de ganho de aluguel com o terreno fosse apenas uma distante possibilidade, o custo de oportunidade dele seria zero e nenhum valor deveria ser debitado à alternativa 1, em relação a esse recurso já possuído pela Prefeitura.

Quando se trabalha com o conceito de custo de oportunidade, alguns cuidados precisam ser observados, especialmente em relação aos usos alternativos dos recursos já possuídos:

- devem ser concretos e não mera possibilidade, isto é, deve haver garantia de que esse uso alternativo é real e pode representar de fato outro emprego para o recurso; e
- devem estar disponíveis para efetivação imediatamente, ou seja, no momento da tomada de decisão, pois usos alternativos somente devem ser considerados nos seus devidos momentos.

Voltando ao exemplo e considerando que os recursos a serem utilizados para a compra de outro terreno estão aplicados em títulos do Tesouro Nacional, o custo de oportunidade da alternativa 2 pode ser mensurado com base no montante dos rendimentos que a Prefeitura deixaria de receber em função de ter que resgatar parte desses títulos. Essa estimativa de rendimento renunciado seria computada como custo da alternativa 2, contando favoravelmente para a alternativa 1.

Basicamente, essa decisão se resumiria a comparar os valores potenciais referentes ao aluguel do terreno e aos rendimentos de títulos do Tesouro Nacional.

Em outro exemplo, suponha que um Estado esteja avaliando duas hipóteses viáveis para resolver problema de carência de serviços médicos na rede pública de saúde:

- alternativa 1: instalação de posto de saúde em edifício próprio do Estado; ou
- alternativa 2: contratação de serviços de saúde com hospital privado, visando a ampliação de atendimentos médicos para a comunidade carente.

Para comparar essas duas alternativas possíveis para solução do problema, deve aquele Ente Público, durante o levantamento dos custos relevantes, computar como custo de oportunidade da alternativa 1 a renúncia ao ganho referente ao aluguel ou à venda do edifício, a menos que essas hipóteses não fossem viáveis. Como visto antes, o custo de uma alternativa conta a favor da outra.

Neste exemplo, não se identifica custo de oportunidade da alternativa 2, considerando que para a viabilização dela não se verifica a necessidade de existência prévia de algum recurso já possuído pelo Estado.

Portanto, para tomada de decisão que envolva escolher entre alternativas viáveis para gestão de serviços públicos, a entidade deve computar como custo de oportunidade de determinada alternativa o montante referente à renúncia a ganhos que seriam obtidos caso uma segunda alternativa fosse escolhida. São bons exemplos de custo de oportunidade, os ganhos potenciais pela exploração de recursos de que se abre mão, tais como os decorrentes de aluguel de imóveis, de arrendamento de espaços públicos, de juros de aplicação financeira, de alienação de bens etc., isto é, a renúncia a qualquer benefício que uma entidade poderia obter no uso alternativo de um recurso já possuído. O custo de oportunidade de uma alternativa conta a favor de outra. Assim, nas planilhas de apoio utilizadas para comparar custos de alternativas que se apresentam como melhor solução para a gestão de serviços públicos, esse custo de oportunidade deve ser debitado, especialmente, à alternativa que requer o insumo.

Finalizando, deve-se destacar outro aspecto importante ao se considerar o custo de oportunidade na seleção de alternativas, que é o risco inerente a cada uma. A comparação de alternativas com riscos diferentes ficará prejudicada se não forem efetuados ajustes. Ao se comparar aplicação de recursos em títulos do Tesouro Nacional com aplicação de recursos em bolsa de valores, deve-se levar em

consideração que, no primeiro caso, o risco é baixíssimo, enquanto no segundo o risco é muito elevado. Então, se o analista está avaliando possibilidades de investir recursos em aplicações de baixo risco, tal como em títulos do Tesouro Nacional, deve ele utilizar outra opção de aplicação compatível, tais como poupança, CDB etc.

4. CUSTOS E BENEFÍCIOS IRRELEVANTES

Outro fator importante para a seleção de alternativas de ação, ao qual se deve dar muita atenção, e que pode trazer dificuldades para os gestores é a identificação e segregação dos custos irrelevantes, os quais são basicamente os seguintes: custos irrecuperáveis (custos passados que não se alteram qualquer que seja a decisão tomada) e custos futuros comuns (custos que não serão alterados, independentemente da alternativa escolhida).

No processo de seleção de alternativas de ação, tais como comprar ou alugar novos equipamentos reprográficos, não devem ser computados os valores referentes a gastos passados, como o valor líquido contábil dos equipamentos antigos ainda em uso pela entidade, pois esses custos serão os mesmos em qualquer alternativa escolhida, ou seja, quer se opte pela locação, quer pela compra, haverá desfazimento dos equipamentos antigos. Então, o valor líquido contábil representa um custo que deverá ser absorvido pela entidade, ou seja, não é custo evitável. Por conta disso, não devem fazer parte da planilha de análise, caso contrário podem confundir o tomador de decisão e desviar a atenção dele para questões irrelevantes.

Também não devem ser computados na análise anterior, os custos futuros referentes aos equipamentos reprográficos que sejam comuns às alternativas comprar ou alugar, independentemente da escolha, tais como os referentes aos suprimentos de papel e toner. Eles não são relevantes para a tomada de decisão. Qualquer que seja a solução escolhida, esses custos não sofrerão alteração.

Benefícios que não mudam de uma alternativa para outra não devem também fazer parte do processo de tomada de decisão, porque são irrelevantes. Um caso ilustrativo de benefício irrelevante no processo de decisão entre comprar ou alugar equipamentos reprográficos é o valor residual de mercado dos equipamentos antigos, a ser obtido no momento da definição do novo modelo de gestão mediante venda em leilão. Trata-se de benefício irrelevante porque, qualquer que seja a opção escolhida (alugar ou comprar os equipamentos), a entidade vai se desfazer dos equipamentos antigos, obtendo esse benefício. Então, ele é irrelevante para o processo de decisão.

Custos e benefícios que não se comportam de modo diferente entre as alternativas devem ser eliminados do processo de tomada de decisão. Perceba que se as alternativas comparadas fossem manter os equipamentos antigos ou alugar novos equipamentos, o valor residual de mercado na venda dos equipamentos antigos seria um benefício relevante a ser levado em consideração, pois ele somente existiria na segunda hipótese (aluguel).

Conclui-se que a identificação de custos e benefícios irrelevantes, assim como de custos e benefícios relevantes, depende da natureza das alternativas em exame, pois cada caso de comparação de soluções é potencialmente diferente do outro.

5. VALOR DO DINHEIRO NO TEMPO

Eliminados os custos e benefícios irrelevantes, pode a entidade se concentrar apenas nos custos e benefícios que interessam à análise, ou seja, nos valores relevantes envolvidos nas alternativas em exame.

Contudo, como provavelmente esses valores vão ser pagos e recebidos em datas diferentes, não se pode compará-los sem fazer os devidos ajustes financeiros decorrentes da oscilação do valor do dinheiro no tempo; especialmente, se considerarmos que os investimentos públicos se dão em um horizonte de médio e/ou longo prazo.

Dessa forma, a decisão entre as alternativas deve levar em consideração o custo do dinheiro no tempo, empregando conceitos oriundos da área da matemática financeira, como valor presente líquido e taxa interna de retorno, entre outros métodos de análise de investimentos sugeridos pela rica doutrina de finanças, que atuam sobre o fluxo de caixa descontado. No método do valor presente líquido (VPL), todas as entradas e saídas de caixa referentes a um determinado investimento são trazidas a valor presente, por meio de uma taxa de desconto, e confrontadas. Do confronto do valor presente das entradas com o valor presente das saídas, resulta uma diferença que é denominada de valor presente líquido. Um dos problemas no uso desse método reside na definição da taxa de desconto. Se não adequadamente determinada, irá resultar em informação não confiável. Para o setor privado, a taxa de desconto recomendada costuma ser a que representa o custo de capital da empresa investidora. No caso do setor público, a taxa potencialmente mais adequada é a taxa Selic, em razão de ser uma taxa média indicativa da taxa de juros da economia.

Considerando que no setor público os fluxos de caixa de investimentos são normalmente apenas de saída, o emprego do VPL fica um pouco prejudicado. Então, a solução seria obter o valor presente líquido dos fluxos de caixa de desembolso em cada uma das duas alternativas em estudo e comparar esses dois valores encontrados. A entidade deve optar por aquele que representar o menor custo, ou seja, o menor VPL negativo. Essa técnica pode ser empregada, quando se está examinando apenas duas alternativas. Ela atua apenas sobre os custos incrementais, também chamados de relevantes, e também sobre os benefícios incrementais ou relevantes. Por isso, é chamada de abordagem incremental do VPL.

Nos casos em que é necessário comparar mais de duas alternativas de investimento simultaneamente (por exemplo: recuperação x aquisição x locação x arrendamento x terceirização), a abordagem do valor presente líquido recomendada é a do custo total. Nessa abordagem, todos os custos e benefícios de cada uma das diversas alternativas são levantados e trazidos a valor presente pela mesma taxa de desconto, considerando a dificuldade de se segregar os valores relevantes dos não relevantes. Isso permite identificar aquela alternativa que apresenta maior vantagem ou menor dispêndio para a entidade (GARRISON, NOREEN e BREWER, 2013).

Por exemplo, imagine que uma entidade esteja avaliando os seguintes fluxos de caixa de duas alternativas, onde há somente desembolsos, conforme quadro a seguir:

Desembolsos	Alternativa 1	Alternativa 2
Desembolso no ano 0	(4.000,00)	0,00
Desembolso no ano 1	(400,00)	(2.600,00)
Desembolso no ano 2	(400,00)	(2.600,00)
Soma dos fluxos	(4.800,00)	(5.200,00)

Quadro 1: Dados antes da aplicação da VPL

Fonte: idealização do autor.

A análise superficial dos números indica que a alternativa mais econômica é a primeira, porque apresenta um volume de gastos menor que a segunda da ordem de R\$400,00 (R\$5.200,00 – R\$4.800,00).

Todavia, ao se comparar o valor presente líquido descontado dos fluxos de caixa das duas alternativas à base de 11% ao ano, percebe-se que na realidade a alternativa

2 é a mais econômica, em razão de apresentar VPL inferior à outra alternativa em R\$232,45 (R\$4.685,01 – R\$4.452,56), conforme quadro a seguir:

Desembolsos	Alternativa 1	Alternativa 2
Desembolso no ano 0	(4.000,00)	0,00
Desembolso no ano 1	(400,00)	(2.600,00)
Desembolso no ano 2	(400,00)	(2.600,00)
Valor presente líquido (11%)	(4.685,01)	(4.452,56)

Quadro 2: Dados após aplicação da VPL

Fonte: idealização do autor.

Isso comprova a importância do método valor presente líquido na análise de investimentos no setor público.

No método da taxa interna de retorno (TIR), o que se pretende é identificar a taxa de desconto que iguala o valor presente dos fluxos de caixa de entrada e saída de um determinado investimento, tornando nulo o valor presente líquido. Assim como no caso do VPL, aplicar o método da TIR requer que o fluxo de caixa em análise apresente fluxos de entrada e fluxos de saída.

Conforme foi visto, isso não é comum no setor público, tornando inviável o uso desse método. Todavia, há possibilidade de se usar o que decidimos denominar de “Fluxo de Caixa Diferencial Descontado” para encontrar a taxa que iguala o valor presente líquido de duas alternativas. Essa taxa se assemelha conceitualmente à TIR, tornando possível a tomada de decisão mesmo nos casos em que as alternativas não apresentem qualquer fluxo de caixa de desembolso e, principalmente, quando as alternativas são mutuamente excludentes.

Para isso, deve-se partir da premissa de que os diversos valores do fluxo de caixa podem ser comparados em determinados momentos do tempo. Para o exemplo que vem sendo examinado, o fluxo de caixa diferencial é apresentado na última coluna do quadro a seguir:

Desembolsos	Alternativa 1	Alternativa 2	Fluxo de Caixa Diferencial
Desembolso no ano 0	(4.000,00)	0,00	(4.000,00)
Desembolso no ano 1	(400,00)	(2.600,00)	2.200,00
Desembolso no ano 2	(400,00)	(2.600,00)	2.200,00

Quadro 3: Apuração do fluxo de caixa diferencial

Fonte: idealização do autor.

A taxa interna de retorno do fluxo de caixa diferencial é 6,59646%. Isso significa que se a entidade puder investir os recursos financeiros destinados originalmente ao projeto em alguma aplicação que gere rendimentos superiores a essa taxa, é preferível que ela decida pela alternativa 2. Se a aplicação for render volume inferior de recursos, então deve a entidade optar pela alternativa 1.

Conforme se comprova a seguir, se a entidade aplicar R\$4.000,00 à taxa de 6,59646% ao ano, durante os dois anos do projeto, obterá recursos suficientes para atender aos desembolsos diferenciais de R\$2.200,00 por ano:

Períodos	Saldo Inicial (A)	Montante (B = A x 1,0659646)	Fluxo de Caixa Diferencial (C)	Saldo Final (D = B - C)
Ano 1	4.000,00	4.263,85	(2.200,00)	2.063,85
Ano 2	2.063,85	2.200,00	(2.200,00)	0,00

Quadro 4: Demonstrativo dos Rendimentos de Aplicação à Taxa de 6,59646% ao Ano

Fonte: idealização do autor.

Caso ela consiga aplicar esse recurso à taxa de 11% ao ano, que foi a taxa considerada adequada para uma entidade pública para utilização no método do VPL, a entidade conseguirá gerar rendimentos suficientes para atender aos desembolsos diferenciais e ainda sobrar um ganho residual de R\$286,40, conforme o quadro a seguir demonstra.

Períodos	Saldo Inicial (A)	Montante (B = A x 1,1100)	Fluxo de Caixa Diferencial (C)	Saldo Final (D = B – C)
Ano 1	4.000,00	4.440,00	(2.200,00)	2.240,00
Ano 2	2.240,00	2.486,40	(2.200,00)	286,40

Quadro 5: Demonstrativo dos Rendimentos de Aplicação à Taxa de 11% ao Ano

Fonte: idealização do autor.

O resíduo positivo ao final do ano 2 no total de R\$286,40, corresponde exatamente à diferença entre os VPL, já apurada anteriormente (R\$232,45), capitalizada à taxa de 11,00% ao ano, por dois anos.

Recomendam-se estudos no sentido de abordar casos concretos de aplicação desses conceitos no setor público. Há um número enorme de possibilidades de aplicação prática desses conceitos nos diversos setores responsáveis por compras de bens e serviços nas entidades públicas. Boa parte dos casos práticos reais pode estar desprezando informações importantes no processo de decisão.

6. CONCLUSÃO

O processo de tomada de decisão sobre a escolha de alternativas de ação no setor público, assim como ocorre na área empresarial, requer atenção a uma série de fatores: custos e benefícios relevantes, custo de oportunidade, custos e benefícios irrelevantes e valor do dinheiro no tempo.

Custos e benefícios relevantes são os que podem influenciar o rumo do processo de tomada de decisão, ou seja, são os que se diferenciam entre as alternativas. Eles são também chamados de custos diferenciais ou evitáveis.

Além disso, deve-se observar que a identificação dos custos e benefícios relevantes vai depender do tipo de análise que se está promovendo. Há um conjunto específico de custos e benefícios relevantes para cada tipo de comparação de alternativas de ação: recuperar bem usado ou comprar novo bem, comprar ou alugar ou produzir internamente ou encomendar no mercado.

O custo de oportunidade, que pode ser entendido com a renúncia a um ganho, é outro importante fator decisivo no processo de decisão que não costuma ser considerado nos processos de tomada de decisão.

Segregar e desprezar os custos e benefícios irrelevantes é fundamental para que uma entidade possa se concentrar nos dados que interessam para a decisão. Normalmente, o processo de decisão termina por incluir dados desnecessários tornando complicada a escolha segura por uma alternativa de ação.

Por fim, não se deve esquecer que o dinheiro tem valor diferente no tempo e não se pode comparar importâncias monetárias em datas diferentes. Para ajustar os fluxos de caixa encontrados dos custos e benefícios relevantes é necessário também uma entidade utilizar o conceito de valor presente líquido e, se for o caso, o de taxa interna de retorno.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil.

_____. Lei Complementar nº101/00. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Lei nº 4.320/64. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

_____. Decreto-lei nº 200/67. Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras Providências.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução nº 1.111/2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____. Resolução nº 1.366/2011. Aprova a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 14ª ed. Porto Alegre: McGRAW-HILL, 2013.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S.M. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

SAMANEZ, C. P. **Matemática Financeira: aplicações à análise de investimentos**. 3ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 5ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012.

Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as despesas públicas do Estado de Santa Catarina: evidências do período 1995-2010 segundo critérios da OCDE

Leandro Morais
Ernesto Fernando
Gueibi Souza

Neste artigo adota-se a posição de que as regras fiscais são relevantes e devem ser incorporadas ao processo de análise e discussão do comportamento das finanças públicas, utilizando-se o enfoque da Contabilidade Patrimonial e critérios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Após uma breve revisão da literatura e inserção do caso brasileiro, propõe-se a seguinte pergunta: Qual foi o efeito da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre a dinâmica das despesas públicas orçamentárias do Estado de Santa Catarina no período 1995-2010, analisadas à luz de critérios da OCDE? O estudo investiga, então, se essa relação se sustenta empiricamente. Para isso, estimou-se um modelo contabilométrico com dados de séries temporais para o Governo Estadual de Santa Catarina no período 1995-2010, que inclui uma variável “dummy” para a adoção da LRF, além de variáveis econômico financeiras e demográficas. Os resultados demonstram que não houve a quebra estrutural de nenhum dos modelos estatísticos testados. Portanto, infere-se que a LRF brasileira não alterou a tendência linear de despesas realizadas em 7 funções desempenhadas e que existe espaço para aperfeiçoamentos nas regras fiscais brasileiras vigentes.

Palavras-chave: Despesas Públicas; Regras Fiscais; Contabilidade aplicada ao Setor Público; Contabilometria.

1. INTRODUÇÃO

Historicamente, as regras fiscais se disseminaram pelo mundo a partir da segunda metade dos anos 1990 e primeiros anos do século XXI. Tanto os recorrentes *deficits* orçamentários observados em todos os tipos de economias (avançadas, emergentes e em países com baixa renda), e seu impacto negativo sobre as finanças públicas, quanto as recentes crises econômicas têm impulsionado esse processo (MORAIS, 2013).

No caso brasileiro, observa-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) brasileira, que regulamentou os artigos 163 e 169 da Constituição Federal (1988), desde o ano de 2000 é o principal instrumento legal que estabelece, para todos os Entes federados brasileiros (União, Estados e Municípios), normas de finanças

públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal com vistas ao equilíbrio das contas públicas (BRASIL, 2000).

A LRF brasileira foi construída a partir de modelos internacionais, contemplando conceitos contidos em modelos implementados na Europa, Nova Zelândia e Estados Unidos, além de englobar três níveis de regras fiscais: (i) regras gerais; (ii) regras mais rígidas para fins de mandatos (ciclos políticos); e (iii) flexibilidade em casos especiais: desaceleração de atividade econômica ou crescimento negativo do PIB, estado de defesa, de sítio ou calamidade pública e mudanças drásticas na política monetária e cambial (arts. 65 e 66 da LRF) (BRASIL, 2000).

Em termos gerais, a LRF estabeleceu como “teto” para as relações despesa total com pessoal (DTP) e receita corrente líquida (RCL) dos Estados brasileiros o limite de 60% da RCL. Por outro lado, buscando-se evitar o endividamento crescente dos entes federados estipulou-se, por meio da Resolução nº 40/2001 do Senado Federal, uma relação máxima de 200% entre a dívida consolidada líquida (DCL) e a mesma RCL.

Adicionalmente, destaca-se que a LRF estabeleceu a necessidade de cumprimento de metas fiscais anuais e de apresentação de relatórios bimestrais, quadrimestrais ou semestrais, que, em princípio, visam permitir que o acompanhamento do comportamento das finanças públicas seja realizado tanto pelos governos quanto pela sociedade em geral.

Todavia, ainda existe uma lacuna quanto ao conhecimento dos efeitos práticos da LRF brasileira sobre o comportamento das despesas públicas de Estados brasileiros, sobretudo no tocante às questões críticas levantadas por Alesina e Bayomi (1996): (i) essas regras são realmente eficazes no tocante à disciplina fiscal, ou seja, essas regras não são “contornáveis” por meio de *creative accounting*?; (ii) considerando-se que as regras sejam efetivas, os benefícios em termos de disciplina fiscal superam os custos originados pela perda de flexibilidade quanto à condução da política fiscal?

Nesse contexto, este estudo pretende responder à seguinte pergunta de pesquisa: Qual foi o efeito da LRF sobre a tendência de realização das despesas públicas orçamentárias do Estado de Santa Catarina no período 1995-2010, analisadas à luz de critérios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)?

Para tanto, estruturou-se este estudo da seguinte forma: a partir desta seção introdutória, apresenta-se uma breve revisão da literatura sobre as despesas públicas

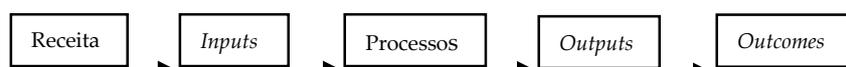
e as regras fiscais. A seguir, apresentam-se a metodologia aplicada nesta pesquisa e, por fim, os resultados encontrados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Governos utilizam os recursos públicos produzindo e comprando bens e serviços destinados à execução de suas funções típicas: ordem e segurança pública, educação e saúde, por exemplo, e em programas de redistribuição de renda, tais como as transferências (condicionadas ou não), as aposentadorias e pensões e o seguro desemprego (OECD, 2009).

Em síntese, esse complexo processo pode ser representado por intermédio da Figura 1, que apresenta a estrutura governamental moderna a partir dos seus cinco componentes principais: receitas, *inputs* (insumos), processos, *outputs* (produtos) e *outcomes* (resultados).

Figura 1. Estrutura Governamental



Fonte: OECD (2009).

Essa forma de apresentação das atividades do setor público é empregada, de forma mais usual, em países pertencentes à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é um órgão internacional e intergovernamental que reúne os países mais industrializados e também alguns emergentes como México, Chile e Turquia. Apesar de o Brasil não ser membro da OCDE, o país participa do programa de *enhanced engagement* (engajamento ampliado) que permite a participação em Comitês da Organização (OECD, 2013).

Adicionalmente, observa-se que os ciclos econômicos e a escassez de recursos tendem a obrigar os governos a escolherem quais bens e serviços serão fornecidos prioritariamente, o que faz surgir um *trade off* natural entre a maximização da taxa de crescimento econômico ou de bem estar individual da população (AGENOR; NEANIDIS, 2011).

Nesse contexto, as teorias que procuram compreender a dinâmica das despesas públicas centram-se, principalmente, nos quatro últimos componentes da estrutura (*inputs*, processos, *outputs* e *outcomes*) e pautam-se na compreensão dos seus determinantes e dos seus efeitos.

2.1. PRINCIPAIS TEORIAS SOBRE AS DESPESAS PÚBLICAS

A discussão sobre os determinantes e efeitos das despesas públicas acentua-se a partir dos estudos seminais de Wagner (1883). Recentemente, além do reflexo do aumento da renda per capita sobre as despesas públicas, distúrbios sociais, fatores populacionais, bem como político institucionais têm sido indicados como capazes de afetar a política fiscal dos governos, conforme apresenta o Quadro 1.

Quadro 1. Teorias sobre as despesas públicas

Autor(es)/ano	Teoria	Pressupostos
Adolfo Wagner (1883)	Lei de Wagner	Associa o crescimento dos gastos públicos ao crescimento do PIB. Três tipos de razões que levaram Wagner a elaborar a sua hipótese: (i) associação entre o crescimento das funções administrativas e de segurança, e o próprio número de bens públicos, ao processo de industrialização e complexidade da vida urbana; (ii) aumento das necessidades vinculadas ao bem estar social, a exemplo das necessidades vinculadas à educação e saúde; (iii) desenvolvimento de monopólios, decorrentes de modificações tecnológicas e da crescente necessidade de vultosos investimentos para a expansão de alguns setores industriais, cujos efeitos negativos teriam que ser reduzidos por meio de intervenção governamental no processo produtivo (REZENDE, 2001).
Peacock e Wiseman (1961)	Estudos de Peacock e Wiseman	Distúrbios sociais (guerras, depressão econômica e hiperinflação) são capazes de provocar o efeito “deslocamento”. Menção sobre a inclusão de outros fatores na análise, a exemplo dos populacionais.
Buchanan e Tullock (1962) e associados	Teoria da Escolha Pública	O entendimento sobre o funcionamento da burocracia, de grupos de interesse e do seu papel no desenho das políticas, das restrições constitucionais à ação dos governos, e das instituições, regras e procedimentos associados ao sistema político formal (partidos políticos, sistemas eleitorais, regras de tomada de decisão coletiva, etc.) fornece uma visão mais clara e mais realista do funcionamento do setor público.
Musgrave (1976)	Teoria das necessidades públicas	Falhas de mercado impulsionam a intervenção governamental. O processo de alocação de recursos públicos baseia-se em necessidades públicas (sociais <i>versus</i> meritórias)
Alesina et al. (1999)	Teoria dos determinantes políticos	A polarização da política alocativa dos governos e a estrutura dos sistemas eleitorais constituem determinantes políticos dos <i>déficits</i> orçamentários e da relação dívida/PIB. A expansão da abrangência da atuação estatal combinada com uma eventual ausência de clara priorização quanto à política de alocação de recursos tende a “dispersar” e “pulverizar” a distribuição de recursos, o que contribui com a expansão das despesas públicas.

Fonte: Elaborado pelos autores (2013).

Observa-se, portanto, que a literatura especializada aponta como determinantes das despesas públicas os distúrbios sociais, fatores econômicos (PIB e falhas de mercado), populacionais e políticos institucionais.

Nesse sentido, observa-se que em decorrência do uso inapropriado de recursos públicos e das crises financeiras e econômicas que atingem os Entes públicos, as despesas públicas passaram a ser, gradualmente, foco da atenção de acadêmicos, governantes e demais atores sociais. As regras fiscais resultam desse processo de amadurecimento no trato de recursos públicos.

2.2. REGRAS FISCAIS

Para Poterba (1994), Estados que possuem regras fiscais (constitucionais ou legais) rígidas apuram *déficits* com maior dificuldade e se ajustam fiscalmente com maior rapidez quando as receitas ficam aquém do esperado ou as despesas superam as projeções.

Nessa mesma linha, Von Hagen e Wolff (2006) destacam que as regras fiscais visam restringir o comportamento dos governos por meios de limitações aos *déficits* excessivos, contribuindo tanto com a estabilidade quanto com o crescimento econômico.

Schaechter et al. (2012) afirmam, ainda, que as regras fiscais impõem uma restrição de longa duração sobre a política fiscal, por intermédio de limites numéricos vinculados aos agregados orçamentários.

Nesse sentido, estudos empíricos realizados por Eichengreen (1992), Alt e Lowry (1994), Poterba (1994), Bayoumi e Eichengreen (1995), Bohn e Inman (1996) e Alesina et al. (1999) analisaram como diferentes regras fiscais afetavam as posições fiscais de Estados Norte Americanos e de países da América Latina e constataram que a natureza dos procedimentos orçamentários influencia, fortemente, os resultados fiscais. Entretanto, embora evidências empíricas sugiram que as regras fiscais sejam um fator de sucesso para o ajuste fiscal, não é simples avaliar essa causalidade (DEBRUN et al., 2008).

Schaechter et al. (2012) pontuam que, provavelmente, a experiência precursora tenha sido o Tratado de *Maastricht* (1992), que estabeleceu as condições para a entrada na União Monetária Europeia, incluindo limites de endividamento (no máximo 60% do PIB) e tetos para o *déficit* público (até 3% do PIB). Também relevante é a experiência dos Estados Unidos, com o *Budget Enforcement Act* (1990) no governo

federal e de vários de seus Estados. Ainda há os casos do Reino Unido, da Nova Zelândia e de diversos países da América Latina (SCHAECHTER et al., 2012). Por outro lado, a exigência para que as esferas subnacionais participem mais efetivamente do esforço de equilíbrio fiscal tem se ampliado. É o caso do Brasil, da Índia e da Rússia (BRASIL, 2008b; VISWANATHAN, 2005).

O Quadro 2 apresenta os (principais) mecanismos de responsabilidade fiscal utilizados por países da OCDE.

Quadro 2. Mecanismos de responsabilidade fiscal utilizados em países da OCDE

Tipo de regra	Atributos
Relação dívida pública/PIB	Tipo de regra mais eficaz no tocante à convergência para a meta da dívida. No entanto, os níveis de dívida levam tempo para serem impactados por medidas orçamentárias, portanto, essas regras não fornecem clara orientação para a política fiscal de curto prazo. A dívida também pode ser afetada por fatores exógenos (fora do controle do governo), tais como mudanças nas taxas de juros e taxa de câmbio, bem como operações de financiamento "abaixo da linha" (tais como as medidas de apoio ao setor financeiro através de garantias), que poderiam implicar numa necessidade (irreal) de grandes ajustes fiscais (SCHAECHTER et al., 2012).
Equilíbrio orçamentário	Regras visando o equilíbrio orçamentário podem ser especificadas por: (i) regras para equilíbrio global, (ii) equilíbrio estrutural ou (iii) ajustado ciclicamente, e (iv) equilíbrio "sobre o ciclo" ("over the cycle"). Enquanto o primeiro tipo de regra não têm características de estabilização econômica, os outros três visam, explicitamente, combater os choques econômicos.
Regras para despesas	Definem limites para a despesa total, primária ou corrente. Tais limites são normalmente definidos em termos absolutos ou de taxas de crescimento e, ocasionalmente, em percentagem do PIB. Um exemplo deste tipo de regra são os mecanismos tipo <i>pay-as-you-go</i> - quaisquer aumentos nas despesas diretas (encargos governamentais), quanto nas receitas, resultantes de ações legislativas, passam a ser compensadas por outras ações legislativas - recentemente introduzidos no Japão e nos Estados Unidos, para um horizonte de tempo que varia, geralmente, entre três a cinco anos.
Regras para receitas	Definem tetos ou pisos sobre as receitas e são destinadas a aumentar o recolhimento de receitas e/ou prevenir uma carga fiscal excessiva. A configuração de tetos ou pisos sobre a receita pode ser um desafio quando as receitas tenham um grande componente cíclico, oscilando amplamente segundo o ciclo de negócios. No entanto, como as regras de despesa, podem atingir diretamente o tamanho do governo.

Fonte: Adaptado de Schaechter et al. (2012)

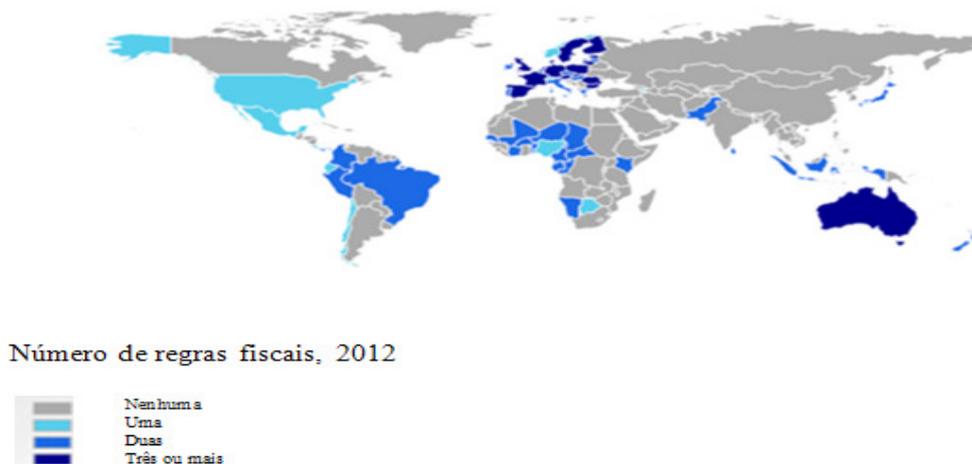
Esses mecanismos possuem funções individuais que podem ser combinadas. Por exemplo, uma regra de dívida combinada com uma regra de despesa forneceria um elo para a sustentabilidade da dívida e ao mesmo tempo contribuiria nas decisões operacionais dos formuladores de políticas a curto e médio prazos, permitindo alguma contenção cíclica e o controle do tamanho do governo (SCHAECHTER et al., 2012).

Contudo, o uso de regras fiscais gera algumas preocupações: o reduzido espaço para ajustes em casos de choques potenciais, riscos de distração quanto às

prioridades de gastos ou a possibilidade de se minar a transparência em função de supostos incentivos para a contabilidade criativa (KUMAR et al., 2009).

Schaechter et al. (2012), observando a importância dessas regras para a sociedade moderna realizaram um levantamento sobre o quantitativo de regras fiscais numéricas implementadas por estados nacionais e subnacionais, sintetizado na Figura 2.

Figura 2. Países com regras fiscais (nacionais e subnacionais) em março 2012



Fonte: Schaechter et al. (2012).

Analisando-se a Figura 2, observa-se que a ausência de regras fiscais numéricas está presente tanto em economias desenvolvidas (Canadá e China) quanto nas emergentes (Índia) e LICs, do inglês *Low Income Countries* (LICs), (países da África). O Quadro 3 complementa a abordagem expondo os tipos de regras fiscais em vigor em países da OCDE em 2007.

Quadro 3. Tipos de regras fiscais de governos centrais em vigor em 2007

País	Regras sobre despesas (15)	Regras sobre equilíbrio (20)	Regras sobre dívida (17)	Regras sobre receitas (4)
Austrália				
Áustria		X	X	
Bélgica		X	X	
Canadá	X			
Rep. Theca	X			
Dinamarca	X	X		X
Finlândia	X	X	X	
França	X	X	X	X
Alemanha		X	X	
Grécia		X	X	
Hungria				
Islândia	X			
Irlanda		X	X	
Itália	X	X	X	
Japão	X	X	X	
Coréia do Sul				

Luxemburgo	X	X	X	
México	X	X	X	X
Holanda	X	X	X	X
Nova Zelândia				
Noruega		X		
Polônia		X	X	
Portugal		X	X	
Rep. Eslovaca	X	X	X	
Espanha	X	X	X	
Suécia	X	X		
Suíça	X			
Turquia				
Reino Unido		X	X	
Estados Unidos				

Fonte: Adaptado de OECD (2009).

Observa-se que o principal tipo de regra fiscal implementada pelos países apresentados na Figura e no Quadro 3 vincula-se ao equilíbrio orçamentário (*budget balance*). Na sequência, vieram as regras sobre a dívida pública. Em seguida, aparecem as regras a respeito das despesas públicas. Países como Dinamarca, França e Suécia já possuíam este último tipo de regra em 1998.

Finalmente, em apenas cinco países e somente a partir de 2001 observa-se que foram implementadas regras sobre as receitas públicas. Segundo a OCDE (2009) e Schaechter et al. (2012), somente os governos centrais da Dinamarca, França, México, Holanda e Lituânia dispunham deste tipo de mecanismo em 2012.

O Quadro 4 destaca outras características de algumas regras fiscais e expõe os principais eventos que podem gerar choques econômicos.

Quadro 4. Características de algumas regras fiscais

País e Data	Desastres Naturais	Recessão Econômica	Quebras Bancárias	Mudanças no Governo	Eventos fora do controle do Governo
Brasil (2000)	X	X	-	-	-
Colômbia (2011)	-	X	-	-	X
Alemanha (2010)	X	X	-	-	X
Jamaica (2010)	X	X	-	-	X
I. Maurício (2008)	X	X	-	-	X
México (2006)	-	X	-	-	-
Panamá (2008)	X	X	-	-	X
Peru (2000)	X	X	-	-	X
Romênia (2010)	-	X	-	X	X
R. Slovaca (2012)	X	X	X	-	X
Espanha (2002)	X	X	-	-	X
Suíça (2003)	X	X	-	-	X
União Europeia (2005)	-	X	-	-	-
WAEMU (2000)	-	X	-	-	-

Fonte: elaborado a partir de Schaechter et al. (2012)

A partir do Quadro 4, na qual a *West African Economic and Monetary Union* (WAEMU) representa um grupo regional composto por países da África ocidental, observa-se que muitas regras fiscais em vigor em 2012 não abordavam assuntos

como: quebras financeiras em sistemas bancários, mudanças no governo ou na cobertura dos orçamentos públicos, por exemplo.

Nesse ponto, Schaechter et al. (2012) acreditam que a próxima geração de regras fiscais conciliará a sustentabilidade fiscal com mecanismos de flexibilidade, que visem responder a choques econômicos. Além disso, os autores creem que esses mecanismos fiscais serão complementados por uma bateria de outros arranjos institucionais, tais como conselhos fiscais independentes.

3. METODOLOGIA

A caracterização de qualquer estudo científico é realizada por meio do seu enquadramento quanto à natureza do objetivo, à lógica empregada, ao processo utilizado para a coleta dos dados e abordagem do problema, ao resultado esperado e aos procedimentos técnicos aplicados.

Quanto à natureza do objetivo, a presente pesquisa busca caracterizar, empiricamente, o comportamento das despesas públicas catarinenses frente à adoção de regras fiscais brasileiras. Para tanto, o estudo utilizará a análise de regressão, modernamente conceituada da seguinte forma:

A análise de regressão diz respeito ao estudo da dependência de uma variável, a *variável dependente*, em relação a uma ou mais variáveis, as *variáveis explanatórias*, visando estimar e/ou prever o valor médio (da população) da primeira em termos dos valores conhecidos ou fixados (em amostragens repetidas) das segundas (GUJARATI; PORTER, 2011, p. 39).

Portanto, por meio de regressão simples e múltipla pretende-se mensurar a dependência entre as variáveis descritas no Quadro 5, selecionadas em função de estudos pretéritos e da literatura especializada sobre o tema, o que implica na necessidade de que sejam testados nove modelos estatísticos contendo uma variável dependente e até vinte e três variáveis independentes.

Quadro 5. Variáveis analisadas no estudo

Variável	Tipo	Descrição
svç_públicos (svc_pub); ordem e segurança pública (seg_pub); econômicos (economic); proteção ambiental (prot_amb); benefícios coletivos (habitaç); saúde (saude); cultura e desportos (cultura),	Dependente e Independentes	Gastos totais, em bilhões de reais, em cada uma das 10 funções de governo previstas na COFOG.

educação (educacao); proteção social (prot_soc); Despesa total (des_tot)		
Resultado fiscal (res_fis).	Independente	<i>Surperávit</i> ou <i>Déficit Fiscal</i> , em bilhões de reais, apurado em Balanço Orçamentário.
Resultado primário (res_pri).	Independente	Resultado do confronto entre despesas e receitas não financeiras, em bilhões de reais, constante em RGF.
Receitas orçamentárias totais (rec_tot).	Independente	Receitas totais, em bilhões de reais, constantes em Balanço orçamentário/RREO.
Receitas correntes (rec_corr).	Independente	Receitas correntes, em bilhões de reais, constantes em Balanço orçamentário/RREO.
Receita corrente líquida (rcl).	Independente	Receita corrente líquida, em bilhões de reais, constante no RGF.
Receitas de capital (rec_cap).	Independente	Receitas de capital, em bilhões de reais, constantes em Balanço orçamentário/RREO.
PIB brasileiro (pib_br).	Independente	PIB brasileiro, em trilhões de reais. Fonte: IBGE
PIB catarinense (pib_sc).	Independente	PIB catarinense, em bilhões, de reais. Fonte IBGE
PIB catarinense per capita (pib_sc2).	Independente	PIB catarinense per capita, em reais. Fonte: IBGE
Tamanho da população (tam_pop).	Independente	Tamanho da população, em milhões de habitantes. Fonte: IBGE
Densidade demográfica (dens_dem).	Independente	Densidade demográfica (população/área territorial). Fonte: IBGE
Dívida consolidada (div_cons).	Independente	Dívida consolidada bruta, em bilhões de reais, constante no RGF.
<i>Dummy</i> LRF (lrf).	Independente	Variável <i>dummy</i> - Que assume 1 a partir de 2001, e 0 caso contrário. Apesar de a vigência da LRF ter iniciado em maio de 2000, pressupõe-se que os demais instrumentos que compõem o sistema orçamentário brasileiro (PPA e LDO) que balizaram a LOA do exercício de 2000 já haviam sido aprovados em 1997 e 1999, respectivamente, a partir de legislações que não contemplavam regras fiscais.

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Pressupõe-se que a própria escassez de recursos pode impulsionar o estabelecimento de relações funcionais e padrões de alocação entre as próprias funções ou, ainda, que a aplicação em determinada função possa afetar o nível de alocação em outras funções. Essa pressuposição justificou a inclusão das funções de governo como variáveis independentes. Já o artifício utilizado nas chamadas variáveis *dummies* permite incluir o efeito de variáveis qualitativas, categorias ou mesmo variáveis mensuráveis, desde que a distribuição em classes seja importante (CARMO; DIAZ, 2000).

Portanto, o que se deseja neste estudo é caracterizar o comportamento das despesas públicas catarinenses e estabelecer uma relação funcional entre esses gastos e uma ou mais variáveis supostamente envolvidas na sua descrição durante o período estudado (1995-2010) (CORRAR et al., 2009).

Nesse sentido, Corrar et al. (2009) destacam que a combinação linear de variáveis independentes usadas conjuntamente para prever a variável dependente é também conhecida como equação ou modelo de regressão, cujo modelo estatístico pode ser representado por:

$$Y = \beta_0 + \beta_1x_1 + \beta_2x_2 + \dots + \beta_nx_n + \varepsilon \quad (1)$$

Onde,

Y = a variável dependente;

x₁, x₂ ... x_n = as variáveis independentes;

β₀, β₁, β₂ ... β_n = os parâmetros da regressão;

ε = o termo de erro de regressão.

O método de estimação utilizado neste estudo é conhecido por *Ordinary Least Square* (OLS). O método de mínimos quadrados ordinários é o método mais comumente utilizado em regressão linear e objetiva a obtenção da menor soma dos quadrados dos resíduos (SQR) possível (CORRAR et al., 2009).

Cabe registrar, entretanto, que a relação entre variáveis, por si só, não implica necessariamente em uma causalção/dependência. Kendall e Stuart (1961) afirmam que

Uma relação estatística, por mais forte e sugestiva que seja, nunca pode estabelecer uma conexão causal: nossas ideias de causalção devem vir de fora da estatística, em última análise, de alguma teoria (KENDALL; STUART, 1961 apud GUJARATI; PORTER, 2011, p. 43).

Portanto, trata-se de uma pesquisa explanatória ou explicativa, pois vai além da descrição das características, analisando e explicando as possíveis causas e/ou consequências dos fenômenos (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Em relação à natureza do estudo, o mesmo é de ordem empírica teórica, pois define as variáveis dependentes e independentes a partir de um modelo estatístico aplicado a séries temporais, buscando-se observar o comportamento das despesas públicas frente à adoção de regras fiscais brasileiras, testar a significância estatística³¹ dos coeficientes das variáveis e analisar os respectivos fundamentos teóricos.

Em relação à lógica da pesquisa, o presente estudo classifica-se como dedutivo, pois parte-se da revisão da literatura sobre as interações entre as regras fiscais e as despesas públicas, para testar, empiricamente, a dependência das despesas médias (variável dependente) efetuadas pelo governo de SC nas funções de governo frente

³¹ Um parâmetro é dito significativo se é estatisticamente diferente de zero, ou seja, rejeita-se a hipótese de que ele seja zero (VASCONCELOS et al., 2000, p. 54).

às variáveis descritas na Figura 8, ao longo de um período 16 anos, composto por duas fases: pré e pós adoção de regras fiscais.

Quanto ao processo, pode-se classificar a pesquisa em relação à origem e coleta dos dados e à abordagem do problema (ENSSLIN e ENSSLIN, 2010). Em relação à origem, os dados contábeis coletados são secundários por que foram extraídos de uma base administrada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). O Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios (SISTN) brasileiros foi instituído pela STN por meio da Portaria STN nº. 109/2002, que foi revogada pela Portaria STN nº. 683/2011, sendo convalidados os atos com base nela praticados. Essa base compila arquivos eletrônicos referentes a demonstrações contábeis e fiscais dos entes federativos brasileiros para fins de consolidação nacional e demais análises. Os dados referentes às variáveis dependentes e de controle, que também são secundários, foram extraídos dos sítios eletrônicos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e do Tribunal Superior Eleitoral (TSE) brasileiro.

Os dados contábeis originais referentes às funções previstas na Portaria MOG nº. 42/99 foram reagrupados a fim de que fossem constituídas as 10 funções de governo previstas na COFOG e na IPSAS 22, por meio da equivalência entre as funções apresentada no Quadro 6.

Quadro 6. Equivalência entre funções de governo com base na COFOG

COFOG /IPSAS 22	Port. MOG n.º 42/99
01 - Serviços públicos gerais	01 - Legislativa
	04 - Administração
	07 - Relações Exteriores
	19 - Ciência e Tecnologia
02 - Defesa	28 - Encargos Especiais
	05 - Defesa Nacional
03 - Ordem e Segurança Pública	02 - Judiciária
	03 - Essencial à Justiça
	06 - Segurança Pública
04 - Assuntos econômicos	20 - Agricultura
	22 - Indústria
	23 - Comércio e Serviços
	24 - Comunicações
	25 - Energia
	26 - Transporte
05 - Proteção ambiental	18 - Gestão Ambiental
06 Habitação e benefícios coletivos	15 - Urbanismo
	16 - Habitação
	17 - Saneamento
07 - Saúde	10 - Saúde
08 - Recreação, cultura e religião	13 - Cultura
	27 - Desporto e Lazer
09 - Educação	12 - Educação
10 - Proteção social	08 - Assistência Social
	09 - Previdência Social
	11 - Trabalho
	14 - Direitos da Cidadania
	21 - Organização Agrária

Fonte: Elaborado pelos autores (2013)

A abordagem do problema de pesquisa foi quantitativa, em razão da aplicação de testes e análises estatísticas, realizadas no *Gnu Regression, Econometrics and Time-series Library* (GRET), tanto na coleta quanto no tratamento dos dados (RICHARDSON, 2012). O período de realização da série foi dividido em dois: 1995-2000 e 2001-2011, buscando-se mostrar, com base no teste de Chow, se há uma diferença na regressão das variáveis explicativas (*dummy* e variáveis de controle) sobre as despesas públicas nos dois períodos (GUJARATI; PORTER, 2011).

O teste estatístico é determinado da seguinte forma:

- Realiza-se uma regressão para o período inteiro, ou seja, para o período 1995-2010, e identifica-se a soma dos quadrados dos resíduos (SQR) dessa regressão, denominada SQR1;
- Realiza-se uma regressão para cada subperíodo, e identifica-se a soma dos quadrados dos resíduos dos respectivos períodos, denominadas de SQR2 para o período 1995-2000 e SQR3 para o período 2001-2010;
- Calcula-se o teste de Chow³², para cada comparação, que segue uma distribuição F com k graus de liberdade no numerador e m + n – 2k graus de liberdade no denominador, a partir da seguinte expressão

$$\frac{(SQR\ 1 - (SQR\ 2 + SQR\ 3)) / k}{(SQR\ 2 + SQR\ 3) / n + m - 2k}$$

Onde: k = número de parâmetros estimados;
m e n = número de subperíodos.

Portanto, a essência do teste consiste em três regressões:

- Período de 1995-2010: $Y_t = \alpha_1 + \alpha_2 X_t + \mu_t$ $n = (n_1 + n_2) = 16$
- Período de 1995-2000: $Y_t = \lambda_1 + \lambda_2 X_t + \mu_{1t}$ $n_1 = 6$
- Período de 2001-2010: $Y_t = \gamma_1 + \gamma_2 X_t + \mu_{2t}$ $n_2 = 10$

O teste objetiva avaliar se existe diferença estatisticamente significativa entre as regressões do período anterior (1995-2000) e posterior (2001-2010) à implementação da LRF ou se o intercepto e o coeficiente angular da regressão permanecem os mesmos durante todo o período, situação na qual $\alpha_1 = \gamma_1 = \lambda_1$ e $\alpha_2 = \gamma_2 = \lambda_2$ e que indicaria que não há mudanças estruturais nos dois períodos analisados.

³² Que sinaliza a mudança estrutural quando os valores dos parâmetros do modelo não se mantêm iguais durante todo o período de tempo (GUJARATI; PORTER, 2011).

Quanto ao resultado da pesquisa, a mesma é aplicada porque pretende gerar conhecimentos destinados à aplicação prática, apresentando como as instituições fiscais afetam as despesas públicas, a partir de um modelo fundamentado no *disclosure* sugerido (preferencialmente) nos padrões internacionais vigentes de Contabilidade aplicada ao setor público, emitidos pela IFAC, mais especificamente ao detalhamento previsto na Demonstração do Desempenho Financeiro constante na IPSAS 22.

3.2 PROCEDIMENTOS UTILIZADOS NA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Nesta seção relatam-se os procedimentos utilizados na coleta e análise de dados empregados nesta pesquisa.

3.2.1 COLETA DE DADOS

Os dados coletados no SISTN e nos Balanços Gerais do Estado de Santa Catarina, sujeitos aos modelos de regressão linear, foram selecionados levando-se em consideração os maiores coeficientes de correlação de Pearson observados entre as variáveis descritas na Figura 8, utilizando-se a função “correlograma cruzado” do GRETL.

Utilizou-se, ainda, o operador de defasagem do GRETL, que permite observar o número de períodos associados a uma observação precedente (ENDERS, 1995). Neste estudo, o operador de defasagem assumiu o valor 4, ou seja, assume-se que as despesas executadas em determinado ano possam estar associadas a despesas realizadas em até 4 períodos subsequentes. Por exemplo, as despesas realizadas em 1995 (t0) poderiam estar correlacionadas com despesas realizadas em 1995 (t0), 1996 (t1), 1997 (t2), 1998 (t3) ou 1999(t4).

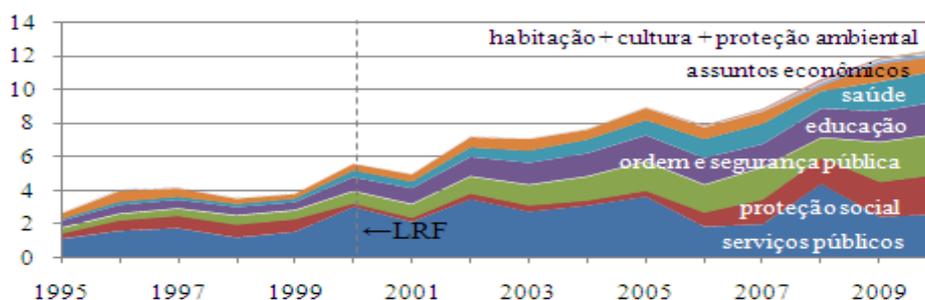
3.2.2 TESTES ESTATÍSTICOS E PRESSUPOSTOS DO MODELO DE REGRESSÃO

Os modelos estatísticos foram submetidos a testes, realizados com o apoio do GRETL, acerca dos seguintes pressupostos do modelo de regressão: (i) Multicolinearidade; (ii) Testes sobre a série de resíduos; (iii) Ausência de autocorrelação serial; (iv) Normalidade dos resíduos; (v) Homocedasticidade dos resíduos; (vi) Análise gráfica.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Preliminarmente, a Figura 3 ilustra o comportamento das despesas públicas, por função de governo, em Santa Catarina no período 1995-2010, em valores nominais.

Figura 3. Dinâmica das despesas públicas do Estado de Santa Catarina (1995-2010)



Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Por sua vez, a Tabela 1 complementa essas informações apresentando as variações percentuais ($\Delta\%$) nominais e médias observadas no período 1995-2010.

Tabela 1. Variações nominais e médias (1995-2010)

Função\Variação	($\Delta\%$)	($\Delta\%$)
	nominal total	nominal média
Proteção ambiental	1760,00	19,63
Cultura	583,33	12,76
Habitação	1211,11	17,45
Saúde	1126,67	16,96
Ordem e Segurança	683,33	13,26
Proteção Social	575,00	12,68
Educação	377,50	10,26
Assuntos econômicos	163,64	6,25
Serv. públicos gerais	140,95	5,65
Despesa Total	371,48	3,48

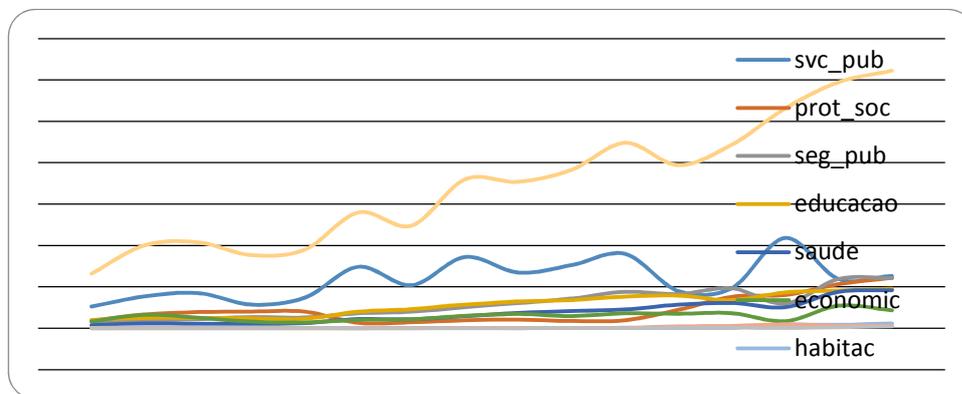
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A partir da Tabela 1, observa-se expansões nominais em todas as funções de governo. Além disso, observa-se que as variações nas funções “Saúde” (1126,67%), “Ordem e Segurança Pública” (683,33%) e “Educação” (377,50%) podem ser justificadas pela Lei de Wagner (1883) ou lei dos dispêndios crescentes, haja vista que podem ser explicadas pelo processo de industrialização e urbanização.

Por outro lado, as variações observadas nas variáveis “Assuntos Econômicos” e “Serviços Públicos” coadunam-se com a teoria de Musgrave (1976) no sentido de que esses movimentos de crescimento bem inferior ao das outras funções promoveram ajustes na alocação de recursos e na distribuição de renda. Por outra perspectiva, essas flutuações podem ser observadas de forma mais abrangente na Figura 4, que

apresenta as variações nas despesas, em valores nominais em bilhões de reais, entre 1995 e 2010.

Figura 4. Flutuações nas despesas públicas do Estado de Santa Catarina (1995-2010)



Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A Figura 4 expõe a polarização da política alocativa governamental descrita por Alesina et al. (1999) e o efeito competição propugnado por Schaechter et al. (2012), no qual as diferentes funções de governo “disputam” os recursos disponíveis ao longo do tempo. Em Santa Catarina observa-se que essa polarização ampliou-se a partir de 2002, quando pressões fiscais repercutiram em gastos públicos nas funções “Cultura” e “Proteção Ambiental”.

Figura 5. Estatísticas agrupadas dos modelos estatísticos

MÔO, usando as observações 1995-2010 (T = 16) Variável dependente: seg_pub				MÔO, usando as observações 1996-2010 (T = 15) Variável dependente: prot_amb					
	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor		Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor
const	-6,39261	0,765735	-8,3483	<0,00001 ***	const	-0,130361	0,0163756	-7,9607	<0,00001 ***
tam_pop	1,3639e-06	1,37619e-07	9,9107	<0,00001 ***	seg_pub	0,0256427	0,00720051	3,5612	0,00391 ***
					pi_b_sc	0,00085636	0,000172801	4,9558	0,00033 ***
Média var. dependente	1,170000	D.P. var. dependente	0,698179		Média var. dependente	0,018667	D.P. var. dependente	0,026150	
Soma resid. quadrados	0,912160	E.P. da regressão	0,255253		Soma resid. quadrados	0,001103	E.P. da regressão	0,009586	
R-quadrado	0,875248	R-quadrado ajustado	0,866337		R-quadrado	0,884816	R-quadrado ajustado	0,865618	
F(1, 14)	98,22291	P-valor(F)	1,04e-07		F(2, 12)	46,09036	P-valor(F)	2,34e-06	
Log da verossimilhança	0,213216	Critério de Akaike	3,573568		Log da verossimilhança	50,10126	Critério de Akaike	-94,20251	
Critério de Schwarz	5,118746	Critério Hannan-Quinn	3,652694		Critério de Schwarz	-92,07836	Critério Hannan-Quinn	-94,22514	
rô	-0,132452	Durbin-Watson	2,130612		rô	-0,192897	Durbin-Watson	1,945213	

MÔO, usando as observações 1995-2010 (T = 16) Variável dependente: economic				MÔO, usando as observações 1995-2010 (T = 16) Variável dependente: habitac					
	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor		Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor
const	0,312581	0,0906542	3,4481	0,00392 ***	const	-0,0628379	0,0272139	-2,3090	0,03672 **
pi_b_sc	0,00373031	0,00111841	3,3354	0,00490 ***	pi_b_sc2	0,00915814	0,0019924	4,5965	0,00042 ***
Média var. dependente	0,578125	D.P. var. dependente	0,224447		Média var. dependente	0,049750	D.P. var. dependente	0,072593	
Soma resid. quadrados	0,421059	E.P. da regressão	0,173423		Soma resid. quadrados	0,031503	E.P. da regressão	0,047437	
R-quadrado	0,442781	R-quadrado ajustado	0,402979		R-quadrado	0,601460	R-quadrado ajustado	0,572993	
F(1, 14)	11,12476	P-valor(F)	0,004905		F(1, 14)	21,12822	P-valor(F)	0,000415	
Log da verossimilhança	6,397547	Critério de Akaike	-8,795093		Log da verossimilhança	27,13898	Critério de Akaike	-50,27795	
Critério de Schwarz	-7,249916	Critério Hannan-Quinn	-8,715968		Critério de Schwarz	-48,73277	Critério Hannan-Quinn	-50,19882	
rô	-0,250437	Durbin-Watson	2,487768		rô	0,661737	Durbin-Watson	0,693185	

MQO, usando as observações 1995-2010 (T = 16)
Variável dependente: svc_pub

	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor
const	1,10372	0,444141	2,4851	0,02621 **
educacao	1,12882	0,362322	3,1155	0,00759 ***
Média var. dependente	2,358125	D.P. var. dependente	0,942771	
Soma resid. quadrados	7,873453	E.P. da regressão	0,749926	
R-quadrado	0,409443	R-quadrado ajustado	0,367260	
F(1, 14)	9,706425	P-valor(F)	0,007595	
Log da verossimilhança	-17,03028	Critério de Akaike	38,06056	
Critério de Schwarz	39,60574	Critério Hannan-Quinn	38,13969	
rô	-0,145427	Durbin-Watson	2,171118	

MQO, usando as observações 1995-2010 (T = 16)
Variável dependente: saude

	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor
const	-0,191095	0,0407788	-4,6861	0,00043 ***
seg_pub	0,411538	0,0763939	5,3870	0,00012 ***
pi_b_sc	0,00642997	0,00133218	4,8267	0,00033 ***
Média var. dependente	0,748125	D.P. var. dependente	0,539533	
Soma resid. quadrados	0,078998	E.P. da regressão	0,077954	
R-quadrado	0,981908	R-quadrado ajustado	0,979125	
F(2, 13)	352,7746	P-valor(F)	4,72e-12	
Log da verossimilhança	19,78438	Critério de Akaike	-33,56876	
Critério de Schwarz	-31,25100	Critério Hannan-Quinn	-33,45007	
rô	0,046327	Durbin-Watson	1,841935	

MQO, usando as observações 1996-2010 (T = 15)
Variável dependente: cultura

	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor
const	-0,0487109	0,0105567	-4,6142	0,00060 ***
res_fis	0,0518339	0,0166476	3,1136	0,00896 ***
rcl	0,0159922	0,00163403	9,7870	<0,00001 ***
Média var. dependente	0,047267	D.P. var. dependente	0,060907	
Soma resid. quadrados	0,004166	E.P. da regressão	0,018633	
R-quadrado	0,919775	R-quadrado ajustado	0,906405	
F(2, 12)	68,79003	P-valor(F)	2,67e-07	
Log da verossimilhança	40,13146	Critério de Akaike	-74,26293	
Critério de Schwarz	-72,13878	Critério Hannan-Quinn	-74,28556	
rô	0,099510	Durbin-Watson	1,716622	

MQO, usando as observações 1995-2010 (T = 16)
Variável dependente: educacao

	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor
const	-4,92997	0,358742	-13,7424	<0,00001 ***
tam_pop	1,08952e-06	6,44734e-08	16,8988	<0,00001 ***
Média var. dependente	1,111250	D.P. var. dependente	0,534414	
Soma resid. quadrados	0,200206	E.P. da regressão	0,119584	
R-quadrado	0,953266	R-quadrado ajustado	0,949928	
F(1, 14)	285,5696	P-valor(F)	1,04e-10	
Log da verossimilhança	12,34496	Critério de Akaike	-20,68992	
Critério de Schwarz	-19,14474	Critério Hannan-Quinn	-20,61079	
rô	0,244420	Durbin-Watson	1,490306	

MQO, usando as observações 1996-2010 (T = 15)
Variável dependente: prot_soc

	Coefficiente	Erro Padrão	razão-t	p-valor
const	0,0877674	0,140074	0,6266	0,54267
rcl	0,26148	0,0264598	9,8821	<0,00001 ***
lrf	-0,963577	0,185296	-5,2002	0,00022 ***
Média var. dependente	0,915333	D.P. var. dependente	0,690206	
Soma resid. quadrados	0,716356	E.P. da regressão	0,244328	
R-quadrado	0,892590	R-quadrado ajustado	0,874688	
F(2, 12)	49,86079	P-valor(F)	1,54e-06	
Log da verossimilhança	1,528129	Critério de Akaike	2,943743	
Critério de Schwarz	5,067893	Critério Hannan-Quinn	2,921116	
rô	0,286105	Durbin-Watson	1,355566	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Complementarmente, a Tabela 2 resume as principais estatísticas contempladas na Figura 12, além da apresentar os resíduos da previsão pelas médias nominais e ajustadas em função de efeitos inflacionários.

Tabela 2. Principais estatísticas

Variável Dependente	Variável independente(s)	R ²	Resíduos ^a	Resíduos ^b	Resíduos ^c
Saúde	Segurança; PIB SC	0,979	0,078	4,39	2,73
Educação	Tamanho da população	0,949	0,200	4,29	1,03
Cultura e desportos	Res_Fis; RCL	0,906	0,004	0,03	0,03
Ordem e seg. pública	Tamanho da população	0,866	0,912	7,29	3,17
Proteção Social	LRF; RCL	0,857	0,716	7,00	10,11
Proteção ambiental	Segurança; PIB SC	0,865	0,001	0,006	0,006
Habitação	PIB SC	0,572	0,031	0,079	0,089
Assuntos econômicos	PIB SC	0,402	0,421	0,76	2,45
Serviços públicos	Educação	0,367	7,873	13,35	28,72

Notas: a. Resíduos da previsão pelo modelo testado

b. Resíduos da previsão pelas médias nominais

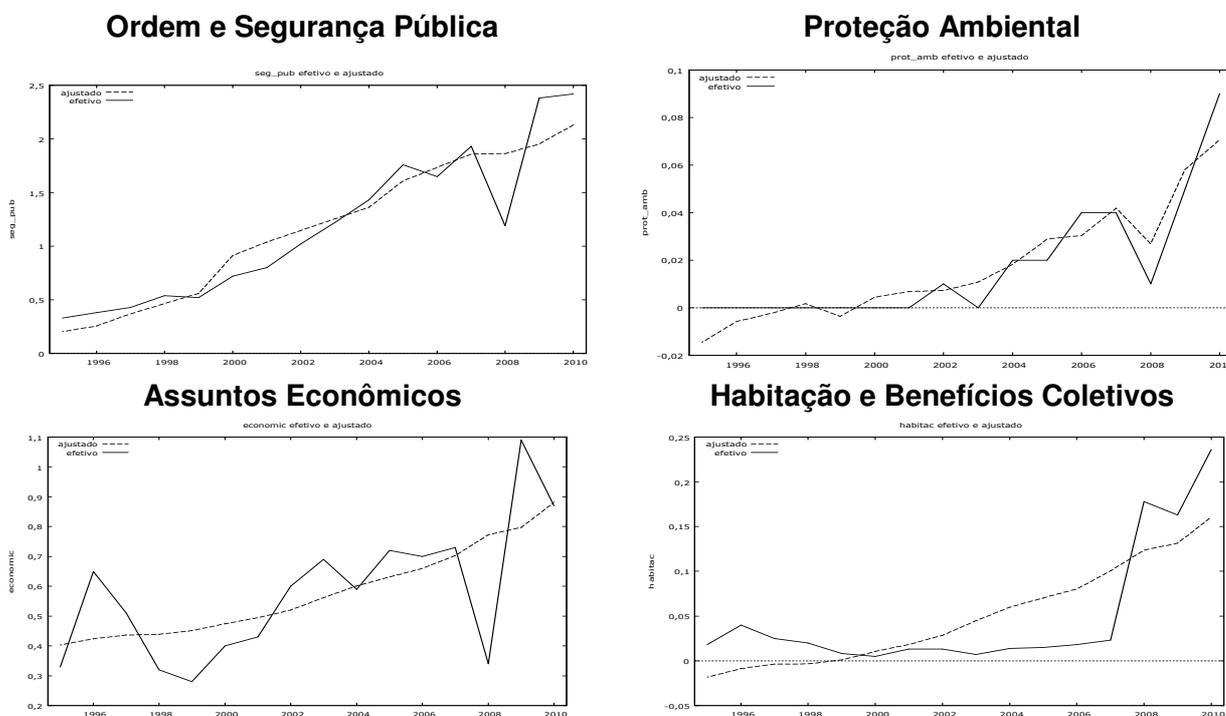
c. Resíduos da previsão pelas médias ajustadas.

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

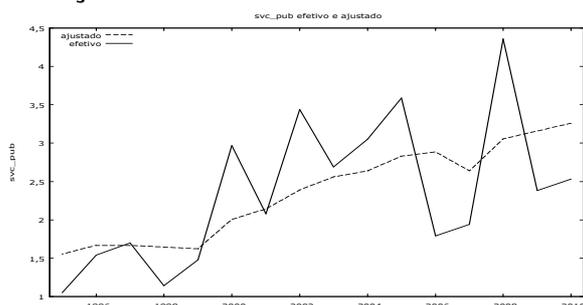
Nesse aspecto, ressalta-se que todos os modelos de regressão linear estatisticamente significativos possuem maior poder preditivo do que os modelos que se baseiam nas respectivas médias, haja vista que os resíduos dos modelos testados apresentam valores inferiores. Ademais, que a variável LRF (*dummy*) não apresentou significância estatística para nos modelos que contém as variáveis dependentes “Ordem e Segurança Pública”, “Proteção Ambiental”, “Assuntos Econômicos”, “Serviços Públicos Gerais”, “Saúde”, “Cultura”, “Educação”, evidenciando que em um cenário de crescimento do PIB as acomodações fiscais não foram afetadas pelas regras implementadas por meio da LRF brasileira. Ressalta-se, ainda, que a não linearidade dos modelos “Habitação” e “Proteção Social” requer a aplicação de outro tipo de modelagem (não linear).

Finalmente, a Figura 6 apresenta as curvas das despesas efetivamente realizadas entre 1996-2010 e previstas pelos modelos de regressão apresentados na Tabela 2 e permite visualizar que não houve a quebra estrutural de nenhum dos modelos lineares.

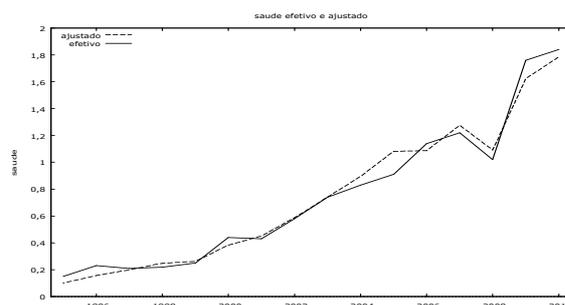
Figura 6. Curvas das despesas efetivamente realizadas entre 1996-2010 e previstas pelos modelos de regressão



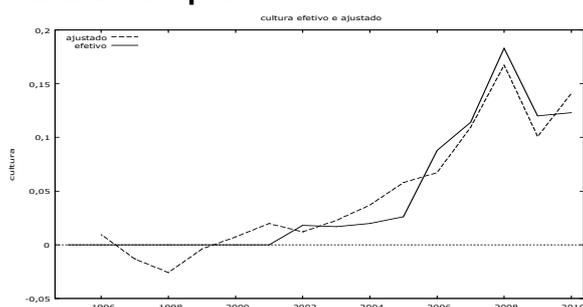
Serviços Públicos Gerais



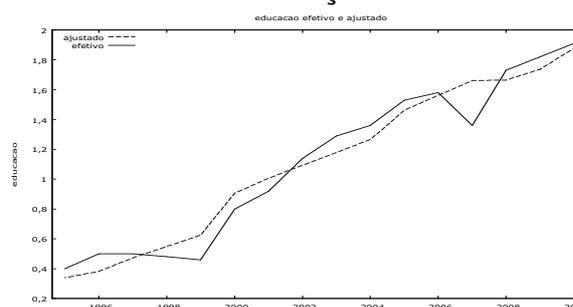
Saúde



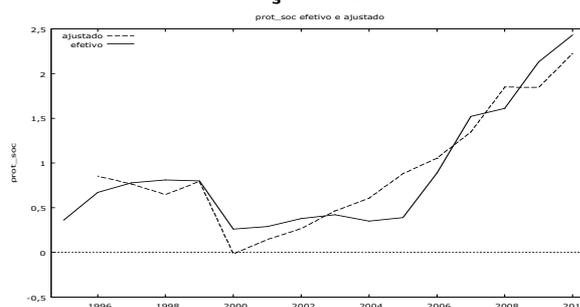
Cultura e desportos



Educação



Proteção Social



Fonte: Dados da pesquisa (2013)

5. CONCLUSÕES E SUGESTÕES DE CONTINUIDADE

As perturbações econômicas que assolaram economias desenvolvidas entre 2008 e 2013 acenderam a luz amarela quanto à (real) capacidade dos Estados contribuírem (efetivamente) com o processo de retomada do crescimento econômico e essa limitação, muitas vezes, tem sido atribuída às regras fiscais.

Nesse sentido, este estudo objetivou ampliar o entendimento sobre o tema a partir do conhecimento sobre a interação entre as regras fiscais brasileiras e o gasto público realizado pelo Estado de Santa Catarina. Assim, cabe retomar a pergunta desta pesquisa: Qual foi o efeito da LRF sobre a tendência de despesas públicas orçamentárias realizadas pelo Estado de Santa Catarina no período 1995-2010?

No tocante à dinâmica das despesas públicas, observou-se uma taxa de crescimento menos expressivo (140,95%) na função “Serviços Públicos Gerais”, justificada em razão de agregar uma parcela de “subfunções” que podem ser

consideradas “flexíveis”, ou seja, desprovidas de vinculações ou travas específicas: tais como as transferências destinadas à pesquisa básica e as transferências de caráter geral (voluntário) a outros níveis de governo, por exemplo. Devido a essas características, observa-se uma taxa de crescimento média de 5,65% nas despesas realizadas nessa função entre 1995 e 2010.

A função “Assuntos Econômicos”, que abriga uma parcela considerável de gastos em infraestrutura, também sofreu um processo de baixo crescimento nominal (163,64%). A principal constatação, nesse sentido, refere-se ao fato de que as regras fiscais brasileiras acabaram acomodando patamares elevados para a despesa com pessoal (60% da RCL), que por sinal tem um conceito amplo perante a lei (considerando-se as terceirizações, substituições de servidores efetivos, etc.), e comprimindo a capacidade de exercício de funções que não exigem uma significativa força de trabalho (exercida por agentes públicos) diretamente associada para serem desenvolvidas. Resultado, redução nas despesas com investimentos públicos e infraestrutura em razão da insuficiência de recursos estatais próprios, ou seja, após a LRF o Estado de Santa acabou acomodando um crescimento médio de apenas 5,65% ao ano nas despesas realizadas nessa função no período analisado (1995-2010). Esses resultados convergem com os resultados obtidos por Menezes (2005) e representam um sério dilema: baixa capacidade governamental para realizar investimentos em infraestrutura, um dos principais gargalos do crescimento econômico.

Por outro lado, a expansão nas funções “Habitação e Benefícios Coletivos” se justifica em razão do baixo índice histórico de alocação de recursos nessa função e de sua menor rigidez, haja vista que uma parcela dos dispêndios associados relacionam-se com gastos de capital (moradia popular e saneamento, por exemplo), que podem ser financiados por intermédio de aumento de dívida pública.

No que tange à evidenciação desses gastos, destaca-se que no período entre 1995 e 2001 as despesas consolidadas eram relatadas através de 15 funções de governo. Após 2001, as despesas foram relatadas de acordo com as 28 funções previstas na Portaria n.º 42/99.

Nesse sentido, o que se observa é uma grande oportunidade de aperfeiçoamento. Apesar dos avanços trazidos pela LRF brasileira e pela Lei nº 131/2009, que acrescentou dispositivos à Lei 101/2000 a fim de determinar a disposição, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução

orçamentária, observa-se que os dados disponibilizados são ininteligíveis para uma parcela considerável da população brasileira. Além disso, a quantidade de informações disponibilizadas ao público em geral faz com que se perca a noção do que é importante realmente.

Assim, entende-se que o relato das 10 funções de governo discutidas neste estudo, desdobradas, no mínimo, em despesas correntes e despesas de capital ampliaria significativamente as possibilidades de que um número maior de cidadãos compreendessem como a política fiscal é desenvolvida pelos governos.

Além disso, observa-se que o pressuposto do planejamento das ações, materializado nas metas e prioridades previstas no PPA e na LDO, acaba se perdendo durante os ciclos eleitorais, uma vez que não há um controle efetivo dos *outcomes*, ou seja, não há interação entre os relatos das despesas e indicadores de desempenho, quer sejam econômicos, contábeis, de produtividade ou de desenvolvimento humano.

Nesse sentido, vislumbra-se que essa correlação impulsionaria o processo de desenvolvimento econômico e social, uma vez que a variação dos indicadores tende a sinalizar a qualidade dos negócios públicos firmados e os seus impactos na economia, na sociedade e meio ambiente. Aliás, essa tendência de ampliação do processo de diálogo entre Estado e os cidadãos já é observada, sobretudo, em países desenvolvidos.

A Figura 7 apresenta como as possíveis interações entre as funções de governo e alguns indicadores estatísticos podem ser construídas, tomando por base um estudo do *U.S Government Accountability Office* (2011).

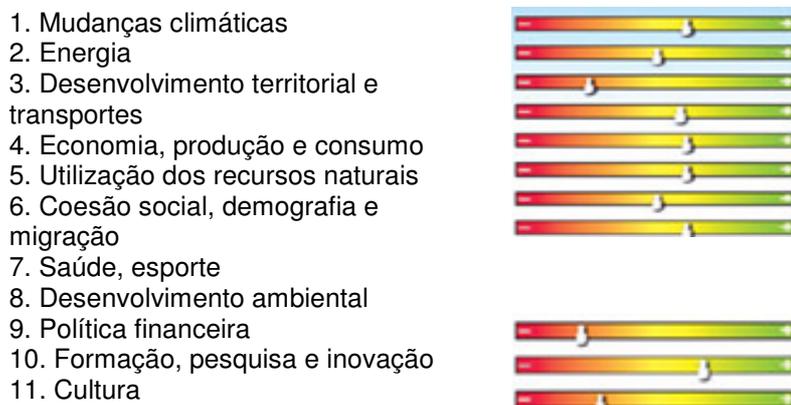
Figura 7 – Possíveis interações entre funções de governo e indicadores econômicos, sociais e ambientais



Qualidade de vida – Sustentabilidade – Pobreza – Diversidade – Oportunidade – Mobilidade – Equidade. Fonte: U.S Government Accountability Office (2011)

Complementarmente, sugere-se que a evidenciação dos avanços (ou retrocessos) atingidos baseie-se, por exemplo, em um modelo pautado em código de cores, a exemplo do adotado pelo Governo Central Suíço, reproduzido na Figura 8.

Figura 8. Quadro de indicadores suíço



Fonte: Adaptado de U.S Government Accountability Office (2011)

Portanto, observa-se que é necessário continuar o processo de aperfeiçoamento da evidenciação das finanças públicas brasileiras no sentido de simplificá-las, torná-las mais comparáveis internacionalmente e um meio de se demonstrar (efetivamente) o que o governo faz com os recursos públicos, rompendo-se com o atual padrão de evidenciação, focado nas receitas e compras governamentais.

Nesse sentido, observa-se que a evidenciação gráfica das despesas públicas conjuntamente com a evidenciação da dívida pública consolidada bruta fornece uma visão abrangente da sustentabilidade das políticas públicas, de suas formas de financiamento e dos objetivos³³ de longo prazo do Estado brasileiro.

No que tange à função “Proteção Social”, especificamente, observa-se que as trava da LRF não foram suficientes para impedir que os *déficits* dos sistemas previdenciários do Estado tivessem que ser cobertos pelo Tesouro do Estado, o que acaba afetando a eficiência da função. Não obstante, a série de direitos sociais outorgados pela Constituição Federal (1988) acabou impulsionando a tendência de crescimento das despesas governamentais atreladas a políticas de amparo social e defesa dos interesses do trabalhador.

Destaca-se, ainda, que os estudos de Peacock e Wiseman (1961), que apontam para a necessidade de inclusão de variáveis demográficas, sustentam os resultados relacionados aos modelos “Educação” e “Ordem e Segurança Pública”.

Por outro lado, ressalva-se que não foi possível correlacionar a Teoria da Escolha Pública, de Buchanan e Tullock (1962), aos resultados observados neste estudo. Essa limitação decorre da dificuldade de se medir, a partir de estudos contabilométricos, o peso da (in)eficiência dos sistemas eleitorais na política fiscal.

Com relação às duas questões críticas levantadas por Alesina e Bayomi (1996), observa-se que as atuais regras fiscais brasileiras não possuem mecanismos específicos visando coibir a utilização dos artifícios contábeis identificados por Koen e Van den Noord (2005): transações de arrendamento (*lease back*) e *swaps*; privatizações; adiamento de despesas; arrendamentos operacionais; parcerias públicas privadas e omissão de passivos. Por outro lado, observa-se que, no caso do Estado de Santa Catarina, as regras fiscais brasileiras não contribuíram, decisivamente, com o ajuste fiscal no período 1995-2010.

Por fim, sugere-se que estudos posteriores avaliem as variações observadas na política de despesas públicas e o seu impacto em indicadores de qualidade de vida, sustentabilidade, pobreza, diversidade, oportunidade, mobilidade e equidade.

REFERÊNCIAS

AGENOR, Pierre-Richard; NEANIDIS Kyriakos. C. **The allocation of public expenditure and economic growth**. Manchester School, v. 79, n. 4, p. 899-931, 2011.

³³ Níveis de carga tributária, despesas e dívida públicas.

ALESINA, Alberto; BAYOUMI, Tami. **The costs and benefits of fiscal rules**: evidence from the U.S. states. NBER Working Paper n.º 5614. Cambridge, National Bureau of Economic Research, jun., 1996.

ALESINA, Alberto; HAUSMANN, Ricardo; HOMMES, Rudolf; STEIN, Ernesto. **Budget institutions and fiscal performance in Latin America**. Journal of Development Economics, v. 59, n. 2, p. 253-273, 1999.

ALT, James E.; LOWRY, Robert C. **Divided Government, Fiscal Institutions, and Budget Deficits**: evidence from the States. The American political Science Review, v. 88, n. 4, p. 811-828.

BAYOUMI, Tamim; EICHENGREEN, Barry. **Restraining Yourself: The Implications of Fiscal Rules for Economic Stabilization**. Staff Papers – International Monetary Fund, v. 42, n. 1, p. 32-48.

BOHN, Henning; INMAN, Robert P. **Balanced-budget rules and public deficits: evidence from the U.S. states**. Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy, v. 45, p. 13-76, 1996.

BRASIL. Lei n.º 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**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 12 mar. 2011.

_____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 abr. 2011.

_____. Ministério do Orçamento e Gestão. **Portaria n.º 42, de 04 de abril de 1999**: Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1o do art. 2o e § 2o do art. 8o, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Ministério do Orçamento e Gestão (MOG), 1999.

_____. Ministério do Orçamento e Gestão. **Portaria n.º 42, de 04 de abril de 1999**: Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1o do art. 2o e § 2o do art. 8o, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Ministério do Orçamento e Gestão (MOG), 1999.

_____. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 13 jul. 2012.

_____. **Lei Complementar n.º 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

Municípios. cias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 jul. 2013.

BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. **The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy**. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1962.

CARMO, Heron Carlos Esvael do; DIAZ, Maria Dolores Montoya. **Análise de base de dados e utilização de variáveis binárias (dummy)**. In: VASCONCELOS, Marco Antônio Sandoval de; ALVES, Denisard. (coord.). Manual de Econometria. São Paulo: Atlas, 2000.

COLLIS, Jill , HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CORRAR, Luiz; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. **Análise Multivariada**. São Paulo: Atlas, 2009.

DEBRUN, Xavier; MOULIN, Laurent; TURRINI, Alessandro; AYUSO-i-CASSAL, Joaquim; KUMAR, Manmohan S. **Tied to the mast?** National fiscal rules in the European Union. Economic Policy, v. 23, n. 54, p. 297-362, 2008.

EICHENGREEN, Barry. **Is Europe na Optimum Currency Area?** In: Silvio Borner and Herbert Grubel, eds., The European Community after 1992: Perspectives from the Outside, Basingstoke, Hampshire, Macmillan, p. 138-161, 1992.

ENDERS, Walter. **Applied Econometric Time Series**. John Wiley Sons., Inc, New York, NY, 1995.

FLACH, Leonardo. **Contabilometria**. Florianópolis: UFSC, 2011.

ENSSLIN, Sandra Rolin; ENSSLIN, Leonardo. **Tópicos Especiais em Pesquisa em Contabilidade**. Material de apoio da Disciplina Tópicos Especiais em Contabilidade do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade de Santa Catarina (UFSC). Florianópolis, 2010.

GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito. **Análise dos Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Despesa de Pessoal e a Receita Tributária nos Municípios Brasileiros: Um Estudo com Modelo Probit Aplicado a Dados em Painel**. 2012. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/textos_discussao/downloads/td3.pgl>. Acesso em: 19 set. 2012.

GRANGER, Clive, W. J. **Empirical modeling in economics**. Reino Unido: Cambridge University Press, 1999.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria Básica**. Porto Alegre: McGrawHill Bookman, 5a ed., 2011.

IRWIN, Timothy C. **Accounting Devices and Fiscal Illusion**. International Monetary Fund (IMF). Fiscal Affairs Department, mar., 2012.

KOEN, V.; VAN DEN NOORD, P. **Fiscal Gimmickry in Europe: one-off measures and creative Accounting**. OECD Economics Department Working Papers 417. Paris: Organization for Economic Co-operation and Development, 2005.

MENEZES, R. T. **Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os Componentes de Despesa dos Municípios Brasileiros**. Brasília: ESAF, 2005. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN.htm>. Acesso em: 20 out. 2011.

MORAIS, Leandro Morais de. **Dinâmica de despesas pública em Santa Catarina frente à implementação de regras fiscais brasileiras: evidências do período 1995-2010 segundo critérios da OCDE, 2012, 200f.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental**. São Paulo, Atlas, 1976.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Government at a Glance 2009**. Disponível em:< <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/4209151e.pgl?expires=1352903734&id=id&accname=guest&checksum=FEBC9A66775EDE82BF7E0FE18A6161D6>>. Acesso em: 05 set. 12.

_____. Disponível em: <<http://www.oecd.org/brazil/>>. Acesso em: 03 mai 2013.

PEACOCK, Alan T.; WISEMAN, Jack. **The growth of public expenditures in United Kingdom**. Princeton, N.J.: Princeton Univ. Press, 1961.

POTERBA, James M. **State responses to fiscal crises: the effects of budgetary institutions and politics**. Journal of Political Economy, v. 102, n. 4, p. 799-821, 1994.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas**. 2. ed. - Sao Paulo: Atlas, 2001.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SCHAECHTER, Andrea; KINDA, Tidiane; BUDINA, Nina; WEBER, Anke. **Fiscal Rules in Response to the Crisis: Toward the “Next-Generation” Rules**. International Monetary Fund (IMF). Fiscal Affairs Department, jul., 2012.

VON HAGEN, Jürgem; WOLFF, Guntram B. **What do deficits tell us about debt?** Empirical evidence on creative accounting with fiscal rules in the EU. Journal of Banking & Finance, v. 30, n. 12, p. 3259-3279, 2006.

U.S. GOVERNMENT ACCONTABILITY OFFICE. **Key Indicator System: Experiences of Other National and Subnational Systems Offer Insights for the United States**, 2011. Disponível em:< <http://www.gao.gov/new.items/d11396.pdf>>. Acesso em: 03 out 2012.

WAGNER, Adolph. **Les fondments de L'economie politique**. M. Giard y É. Brière, Paris, 1883.