

ANAIIS



**VI CONGRESSO INTERNACIONAL
DE CONTABILIDADE, CUSTOS
E QUALIDADE DO GASTO
NO SETOR PÚBLICO | 2016**

20 E 21 - OUT. 2016 NATAL.RN

ORGANIZADORES

Victor Branco de Holanda
Nelson Machado

Victor Branco de Holanda e Nelson Machado
(Orgs.)

**ANAIS DO VI CONGRESSO INTERNACIONAL DE
CONTABILIDADE, CUSTOS E QUALIDADE DO
GASTO NO SETOR PÚBLICO**

3ª Edição
Instituto Social Iris
Natal, 2017

ANAIS DO VI CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE, CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO

Organização Victor Branco de Holanda e
Nelson Machado

Revisão Vanessa Scarvaci e
Paula Caroline

Capa e diagramação John Willian Lopes e Thalles
Soares Gomes

ISBN (e-book) 978-85-65533-03-4

Holanda, Victor Branco de; Machado, Nelson. (Orgs.).

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

Natal: Instituto Social Iris, 2017. 154 p.

Edição 3. E-book Versão PDF.

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

ISBN 978-85-65533-03-4

REALIZAÇÃO E APOIO

Instituto Social Iris
Associação Brasileira de Contadores Públicos
Escola de Governo do Rio Grande do Norte
Governo do Estado do Rio Grande do Norte
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Aliança Francesa Natal
Conselho Regional de Contabilidade do RN
Grupo de Gestores das Finanças Estaduais – GEFIN
Confederação Nacional dos Municípios
Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID
Fundo Monetário Internacional – FMI
Embaixada Francesa no Brasil
Embaixada da Espanha no Brasil

Os textos apresentados são de inteira responsabilidade de seus autores.

© 2016 VI Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e
Qualidade do Gasto no Setor Público

Qualquer parte desta obra pode ser reproduzida, desde que citada a fonte.

COMISSÃO CIENTÍFICA E AVALIADORES

COORDENADORES

Victor Branco de Holanda
ABCP/UFRN

Sandra Maria de Carvalho Campos
ABCP

Nelson Machado
ABCP/FGV

MEMBROS

Carlos Alberto de Miranda Medeiros
ABCP/SEFAZ-PE

Diana Vaz de Lima
ABCP/UNB

Elias Costa Martins
ABCP/UFRJ

Gilvan da Silva Dantas
Casa Civil

Halcima Melo Batista
ABCP/UFRN

João Eudes Bezerra Filho
ABCP/TCE-PE

Joaquim Osório Liberalquino Ferreira
ABCP/UFPE

Julio Cesar de Moraes Ribeiro
UFPE

Leila Márcia Souza de Lima Elias
UFPA

Michele Patrícia Roncálio
ABCP/CRC-SC

Paula Caroline de Queiroz Maia
INSTITUTO SOCIAL IRIS

RELAÇÃO DE AUTORES

CATEGORIA ESTUDANTE

Elaine de Sousa Guedes

CATEGORIA PROFISSIONAL

Aiane Luiz Martins

Diana Vaz de Lima

Jáder Cabral de Almeida

João Henrique Pederiva

Nathalia Alcântara de Albuquerque

Wanderson Fernandes Modesto de Oliveira

CATEGORIA RELATO DE EXPERIÊNCIAS

Bruno Peserico Martini

Celina Cunha e Silva

Franklin Brasil Santos

Julieta Maria Carriconde

Mauro de Brito

Tomás Dalcin

Wanderson Marcel Santolin

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 VI Congresso Internacional de Contabilidade, 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.

RESUMO DO EVENTO

O VI Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público realizado nos dias 20 e 21 de outubro de 2016 no auditório da Escola de Governo do RN, em Natal-RN apresentou em seu conteúdo programático palestras, painéis, apresentação dos trabalhos vencedores da 6ª Edição do Prêmio Chico. Além dos temas gerais da administração pública, tais como: contabilidade aplicada ao setor público no processo de convergência aos padrões internacionais, geração e uso de informação de custos para governos, o evento também abordou temas específicos sobre a qualidade do gasto público nas áreas de saúde, educação e segurança pública. Outra inovação foi o ambiente da Feira de Soluções em TI para Governos, no qual os participantes tiveram a oportunidade de interagir com fornecedores de soluções: empresas, governos, expositores e usuários, todos no mesmo espaço permutando experiências no que há de mais moderno em termos de soluções tecnológicas (softwares, sistemas, hardware, etc.), tudo voltado ao aumento da eficiência e eficácia na gestão pública.

Ao longo da programação, dentre os temas abordados foram destacados, a “internacionalização” da Contabilidade e seus reflexos no Controle e Qualidade do Gasto Público, Experiência dos entes federativos na eficiência do Setor Público (Casos de Sucesso), Nova Lei de Finanças Públicas e convergência contábil aos padrões internacionais, Governança e Controle Interno na Administração Pública, Gestão Orçamentária e Financeira e a Crise Brasileira – Perspectivas e Desafios.

O VI 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 Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público. O evento contou com a participação do Dr. Mário Pessoa Falcão do Fundo Monetário Internacional, Marie-Line Cousin Raimbourg e Jean-François Stoll (Diretoria Geral de Finanças Públicas – DGFIP, Ministério de Economia e Finanças da França), abordando o subtema “Modernização da Contabilidade e uso gerencial da Informação de Custos por Governos”, Maria Cristina Mac Dowell (Especialista Líder em Gestão Fiscal e Municipal do Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID), abordando o subtema “Modernização da Gestão Financeira e Contábil para Estados e Municípios Brasileiros na perspectiva do BID”, no Painel 1.

O Painel 2: “ Gestão Orçamentária e Financeira e a Crise Brasileira: Perspectivas e Desafios” foi apresentado pelo Secretário de Planejamento do Estado do Rio Grande do Norte – Gustavo Filgueiras Nogueira. O Painel 3 abordou os "Desafios e Perspectivas face a Nova lei de finanças públicas e o processo de convergência contábil brasileiro aos padrões internacionais", apresentado por membros da ABCP, Dr. Nelson Machado, João Eudes (TCE-PE), Michele Roncálio (CRC-SC). O Painel 4 apresentou "Experiências dos entes federativos: Eficiência no setor público e qualidade do gasto (casos de sucesso)" com representantes da FIPECAFI e SEFAZ-BA.

O segundo dia do evento iniciou com participação internacional com abordagem do tema Contabilidade, Governança e Controle Interno na Administração Pública" no Painel 5, e contou com a participação da Sra. Arantxa López Cascante (Ministério de Economia e Fazenda da Espanha), abordando o subtema “Modernização da Contabilidade Governamental: A experiência da Espanha”, Maria João Kaizeler (Banco Mundial), abordando o subtema "Controlar ou Estar no Controle? Eis a questão - Repensando o Sistema de Controle Interno do Setor Público Brasileiro" e contando também com a participação do Secretário Federal de Controle Interno, Francisco Bessa, abordando o subtema “CGU Controle interno na perspectiva da Secretaria Federal de Controle Interno”.

PAINEL 6: "Contabilidade, informação de custo e qualidade do gasto na perspectiva municipal" com a participação do Controlador Geral do Município de Natal – Dr. José Dionísio, e representante da Confederação Nacional dos Municípios – CNM. PAINEL 7: "Qualidade do gasto aplicado aos setores finalísticos: Saúde, Educação e Segurança" com a presença do Presidente da EBSEH, e do professor Wagner Vilas Boas de Souza (Universidade de Lavras – UFLA), abordando o subtema “Qualidade do gasto na Educação”, o debate e coordenação do Painel foi realizado pelo ex. Ministro da Educação José Henrique Paim Fernandes.

O Painel 8 deu continuidade as Experiências dos entes federativos com apresentação de casos de experiência de implantação de sistemas de custos da SEFAZ-PE, SEFAZ-RS e SEFAZ-SC.

O último painel contou com a realização da Cerimônia de premiação: Prêmio CHICO RIBEIRO sobre Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, a apresentação dos Trabalhos submetidos ao Prêmio Chico Ribeiro, sob coordenação dos professores Nelson Machado e Victor Holanda (Membros da Associação Brasileira de Contadores Públicos).

SUMÁRIO

PARTE 1 - CATEGORIA ESTUDANTE

Recursos Investidos pelo FUNDEB Versus Desempenho Educacional - Uma Análise Comparativa na Educação Básica Municipal	
<i>Elaine de Sousa Guedes</i>	10

PARTE 2 - CATEGORIA PROFISSIONAL

Usos De Custos: Um Framework para a Administração Pública	
<i>Nathalia Alcântara de Albuquerque e João Henrique Pederiva</i>	25
Perspectivas de Desenvolvimento de um Sistema de Custos nos Hospitais Universitários Após a Adesão à EBSEH	
<i>Jáder Cabral de Almeida, Aiane Luiz Martins e Diana Vaz de Lima</i>	42
A Gestão de Contratos e suas Influências na Qualidade dos Serviços e na Redução de Custos com as Contratadas	
<i>Wanderson Fernandes Modesto de Oliveira</i>	59

PARTE 3 - CATEGORIA RELATO DE EXPERIÊNCIAS

A Utilização do Método de Custeio Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), uma Nova Proposição do Método de Custeio Activity-Based Costing (ABC), como Ferramenta de Informação de Custos no Hospital Escola da Universidade Federal de Pelotas (HE-UFPEL), Gerido pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH)	
<i>Bruno Peserico Martini, Julieta Maria Carriconde e Tomás Dalcin</i>	77
Serviços de Limpeza: O Impacto do Planejamento nos Custos e Resultados da SAMF-MT	
<i>Franklin Brasil Santos, Mauro de Brito e Celina Cunha e Silva</i>	111
A Informação de Custos como Ferramenta para o Planejamento Orçamentário: A Experiência no Exército Brasileiro	
<i>Wanderson Marcel Santolin</i>	127

PARTE 1
CATEGORIA ESTUDANTE

RECURSOS INVESTIDOS PELO FUNDEB VERSUS DESEMPENHO EDUCACIONAL - UMA ANÁLISE COMPARATIVA NA EDUCAÇÃO BÁSICA MUNICIPAL¹

Elaine de Sousa Guedes

RESUMO

Diante do processo de convergência com as normas internacionais, o cenário da contabilidade pública brasileira inicia um processo de transformação, ainda em fase embrionária, as informações relacionadas à apuração de custos são escassas e a própria estrutura organizacional é deficiente de conhecimento, sendo difícil mensurar a qualidade do gasto público. Este trabalho é justificado pela relevância do tema, uma vez que a administração pública passa por um momento de renovação estrutural e teve por objetivo comparar dentro da esfera municipal, o custo da educação básica financiado com recursos provenientes do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) em relação ao desempenho educacional na avaliação do IDEB. Aplicado em cinco cidades do Estado de Pernambuco, para tanto, utilizou-se o método quantitativo, obtendo um levantamento de dados do tipo censo, possuindo como instrumento técnico a coleta de informações através do INEP, particularmente os microdados do Sistema de Avaliação da Educação Básica (SAEB), Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE) e portais da transparência municipal. Através da análise de dados, observou-se que é possível comparar o desempenho educacional em relação ao montante financiado com recursos do FUNDEB. A pesquisa contribui em termos práticos para o desenvolvimento de diagnósticos e indicadores, demonstrando que o gerenciamento dos recursos nas políticas educacionais possibilita a geração de resultados, atrelando a ideia de que o que realmente influencia no resultado final é o modo como o recurso é utilizado e não a quantidade de recurso utilizado.

PALAVRAS-CHAVE

Custos; Administração Pública; Desempenho; Qualidade de Gastos.

¹ Tema “Contabilidade e custos no setor público para avaliar resultado e desempenho”.

1 - INTRODUÇÃO

Em virtude da crise econômica em 1995, entrou em pauta uma proposta de reforma administrativa que tinha o intuito de fortalecer o Estado e manter o equilíbrio das contas públicas, a ideia da reforma enfrentou relevante pressão contrária, por não ser prioridade para o governo em exercício. Os objetivos definidos pelo plano diretor contemplavam o aumento da capacidade administrativa de governar com efetividade e eficiência; a *priori* introduzir uma cultura gerencial baseada na avaliação de desempenho e controle, posteriormente de resultados e a competição administrativa (OLIVEIRA, SILVA e BRUNI, 2012).

Com as transformações no cenário econômico e a necessidade de se encontrar instrumentos de gestão mais eficazes, a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, está em processo de mudança em virtude da convergência com as normas internacionais do *International Federation of Accountants* (IFAC), o processo de convergência do ponto de vista do setor público tem o objetivo de aperfeiçoar os controles dos entes de forma que possibilite a análise comparativa das informações contábeis nas diferentes esferas do governo e entre outros países, além de proporcionar maior transparência e confiabilidade aos procedimentos e práticas contábeis.

No andamento do processo de normatização, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Resolução 1.366, de 25 de Novembro de 2011, e aprovou a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, A criação de uma Política de Custos no Governo Federal disponibiliza instrumentos eficazes de avaliação das políticas públicas e da melhoria na qualidade dos serviços prestados pelo Estado, visto que as informações de custos são de grande relevância para o desenvolvimento da gestão no serviço público e para a definição de parâmetros de desempenho (OLIVEIRA, SILVA e BRUNI, 2012).Conforme Rosa (2013, p.11),

O sistema de custos deverá coletar, processar e apurar, por meio de sistema informatizado, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiem a administração com informações sobre custos de programas, de projetos e das atividades desenvolvidas, otimização dos recursos públicos, e custos das unidades contábeis.

O presente estudo tem como base a estrutura da administração pública, na esfera municipal, levando em consideração as dificuldades que tangem a apuração de custos, em virtude das deficiências dentro da estrutura organizacional, atualmente há fatores que impedem o atendimento às demandas legais e ao próprio controle social. Deste

modo, pergunta-se de forma objetiva: O montante de recursos investidos pelo FUNDEB na educação básica municipal influencia nos resultados do IDEB?

A pesquisa tem como objetivo geral comparar dentro da esfera municipal, o custo da educação básica financiado com recursos do FUNDEB em relação ao desempenho educacional mensurado através do desempenho escolar no IDEB.

Para que seja possível atingir o objetivo geral proposto, serão estabelecidos os seguintes objetivos específicos: Identificar a legislação que normatiza a responsabilidade do governo frente a educação nacional; Obter informações relacionadas ao financiamento da educação básica; Verificar os indicadores de desempenho da educação básica; Analisar a relação entre custo e eficiência no que tange a educação básica; Coletar dados em relação ao valor dos recursos investidos pelo FUNDEB; Apurar as despesas liquidadas com recursos do FUNDEB; Coletar os microdados do IDEB.

A justificativa deste estudo se apresenta para a comunidade acadêmica, para a gestão pública, áreas afins a contabilidade pública e conseqüentemente a sociedade. O estudo se justifica, uma vez que há relevância no tema, visto que é um momento de renovação estrutural no que se refere à contabilidade aplicada ao setor público, em relação ao processo e a própria gestão, permitindo um maior controle sobre os indicadores, facilitando a tomada de decisões e possibilitando a comparação dos resultados obtidos na aplicação dos recursos públicos.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - A EDUCAÇÃO NO BRASIL

A promulgação da Constituição Federal em 1988 encaminha a garantia de direitos fundamentais aos cidadãos brasileiros, compreendido nestes, está o direito à educação, cabendo ao Estado e à família esse dever, com o intuito de promover o pleno desenvolvimento da pessoa, e a preparação para o exercício da cidadania e capacidade para o trabalho, a carta magna ainda descreve como um dos princípios base, a garantia de padrão de qualidade, conforme art. 206, inciso VII. Lei 9.394; Art. 74 de 1996.

O diploma legal de 1988, determinou,

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

O texto constitucional além de estipular o percentual mínimo a ser aplicado na educação fundamental também determina que as esferas do governo organizem seus sistemas de ensino em regime de colaboração, conforme alterações submetidas pela Emenda 14/96.

Sobre a divisão de responsabilidades entre os agentes do governo, é determinado que, cabe a União o dever de financiar a rede federal de ensino, bem como prestar assistência tanto técnica quanto financeira aos estados e municípios com base nas diretrizes de redistribuição e padrão mínimo de qualidade de ensino, a União em parceria com os estados deverão assistir tecnicamente e financeiramente aos municípios na oferta de educação infantil e ensino fundamental, por sua vez os estados devem atuar prioritariamente a nível de ensino médio e os municípios têm como níveis de atuação prioritária a educação infantil e o ensino básico que são compreendidos pela educação básica.

Através das definições da Lei é possível desenvolver estruturas nas áreas de planejamento, financiamento, gestão e avaliação, separados por competências, definindo as aplicações na Manutenção e Desenvolvimento de Ensino (MDE).

Conforme a organização do sistema educacional brasileiro, o FUNDEB foi criado a partir da emenda constitucional nº 53/2006 e regulamentado através do decreto nº 6.253/2007 e da Lei 11.494 de 2007, a qual dispõe em seu Art. 70, da forma que os recursos deverão ser aplicados e no Art. 71 das proibições quanto a utilização nas despesas citadas no referido, tem vigência de 2007 até 2020 e substituiu o antigo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF) que vigorou até 2006.

Segundo o Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), trata-se de um fundo especial, de natureza contábil de domínio estadual e tem como agente financeiro o Banco do Brasil. É formado quase em totalidade por recursos provenientes dos impostos e transferências dos estados, Distrito Federal e municípios, os quais são vinculados a educação em virtude do Art. 212 da CF. Também compõe o FUNDEB, como complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que houver necessidade com responsabilidade de cada estado quando do valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

Tem como característica a distribuição de recursos, sem necessidade de autorização orçamentária ou convênios, ocorre de forma automática e periódica, mediante crédito em conta determinada, tem como base o número de alunos

matriculados na educação básica pública, conforme dados do último censo escolar.

2.2 - GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No andamento do processo de normatização, o CFC editou a Resolução 1.366, de 25 de Novembro de 2011, e aprovou a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, cujo objetivo dessa Norma é estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, com aplicação nos exercícios iniciados a partir de 01 de Janeiro de 2012, sendo assim, o Sistema de Informação de Custos obrigatório a todas as entidades do setor público.

A apuração de custos no setor público possibilitará exercer o controle da ação governamental com transparência, de modo que o resultado obtido seja analisado de acordo com a eficiência da utilização dos recursos disponibilizados pelos órgãos para executar os programas de governo.

A contabilidade de custos é um mecanismo significativo da gestão administrativa que permite fundamentar as tomadas de decisões. Embora a contabilidade sendo um conhecimento milenar, a área de custos é um conhecimento relativamente recente, sobretudo na administração pública.

Mauss e Sousa (2008) destacam que grande parte, ou quase a totalidade, dos gestores públicos não utilizam informações de custos da oferta de bens e serviços como base de suas decisões diárias. No que concerne ao setor público, seu principal objetivo, é de modo geral assegurar as necessidades coletivas e o bem estar da população, ou seja, o lucro não é o sentido da administração pública, Pereira e Silva (2004, p. 28) ressaltam que “a busca pelo controle dos custos estaria mais voltado para uma melhor aplicação de recursos o que iria promover uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos de forma a atender o maior número de clientes”. Leone (2000, p. 25) corrobora com esta afirmação quando expõe que “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

Nesta perspectiva entende-se que para alcançar uma administração pública focada em resultados, a gestão de custos é apontada como instrumento gerencial indispensável para o planejamento, considerando que o perfil dos gestores e essa nova ferramenta estejam alinhados.

2.3 - ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA NO BRASIL

O IDEB foi criado pelo INEP em 2007 e representa a iniciativa pioneira de reunir em um só indicador dois conceitos igualmente importantes para a qualidade da educação: fluxo escolar e médias de desempenho nas avaliações. É um indicador de qualidade educacional que combina informações de desempenho em exames padronizados (Prova Brasil ou SAEb) obtidos pelos estudantes nos anos iniciais e finais do ensino fundamental com informações sobre rendimento escolar.

O IDEB também é importante por ser condutor de política pública em prol da qualidade da educação. É a ferramenta para acompanhamento das metas de qualidade do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE) para a educação básica. O PDE estabelece, como meta, que em 2022 o IDEB do Brasil seja 6,0 média que corresponde a um sistema educacional de qualidade comparável a dos países desenvolvidos.

3 - METODOLOGIA

A metodologia idealizou-se a partir da possibilidade de comparação entre os recursos investidos pelo FUNDEB na educação básica municipal, identificados a partir das informações das despesas liquidadas com tais recursos no período definido e os resultados obtidos no IDEB (realizado *versus* meta), evidenciando a proposta de melhorar os resultados a partir do gerenciamento de custos.

A pesquisa foi realizada considerando uma amostra de municípios do Estado de Pernambuco, o agrupamento foi determinado pela semelhança de porte em relação a quantidade de habitantes, sendo determinada uma faixa média de 300.000 a 400.000 habitantes. Em função da delimitação da pesquisa foram escolhidas cinco cidades, conforme tabela abaixo.

Tabela 1: Cidade por quantidade de habitantes – PE

CIDADE	HABITANTES
Olinda	389.494
Caruaru	347.088
Petrolina	331.951
Paulista	322.370
Cabo de Santo Agostinho	322.370

Fonte: IBGE, 2014.

As informações foram coletadas no âmbito da educação básica cuja análise foi estratificada por etapas, conforme a LDB, apresentadas como primeira etapa a educação infantil que é dividida em creche ou equivalente para crianças com até 3 anos e pré

escola, para crianças de 4 a 6 anos, ensino fundamental considerando do 1º ao 5º ano como anos iniciais e do 6º ao 8º como anos finais.

Os dados foram coletados através do SIOPE, do censo escolar, dos indicadores municipais construídos pelo INEP e do portal da transparência dos referidos municípios no período de 2013 a 2014. A pesquisa utilizou informações das prestações de contas municipais referente as despesas liquidadas com recursos do FUNDEB, despesas próprias e despesas vinculadas.

Considerados para efeitos de cálculos creche como tempo integral e pré escola como tempo parcial, visto que considerando a maioria das matrículas prevalece esse formato. Não foi abordada pela pesquisa a etapa de ensino médio, mesmo fazendo parte da educação básica, pelo fato de ter sido fitada apenas a rede de ensino de caráter municipal, assim como também não foi levada em consideração a classificação por modalidades (Educação – de jovens e adultos, especial, indígena, profissional e de campo).

Inicialmente foram coletadas informações através do INEP, particularmente nos microdados do SAEB/Prova Brasil, para identificar nos municípios escolhidos em 2013, a população de escolas da rede municipal que ofereceram atendimento a educação básica, e posteriormente foi identificada a quantidade de estudantes matriculados no município no ensino básico por etapas da educação.

“Trata-se de uma abordagem de caráter quantitativo, a pesquisa quantitativa, que tem suas raízes no pensamento positivista lógico, tende a enfatizar o raciocínio dedutivo, as regras da lógica e os atributos mensuráveis da experiência humana.” (POLIT, BECK E HUNGLER, 2004, p. 201). O processamento da pesquisa se deu através do levantamento de dados de forma indireta, segundo Fonseca (2002) este tipo de pesquisa é utilizado em estudos exploratórios e descritivos, o levantamento pode ser de dois tipos: levantamento de uma amostra ou levantamento de uma população.

O levantamento da população também conhecido como censo, ainda Fonseca (2002) ressalta que os censos produzem informações imprescindíveis para a definição de políticas públicas estaduais e municipais e para a tomada de decisões de investimentos, sejam eles provenientes da iniciativa privada ou de qualquer nível de governo. A delimitação do período base para levantamento dos dados se deu pela disponibilidade das informações pelo Ministério da Educação (MEC) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), foram utilizadas as despesas declaradas no ano de 2014, embora publicadas em anos seguintes e para fins de dados

do censo escolar da educação básica foi utilizado o número de alunos matriculados no ano de 2013, considerando que as despesas no ano vigente referem-se as matrículas realizadas no ano anterior. Para o cálculo do desempenho foi utilizada a relação meta *versus* realizado, nas duas etapas do ensino fundamental, sendo consideradas as médias das notas do IDEB.

Após coletados os dados disponíveis, foi realizada a comparação entre as cidades na relação desempenho educacional e montante financiado com recursos do FUNDEB. Para evidenciar diferenças de desempenho entre os estabelecimentos municipais que utilizaram maior e menor percentual de recursos advindos do fundo nacional da educação em relação aos seus recursos próprios e de transferências vinculadas.

4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com a finalidade de verificar a extensão da educação básica no âmbito municipal, foram extraídos dados da rede municipal de ensino das cidades de Olinda, Caruaru, Petrolina, Paulista e Cabo de Santo Agostinho, para informações relacionadas a quantidade matrículas na educação básica foi determinado o ano de 2013, já em relação aos dados coletados no que diz respeito as despesas liquidadas com recursos advindos do FUNDEB, foi utilizado o ano de 2014.

As informações relativas ao gasto nos municípios foram obtidos no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE), FNDE e portais da transparência conforme município pesquisado, as informações relacionadas ao desempenho educacional foram colhidas no INEP através dos seus respectivos *websites*.

4.1 - RECURSOS INVESTIDOS NA EDUCAÇÃO BÁSICA

A primeira informação apurada refere-se a quantidade de escolas municipais de educação básica separadas por localização no grupo de cidades pesquisadas, conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 2: Quantidade de escolas municipais de educação básica por localização.

CIDADE	URBANA	RURAL	TOTAL
Olinda	63	02	65
Caruaru	42	90	132
Petrolina	44	65	109
Paulista	44	03	47
Cabo de Santo Agostinho	50	62	112

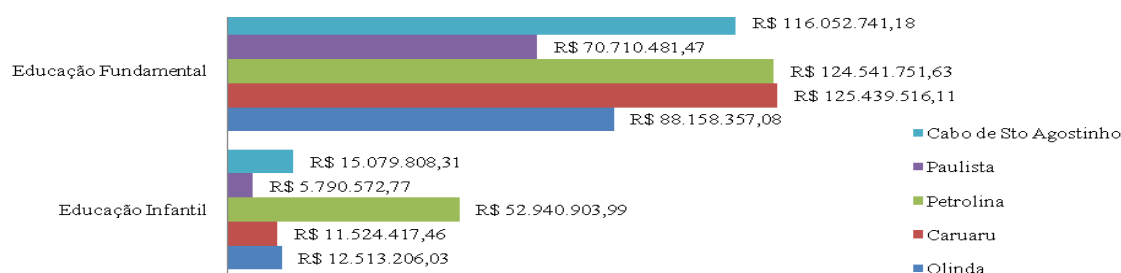
Fonte: Censo escolar, 2013.

Observou-se que a distribuição de escolas municipais na localização urbana é equivalente entre os municípios, enquanto que na rural há disparidade significativa, sendo Olinda o município com maior percentual de escolas situadas na área urbana e Caruaru com 68% do total de escolas municipais concentradas na área rural, ressaltando que além dos recursos do FUNDEB serem distribuídos com base no número de alunos matriculados na educação básica, a distribuição dos recursos também leva em conta fatores de ponderação, os quais são definidos anualmente e tem variação de acordo com as etapas, modalidades e localização do estabelecimento de ensino.

Com base no exercício de 2014 foram considerados os seguintes fatores de ponderação no que tange a localização, segundo a resolução nº1, de 31 de dezembro de 2013, Art. 1º, V - anos iniciais do ensino fundamental urbano: 1,00; VI - anos iniciais do ensino fundamental no campo: 1,15; VII - anos finais do ensino fundamental urbano: 1,10; VIII - anos finais do ensino fundamental no campo: 1,20; Isso significa dizer, por exemplo, que para cada R\$ 1,00 destinado por estudante nos anos iniciais do ensino fundamental na área urbana, para o estudante da área rural é destinado R\$ 1,15.

Foi realizado o levantamento dos valores relacionados às despesas liquidadas no período por tipo (FUNDEB, recursos próprios e transferências vinculadas) a fim de calcular o montante investido em manutenção e desenvolvimento do ensino básico no município, tendo conhecido o valor total em seguida foi dividido pela matrícula efetiva da rede escolar, resultando no custo – aluno, sendo posteriormente diferenciado por etapa da educação básica. Para fins de cálculo foram considerados os valores da despesa liquidada por ser conceituada para administração pública como custo do período.

O gráfico 1 apresenta o demonstrativo da função educação referente as despesas liquidadas em 2014, agrupando as fases dentro de cada etapa, valores declarados pelos municípios no SIOPE, comparação por município.

Gráfico 1: Demonstrativo da função educação – Despesas Liquidadas

Fonte: O Autor (2016).

Em relação à educação fundamental Petrolina e Caruaru apresentam-se equiparados, sendo que o município de Caruaru foi o único município do grupo que não teve despesas liquidadas com transferências vinculadas e maior percentual na utilização de recursos do Fundeb (78,44%) sobre o total de despesas liquidadas. Os municípios de Paulista e Olinda tiveram resultados proporcionais em relação a utilização dos recursos do FUNDEB, ambos apresentaram uma equação balanceada, que pode ser assemelhada a relação, **FUNDEB = (Recursos próprios + Transferências vinculadas)**.

Na educação infantil observa-se o município de Petrolina em relação ao total o que teve o maior montante de despesas liquidadas, sendo considerado como desproporcional quando comparado aos demais, em termos percentuais as despesas liquidadas com recursos do FUNDEB chegaram a 57%, o menor percentual de utilização dentro do grupo e pelo resultado obtido, conseqüentemente, teve um montante maior de participação com recursos próprios.

Já para o município de Olinda, ocorreu uma situação inversamente proporcional ao identificado em Petrolina, houve um dispêndio mínimo em relação a utilização de recursos próprios e por via de regra, quanto menor for o montante de recursos próprios disponíveis maior é a participação do FUNDEB.

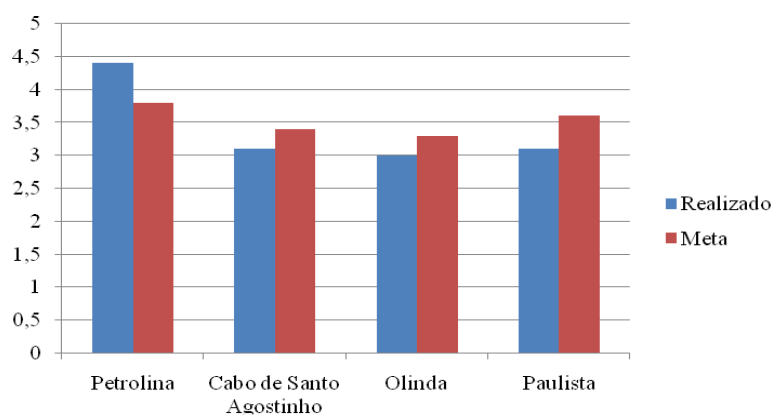
4.2 - DESEMPENHO DA EDUCAÇÃO BÁSICA

Para conhecimento do desempenho dos alunos das escolas municipais em relação ao IDEB, foram coletadas as informações nos quesitos resultado obtido e meta, nas duas etapas do ensino fundamental, anos iniciais e anos finais, conforme gráficos 2 e 3 respectivamente.

O município de Petrolina superou a meta em ambas etapas, além de atingi-la também conseguiu aumentar o indicador em relação a última avaliação, em seguida os municípios de Cabo de Santo Agostinho e Olinda que apresentaram crescimento em

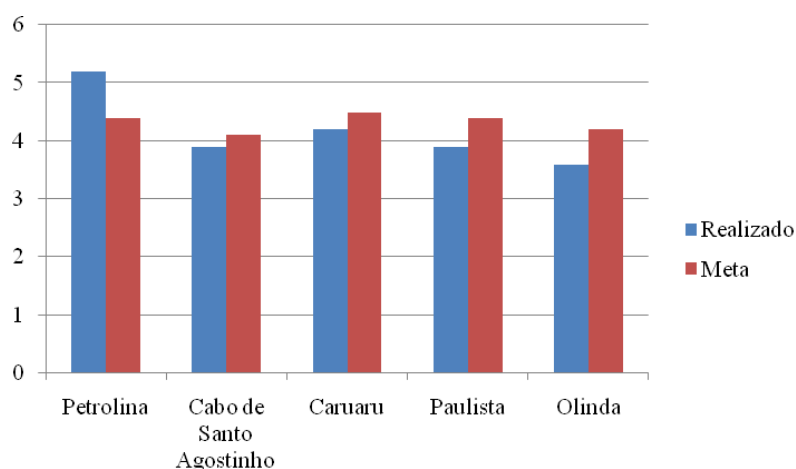
relação ao ano anterior, porém não atingiram a meta estipulada, por último Caruaru e Paulista que não atingiram a meta e ainda apresentaram uma queda de desempenho em relação aos anos anteriores.

Gráfico 2: IDEB - Ensino fundamental - Anos Iniciais 2013



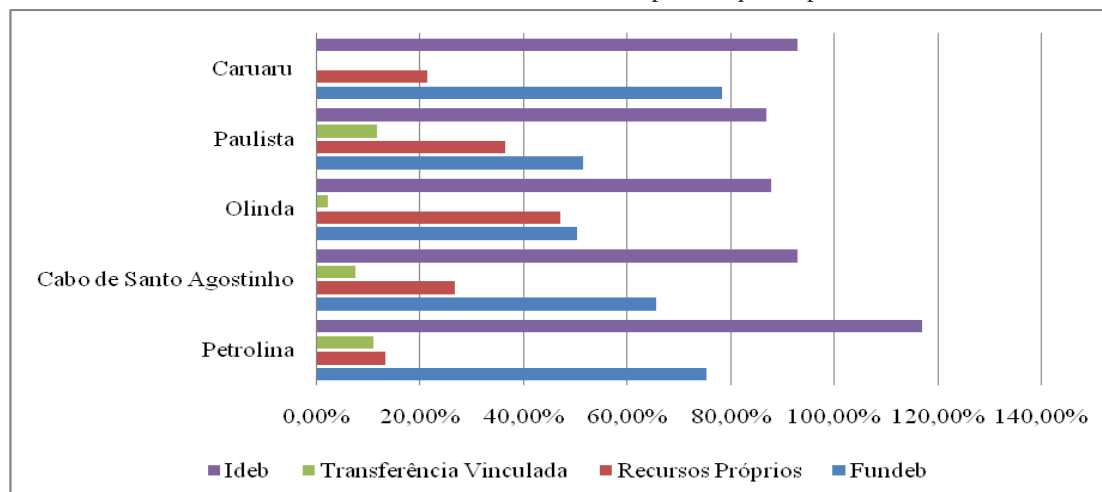
Fonte: O autor (2016).

Gráfico 3: IDEB - Ensino fundamental - Anos Finais 2013



Fonte: O autor (2016).

Por fim, foram realizadas as comparações entre a média dos resultados obtidos no IDEB e o montante de despesas liquidadas na educação básica, separadas por tipo de recurso no ensino fundamental, por conseguinte compreendidos as duas etapas.

Gráfico 4: Percentual de resultado no IDEB *versus* Despesas líquidas por fonte de recursos

Fonte: O autor (2016).

A comparação realizada demonstra que os municípios que apresentaram melhor desempenho em relação ao IDEB, tiveram na composição total das despesas liquidadas do período maior percentual de recursos decorrentes do FUNDEB. É importante ressaltar que há leis que regem o aporte do FUNDEB em todos os municípios, tendo um maior grau de controle da gestão em relação as demais fontes de recursos.

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se com base nos resultados obtidos que o gerenciamento dos recursos nas políticas educacionais possibilitam a geração de resultados, ainda que haja uma quantidade mínima de recursos. A realidade atual demonstra que mesmo com custos o governo não consegue atingir o padrão de qualidade desejado pela sociedade, contudo não significa dizer que gastos elevados sejam definidos como melhores resultados, tampouco como qualidade no ensino, pois há diversos outros fatores que implicam para a formação da qualidade.

O fato dos recursos do FUNDEB seguirem uma política de destinação, requer por consequência gerenciamento, fazendo com que o gestor possua maior controle sobre os gastos de sua área. O intuito da aplicação de custos na contabilidade aplicada ao setor público é justamente possibilitar meios que priorizem a gestão eficiente, dando base a construção de indicadores os quais possibilitam informações para aplicação de análises, essas por sua vez viabilizam a tomada de decisões de forma mais criteriosa, quiçá até mais acertada.

6 - REFERÊNCIAS

BRASIL, **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a 01/01/2003. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil**, 2008. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf> . Acesso em: 28 mai. 2016

FNDE. **Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação**, Brasil. Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br/financiamento/fundeb/fundeb-consultas>>. Acesso em: 25 Mai. 2016.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. 9. São Paulo: Atlas, 2007.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Study 14: **transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities**. 3nd. New York: IFAC, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.

IDEB. **Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira**, Brasil. Disponível em: <<http://ideb.inep.gov.br/>>. Acesso em: 17 mai. 2016.

INEP. **Instituto Nacional De Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira**. Prova Brasil 2013. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br>>. Acesso em: 17 mai. 2016.

Lei nº 10.172, de 24 de janeiro de 2001. Plano Nacional de Educação. Ministério da Educação. Brasília. Disponível em: <http://www.mec.gov.br/>. Acesso em 27 mai. 2016.

Lei nº 9.394, de 24 de dezembro de 1996. Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Ministério da Educação. Brasília. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br/>>. Acesso em 16 mai. 2016.

Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. Lei Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB. Ministério da Educação. Brasília. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br/>>. Acesso em 16 mai. 2016.

Lei 4.320 de 17 de março 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso em 27 mai. 2016.

Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm> Acesso em 27 mai.2016.

Lei nº 9.424, de 12 de setembro de 1996. Ministério da Educação. Brasília. Disponível em: <http://www.mec.gov.br/>. Acesso em 27 mai. 2016.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

Ministério da Educação. Secretaria de Educação Média e Tecnológica. **Custo- aluno no ensino médio**. Brasília: MEC/SEMTEC, 2002.

NBCASP. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO. PORTARIA Nº 437, DE 12 DE JULHO DE 2012. **Procedimentos Contábeis Específicos (PCE)**. 6ª Edição.

OLIVEIRA, André Browne Ribeiro e; SILVA, Uilcleides Braga da; BRUNI, Adriano Leal. **Gerencialismo e desafios contemporâneos da gestão dos custos públicos no Brasil**. Revista de Estudos Contábeis, Londrina, v. 3, n. 5, p. 63-82, jul./dez. 2012.

PEREIRA, Jerônimo RT, SILVA, Alcione C. da. **A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público**. In Anais.. X Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro, 2003.

POLIT, D. F; BECK, C. T.; HUNGLE, B. P. **Fundamentos de pesquisa**. Porto Alegre: Art Med, 2004.

Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade.

Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://cfc.org.br/>>. Acesso em 28 mai. 2016.

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://cfc.org.br/>>. Acesso em 28 mai. 2016

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**. Editora Atlas SA, 2000.

STN - SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, Estados e Municípios**. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2014.

PARTE 2
CATEGORIA PROFISSIONAL

USOS DE CUSTOS: UM *FRAMEWORK* PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA²

Nathalia Alcântara de Albuquerque
João Henrique Pederiva

RESUMO

Este trabalho busca discutir de quais formas a informação de custos pode ser utilizada na Administração Pública, propondo um *framework* que consolide essas possibilidades de uso. Apesar de incipiente, o tema é urgente, tendo em vista os seus benefícios para a gestão pública. A pesquisa é caracterizada como qualitativa, descritiva, bibliográfica e documental. Para análise dos dados, foi utilizada a codificação teórica e a técnica de análise estruturadora de conteúdo (FLICK, 2009), com auxílio do software NVivo. O *framework* proposto é consistente e pode ser adotado em toda a Administração Pública. Ele é composto por 12 variáveis (possíveis usos da informação de custos), agrupadas em 5 (cinco) categorias genéricas. Para todas as variáveis, foi desenvolvida uma síntese, que é acompanhada de pequenas discussões sobre cada uso. A análise também considerou as dimensões de reconhecimento e aplicação nos usos de custos, a fim de comparar como o tema se desenvolve na teoria e na prática. Pode-se constatar que a utilização da informação de custos em órgãos públicos no Brasil ainda é mais formal do que substantiva, sendo esta pesquisa relevante para indicar em quais direções a Administração Pública pode avançar para potencializar os ganhos decorrentes do uso dessa ferramenta gerencial.

PALAVRAS-CHAVE

Custos; Administração Pública; Gestão Pública.

² Tema “Tópicos conceituais e contemporâneos de contabilidade aplicados ao setor público”.

1 - INTRODUÇÃO

“Pode-se dizer que não há cultura de custos no serviço público no Brasil” (ALONSO, 1999, p. 41). Apesar de ter 17 anos, essa afirmação ainda é atual. É verdade que a Administração Pública evoluiu nesse período, inclusive em relação a custos. A influência das ideias do *New Public Management*, que estimula o uso de ferramentas gerenciais típicas do setor privado, assim como de novos preceitos normativos, tal qual a Lei nº 101 (BRASIL, 2000) – Lei de Responsabilidade Fiscal, e a disponibilização do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal – SIC contribuíram para isso.

Contudo, é seguro afirmar que custos ainda não é um assunto discutido, na maioria dos órgãos públicos, apesar dos avanços nessa discussão. Neste sentido, Mauss e Souza (2008, p. 28) apontam órgãos que já possuem projetos na área de custos: “Comando da Aeronáutica, Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), Comando da Marinha, Comando do Exército, Laboratório Nacional de Luz Síncrotron do CNPq, SESU-MEC, Banco Central do Brasil, INMETRO e EMBRAPA”.

Para garantir uma cultura de custos, o uso da informação de custos deve ser um hábito presente em toda a organização. E o primeiro passo para isso é conhecer como ela pode ser utilizada. Assim, a pesquisa responde à questão: como informações de custos podem ser e são usadas na Administração Pública?

1.1 - OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho é, portanto, compor um *framework* que consolide as possibilidades de uso dos custos na Administração Pública. Para tanto, são definidos os seguintes objetivos específicos: identificar na teoria os possíveis usos da informação de custos na Administração Pública; levantar estudos prévios sobre a utilização do sistema de custos em órgãos públicos; confrontar a teoria e a prática para identificar como a Administração Pública pode avançar na utilização da informação de custos.

1.2 - JUSTIFICATIVA

O Ifac (2000) reconhece que, embora o processo político seja determinante, nas ações da Administração Pública, as informações de custos podem auxiliar na melhoria das suas funções. Todavia, “não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, economia de recursos e com a satisfação de usuários.” (ALONSO, 1998, p. 46). Apesar de ser uma ferramenta muito utilizada na iniciativa privada, custos na Administração Pública é um

assunto ainda em amadurecimento (SLOMSKI, 2013). Para Bitti, Aquino e Cardoso (2011) as pesquisas nacionais sobre tema – caracterizadas por estudos de caso descritivos ou propostas de modelos prescritivos de gestão e mensuração de custos – não consideram achados de estudos empíricos anteriores e dificultam a consolidação de conceitos, a comparação de resultados e a construção de teorias sobre o tema.

Este trabalho, portanto, supre essa lacuna, contribuindo com um *framework* de custos aplicável a toda a Administração Pública, além de estimular a discussão sobre o tema e desmistificar a utilização de custos em órgãos públicos.

2 - MÉTODOS

2.1 - ABORDAGEM

Considerando-se os objetivos definidos na seção 1.1, esta pesquisa emprega abordagem qualitativa. Para Miles e Huberman (1994), a utilização da pesquisa qualitativa permite ao pesquisador ir além das suas concepções iniciais, sendo adequada para gerar ou revisar as estruturas teóricas adotadas anteriormente. Segundo Vergara (1998), esta pesquisa classifica-se, quanto aos fins, como descritiva e, quanto aos meios, como bibliográfica e documental. Por intermédio do *framework*, expõe as características da utilização de custos, definindo-as e estabelecendo correlações (VERGARA, 1998), com fundamento em textos argumentativos e normativos.

2.2 - COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Tendo em vista não ter sido localizado um *framework* já constituído satisfatório para os objetivos desta pesquisa, buscaram-se referências e documentos nacionais e internacionais que tratassem sobre o tema, a fim de construir uma codificação para subsidiar a análise qualitativa de conteúdo. O material foi selecionado de acordo com a amostragem teórica (FLICK, 2009). As fontes utilizadas para o *framework* foram Fasab (1995); Ifac (2000); Brasil (2011a), Brasil (2011b); CFC (2011); Horngren, Datar e Foster (2004), Geiger and Ittner (1996) e Verbeeten (2010). A codificação teórica buscou resumir os conceitos e aperfeiçoar as relações entre eles (FLICK, 2009).

Para testar as categorias analíticas daí resultantes, houve pesquisa, na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD), que reúne teses e dissertações defendidas no país e por brasileiros no exterior. A pesquisa utilizou como critérios as palavras chaves “cust*” “e “public* OR federal” no título, publicados no período de 2010 a 2015, no formato de dissertação de mestrado, escritos na língua portuguesa.

Foram analisadas 30 dissertações, produzidas em 14 instituições de ensino, distribuídas, de acordo com as quantidades indicadas entre parênteses, em 18 áreas do conhecimento: Contabilidade (8), Administração (4), Economia (3), Engenharia de Produção (2), Planejamento e Governança Pública (2), Administração Pública (1), Controladoria (1), Desenvolvimento Sustentável (1), Enfermagem (1), Farmácia (1), Gestão de Políticas Públicas (1), Gestão Econômica de Finanças Públicas (1), Gestão Econômica do Meio Ambiente (1), Gestão Empresarial (1), Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste (1) e Saúde Coletiva (1). A escolha por dissertações justifica-se pela quantidade de trabalhos acessíveis, em relação a outras opções.

Há conceitos distintos para informação de custos, gestão de custos, métodos de custos e sistemas de custos. O Ifac (2000) reforça essa ideia ao considerar que o conceito de custos a ser utilizado deve refletir o objetivo da informação. Ou seja, apesar de a contabilidade evidenciar custos passados e esse conceito ser adequado à diversas situações, os custos futuros esperados entre diferentes cursos de ação podem ser relevantes para decisões específicas de gestão (IFAC, 2000).

Adicionalmente, esta pesquisa evidenciou os usos formais e substantivos da informação de custos. Para isso, foram diferenciados os momentos em que os autores das dissertações apenas reconheciam, por citação própria ou de outros autores, as formas de utilização de custos dos momentos em que eles efetivamente as aplicavam. Dessa forma, foi possível evidenciar como a Administração Pública brasileira tem utilizado esse recurso e por quais caminhos ela ainda pode avançar.

Para análise dos dados foi utilizada a metodologia de análise qualitativa de conteúdo, cuja característica essencial é a utilização de categorias amparadas na teoria, com ênfase na técnica de análise estruturadora de conteúdo (FLICK, 2009), com o auxílio do software NVivo 11 para Windows, edição Pro.

3 - RESULTADOS ALCANÇADOS

3.1 - FRAMEWORK

Após a aplicação da metodologia descrita, com base na teoria e na lide com as evidências, esta pesquisa desenvolveu e testou o *framework* constante do Quadro Único. Dentre as fontes analisadas para compor as categorias do nível mais específico do *framework*, a que mais se aproxima do resultado final é Verbeeten (2010). O nível mais amplo remete à temporalidade dos controles – Lei n. 4.320, art. 77 — e na dicotomia entre formal e substantivo (BRASIL, 1964; PEDERIVA; RENNÓ, 2015).

Quadro Único: *Framework* para usos da informação de custos na Administração Pública.

<u>Categorias amplas</u>	<u>Categorias específicas</u>
Controle prévio	Planejamento e orçamentação
	Processo decisório
Controle concomitante	Controle e redução de custos
	Gerenciamento
	Transparência
Controle posterior	Avaliação de desempenho
	<i>Accountability</i>
Usos específicos	Qualidade do gasto
	Reembolsos
	Fixação de taxas e preços
Procedimentos formais	Evidenciar custos
	Satisfazer requisitos legislativos

Fonte: Elaborado pelos autores.

A proposta de categorias mais genéricas aumentou a solidez do modelo e ampliou a compreensão e a análise do objeto da pesquisa. Para a divisão por momentos temporais do controle em prévio, concomitante e posterior, foram consideradas as funções administrativas básicas consolidadas na legislação e nas referências.

A classificação em usos específicos esclarece novas oportunidades para o uso da informação de custos. A classificação em procedimentos formais, por sua vez, concentra a maior parte da utilização dos custos na administração pública e é relevante para a apuração crítica de como essa ferramenta é gerencialmente subutilizada. Cabe a quem elabora o referente definir o seu conteúdo, sob pena de a ambiguidade decorrente da ausência de definição servir apenas como argumento retórico de persuasão. Sendo assim, os próximos itens desta pesquisa apresentam, além da síntese das variáveis do *framework*, pequenas discussões sobre cada tema.

3.2 - CONTROLE PRÉVIO

3.2.1 - PLANEJAMENTO E ORÇAMENTAÇÃO

Trata-se da utilização da informação de custos como ferramenta para projeções mais reais, no suporte às atividades de planejamento e orçamento. O Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA) são ferramentas de planejamento da Administração Pública, reconhecidos pela

Constituição (BRASIL, 1988). Um dos propósitos, portanto, da informação de custos é subsidiar a elaboração desses instrumentos (MAUSS; SOUZA, 2008).

A informação de custos é essencial para qualquer planejamento, sob pena de este ser apenas uma peça decorativa. Ela, inclusive, contribui para a sustentação e a defesa dos valores apresentados junto aos órgãos do sistema orçamentário federal (PONCIO, 2013). Outro benefício da utilização da informação de custos nesse momento é a possibilidade de contratualização de metas com o governo central, o que asseguraria a dotação fixada de recursos e um planejamento de médio e longo prazo (WERNECK, 2010), menos fragilizado por interferências políticas.

No Brasil, há a cultura de gastar a totalidade do orçamento, ainda que sem eficiência, para não sofrer cortes no exercício financeiro seguinte (HOLANDA et al., 2010). A utilização da informação de custos permitiria mudar essa cultura para uma prática mais responsável e sistematicamente planejada (GNISCI, 2010), inclusive com incentivos à racionalização dos gastos e ao aprimoramento produtivo da gestão de projetos e programas de interesse público. (HOLANDA et al., 2010). Avançando ainda mais, Faria (2012) evidenciou em sua pesquisa que há uma economia significativa de recursos na proposta orçamentária quando se utiliza o custeio baseado em atividades. A popularização desse uso poderia incentivar a adoção do orçamento por atividades na Administração Pública.

3.2.2 - PROCESSO DECISÓRIO

Trata-se da utilização da informação de custos como apoio às escolhas públicas. A informação de custos é um subsídio relevante para a tomada de decisões, tornando-se indispensável em um cenário de restrição de recursos públicos, na medida em que também pode ser utilizado para legitimação das práticas gerenciais perante grupos de interesse (MARTINS, 2013) ou para criar uma aparência de racionalidade e eficiência (TROMBINI, 2015). Para este fim, a informação de custos pode contribuir de várias formas, entre elas: para destinar recursos na quantidade certa; para dar suporte em negociações; para estabelecer prioridades na alocação de recursos; e para analisar alternativas de ação com custos menos elevados - a exemplo de comprar ou alugar, produzir internamente, terceirizar ou privatizar.

Garcia (2013) enfatiza que a informação de custos permite identificar quais doenças têm um maior impacto nos recursos de saúde, auxiliando na decisão de alocação de recursos em pesquisa e prevenção. Marques (2012) utilizou a informação de

custos para auxiliar na decisão de quais bens públicos devem receber investimentos de restauração. Pacheco (2015) comparou custos de serviços terceirizados com os custos de mão de obra celetista, constatando que este último seria mais eficiente para a Administração Pública. Na pesquisa de Werneck (2010), entrevistados relatam que conhecer os custos auxiliaria nas decisões sobre modalidades de tratamento, quantidade de exames requeridos por profissional e investimentos em tecnologia.

Além dos custos contábeis, os custos de transação, os custos marginais, os custos de oportunidade e os custos de efetividade são exemplos de parâmetros que contribuem para as escolhas públicas, permitindo a priorização de projetos de acordo com o seu retorno econômico para a sociedade. Como exemplos, cita-se Miyabukuro (2014), que comparou uma alternativa de solução de engenharia com a possível redução de acidentes e de seus custos, e Lanzer (2011), que estudou a perda marginal no bem estar da sociedade diante de uma elevação adicional nos tributos.

3.3 - CONTROLE CONCOMITANTE

3.3.1 - CONTROLE E REDUÇÃO DE CUSTOS

Trata-se da utilização imediata da informação de custos como um *feedback* para controlar e reduzir custos, evitando desperdícios. O orçamento planejado é o parâmetro durante a execução das atividades, evidenciando as diferenças entre os valores reais e orçados. Dessa forma, variações de valores significativas podem ser percebidas e corrigidas rapidamente, minimizando os desperdícios. Alves da Silva (2015) aponta para a necessidade de se mapear os gastos das atividades, para minimizá-los ou cortá-los. Ao fazer isso, o autor detectou custos relevantes com juros, multas e correções monetárias decorrentes de atrasos nos pagamentos de faturas previsíveis, como as de energia elétrica e telefonia fixa. A existência de recursos ociosos também é um indicativo de desperdício e ineficiência de custos. Por meio do controle baseado em custos, tais recursos podem ser detectados e direcionados para outras atividades.

3.3.2 - GERENCIAMENTO

Trata-se da utilização da informação de custos para modificação ou descontinuidade de programas, atividades e unidades administrativas. O Banco Central, por exemplo, utiliza a informação de custos para gerenciar projetos, principalmente no tocante à distribuição de recursos humanos (FARIA, 2012).

Assim, os Custos de Transação consideram os custos de planejar, negociar, redigir, adaptar, monitorar e salvaguardar um acordo sobre estruturas de governança alternativas (ROCHA, 2011). Nessa perspectiva, novos desenhos de gestão podem reduzir os custos de transação e, conseqüentemente, melhorar a eficiência operacional e econômica da Organização (ROCHA, 2011).

3.3.3 - TRANSPARÊNCIA

Trata-se da disponibilização de informações claras e acessíveis a usuários internos e externos. “A quantidade e a qualidade das informações disponíveis para a deliberação e a legitimação das escolhas públicas são essenciais à relação democrática entre representantes e representados” (PEDERIVA; RENNÓ, 2015, p.67). Contudo, os autores alertam para o fato de que se a informação disponibilizada não confirma ou altera as expectativas dos seus usuários, ela não é relevante, configurando apenas uma transparência formal (PEDERIVA; RENNÓ, 2015).

No Brasil, as necessidades locais e regionais de transparência submetem-se a critérios nacionais (informações obrigatórias), o que eleva os custos transacionais da divulgação de informações não padronizadas (informações voluntárias) pelo Executivo Federal (PEDERIVA; RENNÓ, 2015). Adicionalmente, “a regulação brasileira da transparência é mais formal” do que na Argentina (PEDERIVA; RENNÓ, 2015, p. 67), ou seja, as informações divulgadas não são, necessariamente, em sua maioria, relevantes para a população. A utilização da informação relevante de custos para este fim contribuiria para a mudança desse cenário.

Segundo Alonso (1999), devido à falta de informações de custos, o governo e a sociedade não sabem quanto custam os bens e serviços públicos ofertados. As informações divulgadas não se destinam apenas ao público interno, como na iniciativa privada, mas também aos cidadãos (MAUSS; SOUZA, 2008), contribuindo para o sincronismo das agendas no presente (PEDERIVA; RENNÓ, 2015).

No entanto, em sua pesquisa, Gnisci (2010) percebeu que há um baixo nível de comprometimento da Administração com os instrumentos de transparência. Na pesquisa de Vendramin (2015), somente 38,66% dos gestores entrevistados entendem que as informações prestadas são claras. Alerta-se para o fato de que o uso da informação de custos voltada para esse fim é influenciado por objetivos políticos, uma vez que a transparência dos custos dos programas pode, por exemplo, influenciar positiva ou negativamente o atual governo. Nesse sentido, Pederiva e Rennó (2015, p. 68)

reconhecem “o uso estratégico do acesso e da divulgação de informações públicas para obtenção de benefícios pessoais, em favor da ampliação das diferenças categóricas e das exclusões sociais”, em lugar da sua redução.

3.4 - CONTROLE POSTERIOR

3.4.1 - AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Trata-se da utilização da informação de custos para avaliar e, se possível, comparar o desempenho de programas, atividades e unidades administrativas, por índices de eficiência, eficácia e resultado. Alonso (1998) afirma que não é possível medir a eficiência sem medidas de custos. Atualmente, muito se fala em eficiência, mas sem o suporte da informação de custos, as ações serão baseadas, substancialmente, nas percepções dos gestores. Por meio da avaliação de desempenho, é possível comparar os custos de atividades ou serviços semelhantes, evidenciando ineficiências. Essa comparação pode ocorrer no tempo, por séries históricas na própria instituição; entre entidades públicas e privadas; entre municípios, Estados e países etc.

O *benchmarking* é uma importante ferramenta na avaliação de desempenho, uma vez que a troca de experiências facilita a identificação de possibilidades de melhorias. A avaliação também pode recair sobre gestores. Estabelecer padrões de eficiência, verificar se esses padrões são mantidos e comparar o desempenho dos pares estimulam a melhoria de *performance*.

Custo por aluno em escolas públicas; custo por paciente atendido em hospitais; custo médio por processo licitatório, custo-benefício e custo-efetividade da ação estatal são exemplos de como a informação de custos pode ser utilizada para avaliar desempenho. Merecem destaque as áreas de educação e saúde, que têm avançado bastante neste uso. Em Vendramin (2015), um entrevistado relatou que a disponibilização da informação de custos e a possibilidade de compará-la com outras unidades de saúde permitiria saber se os tratamentos têm custos adequados e se seria possível tratar mais pessoas e com mais qualidade pelo mesmo valor.

3.4.2 - ACCOUNTABILITY

Trata-se da utilização da informação para prestação de contas, visando ao julgamento das ações dos delegados pelos delegantes. A *accountability* possui duas dimensões: vertical, que vincula a sociedade aos agentes públicos e ao uso do aparato

estatal, de forma eleitoral ou social; ou horizontal, quando os agentes prestam contas entre si (PEDERIVA; RENNÓ, 2015).

a *accountability* abrange tanto as obrigações legais e morais de os delegados informarem as suas escolhas e práticas, no exercício do poder público, quanto as chances efetivas de tais delegados serem punidos por condutas impróprias, mediante o julgamento e aplicação das sanções correspondentes. (PEDERIVA; RENNÓ, 2015, p. 103)

A *accountability* é uma ferramenta poderosa nos controles interno, externo e social (LOVATO, 2015), não sendo efetiva por meio da simples evidenciação do consumo de recursos. A informação de custos, portanto, associada aos resultados alcançados, são essenciais para que ela não seja apenas um conceito formal.

3.5 USOS ESPECÍFICOS

3.5.1 QUALIDADE DO GASTO

Trata-se da utilização da informação de custos como fator mobilizador de pessoas para uma percepção positiva das escolhas alocativas ou de consumo de recursos. Conforme Araújo (2011, pp.51-52):

a avaliação da qualidade do gasto abrange um extenso conjunto de verificações que pode contemplar tanto os aspectos estratégicos da organização quanto os operacionais. Uma organização pública pode ser muito eficiente e realizar suas atividades com baixos custos e alta qualidade, mas será ineficaz se estiver tratando do problema errado, se fizer escolhas estratégicas inadequadas para a solução de problemas e atendimento a sociedade.

A qualidade do gasto público, portanto, está relacionada com a responsividade democrática. Deve haver uma correspondência entre os desembolsos realizados pelos agentes públicos e as preferências populares. Quando não há essa correspondência, tais gastos não têm qualidade democrática.

3.5.2 - REEMBOLSOS

Trata-se da utilização da informação de custos nos serviços fornecidos por uma agência governamental em situações de ressarcimento desse uso de recursos públicos. Essa utilização aplica-se, principalmente, a situações em que uma agência de governo fornece serviços a outra, mesmo que não seja recuperada a totalidade dos custos. Esse uso, contudo, pode ser expandido para situações de uso indevido de bens, a exemplo do

que ocorre quando Ministros utilizam aviões da Força Aérea Brasileira para compromissos não oficiais, e de serviços públicos, como a apuração dos custos de apuração das Tomadas de Contas Especiais.

3.5.3 - FIXAÇÃO DE TAXAS E PREÇOS

Trata-se da utilização da informação de custos para o cálculo de taxas e preços aos usuários, os quais devem ser suficientes para recuperar o custo total dos bens ou serviços (capacidade soberana do Estado) ou para render receita líquida (Estado atuando em condição de negócio). Araújo (2011) afirma que a informação de custos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado ou se conheça o resultado financeiro obtido, lucro ou prejuízo. Custos também é essencial para políticas públicas de subsídios e definição das tarifas que serão praticadas por empresas concessionárias (CARMO, 2010). Nessa utilização, Miyabukuro, (2014) recomenda que no cálculo das tarifas relacionadas a transportes considere-se os custos sociais marginais a longo prazo, a internalização dos custos externos (princípio do poluidor-pagador) e os custos associados ao congestionamento e à degradação do ambiente.

3.6 - PROCEDIMENTOS FORMAIS

3.6.1 - EVIDENCIAR CUSTOS

Trata-se da dos custos como um dado, não como uma informação. Nessa utilização está incluída a mensuração e o registro dos custos para fins contábeis, a exemplo dos custos de depreciação e de estoque. O objetivo principal deste uso é conhecer o custo de produtos, serviços, programas, projetos, atividades, órgãos e outros objetos de custos das entidades (CFC, 2011). Essa utilização pode ter um fim em si mesma ou representar uma etapa inevitável às demais possibilidades de usos dos custos.

3.6.2 - SATISFAZER REQUISITOS LEGISLATIVOS

Trata-se da utilização da informação de custos devido à obrigatoriedade legal. São normas que prezam pela informação de custos na gestão pública, entre outras: Lei n. 4.320 (BRASIL, 1964); Decreto-Lei n. 200 (BRASIL, 1967); Decreto n. 93.872 (BRASIL, 1986) Constituição Federal (BRASIL, 1988); Lei n. 101 (BRASIL, 2000); Lei n. 10.180 (BRASIL, 2001); Acórdão TCU n. 1.078 BRASIL, 2004); Decreto n.

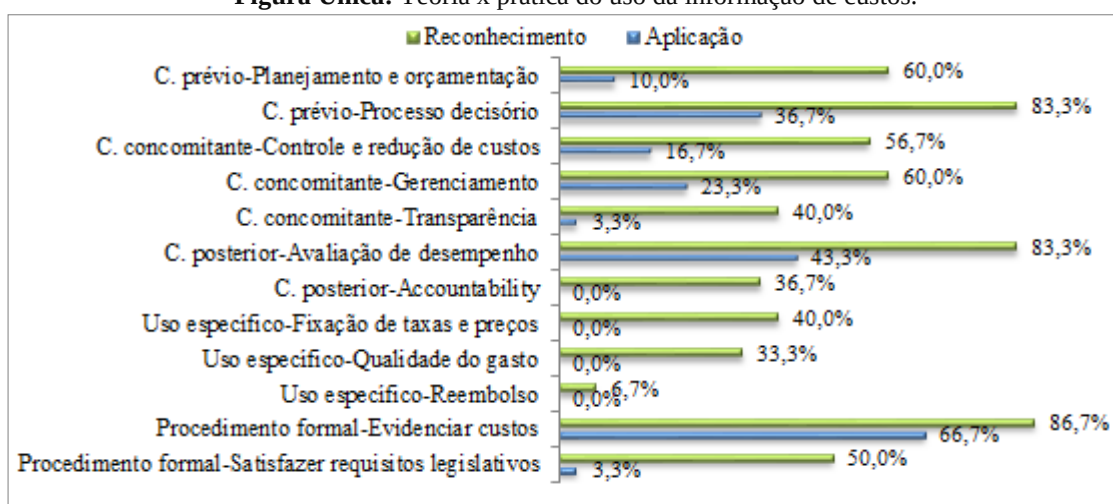
6.976 (BRASIL, 2009); NBC T 16.11 (CFC, 2011); Portaria STN nº 157 (BRASIL, 2011a); Portaria STN nº 716 (BRASIL, 2011b).

Esse uso tem sido visto como um fator de pressão externa para investimentos em sistemas de informação de custos (MACHADO, 2002). Contudo, Werneck (2010) aponta que sistemas implementados exclusivamente por esse motivo, tendem a ser genéricos e ter pouca utilidade para a gestão interna. Um exemplo interessante consta da pesquisa de Soares (2014), que utilizou a informação de custos para analisar a metodologia de cálculo de um índice proposto pelo Tribunal de Contas da União - TCU para Instituições Federais de Ensino Superior.

3.7 - APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS: TEORIA X PRÁTICA

A maioria das narrativas sobre usos de custos está desacompanhada da explicação do respectivo conteúdo. Reconhecem-se diversos usos possíveis de custos, contudo, aplica-se pouco. Esse fato reforça a afirmação de Slomsky (2009) de que há poucos estudos sobre custos em órgãos públicos que contribuam para a sua aplicabilidade no serviço público. A Figura Única evidencia, por variável do *framework*, como se comportou a teoria e a prática de usos de custos nos trabalhos analisados.

Figura Única: Teoria x prática do uso da informação de custos.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Adicionalmente, destaca-se que 26,7% dos trabalhos analisados não evidenciaram a dimensão da aplicação, a exemplo dos que realizaram análises puras de modelos conceituais, estudaram a viabilidade de implementação de sistemas de custos ou as percepções dos usuários sobre essa ferramenta. A variável “Procedimento formal-evidenciar custos” destaca-se como utilização da informação de custos. Na dimensão de

aplicação desse uso, estão incluídos todos os trabalhos que efetivamente calcularam custos. Contudo, a sua popularidade em relação às outras variáveis ocorre porque, após conhecidos os custos de determinado produto ou serviço na organização em estudo, as pesquisas concluíram sem avançar na aplicação dessa informação para outros fins. Esses resultados corroboram Bitti, Aquino e Cardoso (2011), à medida que comprovam a falta de pesquisas nacionais voltadas para os impactos da informação de custos nas organizações.

Dentre as 12 (doze) possibilidades de usos da informação de custos propostas no *framework*, os relacionados às funções administrativas básicas são os mais lembrados e os mais utilizados: “avaliação de desempenho”, “processo decisório”, “gerenciamento”, “controle e redução de custos” e “planejamento e orçamentação”. É motivo de alerta, no entanto, o fato de o uso *ex post* “avaliação de desempenho” ser mais considerado do que o uso *ex ante* “planejamento e orçamentação”, principalmente na dimensão de aplicação. Isso reforça a ideia de que, no Brasil, as ações públicas ocorrem mais para correção do que para prevenção.

O resultado do uso “satisfazer requisitos legislativos” é positivo, na medida em comprova que a obrigatoriedade da utilização da informação de custos não é um fim em si mesma. Além de usos específicos como “reembolsos” e “fixação de taxas de preços”, cuja acurácia no cálculo é essencial para gerar receitas, os resultados dos usos com fins de “transparência”, “*accountability*” e “qualidade do gasto” comprovam como a Administração Pública pode avançar em relação à participação social.

4 - CONCLUSÃO

Esta pesquisa elaborou e testou um *framework* com possíveis usos da informação de custos na Administração Pública. Para isso, foram analisadas, separadamente e em conjunto, a teoria e a prática desses usos. Pode-se afirmar que a utilização da informação de custos em órgãos públicos no Brasil ainda é mais formal do que substantiva.

O *framework* proposto é consistente e pode ser adotado como parâmetro em toda a Administração Pública, dando suporte a outras pesquisas sobre o tema. Ele evidencia as diversas potencialidades do uso da informação de custos, em várias áreas das organizações, e indica em que direções a Administração Pública pode avançar. É importante destacar que tanto os custos baseados em reposição de capital financeiro

quanto físico são relevantes e podem ser disponibilizados por sistemas de custos completos e bem construídos.

Recomenda-se, com o objetivo de estimular o desenvolvimento do tema, a ampliação do *framework* em estudos de casos apresentados em Congressos e Prêmios sobre custos na Administração Pública; o estudo das aplicações práticas dos usos propostos e dos impactos que esses usos causam nas instituições; a pesquisa sobre quais métodos de custeios e quais teorias estão relacionadas a cada uso apontado no *framework*; e a análise da utilização da informação gerencial de custos no contexto atual da Administração Pública brasileira.

5 - REFERÊNCIAS

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, v. 50, n. 1, p. 37- 63, 1999.

ALVES DA SILVA, J. **Gestão dos Gastos Públicos: impacto dos custos invisíveis para as despesas orçamentárias da UnB**. 2015. 73 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Econômica de Finanças Públicas) -Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

ARAÚJO, R. P. **Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos - SIC**. 2011. 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 6-24, 2011

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em 31 jul. 2016.

_____. Decreto Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 24 fev. 1967.

_____. Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília: 8 out. 2009.

_____. Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 24 dez. 1986.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, 5 mai. 2000.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília: 23 mar. 1964.

_____. Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília: 7 fev. 2001.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n. 157, de 09 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**: Brasília, 10 de mar., 2011a.

_____. _____. _____. Portaria n. 716, de 24 de outubro de 2011. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**: Brasília, 5 out. 2011b.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 1.078/2004 – Segunda Câmara. Disponível em:
<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERCGE_TC-43154.pdf>. Acesso em 31 jul. 2016.

CARMO, L. P. F. **Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado ao setor público: estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro**. 2010. 122 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

CFC. Resolução n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11-sistema de informação de custos do setor público. Brasília: **CFC**, 2011. Disponível em:
<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2016.

FARIA, A. M. B. **Gestão de custos e orçamento gerencial na administração pública federal: o caso do Banco Central do Brasil**. 2012. 131 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012.

FASAB. SFFAS4 - Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government. Washington D. C.: **FASAB**, 1995. Disponível em:
<<http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas-4.pdf>>. Acesso em 31 jul. 2016.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GARCIA, M. M. **Custo da doença e perfil dos pacientes com psoríase moderada a grave atendidos no Hospital de Clínicas da Universidade Federal do Paraná**. 2013. 80 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Farmacêuticas) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013.

GEIGER, D. R.; ITTNER, C. D. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. **Accounting, Organizations and Society**, v. 21, n. 6, p. 549-567, 1996.

GNISCI, E. F. S. **A implementação do sistema de informação de custos do setor público: o caso do Governo Federal**. 2010. 81 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

HOLANDA, V. B. et al. (Orgs.). **Sistema de informação de custos na administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. 11 ed. V. 1. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pearson, 2004.

IFAC, PSC. Study 12 - Perspectives on cost accounting for government. New York: **IFAC**, 2000. Disponível em: < http://www.fasab.gov/pdffiles/ifac_perspectives.pdf>. Acesso em 31 jul. 2016.

LANZER, B. N. **Ensaio sobre o custo marginal do financiamento público no Brasil**. 2011. 90 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto

Alegre, 2011.

LOVATO, E. L. **Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal**. 2015. 138 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) -Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARQUES, M. M. **Mensuração de Ativos Culturais: Uma Aplicação do Método do Custo de Viagem em Bens Públicos Culturais do Distrito Federal**. 2012.126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

MARTINS J. A. S. **Gestão de Custos na Administração Pública: um estudo de caso no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão**. 2013. 136f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2013.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2008.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis: an expanded sourcebook**. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 1994.

MIYABUKURO, S. B. **Estudo da análise de custo-efetividade no planejamento de políticas público-privadas de longo prazo integrada à análise de custo-benefício**. 2014. 78 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) -Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.

PACHECO, E. S. **Uma análise comparativa do custo efetivo total da mão de obra terceirizada contratada pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul versus o custo estimado no mercado de trabalho geral**. 2015.99 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

PEDERIVA, J. H.; RENNO, L. **Responsividade Democrática no Brasil de Lula e na Argentina dos Kirchner**. Jundiaí: Paco Editorial: 2015.

PONCIO, N. **Apuração de custos na Administração Pública: a aplicabilidade do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal na Polícia Federal**. 2013. 99 f. Dissertação (Mestrado Executivo em Gestão Empresarial) -Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2013.

ROCHA, A. V. M. A. **Eficiência de uma empresa de serviços públicos em face do advento da agência reguladora sob a ótica da economia dos custos de transação**. 2011. 141 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

SLOMSKI, V. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2009.
_____. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOARES, O. J. M. **Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco**. 2014. 106 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) -Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014.

TROMBINI, M. M. S. L. **Modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins: uma ferramenta de apoio à gestão.** 2015. 159 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Políticas Públicas) -Universidade Federal do Tocantins, Palmas, 2015.

VENDRAMIN, V. **Gestão de custos para qualidade e eficiência dos gastos públicos: mapeamento da percepção dos gestores públicos e contadores da Região Metropolitana de Campinas (RMC).** 2015. 106 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2015.

VERBEETEN, F. H. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v.24, n.6, p. 492-506, 2011.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

WERNECK, L. E. T. **Sistema de Informação de Custos em hospitais públicos: fatores de influenciaram sua implantação no Instituto Nacional de Câncer.** 2010. 39 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) -Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

PERSPECTIVAS DE DESENVOLVIMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTOS NOS HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS APÓS A ADEÇÃO À EBSEH³

Jáder Cabral de Almeida

Aiane Luiz Martins

Diana Vaz de Lima

RESUMO

A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH) foi criada em 2011 como uma medida do Governo Federal para reestruturação de hospitais vinculados às instituições federais de ensino superior. Onde houve adesão, a EBSEH vem dando apoio técnico à elaboração de instrumentos que propiciem a melhora na gestão e elaboração de uma matriz de distribuição de recursos, tendo contratado a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) para conceber, desenvolver e implantar uma metodologia de identificação, mensuração e informação de custos para os hospitais universitários sob sua administração. Considerando que a avaliação dos custos e de desempenho são relevantes para subsidiar o processo decisório e fomentar o controle social, o presente estudo tem como objetivo analisar as perspectivas de desenvolvimento de um sistema de custos nos hospitais universitários após a adesão à EBSEH. Para tratar a questão da pesquisa, foi realizada entrevista com os gestores de contabilidade dos hospitais universitários da Região Centro-Oeste por meio de videoconferências no mês de junho de 2016, a partir de um roteiro composto por quinze perguntas, sendo que no Hospital Universitário de Brasília a entrevista ocorreu de maneira presencial, devido à proximidade física do mesmo. Os achados do estudo mostram que a adesão à EBSEH contribuiu para disseminar a importância do controle de gastos e insumos com vistas à identificação de gargalos e redução de desperdícios, e incentivou a participação dos atores nas atividades desenvolvidas dentro do hospital universitário para a implantação de um sistema de custos.

PALAVRAS-CHAVE

Hospital Universitário; Centro-Oeste; EBSEH; Apuração de Custos.

³ Tema “Contabilidade e custos no setor público para avaliar resultado e desempenho”.

1 - INTRODUÇÃO

A geração de informações de custos proporciona suporte essencial para dar subsídio às decisões governamentais, o que permite uma alocação mais eficiente dos recursos, viabilizando a sustentabilidade e o crescimento econômico (MACHADO, HOLANDA, 2010).

De acordo com Alonso (1999), para que haja melhoras observáveis no desempenho das organizações governamentais, é necessário que os sistemas de informações gerenciais forneçam informações relevantes para embasar a tomada de decisão destes entes. Para Rezende et al (2010), o conhecimento a respeito de custos se faz necessário para que o Governo melhore a qualidade do gasto público, trazendo também maior transparência para a população sobre a utilização do dinheiro arrecadado pelos impostos e evitando desperdícios.

A fim de se conquistar melhorias no controle da ação pública, principalmente levando em conta os seus resultados, é preciso que a Administração Pública disponha de um sistema de contabilização de custos que analise a eficiência da utilização dos recursos públicos, os quais são disponibilizados aos gestores visando à viabilização e o cumprimento dos programas de Governo (CURI et al., 2012).

Segundo Almeida e Borba (2000), fazer gestão de custos na Administração Pública pode proporcionar diversos benefícios associados à forma eficiente de aplicação dos recursos, quando orientada ao controle e à tomada de decisão. Platt (2015) preconiza que o emprego de um sistema de custos e o benefício por ele proporcionado ultrapassa o mero atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal, pois, em termos gerenciais, contribui para reduzir os custos de forma eficiente, colabora no aperfeiçoamento dos processos administrativos e operacionais, e auxilia no aproveitamento dos recursos, impedindo os desperdícios.

Silva e Costa (2006) apresentam que o Governo possui demanda crescente advinda da sociedade para melhor utilização de gastos e despesas, com vistas a melhorias na produtividade e qualidade do atendimento nos hospitais universitários, dado que estes são mais dispendiosos por abarcar atividades de ensino, pesquisa e extensão, além de ser referencial em novas tecnologias, o que torna o desafio maior. Para Bonacim e Araújo (2010), a apuração de custos em hospitais é complexa devido à diversidade de serviços prestados, o que demanda a adoção de um sistema de informações eficiente, com centros de custo delimitados.

Diante desse cenário, a partir de um conjunto de ações empreendidas pelo Governo Federal para recuperar os hospitais vinculados às universidades federais, em dezembro de 2011 foi editada a Lei nº 12.550, autorizando o Poder Executivo a criar a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), órgão vinculado ao Ministério da Educação. Respeitado o princípio da autonomia das universidades, a Lei estabeleceu que a execução das atividades da EBSERH deve ser precedida de celebração de contrato para esse fim, pactuado de comum acordo em cada instituição de ensino.

Segundo informações disponíveis no site da EBSERH, o contrato pactuado com cada instituição de ensino superior deve conter as obrigações dos signatários, as metas de desempenho, os indicadores, os prazos de execução e a sistemática para o acompanhamento e avaliação das metas estabelecidas. Em julho de 2016, 39 dos 50 hospitais vinculados a universidades federais possuíam contrato celebrado com a EBSERH.

Apesar de a EBSERH ter sido criada com a expectativa de melhorar a qualidade do gasto, Teixeira (2015) entende que a descentralização dos créditos orçamentários não assegura a criação de condições materiais e institucionais para que os hospitais universitários federais possam desempenhar plenamente suas funções em relação às dimensões de ensino, pesquisa e extensão e à dimensão da assistência à saúde.

Diante do exposto, considerando que a avaliação dos custos e de desempenho são relevantes para subsidiar o processo decisório e fomentar o controle social, o presente estudo tem como objetivo analisar as perspectivas de desenvolvimento de um sistema de custos nos hospitais universitários após a adesão à EBSERH.

Para tratar a questão da pesquisa, foi realizada entrevista com os gestores de contabilidade dos hospitais universitários da Região Centro-Oeste por meio de videoconferências no mês de junho de 2016, a partir de um roteiro composto por quinze perguntas, sendo que no Hospital Universitário de Brasília a entrevista ocorreu de maneira presencial, devido à proximidade física do mesmo.

Além desta introdução, este estudo é composto por quatro seções. Na Seção 2, é apresentada a evolução normativa da contabilidade de custos aplicada ao Setor Público no Brasil. A metodologia do estudo é apresentada na Seção 3. Os resultados da análise do estudo são apresentados na Seção 4. Na Seção 5 encontram-se as considerações finais do estudo, seguidas das referências utilizadas.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 - EVOLUÇÃO NORMATIVA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

De acordo com Silva e Rosa (2015), a contabilidade de custos aplicada ao Setor Público no Brasil vem sendo debatida e exigida desde a vigência da Lei 4.320/1964, porém, com direcionamento para a área industrial da Administração Pública (art. 85 e 99). Em 1967, o Decreto Lei 200 trouxe o enfoque das informações sobre custos pela ótica gerencial, contribuindo como suporte para o processo de tomada de decisão (art. 25, 30 e 79). Em 1986, foi instituído o Decreto Presidencial nº 93.872, definindo os parâmetros pelos quais a contabilidade deveria apurar os custos e estabelecendo sanção para as unidades que não levantarem informações suficientes para realizar a mensuração dos seus custos (art. 137 e 142).

A partir de 2000, o tema custos se tornou mais recorrente na Administração Pública, a partir da edição da Lei Complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabeleceu que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (§ 3º do art. 50). Em 2001, foi publicada a Lei nº 10.180, determinando que entre as finalidades do Sistema de Contabilidade Federal sejam evidenciados os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal (art.15, V).

Em 2004, o Acórdão TCU nº 1.078 determinou que fossem tomadas providências para que a Administração Pública Federal dispusesse, com maior brevidade possível, de um sistema de custos que permitisse, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis”, ante o disposto na LRF (art. 50, § 3º) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art.20, §2º)”.

Em 2005, foi gerada a Portaria Interministerial nº 945 (Comissão Interministerial de Custos), com objetivo da elaboração de estudos e proposição de diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal, e a Lei 11.178 de 2005 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2006), tratando sobre a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como a respectiva execução, que segundo essa lei deverá ser feita de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo (art. 22).

Em 2008, foi criada a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, coordenada pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. Em 2009, foram emitidos os decretos nº 6.944 e nº 6.976, dispondo, respectivamente, sobre a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas já existentes no governo, como o SIAPE, SIASG, SIDOR, SIGPLAN, SIAFI, SCDP e SISP, e sobre a necessidade de um Sistema de Contabilidade Federal que evidenciasse os custos dos programas e das unidades da Administração Pública federal, delegando à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a competência para manter um sistema de custos para avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art.3º, VI e art. 7º, XIX).

Em 2011, a Portaria STN nº 157 dispôs sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Nesse mesmo ano foi editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a Resolução CFC nº 1.366, aprovando a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T 16.11 – estabelecendo a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no Setor Público, apresentado na norma como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Em 2013, a Portaria STN nº 634 estabeleceu que “a informação de custos deve permitir a comparabilidade e ser estruturada em sistema que tenha por objetivo o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública, bem como o apoio aos gestores públicos no processo decisório” (art.8º, § 1º e § 2º).

Em 2015, foi criado o Tesouro Transparente, disponibilizando em seu módulo Custos da União dados sobre custos de diversos órgãos federais, tornando possível pesquisar custos em três categorias: 1) Gestão por Centros de Custos - Demais Custos / 2) Custos do Poder Executivo Federal sob a Ótica Orçamentária / 3) Custos do Poder Executivo Federal sob a Ótica Institucional.

2.2 - PESQUISAS ANTERIORES SOBRE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES HOSPITALARES

Desde o final da década de 1990, pesquisadores já alertavam que o conhecimento dos custos no Setor Público era item essencial para a alocação eficiente de recursos, e que o desconhecimento dos mesmos era o indicador mais significativo de ineficiência no fornecimento de serviços públicos (ALONSO, 1999).

A pesquisa de Miranda et al. (2007) procurou conhecer, empiricamente, o emprego do sistema de custos ABC nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. A técnica empregada no artigo foi o estudo comparativo, baseado em pesquisas sobre custos de outros autores, como Khoury (1999), Beuren e Roedel (2002) e Azevedo, Santos e Pamplona (2004). A partir da análise dos resultados, os pesquisadores chegaram a conclusão que os sistemas de custos dos hospitais tinham poucas condições de fornecer informações úteis à gestão; que o método de Custeio ABC era bastante conhecido no ambiente, apesar de ser pouco utilizado; e que o sistema utilizado na organização ainda atendia as suas necessidades.

Lucena, Freire e Brito (2008) investigaram o perfil das publicações de custos no contexto hospitalar publicados nos anais do congresso USP, compreendendo os períodos de 2001 a 2007, e constataram a carência de estudos em custos aplicados aos hospitais.

A pesquisa de Dollora e Forster (2008) buscou discutir a gestão de custos no contexto dos hospitais de ensino, apontando para a relevância de se conhecer os montantes de gastos e custos nessas instituições como passo essencial para melhorias na gestão desses hospitais, que segundo os autores deveriam primar pela eficiência dos serviços prestados à sociedade, pois, além de atuarem na assistência à saúde, ainda possuíam responsabilidades na formação de recursos humanos.

Bonacim e Araújo (2010) retrataram em seu estudo a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, dando destaque ao processo de implantação de sistema de custos baseado em atividade (ABC). Para isso, analisaram os dados para um período de cinco anos e apontaram as limitações e dificuldades para implantação do sistema ABC em um órgão prestador de serviços hospitalares do Setor Público, tais como a dificuldade na obtenção de dados contábeis e estatísticos, e a ausência de confiabilidade das informações fornecidas.

O estudo de Machado e Holanda (2010) preconizou que não obstante todo o arcabouço legal existente no Brasil, a implantação de um sistema de informação de custos com êxito não deveria estar associado somente ao cumprimento das exigências legais e do aprimoramento de sua estrutura conceitual, pois, ainda que esses fatores fossem relevantes, era necessário primeiro entender a utilidade das informações de custos para o controle e aperfeiçoamento gerencial de suas atividades, de forma a identificar os dados essenciais que de fato geram melhorias no processo de tomada de decisão.

A pesquisa de Barros et al (2013) buscou analisar se os hospitais universitários possuíam sistemas de custos que fornecessem condições para subsidiar o processo decisórios. Os achados levaram os pesquisadores a concluir que não existe um sistema de custos suficiente para produzir informações para a tomada de decisões, o que acaba por contribuir para dificultar o gerenciamento dos hospitais, interferindo no planejamento, controle sobre os recursos, no monitoramento e na avaliação do desempenho. Por fim, os autores evidenciam como proposição aos hospitais universitários a implantação de um sistema de custeio por atividades (ABC), principalmente com objetivo identificarem os serviços que efetivamente tenham capacidade de geração de lucro no sistema SUS.

Santos, Leal e Silva (2014) fizeram um estudo com o objetivo de identificar as características das pesquisas relacionadas ao tema de custos com ênfase na área hospitalar publicadas nos principais eventos científicos na área contábil, envolvendo o período entre o ano de 2007 a 2011, e também confirmaram que o tema custos voltados para área hospitalar ainda é pouco explorado pela academia.

Borges et al. (2015) realizou uma análise sobre o custo diário de uma UTI pediátrica de um hospital universitário, com o objetivo de verificar se o valor repassado pelo Sistema Único de Saúde (SUS) é capaz de cobrir os custos das diárias da UTI pediátrica em hospitais de ensino. Concluiu-se que existe um déficit na confrontação de receitas e despesas do centro de custos das diárias de UTI pediatria, e que para equilibrar essa diferença a tabela do SUS deveria ser majorada com a finalidade de adequá-la aos custos reais a que essas instituições hospitalares incorrem.

O estudo de Martins, Portulhak e Voese (2015) fizeram uso da análise descritiva e de *clusters* para tratamento de dados de 34 hospitais, com isso demonstraram as principais características associadas ao processo de gestão de custos dos Hospitais Universitários Federais pesquisados, evidenciando os métodos de custeio por eles utilizados, o estágio de evolução quanto a implantação de sistemas de custos, o grau de aderência desses hospitais à adoção obrigatória de sistemas de informações de custos no Setor Público e por fim verificaram que esses sistemas não são amplamente utilizados e nem plenamente difundidos, e não constataram perspectiva de alterações desse panorama a curto prazo.

3 - METODOLOGIA

Segundo Gil (2008), as pesquisas descritivas estudam características de um grupo, observando suas opiniões e associações entre variáveis. Ele ainda afirma que a utilização de entrevistas como técnica de obtenção de dados possibilita um maior contato com a realidade. Esta pesquisa tem cunho qualitativo descritivo, e, a metodologia utilizada foi a realização de entrevistas com o público analisado, pessoas envolvidas na elaboração de informações sobre custos dentro dos hospitais universitários do Centro-Oeste.

A entrevista possibilita a obtenção de dados a respeito do ponto de vista destes profissionais, suas crenças, esperanças e sentimentos, além das razões e explicações para suas ações (SELLTIZ et al 1967, apud GIL 2008). Com este intuito, ela foi escolhida como técnica de pesquisa neste trabalho, de maneira a se obter informações fidedignas da realidade dos hospitais analisados. Elas objetivaram a captação da percepção dos atores envolvidos na elaboração de informações sobre custos dos hospitais universitários objeto da análise.

De maneira a viabilizar a pesquisa mesmo com limitações de tempo e de locomoção até os hospitais entrevistados, foi utilizada a tecnologia da videoconferência, reduzindo a distância entre entrevistados e entrevistadores e possibilitando o acesso às informações requeridas pela pesquisa. Ela é indicada principalmente para grupos de trabalho distribuídos geograficamente, com limitações para realização de encontros pessoais, que consumiriam tempo e gastos se necessária fosse a locomoção dos participantes (TAROUCO et al, 2003).

Todas as videoconferências foram realizadas na sede da EBSEH em Brasília. A primeira delas seu deu no dia 02 de junho de 2016, com o Hospital Universitário de Grande Dourados. Logo em seguida, dia 03 de junho de 2016, ocorreram as videoconferências com o Hospital Universitário Júlio Müller e o Hospital das Clínicas de Goiás. A última videoconferência foi realizada no dia 09 de junho de 2016, com o Hospital Maria Aparecida Predossian. Quanto ao Hospital Universitário de Brasília, a entrevista ocorreu de maneira presencial, devido à proximidade física do mesmo, que dispensou a necessidade de videoconferência, e ocorreu no dia 17 de junho de 2016.

Para a realização da entrevista com os gestores da contabilidade dos hospitais responsáveis pela elaboração de informações sobre custos, foi criado um roteiro de entrevista composto por quinze perguntas (Anexo 1), elaboradas com foco no esforço voltado para a elaboração de informações relevantes para a tomada de decisão e gestão

de recursos após a adesão dos hospitais à EBSEH. O roteiro foi criado com base na análise de outros artigos, que também se utilizaram da metodologia de entrevistas e questionários.

3.1 - SOBRE A EBSEH

A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH) foi criada em 2011 como uma medida do Governo Federal para reestruturação de hospitais vinculados às instituições federais de ensino superior. Em conjunto com sua criação, elaborou-se o Programa Nacional de Reestruturação dos Hospitais Universitários Federais (Rehuf).

A EBSEH é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Educação, responsável pela gestão dos hospitais universitários federais. Suas atribuições consistem em coordenar e avaliar a execução das atividades dos hospitais, dar apoio técnico à elaboração de instrumentos que propiciem melhora na gestão e elaborar a matriz de distribuição de recursos para os hospitais (BRASIL, 2011). Conforme informações disponíveis no site da EBSEH, até julho de 2016, 39 dos 50 hospitais vinculados a universidades federais possuíam contrato celebrado com a EBSEH. Na região Centro-Oeste, foco do presente estudo, todos os hospitais universitários federais já realizaram a adesão a EBSEH, conforme Quadro 1.

Quadro 1: Hospitais universitários do Centro-Oeste e respectivas adesões a EBSEH

Hospitais Universitários	Data de assinatura do contrato
Hospital Universitário de Brasília - HUB / UnB	17 de janeiro de 2013
Hospital Universitário da Grande Dourados - HUGD / UFGD	26 de setembro de 2013
Hospital Universitário Júlio Müller - HUJM / UFMT	12 de novembro de 2013
Hospital Universitário Maria Aparecida Pedrossian – HUMAP / UFMS	18 de dezembro de 2013
Hospital das Clínicas - HC / UFG	29 de dezembro de 2014

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da EBSEH

Além do contrato de adesão, no site da EBSEH ainda estão disponíveis outros documentos referentes aos hospitais universitários, como o Dimensionamento de Serviços, o Plano de Reestruturação e, no caso do Hospital Universitário Júlio Müller e do Hospital Universitário Maria Aparecida Pedrossian, as Metas de Desempenho. Dentre estes documentos, os únicos que tratam da gestão de custos nos hospitais são o Plano de Reestruturação, onde, primeiramente é feita uma análise da situação inicial da entidade e, depois, são definidas metas para sua reestruturação para o ano da assinatura do contrato, com o desenvolvimento de um planejamento estratégico setorial.

Em se tratando especificamente de custos, em quatro dos cinco hospitais universitários do Centro-Oeste, apenas o Hospital das Clínicas possuía apuração de custos na análise inicial da empresa, ou seja, no momento em que o contrato foi assinado. Ainda assim, todos eles definiram como meta, constante no planejamento estratégico, “Implantar centros de custos”, para atingir a ação estratégica “Incorporar a tecnologia da informação na gestão dos custos nas unidades hospitalares”.

Além disto, no Hospital Universitário Júlio Müller e no Hospital Universitário Maria Aparecida Pedrossian, foi criado o documento das Metas de Desempenho. Este documento contém metas a serem alcançadas pela empresa, a partir do momento da assinatura do contrato até 20 anos após a mesma. Em ambos os hospitais, este documento continha a meta “Implantar sistema de apropriação, gestão e monitoramento de custos hospitalares”, a se realizar a partir do terceiro ano da assinatura do contrato até o vigésimo ano da mesma.

Para o desenvolvimento de um sistema de informação de apoio a gestão que seja adequado para a realidade dos Hospitais Universitários, a EBSEH entendeu ser necessário o apoio da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), prestando consultoria para a “concepção, desenvolvimento e implementação de metodologia de identificação, mensuração e informação de custos para os hospitais universitários administrados pela EBSEH” (EBSEH, 2014).

4 - RESULTADOS

A primeira questão do roteiro de entrevista abordou sobre a existência de apuração de custos no hospital universitário. O HUGD / UFGD, o HUMAP / UFMS e o HUJM / UFMT responderam negativamente à esta pergunta, esclarecendo que há esforços para a implantação e que é realizada a apuração de custos para atender demandas isoladas e específicas. Os demais hospitais analisados já possuem apuração de custos.

A segunda questão perguntava se o hospital possuía um setor específico para a apuração de custos e quantos membros possuíam. O HCGO respondeu afirmativamente, salientando que este setor já estava presente antes mesmo da adesão à EBSEH. O HUB, o HUJM, o HUGD e o HUMAP responderam que o setor de custos foi criado após adesão à EBSEH.

As duas próximas questões guardaram relação com as mudanças ocorridas nos hospitais após a adesão a EBSEH, quanto ao empenho da gestão para implantação de

um sistema de gestão de custos, e quanto às medidas tomadas pelos hospitais para esta implantação, já que esta foi uma das metas previstas no momento da adesão. Com exceção do HCGO, que já possuía um sistema de apuração de custos e identificou poucas mudanças, todos os hospitais analisados afirmaram que após a parceria com a EBSEH houve maior empenho da gestão para implantação do sistema de custos.

Quanto ao método de custeio utilizado pelos hospitais universitários, somente o HUJM informou utilizar o custeio variável. O HUGD, o HUB e o HCGO disseram utilizar o custeio por absorção. O HUMAP disse não possuir método algum de custeio, já que ainda não é realizada a apuração no mesmo.

Nenhum dos hospitais possui o Aplicativo de Gestão dos Hospitais Universitários (AGHU) implantado. Apenas o HUB já passou para a segunda parte de implantação do programa, mas esta ainda está muito incipiente. Os demais hospitais ainda estão implantando a parte do estoque e levantando informações para a definição dos centros de atividades, com exceção do HCGO, que não possui nenhum módulo do sistema implantado.

A pergunta seguinte questionou se o hospital universitário utilizava os indicadores do Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC), considerado um apanhado de ações que tem por objetivo promover a gestão de custos no SUS, por meio de produção, difusão e aperfeiçoamento de informações relativas a custos. Nenhum dos hospitais respondeu positivamente a esta questão.

Na sequência, foi questionado se após a adesão à EBSEH o hospital passou a ter metas de desempenho voltadas para a redução de desperdícios e redução de custos. Todos os hospitais responderam positivamente. Quanto à periodicidade em que as unidades de custos fornecem informações para a equipe de governança do hospital, tanto o HUB quanto o HUGD fornece mensalmente. O HUJM fornece eventualmente, e o HC-GO quadrimestralmente. O HUMAP segue sem definição.

Sobre se as informações e relatórios de custos são disponibilizados em algum portal de acesso público, todos os hospitais responderam negativamente. As demais perguntas trataram das principais dificuldades, benefícios concretos e desafios envolvendo um sistema de gestão de custos no hospital universitário. Os resultados da entrevista estão sintetizados no Quadro 2, a seguir.

Quadro 2: Resultados Consolidados.

Existe apuração de custos no Hospital Universitário?				
HUB	HUGD	HUJM	HUMAP	HC-GO
Sim	Não. Em desenvolvimento. Apenas apuração para atender demandas pontuais.	Não. Em desenvolvimento. Apenas apuração para atender demandas pontuais.	Não. Em desenvolvimento.	Sim
A estrutura organizacional administrativa do hospital possui setor específico para apuração de custos e qual o atual quadro de funcionários?				
HUB	HUGD	HUJM	HUMAP	HC-GO
Sim. Três (3) colaboradores.	Sim. Um (1) colaborador.	Sim. Dois (2) colaboradores.	Sim. Um (1) colaborador.	Sim. Três (3) colaboradores.
Qual o método de custeio adotado pelo Hospital Universitário?				
HUB	HUGD	HUJM	HUMAP	HC-GO
Custeio por Absorção.	Custeio por Absorção.	Custeio Variável.	Nenhum método.	Custeio por Absorção.
Possui módulo de custos no AGHU implantado?				
HUB	HUGD	HUJM	HUMAP	HC-GO
Em implantação.	Não.	Não.	Não.	Não.
O hospital utiliza os indicadores do PNGC?				
HUB	HUGD	HUJM	HUMAP	HC-GO
Não.	Não.	Não.	Não.	Não.
Após a adesão à EBSERH o hospital passou a ter metas de desempenho voltadas para redução de desperdícios e redução de custos?				
HUB	HUGD	HUJM	HUMAP	HC-GO
Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.
Com que periodicidade as unidades de custos fornecem informações para a equipe de governança do hospital?				
HUB	HUGD	HUJM	HUMAP	HC-GO
Mensalmente.	Eventualmente.	Eventualmente.	Ainda sem definição.	Quadrimestralmente
As informações e/ou relatórios de custos são disponibilizadas em algum portal de acesso público?				
HUB	HUGD	HUJM	HUMAP	HC-GO
Não.	Não.	Não.	Não.	Não.
Principais dificuldades ou limitações para a geração de informações sobre custos?				
Todos os hospitais responderam que é a ausência de um sistema informatizado, que gere as informações necessárias para a apuração de custos de maneira eficiente e a falta de uma cultura organizacional sólida a respeito de custos.				
Quais benefícios concretos podem ser apontados após a utilização de um sistema de gestão de custos no Hospital Universitário?				
Melhorias na informação produzida, com maior qualidade e credibilidade; otimização do uso dos recursos administrados pelo hospital; melhor capacidade de gestão tanto dos insumos quanto da infraestrutura e logística hospitalar; adequação de gastos, evitando desperdícios e aplicação de ações preventivas e corretivas; e poder de negociação na geração dos contratos de financiamento, refletindo a real necessidade de recursos.				
Quais os principais desafios para se garantir ou manter uma apuração eficiente de custos no Hospital Universitário?				
Conseguir apurar os seus custos de forma adequada e através de um sistema eficiente e integrado com os diversos bancos de dados de informações, que sejam úteis para produção de relatórios de qualidade; conscientização dos colaboradores de todas as áreas dos hospitais, sensibilizando-os desde a área administrativa até a área assistencial sobre a importância de gerar informações de custos; confiabilidade das informações produzidas pelas diversas áreas envolvidas na alimentação do sistema de custos; eliminação ou redução de desperdícios; convencer chefes e servidores que é preciso avançar no controle; gerar informações de custos por paciente.				

Fonte: Elaboração própria com base nas respostas dos gestores responsáveis pela contabilidade dos Hospitais Universitários do Centro Oeste.

5 - CONCLUSÕES

O presente estudo teve como objetivo analisar as perspectivas de desenvolvimento de um sistema de custos nos hospitais universitários após a adesão à EBSEH, a partir de entrevista com os gestores de contabilidade dos hospitais universitários da Região Centro-Oeste.

A revisão da literatura mostrou que, a partir do ano 2000, o tema custos se tornou mais recorrente na Administração Pública brasileira, mas que desde o final da década de 1990 os pesquisadores já alertavam que o conhecimento dos custos no Setor Público era item essencial para a alocação eficiente de recursos, e que o desconhecimento dos mesmos era o indicador mais significativo de ineficiência no fornecimento de serviços públicos.

Com relação à EBSEH, foi criada em 2011 como uma medida do Governo Federal para reestruturação de hospitais vinculados às instituições federais de ensino superior, e que, onde houve a adesão, a EBSEH vem dando apoio técnico à elaboração de instrumentos que propiciem a melhora na gestão e elaboração de uma matriz de distribuição de recursos.

Ao entrevistar os gestores da contabilidade dos hospitais universitários situados na região Centro-Oeste, responsáveis pela elaboração de informações sobre custos, verificou-se que a adesão à EBSEH fomentou o desenvolvimento de um sistema de custos que forneça informações úteis para tomada de decisão.

Pelo fato da adesão ter ocorrido a pouco tempo, verificou-se que grande parte dos hospitais ainda está se adaptando à nova realidade, começando pela implementação do centro de atividades. Percebeu-se que, o HCGO, por ter sido a adesão mais recente e já possuir setor de custos separado, ainda não sofreu alterações significativas neste campo, apenas na gestão como um todo. Como a implantação de sistema de custos faz parte das metas definidas no planejamento estratégico da EBSEH, espera-se que eles ainda passem por esta modificação.

Também notou-se que o HUB, por fazer parte do projeto básico na inclusão da FIPECAFI, tem se desenvolvido de maneira pioneira quando relacionado aos hospitais analisados. Ele foi o único a já possuir o primeiro módulo do AGHU implementado, com os centros de atividade já definidos e em processo de implantação do segundo módulo.

Conclui-se, portanto, que a adesão a EBSEH trouxe diversos benefícios para os hospitais universitários em se tratando da apuração de custos. Primeiramente, pela

disseminação de uma cultura que prega a importância do controle de gastos e insumos, com vistas à identificação de gargalos e redução de desperdícios. Além disso, pelo incentivo à participação de todos os atores envolvidos nas atividades desenvolvidas dentro do hospital na implantação do sistema, de maneira que o mesmo seja institucionalizado e consiga atender as necessidades específicas de cada um deles, ao invés de ser padronizado e atender a todos em geral, mas a nenhum em específico, o que dificultaria sua adoção pela e integração junto a cultura organizacional.

As limitações residem no escopo da pesquisa, que foi a análise dos hospitais universitários do Centro-Oeste, que já fizeram adesão à EBSEH, e o período da pesquisa, qual seja, o primeiro semestre de 2016. Desta maneira, os resultados e as conclusões encontradas se limitam a este local e período, não podendo ser generalizados.

Para pesquisas futuras, sugere-se a análise de custos dos hospitais universitários nas outras regiões do Brasil, de maneira a se ter informação para análise comparativa entre elas. Também sugere-se a análise da apuração de custos nos hospitais que utilizam o APURASUS e os indicadores de eficiência do PNGC, de maneira a se fazer um comparativo entre estes e o que está sendo desenvolvido pela EBSEH.

6 - REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. G. de; BORBA, J. A.; e 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.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, p. 579-607, mai./jun. 2009.

ALONSO, M. **Custos no serviço público.** Revista do serviço público, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, 1999.

BARROS, C. C; SILVA, J. D. G.; SOUZA, F. J. V.; MELO, M. M. D.; TAVEIRA, L. B. **Há Sistemas de Custos nos Hospitais Universitários Federais?** - REVISTA DE ESTUDOS CONTÁBEIS, LONDRINA, V. 4, N. 6, P. 78-98, JAN./JUN. 2013.

BITTAR, O. J. N. V. **Gestão de processos e certificação para qualidade em saúde.** Revista da Associação Médica Brasileira, São Paulo, v. 46, n. 1, 2000.

BONACIM, C. A. G; ARAUJO, 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, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 903-31, 2010.

BORGES, E. C.; MARTINS, V. F.; NETO, E. B. M.; RIBEIRO, R. B. **Análise de custos da diária de UTI pediátrica de um hospital universitário.** Revista de Administração de Roraima, Brasil, Boa Vista, Ed. Vol. 5, n. 1, jan/ jun. 2015.

BRASIL. Lei 12.550, de 15 de dezembro de 2011. Autoriza o Poder Executivo a criar a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH. **Diário Oficial da União**. Brasília, seção 1, 16 dez. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de informação de custo do governo federal**. Disponível em: <http://www.tesourotransparente.gov.br/ckan/dataset?tags=Custos+da+Uni%C3%A3o> . Acesso em 22/06/2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de informação de custo do governo federal**. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/custos. Acesso em 22/06/2016.

BRASIL. Portaria STN nº 157 de março de 2011. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.

BRASIL, Resolução CFC 1.366 de 2011 - NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc > Acesso em 19/06/2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. O Acórdão TCU nº 1.078 de 2004. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?numeroAcordao=1078&anoAcordao=2004> Acesso em 23/06/2016.

CURI, M. A.; BENEDITO, G. C.; NUNTIM, A. A.; NOGUEIRA, L. R. T. **Mensuração e Alocação de Custos no Setor Público de acordo com as Atribuições da Controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior**. In: Congresso brasileiro de custos, 19., 2012, Bento Gonçalves/RS. Anais eletrônicos... Bento Gonçalves: ABC, 2012. Disponível em: <http://www.abccustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3770>. Acesso em 22/06/2016.

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.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LUCENA, W. G. L.; BRITO, L. A. da S. N.; FREIRE, R. de Santana. **Perfil dos artigos sobre custos voltados para área hospitalar publicados nos anais do congresso USP período de 2001-2007**. In: XV Congresso Brasileiro de Custos, 2008, Curitiba. XV Congresso Brasileiro de Custos, 2008.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil**. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MARINHO, A. **Hospitais Universitários: Indicadores de utilização e análise de eficiência**. IPEA, Texto para discussão nº 833, Rio de Janeiro, 2001.

MARTINS, D. B.; PORTULHAK, H.; VOESE, S. B. **Gestão de custos: um diagnóstico em Hospitais Universitários Federais**. Revista de Administração Hospitalar, v. 12, n. 3, p. 59-75, fevereiro de 2015.

MEDICI, A. C. **Hospitais Universitários: passado, presente e futuro**. Revista Ass. Med Brasil. v. 47, n. 2, p. 149-56, 2001.

MINISTÉRIO DA SAÚDE; ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DE SAÚDE. **Introdução a Gestão de Custos na Saúde**. Brasília: editora do Ministério da Saúde, 2013.

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.

PLATT NETO, O. A. **Contabilidade Pública: atualizada e focada**. Livro didático da disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 13. ed. (rev. e atual. - semestre 2015/1). Florianópolis: Edição do autor, 2015.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

SANTOS, M. E.; LEAL, E.A.; SILVA, D. A. **Produção científica em gestão de custos em hospitais: uma análise nos principais eventos acadêmicos na área contábil no período de 2007 a 2011** - Revista de Administração Hospitalar, v.11, n.1, pp. 42-57, janeiro/março, 2014.

SILVA, L. C.; ROSA, F. S. **Aspectos de convergência da contabilidade no Setor Público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina** - XXII Congresso Brasileiro de Custos – Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.

SILVA, C. A. T.; COSTA, P. S. **Testes empíricos sobre a validade dos indicadores oficiais de desempenho para avaliação de hospitais universitários brasileiros**. Revista Universo Contábil. Blumenau, v. 2., n.3, p.44-62, 2006.

TAROUCO, L. M. C.; GRANVILLE, L. Z.; FABRE, M. J. M.; TAMUSIUNAS, F.R. **Videoconferência**. Rede Nacional de Pesquisa (RNP). Grupo de Trabalho Aplicações Educacionais em Rede, 2003.

TEIXEIRA, E.H. **A (In) Suficiência de Recursos Descentralizados pela Ebserh ao Hospital Universitário da UFJF após a Adesão da Gestão Compartilhada**. XV Colóquio Internacional de Gestão Universitária, Argentina, dezembro de 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/136205/102_00159.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

7 - ANEXO 1

Roteiro de Entrevista

1) Existe apuração de custos no Hospital Universitário?
2) A estrutura organizacional administrativa do Hospital Universitário conta com um setor próprio para exercer atividades com a finalidade de produzir informações sobre custos? Se afirmativo, quantos profissionais possui esse setor?
3) A adesão do Hospital Universitário à EBSEH proporcionou um maior empenho da gestão para a implantação de um sistema de gestão de custos?
4) Após a adesão do Hospital Universitário à EBSEH, quais as medidas tomadas pelo setor de contabilidade para o cumprimento da meta “Implantar sistema de apropriação, gestão e monitoramento de custos hospitalar” definida?
5) É possível apontar as principais dificuldades ou limitações para a geração de informações sobre Custos?
6) Qual o método de custeio adotado pelo Hospital Universitário? Custeio por Absorção; Custeio Variável; Custeio ABC; Custeio Direto; Custeio RKW ou Outro? Ele se baseou nas diretrizes do Programa Nacional de Gestão de Custos - PNGC? Após a adesão a EBSEH, este método permaneceu?
7) O Hospital utiliza o Aplicativo de Gestão dos Hospitais Universitários (AGHU)? Se a resposta for afirmativa, ele possui um módulo voltado para apuração de custos? Este módulo está adaptado ou parametrizado para atender as demandas de custos definidas pela equipe de governança do Hospital Universitário?
8) O Hospital Universitário utiliza os indicadores presentes na diretriz do Programa Nacional de Gestão de Custos - PNGC? Se a resposta for afirmativa, quais as informações elaboradas pelo setor de contabilidade relacionadas aos custos são solicitadas para a formação destes indicadores?
9) Após a adesão a EBSEH, o Hospital Universitário passou a ter metas de desempenho voltadas para a redução de desperdícios e, conseqüentemente, de custos? Elas se baseiam nas informações fornecidas pelo Setor de Contabilidade?
10) Com que periodicidade o centro de custos fornece informações para a gestão do Hospital Universitário? Esta periodicidade sofreu modificações após a adesão a EBSEH?
11) As informações fornecidas pelo centro de custos são utilizadas no processo de prestação de contas e transparência junto aos financiadores e à sociedade?
12) As informações fornecidas pelo centro de custo subsidiam decisões quanto a utilização de recursos concorrentes, visando a melhor utilização destes?
13) As informações e/ou relatórios de custos são disponibilizados no site do órgão ou em algum portal de acesso público? Se negativo, existe alguma previsão ou projeto para viabilizar esse serviço?
14) Quais benefícios concretos podem ser apontados após a utilização de um sistema de gestão de Custos no Hospital Universitário?
15) Quais os principais desafios para se garantir ou manter uma apuração eficiente de custos no Hospital Universitário?

A GESTÃO DE CONTRATOS E SUAS INFLUÊNCIAS NA QUALIDADE DOS SERVIÇOS E NA REDUÇÃO DE CUSTOS COM AS CONTRATADAS⁴

Wanderson Fernandes Modesto de Oliveira

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar a influência da gestão de contratos na redução de custos e na melhoria da qualidade dos serviços prestados pelas empresas contratadas. Fez-se pesquisa de campo, de abordagem quantitativa e descritiva, com 168 gestores de contratos de uma empresa pública federal. Como instrumento de coleta utilizou-se questionário estruturado. Para efetivar a análise, elaborou-se um modelo hipotético preliminar, o qual foi analisado com a técnica de equações estruturais com mínimos quadrados parciais. Os dados foram tratados por meio do software SmartPLS 3.2.3. Os resultados revelaram que na percepção dos respondentes, os modos como a gestão de contratos conduzem à redução de custos e melhoria da qualidade dos serviços é por intermédio do controle eficiente da vigência do contrato, do cumprimento do prazo de tramitação do processo de elaboração dos termos aditivos e quando a documentação do processo para emissão de um termo aditivo está regular. Este estudo tem uma contribuição importante ao propor um modelo completo e inovador da relação entre os construtos apresentados, pois não foram encontrados na literatura modelos conceituais similares, nem trabalhos que mostrem resultados semelhantes no que se refere à abrangência relacional dos construtos. Outro aspecto relevante é que uma eficiente gestão de contratos tem impactos na redução dos custos e na melhoria qualidade dos serviços prestados, o que pode contribuir para o desenvolvimento da competitividade da organização.

PALAVRAS-CHAVE

Gestão de Contratos; Redução de Custos; Qualidade de Serviços; Eficiência; Equações Estruturais.

⁴ Tema “Qualidade do gasto no setor público”.

1 - INTRODUÇÃO

O movimento conhecido como *New Public Management (NPM)* introduziu na década de 1980 uma nova onda de técnicas de gestão no setor público e foi delineada com a incorporação de princípios de mercado no mundo dos governos, tendo como justificativa de que elas são necessárias para melhorar o desempenho do governo e da prestação de contas à sociedade (RKEIN; ANDREW, 2012).

No contexto brasileiro, as atividades administrativas e operacionais dos órgãos públicos são regidas por leis e por normas internas das instituições. A Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, conhecida como a “Lei de Licitações e Contratos Administrativos” e a Lei 10.520, de 17 de julho de 2002, a “Lei do Pregão” são os marcos jurídicos regulatórios, aonde todos os processos da gestão de contratos e de licitações em empresas públicas devem estar delineados (MENDES; BIASI, 2011). Além do mais, os princípios da Administração Pública no Brasil, nos quais as empresas públicas são subordinadas, estão estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal de 1988: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

É importante, também, compreender que além da busca pela eficiência na gestão dos contratos e da melhoria da qualidade, a questão do gerenciamento dos custos também necessita ser considerada, pois, gerir custos, objetiva evidenciá-los, de tal forma, que possam ser elaborados instrumentos que tragam informações que ajudem os gestores a administrar suas organizações de forma mais eficiente e eficaz e de aferir sua competitividade (AMIR; AUZAIR; AMIRUDDIN, 2016). Quando uma empresa não realiza a gestão eficiente de seus contratos, uma das consequências negativas é que as atividades operacionais não ficam alinhadas aos seus objetivos estratégicos, o que poderá resultar em destruição do valor da empresa (FROMM et al., 2011). Nesse contexto, o objetivo geral deste trabalho é o de analisar a influência da gestão de contratos na redução de custos e na melhoria da qualidade dos serviços prestados pelas organizações contratadas por uma empresa pública federal.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - GESTÃO DE CONTRATOS

As pesquisas acadêmicas sobre gestão de contratos têm se baseado em teorias econômicas e de gestão, tais como o de custos da empresa, dos recursos da empresa e da troca social (GOPAL; KOKA, 2010). Para Slalov (2013), gestão é um processo decisório que busca soluções para os problemas da empresa, o qual baseia-se na

capacidade da equipe e é orientado por um procedimento com variáveis qualitativas e quantitativas. Peleias, Nascimento e Parisi (2013), entendem que a sobrevivência da empresa depende diretamente das decisões de seus gestores, as quais requerem a utilização de práticas eficientes de gestão. Neste sentido, uma gestão de contratos eficiente tem impactos na redução dos riscos e na garantia de bons resultados (LAZZAROTTO et al., 2014). Corroborando com esta perspectiva, Magalhães et al. (2009) sugerem que para o desenvolvimento de qualquer negócio, uma elevada eficiência na gestão torna-se um fator indispensável e estratégico para a melhoria dos processos das empresas.

Assim, como pontuou Rendon (2015), como os contratos são o resultado final de um processo que os desenvolveram, a eficiência da gestão desse processo tem relação direta com os resultados que serão obtidos pela empresa.

2.2 - GESTÃO DE CUSTOS

Para Machado e Holanda (2010), os principais objetivos do Sistema de Informação de Custos, do Governo Federal são a maior eficiência no processo alocativo e operacional e a fixação de preços públicos e de taxas justas na prestação dos serviços. Segundo Vila Fernández-Santacruz (2010), uma empresa faz a gestão de custos para produzir bens ou prestar serviços com o menor custo, mas conservando a qualidade e o lucro. Faria et al. (2010), expõem que na Administração Central, o objetivo da redução de custos e a eficiência nos processos de compra por meio das contratações têm recebido atenção.

2.3 - QUALIDADE DE SERVIÇO

Segundo Parasuraman, Zeithaml e Berry (1988), os serviços têm três distinções básicas: simultaneidade (serviços são consumidos quase que simultaneamente, ao momento em que são oferecidos, tornando quase impossível, detectar e corrigir as falhas antes que elas ocorram), intangibilidade (os serviços representam um produto que não é material ou físico) e heterogeneidade (a grande variedade de serviços existentes e a relação com o fator humano na sua execução dificultam o processo de padronização) e propõem cinco procedimentos para que as empresas melhorem a qualidade dos serviços prestados: a) desenvolver instrumentos de pesquisa para identificar as reais necessidades e expectativas dos clientes; b) transformar as necessidades e expectativas identificadas em projetos de serviço; c) viabilizar o projeto em especificações adequadas que possam

ser implementadas; d) prestar os serviços em conformidade com as especificações estabelecidas; e, e) não criar expectativas nos clientes que não possam ser atendidas ou cumpridas. Estes autores elaboraram a escala SERVQUAL que estabelece cinco dimensões de qualidade: tangíveis, confiabilidade, segurança, presteza e empatia.

3 - METODOLOGIA

3.1 - PROCEDIMENTOS TÉCNICOS E RELAÇÃO ENTRE OS CONSTRUTOS

Trata-se de uma pesquisa de campo, descritiva e quantitativa. A escolha desse tipo de pesquisa foi justificada pela possibilidade da obtenção de dados para a análise estatística das variáveis e construtos teóricos estudados e de verificar a existência de relação entre variáveis (HAIR et al., 2009). Visando atender ao objetivo geral, este estudo utilizou os construtos: Gestão de Contratos, Redução de Custos e Qualidade de Serviços, fazendo-se a proposição de um modelo conceitual, no qual as relações propostas entre as variáveis formaram as hipóteses testadas.

3.2 - MODELO HIPOTÉTICO PRELIMINAR

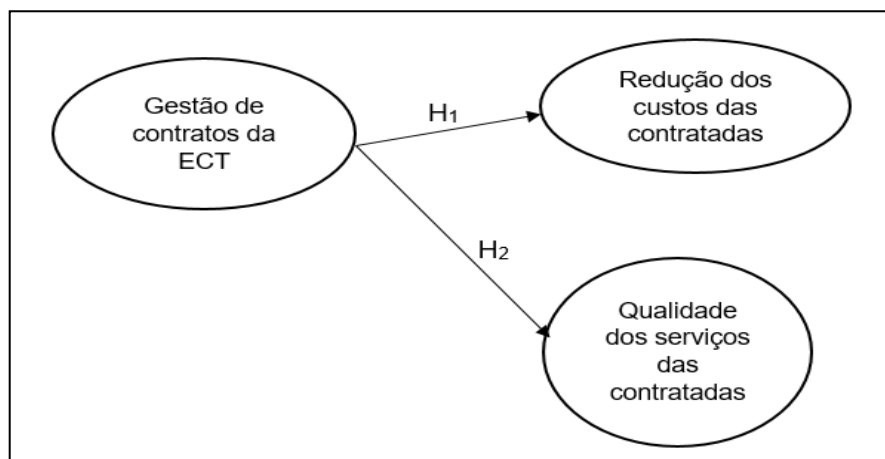
A técnica de modelagem de equações estruturais é uma metodologia que utiliza provas experimentais para atestar hipóteses, representando uma teoria amplamente reconhecida (HAIR et al., 2009). O modelo hipotético preliminar proposto foi construído tendo como base o referencial teórico, uma vez que na pesquisa quantitativa a literatura ajuda a substanciar o problema e sugere hipóteses que precisam ser testadas (Creswell, 2010) e nele são incorporadas as variáveis analisadas neste trabalho conforme Quadro 1.

Quadro 1: Construtos relacionados.

Construto	Dimensão	Autores
Gestão de contratos	Aditivo, Distrato, Encerramento, Resultados, Eficiência, Conformidade com as normas, Riscos, Segurança, Controle eficiente da vigência do contrato, Desempenho, Fator estratégico, Planejamento, Padronização, Controle, Prazo de tramitação dos processos, Documentação do processo estando regular	Franco et al. (2010); Inamine, Erdmann e Marchi (2012); Klering, Porsse e Guadagnin (2010); Lazzarotto et al. (2014); Magalhães et al. (2009); Santilli, Luciano e Testa (2011).
Redução de custos	Resultados-VGC, Resultados-VGTA, Custeio, Eficiência (GC), Informação, Produtividade, Finalidade	Garcia et al. (2014); Verbeeten (2011); Vila Fernández-Santacruz (2010).
Qualidade de serviço	Indicador de Qualidade Objetivo-HL, Indicador de Qualidade Objetivo-OS, Indicador de Qualidade Objetivo-PE, Indicador de Qualidade Objetivo-EC, Indicador de Qualidade Objetivo-IR, Indicador de Qualidade Objetivo-OS, Confiabilidade, Resultado	Freitas (2005); Gimenez (2012); Gronroos (1988); Parasuraman, Zeithaml e Berry (1988).

Fonte: Elaborado pelo autor.

Assim, este estudo utilizou os construtos: Gestão de Contratos, Redução de Custos e Qualidade de Serviços, fazendo-se a proposição de um modelo conceitual, no qual as relações propostas entre as variáveis formaram as hipóteses testadas (Figura 1).

Figura 1: Modelo hipotético preliminar

Fonte: Elaborada pelo autor.

Para avaliar este modelo foram testadas duas hipóteses. São elas:

- H₁: A gestão de contratos influencia positivamente a redução dos custos das contratadas.
- H₂: A gestão de contratos influencia positivamente a qualidade dos serviços das contratadas.

3.3 - A EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

Com relação aos meios, tendo como base o objeto geral proposto, decidiu-se pelo estudo constatar, por meio do levantamento dos dados colhidos na pesquisa as relações influenciadoras do construto gestão de contratos que acarretam à redução de custos e a qualidade dos serviços prestados pelas empresas contratadas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos nas suas Diretorias Regionais.

3.4 - UNIVERSO/AMOSTRA DA PESQUISA

Nesta pesquisa o universo foram todos os gestores administrativos e operacionais dos contratos de vigilância armada, limpeza e de mão de obra temporária das 28 Diretorias Regionais em todo o país, totalizando 168 pessoas. Esses contratos foram escolhidos porque representaram, em média, 46,3% do total da despesa dos serviços terceirizados de pessoa jurídica da ECT, de 2010 a 2014, e porque esses serviços foram prestados em todas as Regionais. Aplicou-se o questionário a todos os indivíduos do universo proposto e 147 responderam, representando uma taxa de retorno de 87%. Esse total de respondentes se justifica tendo por base as relações de erro amostral de 5% e 99% de nível de confiança, conforme orienta Santos (2016). Das 28 Diretorias Regionais, todos os gestores de 17 responderam à pesquisa (61% do total).

3.5 - INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de pesquisa aplicado foi um questionário específico de autoadministração com perguntas fechadas, com a utilização da escala do tipo *Likert* de 7 pontos, variando de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente). O primeiro bloco do questionário teve por objetivo a caracterização dos respondentes. O segundo tratou de questões relacionadas à gestão de contratos. O terceiro abordou questões referentes à gestão de contratos e suas influências na redução de custos. E, por fim, o quarto que debateu acerca da gestão de contratos e seus impactos na qualidade dos serviços prestados pelas contratadas.

3.6 - PLANO DE COLETA E DE TRATAMENTO DE DADOS

Os questionários foram formatados no Google Forms e aplicados por correio eletrônico aos gestores administrativos e operacionais dos contratos, no período de 2 até 26 de fevereiro de 2016. Os dados coletados foram submetidos a um tratamento estatístico por intermédio da modelagem de equações estruturais, usando o software do

SmartPLS 3.2.3, como forma de avaliação geral do modelo e dos dados a serem tratados (RINGLE; WENDE; BECKER, 2016).

4 - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os dados foram submetidos a um tratamento estatístico por meio da modelagem de equações estruturais (SEM), que são usadas para a especificação e análise de interdependência entre variáveis observadas e dos construtos (HWANG et al., 2010). Primeiramente foram analisados os dados demográficos para traçar o perfil dos respondentes, caracterizando o universo pesquisado. Em seguida foi realizada uma análise dos parâmetros estatísticos gerados e o confronto destas informações com as hipóteses do modelo hipotético. Deste modo, pôde-se analisar se o modelo proposto confirma às informações extraídas do referencial teórico estudado.

4.1 - CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

53% dos respondentes possuem os cargos de Analista de Correios e de Técnico de Correios. Quanto ao tempo em que trabalha na ECT, 71% tem entre 11 anos ou mais. 66,6% exercem as funções de chefe de seção ou de gerente. 93% responderam que é gestor administrativo e/ou operacional de contratos entre 0 a 5 anos e que 55% fizeram algum curso de licitação, pregão eletrônico e de gestão de contratos.

4.2 - ANÁLISE DE AJUSTES DO MODELO

Inicialmente foi analisado o VIF (*Variance Inflation Factor*). Este fator é utilizado para verificar a multicolinearidade, já que, como ele poderá afetar o modelo e seus parâmetros, logo se busca um valor de VIF que seja < 3.3 (KOCK, 2015). Após a exclusão das variáveis que possuem o $VIF > 3,3$, o VIF médio calculado foi de 1,000 e observa-se que o VIF do modelo é aceitável (KOCK, 2015).

Depois de ser feita a análise do VIF, Hair et al. (2014), sugerem que devem ser verificadas a confiabilidade e a validade do modelo. A confiabilidade composta indica a consistência dos indicadores que compõem o construto e o seu valor limite de aceitação é $\geq 0,7$. Ela objetiva conferir a confiabilidade do teste e de sua escala. A Tabela 1 apresenta os valores dos índices de confiabilidade composta e do Alfa de Cronbach e os dois estão acima do valor de 0,7, o que demonstra que o modelo se baseia em uma escala confiável, aprovando o uso desses indicadores (HAIR et al., 2009).

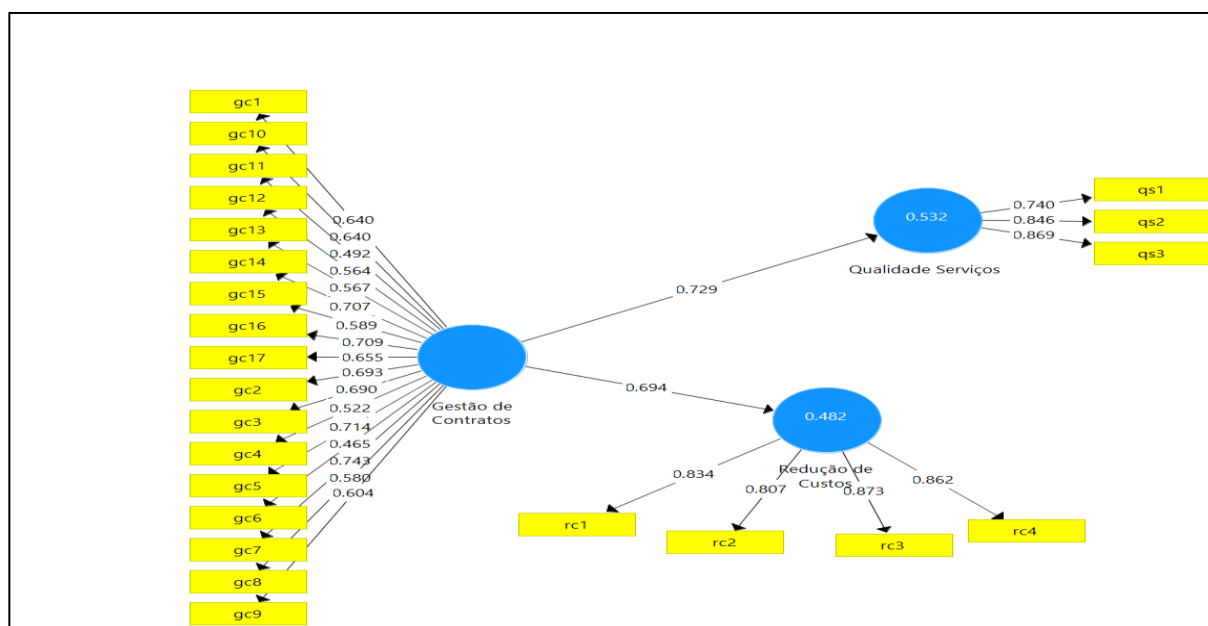
Tabela 1: Valores de Alfa de Cronbach e de Composite Reliability

	Cronbach's Alpha	Composite Reliability
Gestão de Contratos	0,920	0,916
Qualidade Serviços	0,759	0,860
Redução de Custos	0,866	0,908

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa processados no SmartPLS 3.2.3 (2016)

Para se verificar a validade do modelo, foram examinados os valores do AVE (*Average Variance Extracted*), que significa a validade convergente (a qual denota a parcela dos dados que é explicada por cada construto), por meio da qual verifica-se o quanto as variáveis se correlacionam com os seus respectivos construtos, sendo o limite aceitável para valores $\geq 0,5$, configurando um modelo que converge a um resultado satisfatório (HAIR et al., 2014). A Figura 2 apresenta o modelo hipotético antes do ajuste, contendo as variáveis, os construtos a que estão relacionados e os respectivos valores dos coeficientes de caminho.

Figura 2: Modelo hipotético estrutural antes do ajuste



Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa processados no SmartPLS 3.2.3 (2016)

Pelos valores obtidos, o construto gestão de contratos ficou abaixo do limite do AVE aceitável (Tabela 2). Por isso, foram eliminadas as variáveis cujos valores do coeficiente de caminho eram baixos ($< 0,5$). Após os ajustes, os valores do índice AVE apresentados na Tabela 2 estão dentro do limite admissível, conforme Henseler e Sarstedt (2013). Estes valores indicam uma validade convergente e uma confiabilidade

satisfatória, confirmando que as variáveis latentes são bem explicadas pelas variáveis observadas (HAIR et al., 2014).

Tabela 2: *Average Variance Extracted (AVE)* sem ajustes e após ajustes

	AVE sem ajustes	AVE após ajustes
Gestão de Contratos	0,393	0,508
Qualidade Serviços	0,673	0,674
Redução de Custos	0,713	0,712

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa processados no SmartPLS 3.2.3 (2016)

A fase seguinte no processo é a análise da validade discriminante, que consiste em comparar as AVE individuais com a raiz quadrada da AVE de cada construto, considerando aceitável quando todos os valores de variância média extraída forem menores que os valores da raiz quadrada, os quais estão destacados em negrito na diagonal da Tabela 3. Pode-se deduzir que os indicadores estão relacionados corretamente com suas variáveis latentes, não havendo interferência nas demais variáveis, assegurando a validade discriminante do modelo (KOCK, 2015).

Tabela 3: Validade discriminante

	Gestão de contratos	Qualidade de serviços	Redução de custos
Gestão de Contratos	0,627		
Qualidade Serviços	0,729	0,820	
Redução de Custos	0,694	0,738	0,844

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa processados no SmartPLS 3.2.3 (2016)

4.3 - ANÁLISE DO MODELO ESTRUTURAL

Hair et al. (2014) propõem que após terem sido estabelecidas a confiabilidade e validade do modelo, a etapa seguinte é a da avaliação das hipóteses de relacionamento do modelo estrutural. Para isso, utiliza-se do coeficiente de determinação (r^2), o coeficiente de caminho e o fator de Cohen (f^2). O coeficiente de determinação r^2 demonstra a medida da proporção da variação de uma variável em razão da alteração de outra variável e vice-versa, ou seja, até que ponto uma variável determina a mudança de outra variável (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013). O coeficiente pode variar de 0 a 1, e quanto maior o valor de r^2 , maior é o poder explicativo do modelo (HAIR et al., 2009). Para Nagelkerke (1991), um $r^2 = 0,5123$ tem um alto poder de explicação. O r^2 desse modelo é 0,723 (para Qualidade de serviços) e 0,567 (para Redução de custos) para um $p < 0,001$, validando que é um modelo adequado.

O coeficiente de caminho formula as relações hipotéticas entre os construtos, podendo variar de -1 a +1, sendo os mais próximos de +1 as relações fortemente positivas e os mais próximos de -1 as relações fortemente negativas. Os valores próximos de -1 e +1, em sua maioria, são estatisticamente significativos (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013). Para a avaliação desse indicador Wetzels, Odekerken-Schröder e Oppen (2009) sugerem o valor de 0,36 como adequado para as áreas de ciências sociais e do comportamento. Nesse caso, os coeficientes de caminho do modelo, após os ajustes demonstram possuir fortes relações positivas, conforme são apresentados na Tabela 4.

Os coeficientes de caminho do modelo também foram avaliados por meio do teste t-estatístico, que objetiva examinar o modelo estrutural, o qual é baseado em correlações e regressões. Os valores aceitáveis devem ser $\geq 1,96$ para que a relação seja estatisticamente consistente (HAIR et al., 2014). Conforme mostrado na Tabela 4, observa-se que os caminhos entre os construtos são significantes e o modelo estrutural é satisfatório.

Tabela 4: Valores do coeficiente de caminho e do t-estatístico

	Coeficiente de caminho	t-estatístico
Gestão de Contratos -> Qualidade Serviços	0,850	38,643
Gestão de Contratos -> Redução de Custos	0,753	20,307

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa processados no SmartPLS 3.2.3 (2016)

O fator de Cohen (f^2) mensura a intensidade do efeito para cada caminho do modelo e reflete alteração no r^2 quando ocorre de um construto ser eliminado ou inserido no modelo. Hair et al. (2014) postulam que os valores 0,02, 0,15 e 0,35 são considerados como de um efeito pequeno, médio e grande, respectivamente, e com isso determina-se o quanto cada construto pode ser útil para o ajuste do modelo, conforme pode ser visto na Tabela 5.

Tabela 5: Fator de Cohen (f^2)

	Qualidade de serviços	Redução de custos
Gestão de Contratos	2,604	1,310

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa processados no SmartPLS 3.2.3 (2016)

Complementando a etapa de avaliação do modelo de mensuração, faz-se a análise dos efeitos totais entre os construtos. Para Hair et al. (2009), o valor desse efeito varia de 0 a 1. Quanto mais próximo de 1, maior forte é o efeito. Na Tabela 6 constam os efeitos totais entre os construtos, cujos valores demonstram um alto efeito do

construto Gestão de Contratos sobre Redução de Custos (0,753) e sobre Qualidade de Serviços (0,850).

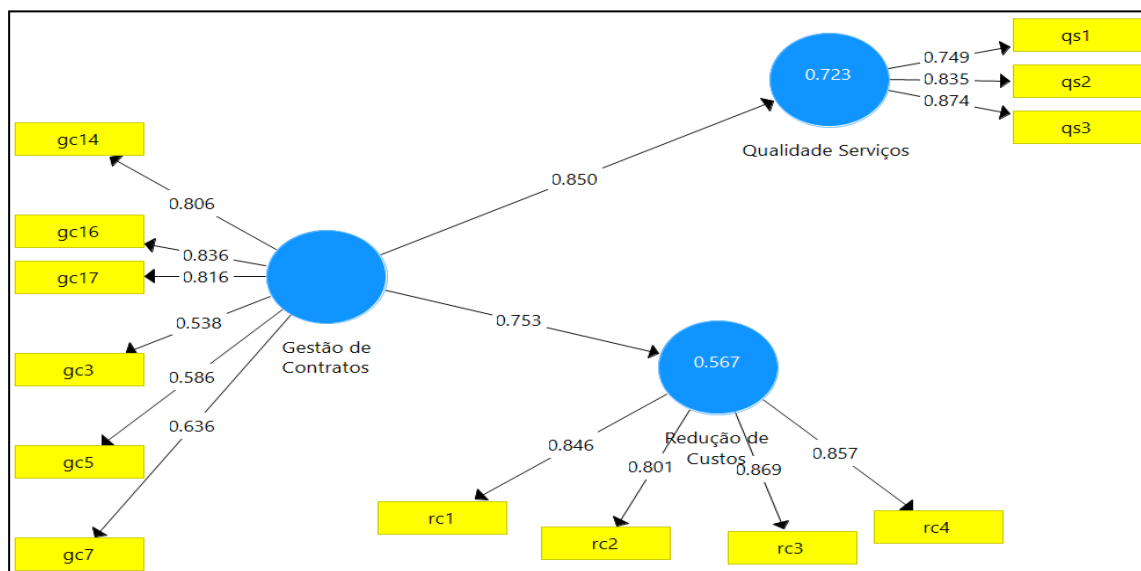
Tabela 6: Efeitos totais.

	Gestão de contratos	Qualidade de serviços	Redução de custos
Gestão de Contratos	1,000	0,850	0,753
Qualidade Serviços		1,000	
Redução de Custos			1,000

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa processados no SmartPLS 3.2.3 (2016).

partir do modelo hipotético ajustado, pode-se observar na Figura 3 quais as relações determinantes que se confirmam pelos parâmetros de modelagem.

Figura 3: Modelo hipotético estrutural ajustado.

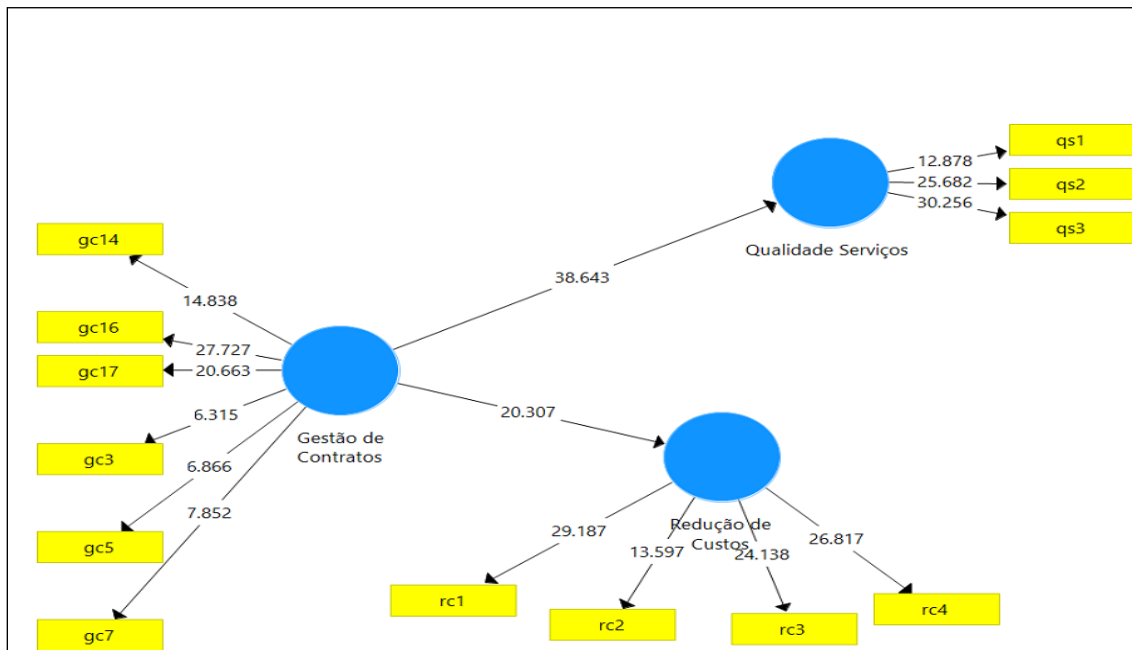


Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa processados no SmartPLS 3.2.3 (2016).

4.4 - DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Com os resultados obtidos, por intermédio da análise de equações estruturais usando o método dos mínimos quadrados parciais, avaliou-se as hipóteses propostas nesta pesquisa. Conforme se percebe na Figura 3, a Gestão de Contratos tem influência positiva na Redução de Custos e na Qualidade de Serviços, com índices de caminho 0,753 e 0,850, respectivamente, dentro do nível de significância $P \leq 0.01$. Isto corrobora com as hipóteses H_1 e H_2 . A confirmação de ambas as hipóteses é também atestada pelo t-estatístico da relação Gestão de Contratos e Redução de Custos (H_1) e Gestão de Contratos e Qualidade de Serviços (H_2), quando apresentaram os valores de 20,307 e 38,643, respectivamente (Figura 4).

Figura 4: Valores do t-estatístico.



Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos dados da pesquisa processados no SmartPLS 3.2.3 (2016).

Esses resultados da Gestão de Contratos estão alinhados com os trabalhos de Lazzarotto et al. (2014), os quais verificaram que uma eficiente gestão de contratos poderá garantir bons resultados para a empresa, e de Klering, Porsse e Guadagnin (2010), que comentam que a lógica do gerenciamento de contratos necessita ser focado no desempenho e na busca dos resultados no que tange à redução de custos e à qualidade dos serviços contratados. Dentro dessa perspectiva, Magalhães et al. (2009), expõem que a gestão de contratos é um fator estratégico para a melhoria dos processos das empresas, o que inclui os construtos Redução de Custos e Qualidade de Serviços.

A Gestão de Contratos é bem explicada pelo modelo proposto, com base no r^2 de Redução de Custos e de Qualidade de Serviços, cujos valores são 0,567 e 0,723, nesta ordem, significando que estes construtos têm forte relação de dependência com Gestão de Contratos. Isso também pode ser observado na Figura 3, pelo elevado índice de caminho, o qual demonstra que a Gestão de Contratos influencia positivamente a Redução de Custos (0,753) e a Qualidade de Serviços (0,850). De modo similar, o efeito total de Gestão de Contratos sobre Redução de Custos e Qualidade de Serviços apresentou valores altos de 0,753 e 0,850, respectivamente (Tabela 6). As variáveis GC16, GC17 e GC14 tiveram um elevado efeito sobre o construto Gestão de Contratos, na ordem de 0,836, 0,816 e 0,806, respectivamente (Figura 3) e elas mensuram os impactos desse construto sobre: a) a segurança financeira, administrativa e operacional

da Regional; b) a melhoria dos processos (administrativos, operacionais, comerciais) da Regional; e c) sobre o alcance dos objetivos da Regional.

A Redução de Custos é bem explicada dentro do modelo, pois seu coeficiente de determinação ajustado (r^2) está em 0,567, o que significa que o modelo pode explicar cerca de 57% deste construto. Esse fato é corroborado por Vila Fernández-Santacruz (2010), quando afirma que a finalidade de se gerir os custos é a de produzir bens ou de prestar serviços com o menor custo, mas mantendo os atributos da qualidade e da lucratividade e por Verbeeten (2011), o qual aponta que por meio de um eficiente gerenciamento de custos as empresas podem melhorar seus resultados. As variáveis RC3, RC4 e RC1 tiveram um forte efeito sobre o construto Redução de Custos, com os valores de 0,869, 0,857 e 0,846, nesta ordem (Figura 3) e elas medem as influências desse construto da seguinte forma: a) que a razão entre o custo e os benefícios decorrentes do serviço prestado foi vantajosa para a Regional; b) a prestação dos serviços foi realizada com o menor custo e com qualidade; e c) contribuiu para melhoria dos resultados da Regional.

A Qualidade de Serviços também é bem esclarecida no modelo, pelo fato de seu coeficiente de determinação ter tido o valor de 0,723, o que significa que o modelo pode explicar 72% deste construto, assim como exposto por Freitas (2005), o qual indica que, um eficiente gerenciamento pode proporcionar contínuas melhorias na qualidade dos serviços e também por Gimenez (2012), ao apontar que há um inter-relacionamento entre a qualidade do serviço e a redução dos custos. Esse resultado está de acordo com expectativa geral de que a gestão da qualidade em uma empresa reduz o custo, proporciona a satisfação do cliente, aumenta a produtividade e das receitas e a leva a ter vantagem competitiva (GARCIA et al., 2014). As variáveis QS3 e QS2 tiveram um elevado efeito sobre o construto Qualidade de Serviços, com os valores de 0,874 e 0,835, nesta sequência (Figura 3) e elas aferem as interferências desse construto da seguinte forma, ele: a) contribuiu para a redução dos riscos da Regional; e b) contribuiu para melhorar a performance da prestação dos serviços da ECT para seus clientes.

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo geral analisar a influência da gestão de contratos na redução de custos e na qualidade dos serviços prestados pelas empresas contratadas. Tendo como base as relações apresentadas na literatura pesquisada, selecionou-se os construtos: Gestão de Contratos, Redução de Custos e Qualidade de Serviços.

Baseando-se nos construtos selecionados foi sugerido um modelo conceitual hipotético preliminar, que consta de relações respaldadas pela literatura, ressaltando-se seu aspecto inovador pelo fato de uni-las em um único modelo, com a finalidade de analisar os efeitos relacionais destes construtos optados.

Com base nos resultados, constatou-se que na percepção dos respondentes o construto Gestão de Contratos exerce influência positiva nos construtos Redução dos Custos e Qualidade de Serviços. Portanto, pode-se inferir que o modelo hipotético preliminar teve suas hipóteses confirmadas. Desta forma, o modelo expõe os fatores determinantes para a Redução dos Custos e Qualidade de Serviços, de acordo aos parâmetros analisados. Ficou evidenciado que os modos como a gestão de contratos conduzem à redução de custos são por meio do controle eficiente da vigência do contrato, pelo cumprimento do prazo de tramitação dos processos e quando a documentação do processo está completa e com as informações corretas.

Este estudo tem uma contribuição importante ao propor um modelo completo e inovador da relação entre os construtos apresentados, pois não foram encontrados na literatura modelos conceituais similares, nem trabalhos que mostrem resultados semelhantes no que se refere à abrangência relacional dos construtos. Em relação às implicações gerenciais, este trabalho apresenta eficácia prática, pois seus achados justificam a adoção de estratégias de melhoria da eficiência da gestão dos contratos, entre elas a promoção de um hábil controle na vigência dos contratos, a observância dos prazos de tramitação dos processos e o cuidado na elaboração dos documentos que compõem um processo administrativo. Outro aspecto relevante é que, conforme demonstrado pelos resultados deste estudo e fundamentado no referencial teórico, uma eficiente gestão de contratos tem impactos na redução dos custos com as empresas contratadas e na melhoria qualidade dos serviços prestados por elas, o que pode contribuir para o desenvolvimento da competitividade da organização. Este trabalho tem como limitação o fato de seus resultados se basearem em percepções dos gestores acerca de qualidade de serviço e de redução de custos e não em valores mensurados para esses construtos.

6 - REFERÊNCIAS

AMIR, A.; AUZAIR, S. Md; AMIRUDDIN, R. **Cost management, entrepreneurship and competitiveness of strategic priorities for small and medium enterprises**. Procedia - Social and Behavioral Sciences, v. 219, p. 84-90, 2016.

- CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- FARIA, E. R. de. et al. (2010). **Fatores determinantes na variação dos preços dos produtos contratados por pregão eletrônico**. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 6, p. 1405-28, 2010.
- FRANCO, J. M. et al. **Análise das práticas organizacionais para um sistema de gerenciamento ambiental (SGA) estudo de caso na ECT – agência de Santiago – RS**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), v. 15, n. 2, p. 63-74, 2010.
- FREITAS, A. L. P. **A qualidade em serviços no contexto da competitividade**. Revista Produção On-Line, v. 5, n. 1, p. 1-24, 2005.
- FROMM, R. F. et. al. **Gestão de projetos aplicada aos contratos de novos produtos no setor de autopeças**. Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios, v. 4, n. 2, p. 87-116, 2011.
- GARCIA, J. A. et al. **Dependence relationship between the critical quality factors and social impact**. Revista de Administração de Empresas, v. 54, n. 6, p. 692-705, 2014.
- GIMENEZ, D. R. **Modelo de gestão estratégica da qualidade para avaliar o impacto da imagem da marca na qualidade percebida pelo consumidor em empresas prestadoras de serviços**. Tese (Doutorado)-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.
- GOPAL, A.; KOKA, B. R. **The role of contracts on quality and returns to quality in offshore software development outsourcing**. Decision Sciences, v. 41, n. 3, p. 491-516, 2010.
- GRÖNROOS, C. **Service quality: the six criteria of good perceived service quality**, Review of Business, v. 9, n. 3, p. 10-13, 1988.
- HAIR JR., J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HAIR JR., J. F. et al. **Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. European Business Review, v. 26, n. 2, p. 106 – 121, 2014.
- HENSELER, J.; SARSTEDT, M. **Goodness-of-fit indices for partial least squares path modeling**. Computational Statistics, v. 28, n. 2, p. 565-580, 2013.
- HWANG, H. et al. **A comparative study on parameter recovery of three approaches to structural equation modeling**. Journal of Marketing Research, v. 47, p. 699-712, 2010.
- KLERING, L. R.; PORSE, M. C. S.; GUADAGNIN, L. A. **Novos caminhos da administração pública brasileira**. Análise, v. 21, n. 1, p. 4-17, 2010.
- KOCK, N. **Using WarpPLS in e-collaboration studies: an overview of five main analysis steps**. International Journal of e-Collaboration, v. 6, n. 4, p. 1-11, 2010.
- _____. **WarpPLS 5.0: user manual**. Laredo: ScriptWarp Systems. 2015.
- LAZZAROTTO, B., O. et al. **Analysis of management practices in performance-based outsourcing contracts**. Business Process Management Journal, v. 20, n. 2, p. 178–194, 2014.

- MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.
- MAGALHÃES, Y. T. et al. **Competências necessárias e competências exercidas na gestão de contratos de serviços terceirizados em uma empresa do setor de mineração de Minas Gerais**. Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão, v. 7, n. 2, p. 41-52, 2009.
- MENDES, R. G.; BIASI, F. M. **Lei de licitações e contratos administrativos: incluindo legislação complementar correlata**. 25. ed. rev. e atual. Curitiba: Zênite, 2011.
- NAGELKERKE, N. J. D. **A note on a general definition of the coefficient of determination**. Biometrika, v. 78, n. 3, p. 691-692, 1991.
- PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, V.A.; BERRY, L.L. **SERVQUAL: a multiple- item scale for measuring consumer perceptions of service quality**. Journal of Retailing, v. 64, n. 1, p. 12-40, 1988.
- PELEIAS, I. V.; NASCIMENTO, G. C.; PARISI, C. **Análise do grau de satisfação dos contratantes de serviços terceirizados na modalidade BPO – Business Process Outsourcing – na Grande São Paulo**. Revista Contemporânea de Economia e Gestão, v. 11, n. 2, p. 105-134, 2013.
- RENDON, R. G. **Benchmarking contract management process maturity: a case study of the US Navy**. Benchmarking: An International Journal, v. 22, n. 7, p. 1481–1508, 2015.
- RINGLE, C.; WENDE, S.; BECKER, Jan-Michael. **SmartPLS 3. boenningstedt: smartPLS GmbH**. Recuperado de: <http://www.smartpls.com>. Acesso em: 08 jul. 2016.
- RKEIN, A.; ANDREW, B. H. **Public sector commercial orientation and the social contract**. Pacific Accounting Review, v. 24, n. 3, p. 292–313, 2012.
- SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Penso, 2013.
- SANTILLI, E. B.; LUCIANO, E. M.; TESTA, M. G. **Gestão de Contratos e sua contribuição para a Governança de Tecnologia da Informação: um estudo de caso em uma indústria brasileira de grande porte**. Artigo apresentado no III Encontro de Administração da Informação ANPAD (EnADI), 15 a 17 maio. 2011, Porto Alegre, RS. P. 1-17.
- SANTOS, G. E. O. **Cálculo amostral: calculadora on-line**. Recuperado de <http://www.calculoamostral.vai.la>. Acesso em: 08 ago. 2016.
- SLALOV, T. N. B. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. Tese (Doutorado em Ciências) - Universidade de São Paulo, São Paulo. 2013.
- VERBEETEN, F. H. M. **Public sector cost management practices in The Netherlands**. International Journal of Public Sector Management, v. 2, n. 6, p. 492-506, 2011.
- VILA FERNÁNDEZ-SANTACRUZ, M. **Competir con estrategias low cost**. Revista de Contabilidad y Dirección, v. 11, p. 25-38, 2010.

WETZELS, M.; ODEKERKEN-SCHRÖDER, G.; OPPEN, C.V. **Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: guidelines and empirical illustration.** MIS Quarterly, v. 33, n. 1, p. 177-195, 2009.

PARTE 3
CATEGORIA RELATO DE EXPERIÊNCIAS

A UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO *TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING* (TDABC), UMA NOVA PROPOSIÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO *ACTIVITY-BASED COSTING* (ABC), COMO FERRAMENTA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO HOSPITAL ESCOLA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS (HE-UFPEL), GERIDO PELA EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES (EBSERH)⁵

Bruno Peserico Martini
Julieta Maria Carriconde
Tomás Dalcin

RESUMO

Os Hospitais Universitários Federais são instituições públicas com grande diversidade de serviços e profissionais, demandando alto fluxo financeiro e operacional, impetrando às organizações a utilização de ferramentas de gestão de custos para gerenciar recursos e otimizar gasto público. Objetivo, relatar sobre a utilização do método de custeio TDABC como ferramenta de informação de custos no HE-UFPEL-EBSERH. Metodologia descritiva quantitativa e qualitativa quanto a abordagem e estudo de caso quanto aos procedimentos metodológicos. Coleta de dados através de entrevistas e questionários semiestruturados, acompanhamentos *in loco* da equipe técnica, levantamentos documentais e utilização de informações contábeis e econômico-financeiras dos sistemas corporativos do HE-UFPEL, incluindo SIAFI, SIAPE e SISHOS. Para formalização e análises dos dados fez-se o uso de planilhas eletrônicas, processador de textos e programa de criação e exibição de apresentações. O TDABC proporcionou informações gerenciais de atividades que consomem maior tempo e custos, atividades não direcionadas ao paciente, correlação para otimização de tempo e custo por área geográfica de atendimento e tempos e os custos ociosos. Com o valor da taxa de custos por minuto/atividade, tanto para taxa prática como para taxa utilizada, foi possível determinar os custos por paciente em cada programa, além de criar equações de tempo para cada atividade. A utilização do método de custeio é uma ferramenta capaz de gerar informações necessárias para a tomada de decisão dos gestores públicos, permitindo a gestão do custo para a qualidade do gasto público. Ainda, recomenda-se a aplicação dessa ferramenta para os demais setores do HE-UFPEL com o mesmo objetivo.

PALAVRAS-CHAVE

Gestão de Custos; Custos Hospitalares; Controladoria; Administração Pública.

⁵ Tema “Experiências de implantação contabilidade e custos (casos práticos de aplicação)”.

1 - INTRODUÇÃO

Frente as alterações advindas pelas normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards (IFRS)*), pelas adaptações da contabilidade pública do Brasil aos padrões internacionais (*International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*), pelas mudanças do regime contábil aplicados ao setor público, com a criação das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público (NBCASP), pelas principais leis já intrínsecas à administração e à contabilidade pública (Lei 4.320/1964 – Lei das Finanças Públicas, Constituição Federal/1988 e Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal), a gestão dos recursos, a qualidade dos gastos e a transparência das informações, são preceitos e exigências, em todos os seus níveis, obrigatórios para a administração pública e para os gestores públicos.

Para alcançar esses parâmetros, os gestores públicos necessitam de “um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Dessa forma, impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões” (Machado e Holanda, 2010). Assim, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 25 de novembro de 2011, através da Resolução CFC n.º 1.366/11, aprovou a norma brasileira de contabilidade técnica (NBC T) 16.11, que dispõe sobre o sistema de informação de custos do setor público. Ainda, a NBC T 16.11 determina que o sistema é de uso obrigatório em todas as entidades do setor público e, no item 8 da Norma, cita que:

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

Além disso, são várias as outras fontes legais e técnicas que determinam a obrigatoriedade do uso de informação de custos na república democrática do Brasil, como as Leis 4.320/1964 (Lei das Finanças Públicas (artigos 85 e 99)) e 10.180/2001 (artigo 15), Decreto-Lei 200/1967 (Artigo 79), Decretos 93.872/1986 (artigo 137) e 6.976/2009 (artigo 3), Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal (artigo 50)) e Acórdão de relação 1.078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU).

Dessa maneira é possível entender a importância da informação e a obrigatoriedade do sistema de custos no setor público. E nesse sentido, traz à tona a questão da pesquisa que conduziu a esse estudo de caso: a nova proposição do custeio *Activity-Based Costing* (ABC), o *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), aplicado no setor de Serviço de Atenção Domiciliar (SAD), que compreende o Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar (PIDI) e Programa Melhor em Casa, do Hospital Escola da Universidade Federal de Pelotas (HE-UFPEL), gerido pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), é uma ferramenta para gerar informações de custos para a tomada de decisões quanto a gestão da qualidade do gasto e dos recursos públicos?

O objetivo geral desse trabalho consiste em certificar que a utilização da nova proposição do custeio ABC, o TDABC, aplicados nos setores de hospitais públicos, é um método capaz de gerar informações e dados necessários para otimização do gasto público e efetividade da gestão pública. Como objetivos específicos tem-se: apurar todos os dados estatísticos, econômicos e financeiros do Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar (PIDI) e Programa Melhor em Casa do Hospital Escola da Universidade Federal de Pelotas (HE-UFPEL), gerido pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), a fim de realizar os cálculos do método TDABC; calcular os custos dos processos, atividades principais por serviço da respectiva área; e identificar e reconhecer as informações potenciais geradas para tomada de decisões quanto a gestão e qualidade dos gastos públicos.

A decisão, para uma instituição pública, quanto ao melhor método de custeio a ser utilizado para buscar as informações gerenciais não necessariamente estará explícita nas bibliografias de Contabilidade de Custos ou citado em algum artigo da legislação. Pinzan (2013) recomenda o desenvolvimento de futuras pesquisas para investigar e compreender variáveis contingentes que impactam na adoção ou não dos métodos de custeio e seus propósitos de uso, uma vez que cada empresa é única e apresenta especificidades e características que demandam desenhos e modelos de Contabilidade de Custo.

Assim corrobora o intuito da pesquisa, verificar se o TDABC é um método para se utilizar em hospitais públicos com o objetivo de transformar os números estatísticos, econômicos e financeiros em informações gerenciais para tomada de decisões quanto ao controle, a gestão e a otimização dos recursos públicos.

No capítulo 2 são apresentados os referenciais teóricos que orientam o estudo. No capítulo 3, os relatos da experiência do trabalho. No capítulo 4, as análises de dados, que estão apresentadas as análises dos materiais coletados da pesquisa, o estudo de caso prático e, finalizando o estudo, o Capítulo 5 com as considerações finais do estudo.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO

As informações de Custos, obtidas através das ferramentas e sistemas de tecnologias de informações de custos, e mensuradas a partir de métodos de Custeio, além de medir dados para valorização dos estoques, para formação de preços de produtos e de serviços e para tomada de decisões relevantes da organização, proporcionam uma base de dados dos produtos e dos serviços mais fidedignos e um controle na gestão de recursos e de atividades em todas as esferas da instituição, que consecutivamente, legitimam a transparência das informações, possibilitando o alcance da eficácia, eficiência, otimização e qualidade na origem e aplicação dos recursos.

Segundo Pinzan (2013, *apud* Mackie, 2011, p.23) o debate sobre o qual seria o melhor método de custeio para tomada de decisão ainda se faz presente na literatura. Não obstante a estas observações Pinzan (2013, *apud* Mastilak, 2011, p.1710) expõem que a literatura em Contabilidade de Custos tem examinado a acurácia da informação no custeio de produtos gerado por diferentes escolhas de agrupamentos de custos e tem ignorado os efeitos da utilização gerencial dos métodos de custeio para entender os respectivos custos e suas relações.

Ainda, evidenciando sua preocupação, Pinzan (2013, *apud* Guerreiro, 2010, p.56) assevera que diferentes métodos de apropriação de custos podem ser encontrados na literatura especializada, gerando confusão e levando-se a questionar qual seria o método de custeio a adotar para a apropriação de custos e a gestão da rentabilidade. Nesse contexto, verificamos que as opções por métodos tradicionais ou convencionais, para apuração de informação e gestão de custos, são múltiplos e caracterizadas.

Martins (2003) demonstra que a utilização do método de custeio *Activity-Based Costing* (ABC) não se limita ao custeio de produtos e serviços, na realidade, é uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos. Ainda, considera a aplicação da metodologia para empresas não industriais, como concessionárias de serviços públicos, hospitais, etc. O ABC, para composição dos custos, identifica as atividades relevantes, define e seleciona os direcionadores de custos

dos recursos e das atividades, atribuí os custos as atividades e, posteriormente, aloca os custos das atividades aos produtos.

Já Kaplan e Anderson (2007), evidenciam a utilização do método de custeio *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), surgido diante das dificuldades no levantamento de dados e aos elevados custos de processamentos do sistema ABC. É um método adequado para subsidiar o processo decisório em processos complexos e dinâmicos, como em hospitais. Também, de acordo com Kaplan e Anderson (2007), esse método oferece as organizações praticidade e simplicidade em relação ao ABC tradicional e o objetivo é fornecer dados com maior agilidade e mais fidedignos para obtenção das informações necessárias a gestão e para tomada de decisão. O TDABC, para composição de custos, é o custeio baseado em atividades direcionadas por tempo.

2.1 - CONTABILIDADE DE CUSTOS E SUA INSERÇÃO EM HOSPITAIS

Martins (1998) descreve que a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão.

Nesse mesmo sentido, destaca Beuren (1993) que somente no século XVII, com início da Revolução Industrial e consequentemente proliferação das indústrias surgiram, as primeiras publicações que descreviam uma técnica efetiva de contabilidade industrial. Ainda assim, essas técnicas eram extraídas de práticas desenvolvidas nas empresas. Contudo, grandes avanços na Contabilidade de Custos têm sido alcançados nas últimas décadas. Especialmente, no que diz respeito ao desenvolvimento de sistemas de custos que sirvam como um instrumento de suporte nas decisões dos gestores das empresas, seja a nível de planejamento ou de controle.

Então, resumindo, Martins (1998) cita que “a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais. ”

Com o advento da nova forma de se usar Contabilidade de Custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial. No caso de instituição não tipicamente daquela natureza, tais como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços etc., onde seu uso para efeito de Balanço era

quase irrelevante (pela ausência de estoques), passou-se a explorar seu potencial para o controle e até para as tomadas de decisões. (Martins, 2010).

Concordantemente, Falk (2001) traz a contabilidade e gestão de custos para hospitais (serviços hospitalares). O autor menciona que a informação mais detalhada sobre custos oferece maior esclarecimento sobre seu comportamento e variáveis que lhe influenciam nos diversos serviços do hospital, permitindo melhor gerenciamento dos custos em nível departamental, por procedimentos específicos e mesmo por prestador ou provedor de serviço. Um sistema de contabilidade de custos facilita um controle mais preciso dos mesmos para fins de diminuição ou substituição de itens mais onerosos na composição dos custos, permite melhor análise de lucratividade, estabelecimento de taxas de serviço, planejamento estratégico e gerenciamento do pessoal médico e não médico, em termos de produtividade e perfis operacionais de atendimento.

Sendo assim, contextualizando, Falk (2001) sobreleva que

O sistema de contabilidade de custos, aprofunda a análise organizacional pela identificação detalhada das atividades individuais de cada departamento envolvido na prestação de serviços ao doente, pelas quais o nível da performance possa ser medido. Ele estabelece padrões para cada atividade (em termos funcionais, de recursos humanos, materiais, volume, ou outro tipo de padrão) que permitem ser comparados com resultados atuais com a finalidade de avaliação da performance. A predeterminação de padrões diversos permite exame cuidadoso pela gerência de suas operações, podendo isolar fatores particulares que influenciam as alterações nos custos.

2.2 - ACTIVITY-BASED COSTING (ABC)

Para Iudícibus, S; Martins, E.; Gelbcke, E.R.; Santos, A. (2010) o sistema “conhecido como ABC (de *activity-based costing*, em inglês), consiste em direcionar os custos indiretos aos produtos não por centros de custos ou por departamentos, mas por atividades (daí sua denominação). ”

Martins (1993) cita que o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos.

Dessa forma, trazendo para dentro de organizações hospitalares e de acordo com os destaques acima, destaca Falk (2001) que

[...] O ABC não é uma alternativa nova de Contabilidade de Custos para as organizações de saúde. Na realidade, é mais uma nova abordagem ou enfoque de como observar a realização das atividades dentro da instituição. A visão tradicional de custos é de que serviços ou produtos (centro de custos ou de responsabilidade) consomem recursos na prestação de seu trabalho. A metodologia ABC, por outro lado, acredita que serviços ou produtos consomem atividades, e, depois, que são essas atividades que consomem os recursos. Em outras palavras, o sistema ABC acredita que atividades consomem recursos para produzir um resultado (output), uma vez que cada paciente necessita de uma série de atividades para seu tratamento e recuperação.

Assim, o ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos. Para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades. Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos (unidade, linhas ou famílias). A aplicação desta metodologia somente ao custeio de produtos e numa visão apenas funcional é chamada a “primeira geração do ABC”. (Martins, 1993)

Nesse contexto, Martins (2010) destaca que “a utilidade do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos. ”

Todavia, apesar dos destaques elencados do Custeio ABC, este também apresenta limitações, principalmente, quanto aos altos custos e a complexidade de implementação e manutenção do sistema, identificação de direcionadores de custos, a sua medição e controle mostram-se críticos, além do elevado dispêndio de tempo e esforço. (Falk, 2008; Kaplan e Anderson, 2007)

2.3 - TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING (TDABC)

Segundo Kaplan e Anderson (2007) essa nova abordagem, que denominamos *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), oferece às empresas uma opção simples e prática para a determinação do custo e da capacidade de utilização dos seus processos, e para a apuração da lucratividade dos pedidos, dos produtos e dos clientes. O TDABC

cria condições para que as empresas melhorem seus sistemas de gestão de custos, ao invés de abandoná-los. Os gestores passam a dispor de informações exatas sobre custo e lucratividade, a fim de definir prioridades para melhorar processos, racionalizar a variedade de produtos, precificar os pedidos dos clientes, além de gerenciar os relacionamentos com os clientes, de maneira a gerar benefícios para ambas as partes.

Ainda segundo Kaplan e Anderson (2007, p.9), o modelo simplifica o processo de custeio, ao eliminar a necessidade de pesquisas e de entrevistas com os empregados, para a alocação dos recursos as atividades, antes de direcioná-las para os objetos de custos.

O TDABC ignora a fase de definição das atividades, e, portanto, elimina a necessidade de alocar os custos dos departamentos entre as várias atividades por eles executadas. A abordagem *time-driven* evita o trabalho dispendioso, demorado e subjetivo de pesquisa de atividades, do ABC convencional. Para tanto, se utiliza das equações de tempo que, de maneira direta e automática, distribuem recursos de custo das atividades executadas e as transações processadas. Apenas dois parâmetros precisam ser estimados: a taxa do custo da capacidade para o departamento e o uso da capacidade por cada transação processada no departamento. Conforme Kaplan e Anderson (2007), ambos os parâmetros podem ser estimados com facilidade e objetividade. A taxa do custo da capacidade é determinada pela fórmula a seguir:

$$(\text{=}) \frac{\text{CUSTO DA CAPACIDADE FORNECIDA}}{\text{CAPACIDADE PRÁTICA DOS RECURSOS FORNECIDOS}}$$

Para estimar a capacidade prática, é preciso identificar a quantidade de recursos (tipicamente, pessoas e equipamentos) que realmente executam o trabalho. A estimativa da capacidade prática de um funcionário ou de um equipamento deve ser direta. Calcule quantos dias por mês, em média, os empregados e máquinas trabalham, e em quantas horas ou em quantos minutos por dia os funcionários ou os equipamentos realmente estão disponíveis para a realização do trabalho, depois de subtrair os intervalos para repouso, treinamento, reuniões, manutenção, e quaisquer outros intervalos. Erros de alguns pontos percentuais raramente são fatais e erros mais vultuosos serão detectados através de inesperadas faltas ou excessos de capacidade. (Kaplan e Anderson, 2007).

A segunda estimativa exigida pelo modelo TDABC é a capacidade necessária – nesse e na maioria dos casos, tempo – para executar cada transação. As estimativas podem ser obtidas através de observação direta ou por meio de entrevistas. E, ao contrário das porcentagens que os empregados estimam subjetivamente no modelo ABC

convencional, as estimativas de consumo de capacidade no modelo TDABC podem ser imediatamente observadas e validadas. (Kaplan e Anderson, 2007).

O TDABC incorpora com facilidade variações nas demandas de tempo em diferentes tipos de transações. As equações de tempo no modelo TDABC também oferecem aos gestores a possibilidade de simular o futuro. Os gestores podem atualizar com facilidade o modelo TDABC para refletir mudanças em suas condições operacionais. (Kaplan e Anderson, 2007).

Ainda nesta abordagem, Kaplan e Anderson (2007) apresentam inúmeras vantagens ao modelo TDABC:

1. Torna mais fácil e mais rápido o desenvolvimento de um modelo exato;
2. Aproveita com eficácia os dados hoje oferecidos pelos sistemas integrados de gestão empresarial e com os sistemas de relacionamento de clientes;
3. Direciona os custos às transações e aos pedidos, usando características específicas dos pedidos, dos processos, dos fornecedores e dos clientes;
4. Pode ser rodado mensalmente, para captar o resultado das operações recentes;
5. Torna mais visíveis as eficiências dos processos e a utilização da capacidade;
6. Prevê as necessidades de recursos, permitindo que as empresas orem a capacidade de recursos com base em previsões da quantidade e da complexidade dos pedidos;
7. É ampliável com facilidade para abranger todo o âmbito do empreendimento, mediante softwares aplicáveis a toda a empresa e por meio de tecnologias de bancos de dados;
8. Permite a manutenção rápida e pouco dispendiosa do modelo;
9. Fornece informações detalhadas para identificar as causas básicas dos problemas;
10. É aplicável a muitos setores ou empresas que se caracterizam por complexidade em clientes, produtos, canais, segmentos e processos, por grande quantidade de pessoas e por despesas de capital elevadas.

Finalizando, (Kaplan e Anderson, 2007), destacam que essas características impulsionam a evolução do ABC, que deixa de ser um sistema financeiro complexo e dispendioso, para se converter em ferramenta que fornece dados exatos e práticos aos gestores, com rapidez, com frequência e baixo custo.

3 - RELATO DA EXPERIÊNCIA

3.1 - HISTÓRICO DO HOSPITAL ESCOLA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS, FILIAL DA EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES

O HEUFPEL surgiu da necessidade de um ambiente para o aprendizado prático dos alunos da Faculdade de Medicina da UFPEL. Até a criação do Hospital Escola, os ensinamentos práticos eram feitos na Sociedade Portuguesa de Beneficência, que mantinha convênio com a UFPEL e disponibilizava 30 leitos para esta finalidade. No ano de 1981 este convênio foi modificado e criou-se, ainda dentro das dependências da Sociedade Portuguesa de Beneficência, o Hospital Escola, com 117 leitos abrangendo as áreas de Clínica Médica, Cirurgia, Ginecologia e Obstetrícia, Pediatria e Pronto Socorro.

Com o objetivo de melhorar a qualidade nos serviços prestados e aumentar o número de atendimentos, em 1987 firmou-se um novo contrato entre a UFPEL e a Santa Casa de Misericórdia da cidade de Pelotas, possibilitando ao HE o alojamento num prédio em que permanece até hoje. Esta nova instalação trouxe melhorias para o atendimento oferecido, viabilizando projetos e remodelações que continuam sendo executados permanentemente, sempre em busca de um melhor atendimento aos usuários dos serviços.

Nesse mesmo contexto, o HE ao longo de sua história, constituiu-se em um cenário de excelência para a prática dos cursos de graduação e pós-graduação da área da saúde, da UFPEL. Atualmente a UFPEL conta com nove cursos na área da saúde são eles: Medicina, Enfermagem, Nutrição, Psicologia, Terapia Ocupacional, Farmácia, Odontologia, Educação Física e Medicina Veterinária que em conjunto formam a Rede Saúde UFPEL. Desde 2004, o Hospital Escola é certificado pelos Ministérios da Educação e da Saúde como Hospital de Ensino, o que significa dizer que a instituição cumpre com a Portaria Interministerial 2.400 de outubro de 2007, que determina os requisitos para esta certificação, definidos em linhas gerais como: compromisso com atendimento à população 100% SUS, abrigo permanente e contínuo de atividades de ensino e de programas de residência médica, realização de atividades de pesquisa regulares, instalações adequadas ao ensino, funcionamento de comissões assessoras obrigatórias pertinentes às instituições hospitalares, manutenção de programas de capacitações, entre outros.

Em 2014, o HE-UFPEL, em uma nova ação proporcionada pela UFPEL, estabeleceu um novo contrato com a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), do Ministério da Educação.

A EBSERH foi criada pelo Governo Federal, através de lei aprovada pelo Congresso Nacional, Lei nº 12.550, de 15 de dezembro de 2011, para constituir uma rede pública de hospitais universitários federais no país, tendo como principal compromisso pactuar com gestores locais de saúde a oferta de toda a sua capacidade instalada para servir ao Sistema Único de Saúde.

O contrato determina um sistema de gestão especial gratuita da EBSERH no Hospital Escola, tendo como objetivos a oferta de assistência médico-hospitalar, ambulatorial e de apoio diagnóstico e terapêutico, no âmbito do SUS, apoio ao ensino-aprendizagem, à pesquisa, à extensão e à formação de pessoas no campo da saúde pública, ações no sentido de garantir a recuperação física e tecnológica, atuar na reestruturação do quadro de recursos humanos das unidades, a coordenação e avaliação da execução das atividades dos hospitais, o apoio técnico à elaboração de instrumentos de melhoria da gestão e a elaboração da matriz de distribuição de recursos para os hospitais. Além disso, outras atribuições assumidas pela empresa e que estão presentes no Regimento Interno, estão as atividades de planejamento, estabelecimento de diretrizes de gerenciamento, monitoramento e avaliação do método de apuração e gestão de custos da Empresa.

Mais especificamente à gestão de custos, a EBSERH determina para suas filiais a criação da unidade de custos, ligada ao setor de contabilidade. Essa unidade, de acordo com as orientações técnicas da empresa, compete: escriturar os livros comerciais; providenciar os registros dos livros comerciais no órgão de registro do comércio e na Secretaria da Fazenda local; requerer e controlar documentos de regularidade comercial da EBSERH nas repartições públicas; manter arquivo atualizado referente às legislações comercial e aos serviços contábeis; receber, registrar, guardar e controlar a documentação dos recebimentos e pagamentos efetuados, dos documentos relativos aos serviços de contabilidade de custos; definir, acompanhar, avaliar e controlar centros de custos específicos para todas as atividades executadas pelo hospital; e avaliar e certificar a legalidade da documentação e dos registros contábeis referentes aos serviços de contabilidade de custos.

Nesse sentido, a partir de novembro de 2015, começaram a desenvolver trabalhos de custos em setores específicos do HE-UFPEL, com o intuito de implementar

a gestão de custos e consolidar a unidade de custos no HE. Além de atender as orientações técnicas da empresa para cada filial e cumprir com as exigibilidades instituídas na legislação brasileira, como leis, leis complementares, decretos, acórdãos do Tribunal de Contas da União, as informações gerenciais de Custos, proporcionam aos gestores do HE-UFPEL maior transparência dos recursos e melhor qualidade no gasto público.

3.1.1 - SERVIÇO DE ATENÇÃO DOMICILIAR

A implantação da gestão de custos, através da ferramenta e método TDABC, foi no setor de Serviço de Atenção Domiciliar (SAD) do HE-UFPEL. A setor do SAD está em atividade desde 2012 e contempla dois programas, o Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar (PIDI) e o Programa Melhor em Casa.

O PIDI é um programa de atendimento domiciliar direcionado exclusivamente para pacientes oncológicos, contemplando, principalmente, pacientes em fase de cuidados paliativos. Foi originado a partir de um projeto desenvolvido nas unidades básicas de saúde do município de Pelotas, estruturado e coordenado pela atual superintendente do HE-UFPEL, que na época era conhecido como Programa de Internação Domiciliar (PID). Em 2005, a pela atual superintendente do HE-UFPEL desenvolveu, aperfeiçoou e implementou o Programa no HE-UFPEL, passando a chamar Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar (PIDI), que abrangeu uma equipe interdisciplinar com o objetivo de ampliar e melhorar o atendimento domiciliar para pacientes oncológicos, principalmente para usuários em fase de cuidados paliativos.

O Programa iniciou suas atividades em 2005 inicialmente com uma equipe interdisciplinar de atenção domiciliar e, em 2011, passou a contar com duas equipes de atenção domiciliar, PIDI I e PIDI II. A equipe do PIDI I contempla somente os pacientes oriundos do HE-UFPEL, já a equipe do PIDI II está disponível para os demais pacientes oncológicos da rede de atendimento do município de Pelotas.

O PIDI é composto por duas equipes de médicos clínicos, enfermeiros e técnicos de enfermagem, que atendem diariamente a pacientes em suas residências. O apoio complementar é fornecido através da atuação de assistentes sociais, nutricionistas, fisioterapeutas, psicólogos, farmacêuticos capelão, voluntários e auxiliares administrativos. Cada equipe contempla, no máximo, dez pacientes. As visitas aos pacientes em seu ambiente familiar são feitas duas vezes ao dia, resultando em maior

conforto e atenção humanizada ao paciente, além de contribuir para aumentar ativamente o número de leitos disponíveis no sistema de saúde público. Os usuários apresentam elevado nível de satisfação em relação ao programa devido ao caráter interdisciplinar e o cuidado permanente em ambiente domiciliar.

Já o Programa Melhor em Casa, é um projeto voltado para pessoas com necessidade de reabilitação motora, idosos, pacientes crônicos sem agravamento ou em situação pós-cirúrgica, por exemplo, e têm com o programa assistência multiprofissional gratuita em seus lares, com cuidados mais próximos da família. Foi criado pelo Ministério da Saúde, através da portaria 2.527 de 27 de outubro de 2011, com o objetivo de ampliar o atendimento domiciliar do Sistema Único de Saúde (SUS). O Programa iniciou no HE-UFPEL em março de 2012, sendo lançado e divulgado na Câmara de Vereadores de Pelotas, com o slogan “A segurança do hospital no conforto do seu lar”.

O atendimento do Programa é realizado por três equipes Multiprofissionais de Atenção Domiciliar (EMAD's), formadas por médicos, enfermeiros, técnicos em enfermagem e assistentes sociais, e uma Equipe Multiprofissional de Apoio (EMAP), formada por fisioterapeuta, nutricionista e psicólogo. As EMAD's são distribuídas geograficamente para a população de Pelotas, sendo: EMAD SUL – Fragata, Barragem, Centro Sul e Porto/Várzea; EMAD NORTE - Três Vendas, Areal Norte e Centro Norte; e EMAD LESTE – Areal, Fátima/Balsa e Laranjal. Cada equipe pode atender, em média, 60 pacientes, simultaneamente. O programa também tem o objetivo de ajudar a reduzir as filas nos hospitais de emergência, já que a assistência, quando há indicação médica, passa a ser feita na própria residência do paciente, desde que haja o consentimento da família.

3.2 - OBJETIVOS DO TRABALHO

3.2.1 - OBJETIVO GERAL

O relato de experiência tem por seu objetivo geral relatar e certificar-se que a utilização da nova proposição do custeio ABC, o TDABC, aplicados nos setores de hospitais públicos, é um método capaz de gerar informações e dados necessários para otimização do gasto público e efetividade da gestão pública.

3.2.2 - OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Como objetivos específicos tem-se: apurar todos os dados estatísticos, econômicos e financeiros do Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar (PIDI)

e Programa Melhor em Casa do Hospital Escola da Universidade Federal de Pelotas (HE-UFPEL), gerido pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), a fim de realizar os cálculos do método TDABC; calcular os custos dos processos, atividades principais por serviço da respectiva área; e identificar e reconhecer as informações potenciais geradas para tomada de decisões quanto a gestão e qualidade dos gastos públicos.

3.3 - PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo se caracteriza como uma pesquisa quantitativa qualitativa descritiva. Segundo Fonseca (2002)

A pesquisa quantitativa se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros. A pesquisa quantitativa recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc.

A pesquisa qualitativa, para Lüdke e André (1986), tem o ambiente natural como sua fonte direta de dados e o pesquisador como seu principal instrumento. Segundo as autoras, a pesquisa qualitativa supõe o contato direto e prolongado do pesquisador com o ambiente e a situação que está sendo investigada. Ainda, quanto a pesquisa qualitativa, Triviños (1987) menciona que “as particularidades físicas e sociais do meio imprimem aos sujeitos traços peculiares que serão desvendados à luz dos significados que ele estabelece”. O autor destaca ainda que a pesquisa qualitativa permite compreender o problema no meio em que ele ocorre, sem mascarar a realidade, porque não cria situações artificiais que levariam a generalizações equivocadas.

Dessa forma, optou-se por determinar a pesquisa quantitativa e qualitativa quanto a sua abordagem, pois, conforme Fonseca (2002) “a utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente. ”.

Quanto ao objetivo metodológico da pesquisa definiu-se como descritiva. Para Cervo e Bervian (1983) a pesquisa descritiva “busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas”. Nesse mesmo contexto, Triviños (1987) aborda que “a

pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade.”

3.3.1 - CENÁRIO DOS ESTUDOS

A pesquisa foi desenvolvida no Hospital Escola da Universidade Federal de Pelotas, gerido pela Empresa brasileira de serviços hospitalares, situado na cidade de Pelotas/Rio Grande do Sul. Como setor de análise, optou-se pelo setor de Serviço de Atenção Domiciliar (SAD), devido basicamente pela importância dos programas desenvolvidos, PIDI e o Melhor em Casa. Ambos objetivam assistência multiprofissional de qualidade em domicílio aos usuários, já que a assistência, quando há indicação médica, passa a ser feita na própria residência do paciente, desde que haja o consentimento da família. Ainda, esses programas proporcionam a redução das filas e dos leitos nos hospitais da rede pública de saúde, disponibilizando vagas para pessoas que dependem somente dessa assistência e, esses serviços otimizam os custos de internação e garantem uma melhor qualidade dos gastos públicos.

Neste sentido, esta pesquisa caracteriza-se quanto aos procedimentos metodológicos como sendo um estudo de caso. No método de caso não é ensinado apenas um conjunto de fatos sobre uma situação específica, mas principalmente um processo de pensar, analisar, resolver problemas e até avaliar e julgar (Naumes, W. e Naumes, M. J., 1999). Não obstante, Gil (2002), estende-se que tal procedimento consiste no estudo profundo e exaustivo de um objeto de pesquisa, neste caso o setor de Serviço de Atenção Domiciliar (SAD) do Hospital Escola da Universidade Federal de Pelotas, gerido pela Empresa brasileira de serviços hospitalares, de maneira que permita um amplo conhecimento desta.

3.3.2 - OS INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Os instrumentos de coleta e análise de dados utilizados para a realização da pesquisa foram vários e merecem ser apresentados para que, se conheçam as técnicas utilizadas para análise dos mesmos, demonstrando a direção para que os objetivos fossem atendidos.

No que tange à identificação e caracterização dos processos e fluxos das atividades desenvolvidas no PIDI e no Melhor em Casa, este ocorreu através de entrevistas pré-estruturadas com os responsáveis do SAD e com aplicação de

questionários com os colaboradores envolvidos nos programas. Rea e Parker (2000) lembram que a entrevista é a técnica em que o investigador está presente, junto ao informante e é também quem formula as questões-problema. Ruaro (2004) reforça que a “técnica de entrevista possibilita ao pesquisador obter dados diretamente do discurso do entrevistado. Essa técnica exige que o pesquisador esteja bem preparado para perceber se o entrevistado está fornecendo dados confiáveis ou não, bem como se os fatos relatados têm sentido no contexto da pesquisa que se realiza. ”. Para análise dos dados obtidos a partir das entrevistas foi utilizado o método de análise de conteúdo. De acordo com Bardin (1979), trata-se de um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter a descrição do conteúdo das mensagens (falas dos participantes do estudo), permitindo a inferência de conhecimentos relativos as variáveis do estudo.

O levantamento das principais atividades, identificação e mensuração dos tempos-padrões foram minuciosas e acompanhadas *in loco* no SAD, nos descolamentos das equipes para atendimento e nas residências dos pacientes, num período de quatro meses, de janeiro de 2016 a abril de 2016, todos os dias úteis da semana, podendo fazer o acompanhamento com todas as equipes. Importante destacar, que se buscou *in loco*, nesse tempo de coleta de dados, além de corroborar todas as atividades apuradas através das entrevistas, entrevistas pré-estruturadas e questionários, identificar se existiam algumas tarefas inerentes ao processo principal, no que tange o atendimento ao paciente e as atividades mais importantes, representativas e repetitivas no cotidiano das operações do Serviço, que não haviam sido apuradas nos levantamentos iniciais das informações.

Os dados de produção, como novas solicitações de internação dia, números de altas, quantidade de visitas/atendimentos diário, mensal e anual, entre outras informações, foram coletadas de planilhas eletrônicas de controle auxiliar realizadas pelo apoio administrativo do SAD e do Sistema de Informação do Hospital (SISHOS), referente todo o ano de 2015.

Os dados econômico-financeiros e contábeis, foram levantados e analisados a partir dos relatórios emitidos pelo SISHOS, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos do Governo Federal (SIAPE). Esses dados também se analisaram referente todo o ano de 2015. Para a formalização e análises de todos os dados fez-se o uso de planilhas eletrônicas (MS-Excel), processador de textos (MS-Word) e um programa de criação e exibição de apresentações (MS-PowerPoint).

3.3.2.1 - ENTREVISTAS, QUESTIONÁRIOS, PROCESSOS E FLUXOS DAS ATIVIDADES

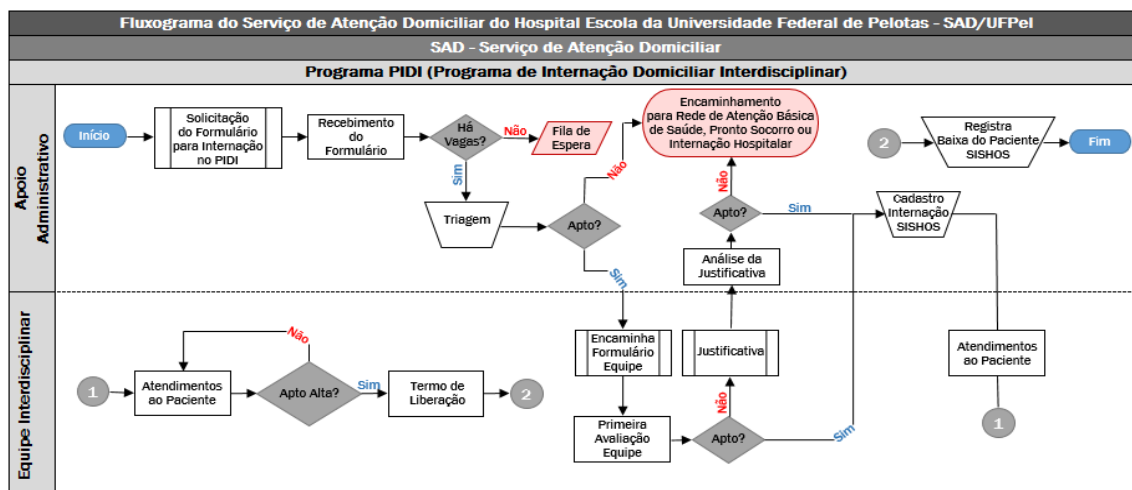
Para compreender e instruir-se sobre o SAD, foi realizado, no primeiro momento, uma entrevista com a idealizadora do PIDI e atualmente, superintendente do HE-UFPEL, e com a coordenadora técnica responsável do SAD e chefe de divisão de gestão do cuidado do HE UFPEL. Nessa conversa inicial foram abordadas informações básicas e fundamentais, como a criação e implantação dos Programas no HE-UFPEL, as normas e as regras de cada Programa, o funcionamento, a abrangência, a importância, os usuários envolvidos, entre outros.

Diante dessas informações, num segundo momento, realizou-se uma segunda entrevista, semiestruturada com as informações iniciais levantadas, com o encarregado administrativo do SAD. Nessa conversa foram corroboradas as informações iniciais da primeira reunião e, aprofundou-se os questionamentos em relação a todo o processo e fluxo das informações em relação aos dois programas desenvolvidos no SAD, o PIDI e o Melhor em Casa. Foram elencados nesse momento, todos os dados (atividades) para elaboração do questionário, para aplicar com todos os colaboradores do programa, a fim de certificar do mapeamento correto e completo das informações.

Os questionários foram aplicados pessoalmente com todos os colaboradores atuais do SAD, 48 colaboradores, sendo: 8 médicos; 8 enfermeiros; 14 técnicos em enfermagem; 2 assistentes sociais; 2 psicólogas; 1 assistente administrativo; 1 coordenador administrativo; 1 higienização; 8 motoristas; 2 nutricionistas e; 1 fisioterapeuta.

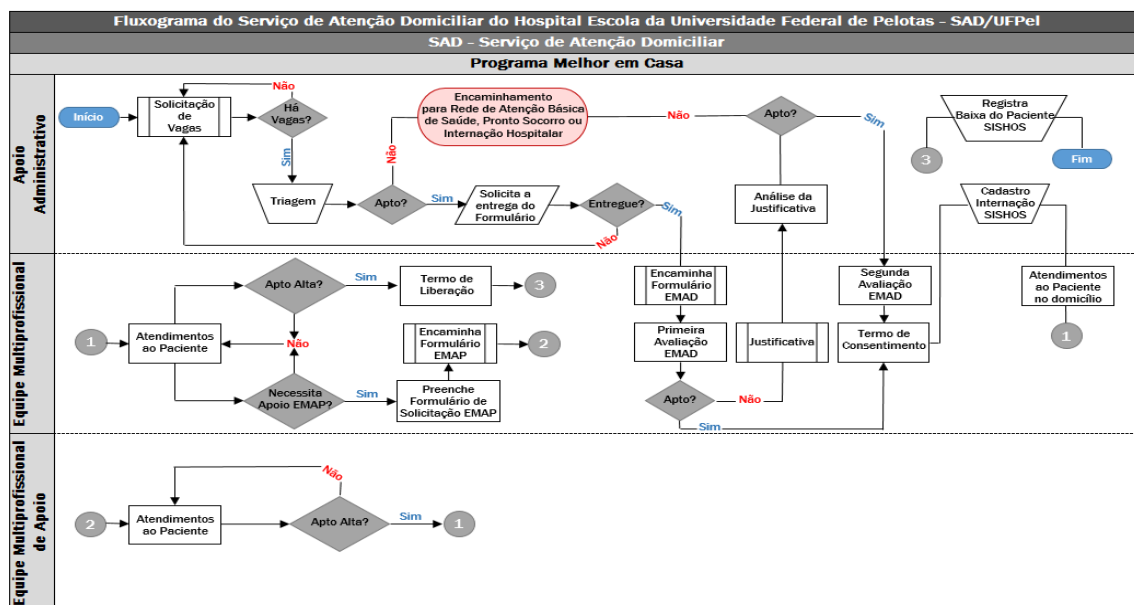
Com base nas informações das entrevistas, entrevistas semiestruturadas e nos questionários aplicados com os colaboradores, foram elaborados os fluxogramas para cada Programa do SAD, PIDI (Figura 1) e Melhor em Casa (Figura 2), com as atividades em cada processo.

Figura 1: Fluxograma do PIDI - SAD do HE-UFPEL.



Fonte: Autoria Própria (2016).

Figura 2: Fluxograma do Melhor em Casa - SAD do HE-UFPEL.



Fonte: Autoria Própria (2016).

Logo após o levantamento dos dados iniciais, elaboração do fluxograma, identificação e descrição dos fluxos e sub-processos de cada programa, a próxima etapa se constituiu na identificação e definição das principais atividades dentro dos sub-processos, abrangendo um número adequado de atividades recorrentes, que permitiram a afirmação do fluxograma e do mapeamento do processo de prestação do serviço para cada programa.

Essa etapa, para fins da aplicação da nossa metodologia de estudo de custos, é considerada o primeiro estágio do TDABC. Ainda que o TDABC é uma nova

abordagem do ABC, a ferramenta utiliza-se, praticamente, os mesmos estágios de aplicação. (MARTINS, 2003; KAPLAN, COOPER, 1998)

O levantamento das principais atividades nos sub-processos, bem como, suas entradas e saídas dos serviços, foram elaborados e estruturados por meio de entrevistas, dirigidas sob forma de diálogo, com um questionário semiestruturado, com cada colaborador (profissional) chave no processo, que expuseram suas atividades nas rotinas cotidianas. Essas atividades formalizadas no primeiro momento, foram testadas, retificadas e aprovadas com o acompanhamento da equipe técnica de elaboração do estudo, que puderam acompanhar *in loco* e visualizar todas as atividades juntamente com todas as equipes de trabalho que o SAD dispõem.

Nos próximos quadros (quadro 1 e quadro 2), são apresentados o processo, os sub-processos, as principais atividades, as entradas e saídas de serviços das atividades e os recursos consumidos que ocorrem na prestação do serviço do PIDI e do Melhor em Casa, independente da origem do paciente. Ressalta-se que as descrições de tais atividades se mostram essenciais, pois, apesar de serem consideradas atividades internas de cada sub-processos, o tempo utilizado para seu desenvolvimento é a fonte para o desenvolvimento da metodologia de custos TDABC aplicada neste trabalho. Salienta-se que a descrição de tais atividades são as atividades primárias, ou seja, atividades direcionadas para a prestação do serviço ou atendimento ao paciente. Importante destacar que as atividades eventuais e tarefas não comuns direcionadas ao paciente, foram alocadas a capacidade ociosa.

Quadro 1: Processos, os subprocessos, as principais atividades, as entradas e as saídas de serviços de cada atividade e os recursos envolvidos PIDI - SAD do HE-UFPEL.

Tabela das Principais Atividades por Sub-Processos com o Fluxo das Entradas e Saídas de Trabalho						
SAD – Serviço de Atenção Domiciliar						
PIDI – Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar						
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	ENTRADAS	SAÍDAS	RECURSOS
SAD	PIDI	APOIO	ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	INFORMAÇÃO DE VAGAS E INSTRUÇÃO SOBRE O PROGRAMA DE ATENÇÃO DOMICILIAR	PACIENTE COM A RESPOSTA SE HÁ VAGAS E AS INFORMAÇÕES SOBRE O FUNCIONAMENTO DO PROGRAMA	PESSOAL (COLABORADORES) UFPEL + FAU + EBSERH
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	ANÁLISE DA NECESSIDADE DE ATENDIMENTO AO PACIENTE E AVALIAÇÃO DOS PRÉ-REQUISITOS PARA ADEÇÃO AO PROGRAMA	AUTORIZAÇÃO PARA INCLUSÃO AO PROGRAMA	
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	RECEPÇÃO DO FORMULÁRIO DE CADASTRO DO PACIENTE	ORDEM DE ATENDIMENTO AO PACIENTE	
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	INCLUSÃO DOS DADOS DO PACIENTE NO SISTEMA (SISHOS)	PACIENTE CADASTRADO NO SISTEMA/REGISTRO DE INTERNAÇÃO DO PACIENTE	
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	FORMULÁRIO DE CADASTRO DO PACIENTE	PRONTUÁRIO FÍSICO EMITIDO	
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	ALTERAÇÃO DOS DADOS DO PACIENTE NO SISTEMA (SISHOS)	CADASTRO DA BAIXA NO SISTEMA/REGISTRO DE ALTA DE INTERNAÇÃO DO PACIENTE	
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	PRONTUÁRIO FÍSICO DO PACIENTE	PRONTUÁRIO FÍSICO DO PACIENTE ARQUIVADO	
			ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO; SEPARAÇÃO DE EXAMES, MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; ESCALA DA VISITA	PRONTUÁRIO/FORMULÁRIO AVALIADO; MATERIAIS SEPARADOS E VISITA PROGRAMADA	
		EQUIPE INTERDISCIPLINAR	DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	ORDEM DE ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE	ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE	MATERIAIS DE EXPEDIENTE E PROCESSAMENTO DE DADOS
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	INFORMAÇÕES DO PACIENTE PARA DISCUSSÃO/ESTUDO DE CASO DA ENFERMIDADE EM EQUIPE	ENFERMIDADE DO PACIENTE AVALIADA E ESTUDADA EM CONJUNTO COM EQUIPE	
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	AVALIAÇÃO E CONSULTA DO PACIENTE	ATENÇÃO DOMICILIAR E TRATAMENTO DO PACIENTE	
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	INFORMAÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR DO PACIENTE	DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA TRANSCRITOS NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA DA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA INSERIDOS TABLET	

Fonte: Autoria Própria (2016).

Quadro 2: Processos, os subprocessos, as principais atividades, as entradas e as saídas de serviços de cada atividade e os recursos envolvidos Melhor em Casa - SAD do HE-UFPEL.

Tabela das Principais Atividades por Sub-Processos com o Fluxo das Entradas e Saídas de Trabalho						
SAD – Serviço de Atenção Domiciliar						
Programa Melhor em Casa						
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	ENTRADAS	SAÍDAS	RECURSOS
SAD	MELHOR EM CASA	APOIO	ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	INFORMAÇÃO DE VAGAS E INSTRUÇÃO SOBRE O PROGRAMA DE ATENÇÃO DOMICILIAR	PACIENTE COM A RESPOSTA SE HÁ VAGAS E AS INFORMAÇÕES SOBRE O FUNCIONAMENTO DO PROGRAMA	PESSOAL (COLABORADORES) UFPEL + FAU + EBSERH
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	ANÁLISE DA NECESSIDADE DE ATENDIMENTO AO PACIENTE E AVALIAÇÃO DOS PRÉ-REQUISITOS PARA ADEÇÃO AO PROGRAMA	AUTORIZAÇÃO PARA INCLUSÃO AO PROGRAMA	
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	RECEPÇÃO DO FORMULÁRIO DE CADASTRO DO PACIENTE	ORDEM DE ATENDIMENTO AO PACIENTE	
			ARQUIVAMENTO DO TERMO DE CONSENTIMENTO	TERMO DE CONSENTIMENTO ASSINADO PELO PACIENTE	ANEXAÇÃO DO TERMO DE CONSENTIMENTO DO PACIENTE NO PRONTUÁRIO FÍSICO	
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	INCLUSÃO DOS DADOS DO PACIENTE NO SISTEMA (SISHOS)	PACIENTE CADASTRADO NO SISTEMA/REGISTRO DE INTERNAÇÃO DO PACIENTE	
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	FORMULÁRIO DE CADASTRO DO PACIENTE	PRONTUÁRIO FÍSICO EMITIDO	
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	ALTERAÇÃO DOS DADOS DO PACIENTE NO SISTEMA (SISHOS)	CADASTRO DA BAIXA NO SISTEMA/REGISTRO DE ALTA DE INTERNAÇÃO DO PACIENTE	
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	PRONTUÁRIO FÍSICO DO PACIENTE	PRONTUÁRIO FÍSICO DO PACIENTE ARQUIVADO	
		EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO; SEPARAÇÃO DE EXAMES, MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; ESCALA DA VISITA	PRONTUÁRIO/FORMULÁRIO AVALIADO; MATERIAIS SEPARADOS E VISITA PROGRAMADA	MATERIAIS MÉDICO HOSPITALAR
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	ORDEM DE ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE	ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE	
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	INFORMAÇÕES DO PACIENTE PARA DISCUSSÃO/ESTUDO DE CASO DA ENFERMIDADE EM EQUIPE	ENFERMIDADE DO PACIENTE AVALIADA E ESTUDADA EM CONJUNTO COM EQUIPE	
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	AVALIAÇÃO E CONSULTA DO PACIENTE	ATENÇÃO DOMICILIAR E TRATAMENTO DO PACIENTE	
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	INFORMAÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR DO PACIENTE	DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA TRANSCRITOS NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA DA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA INSERIDOS TABLET	
		EQUIPE MULTIPROFISSIONAL DE APOIO	SOLICITAÇÃO DE ATENDIMENTO PELA EMAD; ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E; ORGANIZAÇÃO E PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	RECEBE O FORMULÁRIO E ESCALA DA VISITA	FORMULÁRIO ANALISADO E VISITA PROGRAMADA	MATERIAIS DE EXPEDIENTE E PROCESSAMENTO DE DADOS
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO DOMICILIAR AO PACIENTE	ORDEM DE ATENDIMENTO AO PACIENTE	ATENDIMENTO AO PACIENTE	
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	INFORMAÇÕES DO PACIENTE PARA DISCUSSÃO/ESTUDO DE CASO DA ENFERMIDADE EM EQUIPE	ENFERMIDADE DO PACIENTE AVALIADA E ESTUDADA EM CONJUNTO COM EQUIPE	
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	AVALIAÇÃO E CONSULTA DO PACIENTE	DIAGNÓSTICO E TRATAMENTO DO PACIENTE	
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	INFORMAÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR DO PACIENTE	DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA TRANSCRITOS NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA DA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA INSERIDOS TABLET	

Fonte: Autoria Própria (2016).

4 - ANÁLISE DOS DADOS

4.1 - CAPACIDADE UTILIZADA - VOLUME DE PRODUÇÕES E TEMPO ATIVIDADES

Após realizada a identificação das principais atividades em cada sub-processo, referente ao serviço disponibilizado pelos Programas, e validado o processo e fluxo das informações mapeadas, é necessário apurar o tempo médio e volume das atividades diretamente associadas à prestação do serviço para cada Programa.

Com as atividades principais já validadas, membros da equipe técnica deste estudo acompanharam *in loco* as equipes de cada Programa nos seus campos de atuação, durante sete semana, para apurar e levantar as informações do tempo das atividades. Também, estruturou-se planilhas, que foram entregues para as equipes anotarem o tempo para cada atividade elencada, a fim de aumentar o número da amostragem do estudo. Esse levantamento pelas equipes ocorreu durante quatro semanas.

Já para o volume atividade, buscou-se os dados nas planilhas eletrônicas de controle auxiliar realizadas pelo apoio administrativo do SAD e do Sistema de Informação do Hospital (SISHOS), referente todo o ano de 2015. A fim de corroborar e validar as planilhas de controles auxiliares efetuada pelo apoio administrativo, foram efetuados um confronto com os prontuários físicos de cada paciente.

Dessa forma, o tempo de realização destas atividades e o volume das atividades, de acordo com os pressupostos do TDABC, são utilizadas para a alocação dos custos de cada Programa, nesse caso, o PIDI e o Melhor em Casa. Assim, apresenta-se as tabelas (quadro 3 e quadro 4) do PIDI e do Melhor em Casa com o tempo e volume para cada atividade principal validada, identificas e totalizadas a capacidade utilizada mês.

Quadro 3: Tabela das principais atividades por sub-processos com o tempo (capacidade utilizada) e volume de cada atividade mês do PIDI - SAD do HE-UFPEL.

Tabela das Principais Atividades por Sub-Processos com o Tempo da Atividade e Volume/Quantidade de Atividades Mês						
SAD – Serviço de Atenção Domiciliar						
PIDI – Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar						
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	TEMPO ATIVIDADE (hr:min:seg)	VOLUME/QUANTIDADE ATIVIDADES (mês)	TEMPO Total ATIVIDADE Mês (hr:min:seg)
SAD	PIDI	APOIO	ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	0:01:42	9	0:14:49
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	0:07:31	9	1:05:46
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	0:05:25	7	0:37:57
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	0:10:51	7	1:15:59
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	0:01:13	7	0:08:31
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	0:02:13	7	0:15:39
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	0:01:44	7	0:12:17
		EQUIPE INTERDISCIPLINAR	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	0:30:30	277	140:44:15
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	0:13:28	1.988	445:58:45
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	1:11:01	36	42:36:26
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	0:19:41	1.988	652:22:16
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	0:01:42	1.420	40:18:42
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	0:01:31	1.420	35:44:59
Capacidade Utilizada Mês (Hr:min:seg)						1361:36:22
Capacidade Utilizada Mês (em minutos)						81.696

Fonte: Autoria Própria (2016).

Quadro 4: Tabela das principais atividades por sub-processos com o tempo (capacidade utilizada) e volume de cada atividade mês do Melhor em Casa - SAD do HE-UFPEL.

Tabela das Principais Atividades por Sub-Processos com o Tempo da Atividade e Volume/Quantidade de Atividades Mês						
SAD - Serviço de Atenção Domiciliar						
Programa Melhor em Casa						
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	TEMPO ATIVIDADE (hr:min:seg)	VOLUME/QUANTIDADE ATIVIDADES (mês)	TEMPO Total ATIVIDADE Mês (hr:min:seg)
SAD	MELHOR EM CASA	APOIO	ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	0:01:42	44	1:14:00
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	0:07:31	44	5:28:29
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	0:05:25	44	3:56:57
			ARQUIVAMENTO DO TERMO DE CONSENTIMENTO	0:00:08	36	0:04:51
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	0:10:51	36	6:35:19
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	0:01:13	36	0:44:18
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	0:02:13	32	1:10:53
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	0:01:44	32	0:55:37
		EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	0:46:13	755	581:27:20
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	0:10:22	4.380	756:20:11
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	1:11:01	48	56:48:34
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	0:19:45	4.380	1441:49:38
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	0:05:01	3.197	267:17:09
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	0:04:23	3.197	233:55:39
			SOLICITAÇÃO DE ATENDIMENTO PELA EMAD; ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E; ORGANIZAÇÃO E PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	0:26:45	83	37:09:43
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO DOMICILIAR AO PACIENTE	0:13:46	378	86:49:24
EQUIPE MULTIPROFISSIONAL DE APOIO	ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	1:11:01	36	42:36:26		
	ATENDIMENTO AO PACIENTE	0:28:26	378	179:22:48		
	ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	0:03:10	285	15:00:20		
	INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	0:02:18	285	10:57:40		
	Capacidade Utilizada Mês (Hr:min:seg)					3729:45:16
	Capacidade Utilizada Mês (em minutos)					223.785

Fonte: Autoria Própria (2016).

4.2 - CUSTOS - DADOS CONTÁBEIS

Depois de corroboradas as atividades principais e quantificadas e definidas o tempo e o volume das atividades, coletou-se os dados sobre os custos dos recursos identificados no quadro 1 e quadro 2 (pessoal (UFPEL; FAU; EBSEH), serviços de terceiros, materiais médicos hospitalares, materiais farmacológicos, materiais de expediente e processamento de dados, custos gerais, impostos, taxas e contribuições, frota e depreciações, etc.).

Esses dados contábeis e financeiros, foram levantados e analisados a partir dos relatórios emitidos pelo SISHOS, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos do Governo Federal (SIAPE). Foram apurados todos os valores mensais ocorridos pelo regime de competência, considerando-se o período de doze meses – janeiro de 2015 a dezembro de 2015, e sintetizados e totalizado no ano de 2015 por grupo de recursos (Quadro 5). Além disso, calculou-se o percentual de participação de gastos de cada Programa no SAD, bem como, o percentual de participação de cada grupo de recursos.

Para utilização nos cálculos do TDABC, foram realizados com base na média dos custos mensais de cada Programa (considerando-se o período de doze meses – janeiro de 2015 a dezembro de 2015), que somaram o montante de R\$ 71.604,41 (setenta e um mil e seiscentos e quatro reais e quarenta e um centavos) para o PIDI e R\$ 171.816,88 (cento e setenta e um mil e oitocentos e dezesseis reais e oitenta e oito centavos). (Quadro 5).

Quadro 5: Tabela de gastos totais consolidado do período (2015) por tipo de recurso e percentual de participação e média mensal de gastos do PIDI e Melhor em Casa - SAD do HE-UFPEL.

SAD	DESPESAS COM PESSOAL			SERVIÇOS DE TERCEIROS	MEDICAMENTOS	MATERIAIS MÉDICOS	CUSTOS GERAIS	FROTA	TOTAL GERAL	MÉDIA MENSAL 2015
	FAU	EBSEH	UFPEL							
PIDI	R\$ 391.063,23	R\$ 31.279,76	R\$ 275.473,50	R\$ -	R\$ 100.236,22	R\$ 33.588,66	R\$ 3.684,64	R\$ 23.926,91	R\$ 859.252,92	R\$ 71.604,41
% Participação	46%	4%	32%	0%	12%	4%	0%	3%	100%	
MELHOR EM CASA	R\$ 1.184.116,26	R\$ 52.608,67	R\$ 540.718,98	R\$ 4.213,18	R\$ 149.449,73	R\$ 58.419,36	R\$ 22.107,87	R\$ 50.168,49	R\$ 2.061.802,54	R\$ 171.816,88
% Participação	57%	3%	26%	0%	7%	3%	1%	2%	100%	
TOTAL GERAL	R\$ 1.575.179,95	R\$ 83.888,47	R\$ 816.192,80	R\$ 4.213,18	R\$ 249.686,07	R\$ 92.008,06	R\$ 25.792,51	R\$ 74.095,43	R\$ 2.921.056,46	R\$ 243.421,29
% PARTICIPAÇÃO	54%	3%	28%	0%	9%	3%	1%	3%	100%	
DESPESAS COM PESSOAL										
Total Geral - PIDI			R\$ 697.816,49							
% Total Pessoal - PIDI			81%							
Total Geral - MELHOR EM CASA			R\$ 1.777.443,91							
% Total Pessoal - MELHOR EM CASA			86%							

Fonte: Autoria Própria (2016).

4.3 - CAPACIDADE PRÁTICA

O quadro 6 e quadro 7 apresentam os cálculos referente à determinação da capacidade prática para cada Programa em determinado mês do período analisado (ano de 2015), o qual considerou as horas disponíveis para todos os colaboradores envolvidos em cada Programa.

Quadro 6: Tabela do tempo disponível (capacidade prática) do PIDI - SAD do HE-UFPEL.

Tabela de Tempo Disponível por Programa do SAD									
SAD - Serviço de Atenção Domiciliar									
PIDI - Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar									
SETOR	PROCESSO	DESCRIÇÃO	MÉDICO	ENFERMEIROS	TÉCNICOS EM ENFERMAGEM	PSICÓLOGA	APOIO ADMINISTR.	HIGIENIZAÇÃO	MOTORISTAS
SAD	PIDI	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS	2	2	4	1	2	1	2
		HORAS SEMANAIS	24	36	32	40	21	22	44
		DIAS DE TRABALHO SEMANAIS	6	6	6	5	6	6	6
		JORNADA DIÁRIA (EM HORAS)	4,00	6,00	5,25	8,00	3,50	3,67	7,33
		NÚMERO TOTAL DE DIAS NO ANO	365	365	365	365	365	365	365
		(-) REPOUSOS SEMANAIS REMUNERADOS *	48	48	48	48	48	48	48
		(-) FÉRIAS	30	30	30	30	30	30	30
		(-) FERIADOS	11	11	11	11	11	11	11
		(=) NÚMERO MÁXIMO DE DIAS À DISPOSIÇÃO DO HE/UFPEL	276	276	276	276	276	276	276
		(x) JORNADA MÁXIMA DE DIÁRIA (EM HORAS)	4,00	6,00	5,25	8,00	3,50	3,67	7,33
		(=) JORNADA MÁXIMA DE HORAS À DISPOSIÇÃO (POR ANO)	1.104	1.656	1.449	2.208	966	1.012	2.024
		CAPACIDADE PRÁTICA (MINUTOS/ANO)	132.480	198.720	347.760	132.480	115.920	60.720	242.880
		CAPACIDADE PRÁTICA (MINUTOS/MÊS)	11.040	16.560	28.980	11.040	9.660	5.060	20.240
		CAPACIDADE PRÁTICA TOTAL (MINUTOS/MÊS)	102.580						

* Deduzidas quatro semanas já computadas das férias

Fonte: Elaborado pela equipe técnica (2016) – baseada em Martins (2010).

Quadro 7: Tabela do tempo disponível (capacidade prática) do Melhor em Casa – SAD do HE-UFPEL.

Tabela de Tempo Disponível por Programa do SAD											
SAD - Serviço de Atenção Domiciliar											
Programa Melhor em Casa											
SETOR	PROCESSO	DESCRIÇÃO	MÉDICO	ENFERMEIROS	TÉCNICOS EM ENFERMAGEM	ASSISTENTE SOCIAL	PSICÓLOGA	NUTRICION.	FISIOTERAP.	APOIO ADMINISTR.	MOTORISTAS
SAD	MELHOR EM CASA	QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS	6	6	10	2	1	2	1	2	6
		HORAS SEMANAIS	24	30	31	30	30	35	30	21	44
		DIAS DE TRABALHO SEMANAIS	6	6	6	6	5	5	5	6	6
		JORNADA DIÁRIA (EM HORAS)	4,00	5,00	5,20	5,00	6,00	7,00	6,00	3,50	7,33
		NÚMERO TOTAL DE DIAS NO ANO	365	365	365	365	365	365	365	365	365
		(-) REPOUSOS SEMANAIS REMUNERADOS *	48	48	48	48	48	48	48	48	48
		(-) FÉRIAS	30	30	30	30	30	30	30	30	30
		(-) FERIADOS	11	11	11	11	11	11	11	11	11
		(=) NÚMERO MÁXIMO DE DIAS À DISPOSIÇÃO DO HE/UFPEL	276	276	276	276	276	276	276	276	276
		(x) JORNADA MÁXIMA DE DIÁRIA (EM HORAS)	4	5	5	5	6	7	6	4	7
		(=) JORNADA MÁXIMA DE HORAS À DISPOSIÇÃO (POR ANO)	1.104	1.380	1.435	1.380	1.656	1.932	1.656	966	2.024
		CAPACIDADE PRÁTICA (MINUTOS/ANO)	397.440	496.800	861.120	165.600	99.360	231.840	99.360	115.920	728.640
		CAPACIDADE PRÁTICA (MINUTOS/MÊS)	33.120	41.400	71.760	13.800	8.280	19.320	8.280	9.660	60.720
		CAPACIDADE PRÁTICA TOTAL (MINUTOS/MÊS)	271.400								

* Deduzidas quatro semanas já computadas das férias

Fonte: Elaborado pela equipe técnica (2016) – baseada em Martins (2010).

4.4 - CÁLCULO DAS TAXAS DE CUSTOS

Com base nos dados apurados da capacidade utilizada (quadro 3 e quadro 4) e capacidade prática mensal (quadro 6 e quadro 7) de cada Programa, bem como, a média mensal de gastos (custo da capacidade fornecida) (quadro 5) para o PIDI e Melhor em

Casa, pode-se aplicar as fórmulas proposta por KAPLAN e COOPER (1998) para apurar as taxas de custos de capacidade prática/minuto e capacidade utilizada/minuto (Figura 3).

Figura 3: Cálculo das taxas de custos, prática/minutos e utilizadas/minutos, para os programas PIDI e Melhor em Casa - SAD do HE-UFPEL.

PIDI			
Taxa de Custo de Capacidade Prática/Minuto		Taxa de Custo de Capacidade Utilizada/Minuto	
(=)	$\frac{\text{CUSTO DA CAPACIDADE FORNECIDA}}{\text{CAPACIDADE PRÁTICA DOS RECURSOS FORNECIDOS}} = \frac{\text{R\$ 71.604,41}}{102.580} = \text{R\$ 0,6980}$	(=)	$\frac{\text{CUSTO DA CAPACIDADE FORNECIDA}}{\text{CAPACIDADE UTILIZADA}} = \frac{\text{R\$ 71.604,41}}{81.696} = \text{R\$ 0,8765}$
MELHOR EM CASA			
Taxa de Custo de Capacidade Prática/Minuto		Taxa de Custo de Capacidade Utilizada/Minuto	
(=)	$\frac{\text{CUSTO DA CAPACIDADE FORNECIDA}}{\text{CAPACIDADE PRÁTICA DOS RECURSOS FORNECIDOS}} = \frac{\text{R\$ 171.816,88}}{271.400} = \text{R\$ 0,6331}$	(=)	$\frac{\text{CUSTO DA CAPACIDADE FORNECIDA}}{\text{CAPACIDADE UTILIZADA}} = \frac{\text{R\$ 171.816,88}}{223.785} = \text{R\$ 0,7678}$

Fonte: Autoria Própria (2016).

O custo da capacidade fornecida para cada Programa, como já citado, utilizou-se a média mensal de custos do ano de 2015 (Quadro 5). As capacidades práticas dos recursos fornecidos (quadro 6 e quadro 7), que é o total de minutos mensais práticos (disponíveis) do total de mão-de-obra/mês, calculou-se com base no ano de 2015 para cada Programa. As capacidades utilizadas, que é o total de minutos mensais utilizados na execução das atividades relacionadas diretamente ao serviço de cada Programa, podem ser verificadas nos quadros 3 e 4, e da mesma forma que o custo da capacidade fornecida, basearam-se na média mensal do ano de 2015.

4.5 - DETERMINAÇÃO DOS CUSTOS ATIVIDADES

Os quadros 8 e 9, apresentam o custo total de cada atividade para os respectivos Programas. Como base na taxa do custo da capacidade prática/minuto multiplica-se estas pelas unidades de tempo e volume determinado assim o custo para cada atividade.

Assim, como um exemplo, podemos observar a atividade de “atendimento ao paciente” do sub-processo equipe multidisciplinar do PIDI (quadro 8), na qual, apresenta um consumo de tempo atividade, em minutos, de 19,683. Aplicando o resultado da fórmula da taxa de custo da capacidade prática/minuto (figura 3), aplicada para o PIDI, de R\$ 0,6980, obtivemos uma taxa total de custo da capacidade prática/minuto para essa atividade de R\$ 13,739, e consequentemente, multiplicado pelo volume atividade mês (1.988), alcançamos o custo médio total dessa atividade, de R\$ 27.313,92.

Quadro 8: Determinação dos custos das atividades pela taxa do custo de capacidade prática do PIDI - SAD do HE-UFPEL.

Tabela de Apuração das Análises de Custos										
SAD - Serviço de Atenção Domiciliar										
PIDI - Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar										
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	TEMPO ATIVIDADE (em minutos)	TAXA (em reais)	TAXA Total (em reais)	VOLUME ATIVIDADES (mês)	TEMPO Total ATIVIDADE (em minutos)	CUSTO TOTAL	
SAD	APOIO		ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	1,700	R\$ 0,6980	R\$ 1,1866	9	14,875	R\$ 10,38	
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	7,517	R\$ 0,6980	R\$ 5,2466	9	65,771	R\$ 45,91	
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	5,417	R\$ 0,6980	R\$ 3,7808	7	37,917	R\$ 26,47	
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	10,856	R\$ 0,6980	R\$ 7,5772	7	75,989	R\$ 53,04	
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	1,217	R\$ 0,6980	R\$ 0,8492	7	8,517	R\$ 5,94	
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	2,217	R\$ 0,6980	R\$ 1,5472	7	15,701	R\$ 10,96	
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	1,733	R\$ 0,6980	R\$ 1,2099	7	12,277	R\$ 8,57	
		EQUIPE INTERDISCIPLINAR	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	30,500	R\$ 0,6980	R\$ 21,2890	277	8.443,411	R\$ 5.893,50	
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	13,467	R\$ 0,6980	R\$ 9,3997	1.988	26.772,573	R\$ 18.687,26	
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	71,017	R\$ 0,6980	R\$ 49,5696	36	2.956,600	R\$ 1.784,51	
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	19,683	R\$ 0,6980	R\$ 13,7390	1.988	39.131,694	R\$ 27.313,92	
			AVOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	1,700	R\$ 0,6980	R\$ 1,1866	1.420	2.414,076	R\$ 1.685,02	
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	1,517	R\$ 0,6980	R\$ 1,0586	1.420	2.153,734	R\$ 1.503,31	
	capacidade utilizada mês (em minutos)								81.703	R\$ 57.028,79
	capacidade utilizada em outras atividades não direcionada ao atendimento/consulta e/ou Ociosas								20.877	R\$ 14.575,62
	capacidade prática disponível mês (em minutos)								102.580	R\$ 71.604,41
	% capacidade utilizada mês (em minutos)								79,65%	
% capacidade Utilizada em outras atividades não direcionada ao atendimento/consulta e/ou Ociosas								20,35%		

Fonte: Autoria Própria (2016).

Quadro 9: Determinação dos custos das atividades pela taxa do custo de capacidade prática do Melhor em Casa - SAD do HE-UFPEL.

Tabela de Apuração das Análises de Custos												
SAD - Serviço de Atenção Domiciliar												
Programa Melhor em Casa												
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	TEMPO ATIVIDADE (em minutos)	TAXA (em reais)	TAXA Total (em reais)	VOLUME ATIVIDADES (mês)	TEMPO Total ATIVIDADE (em minutos)	CUSTO TOTAL			
SAD	MELHOR EM CASA	APOIO	ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	1,700	R\$ 0,6331	R\$ 1,0763	44	74,290	R\$ 47,03			
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	7,517	R\$ 0,6331	R\$ 4,7588	44	328,478	R\$ 207,96			
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	5,417	R\$ 0,6331	R\$ 3,4293	44	236,708	R\$ 149,86			
			ARQUIVAMENTO DO TERMO DE CONSENTIMENTO	0,133	R\$ 0,6331	R\$ 0,0844	36	4,856	R\$ 3,07			
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	10,850	R\$ 0,6331	R\$ 6,8691	36	395,121	R\$ 250,15			
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	1,217	R\$ 0,6331	R\$ 0,7703	36	44,307	R\$ 28,05			
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	2,217	R\$ 0,6331	R\$ 1,4034	32	71,118	R\$ 45,02			
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	1,733	R\$ 0,6331	R\$ 1,0974	32	55,611	R\$ 35,21			
		EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	46,217	R\$ 0,6331	R\$ 29,2598	755	34.893,630	R\$ 22.091,16			
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	10,367	R\$ 0,6331	R\$ 6,5631	4.380	45.406,772	R\$ 28.747,03			
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	71,017	R\$ 0,6331	R\$ 44,9607	48	3.408,800	R\$ 2.158,11			
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	19,750	R\$ 0,6331	R\$ 12,5037	4.380	86.506,472	R\$ 54.767,25			
			AVOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	5,017	R\$ 0,6331	R\$ 3,1761	3.197	16.040,290	R\$ 10.195,11			
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	4,383	R\$ 0,6331	R\$ 2,7751	3.197	14.015,270	R\$ 8.873,07			
			EQUIPE MULTIPROFISSIONAL DE APOIO	SOLICITAÇÃO DE ATENDIMENTO PELA EMAD; ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E; ORGANIZAÇÃO E PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	26,750	R\$ 0,6331	R\$ 16,9354	83	2.229,163	R\$ 1.411,28		
				DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO DOMICILIAR AO PACIENTE	13,767	R\$ 0,6331	R\$ 8,7157	378	5.210,123	R\$ 3.298,53		
		ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)		71,017	R\$ 0,6331	R\$ 44,9607	36	2.956,600	R\$ 1.618,58			
		ATENDIMENTO AO PACIENTE		28,433	R\$ 0,6331	R\$ 18,0011	378	10.760,860	R\$ 6.812,70			
		AVOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA		3,167	R\$ 0,6331	R\$ 2,0048	285	902,500	R\$ 571,37			
		INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)		2,300	R\$ 0,6331	R\$ 1,4561	285	655,500	R\$ 415,00			
		capacidade utilizada mês (em minutos)								223.796	R\$ 141.685,54	
		capacidade utilizada em outras atividades não direcionada ao atendimento/consulta e/ou Ociosas								47.604	R\$ 30.131,34	
		capacidade prática disponível mês (em minutos)								271.400	R\$ 171.816,88	
		% capacidade utilizada mês (em minutos)								82,46%		
% capacidade Utilizada em outras atividades não direcionada ao atendimento/consulta e/ou Ociosas								17,54%				

Fonte: Autoria Própria (2016).

Podemos também observar, com base nos quadros 8 e 9, a capacidade utilizada mês em minutos e valores, como a capacidade utilizada em outras atividades não direcionadas ao paciente, não identificadas ou até mesmo, ociosas, tanto em tempo (minutos) como valores. Ainda, pode-se calcular o percentual dessas capacidades utilizadas em relação ao tempo disponíveis da capacidade prática.

Assim, observa-se que no PIDI houve um tempo gasto em outras atividades não direcionadas ao paciente, ou não identificadas ou até mesmo, ociosas, de 20.877 minutos, representando em termos percentuais em relação a capacidade prática de 20,35%, e resultando, em valores, R\$ 14.575,62. Já para o Programa Melhor em Casa, ocorreu um tempo gasto em outras atividades não direcionadas ao paciente, ou não identificadas ou até mesmo, ociosas, de 47.604 minutos, representando em termos percentuais em relação a capacidade prática de 17,54%, e resultando, em valores, R\$ 30.131,34.

Por conseguinte, nos quadros 10 e 11, apresentam-se os resultados dos cálculos do custo total de cada atividade, alocando os custos de outras atividades não direcionadas ao paciente, ou não identificadas ou até mesmo, ociosas, para os respectivos Programas. Como base na taxa do custo da capacidade utilizada/minuto multiplica-se estas pelas unidades de tempo e volume determinado assim o custo para cada atividade.

Dessa forma, como um exemplo, podemos observar a atividade de “deslocamento para atendimento/consulta domiciliar ao paciente” do sub-processo equipe multiprofissional do Programa Melhor em Casa (quadro 11), na qual, apresenta um consumo de tempo atividade, em minutos, de 10,367. Aplicando o resultado da fórmula da taxa de custo da capacidade utilizada/minuto (figura 3), aplicada para o Melhor em Casa, de R\$ 0,7678, obtivemos uma taxa total de custo da capacidade prática/minuto para essa atividade de R\$ 7,9595, e consequentemente, multiplicado pelo volume atividade mês (4.380), alcançamos o custo médio total dessa atividade, de R\$ 34.863,32.

Quadro 10: Determinação dos custos das atividades alocando os custos de outras atividades não direcionadas ao paciente, não identificadas ou ociosas do PIDI - SAD do HE-UFPEL.

Tabela de Apuração das Análises de Custos									
SAD - Serviço de Atenção Domiciliar									
PIDI - Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar									
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	TEMPO ATIVIDADE (em minutos)	TAXA (em reais)	TAXA Total (em reais)	VOLUME ATIVIDADES (mês)	TEMPO Total ATIVIDADE (em minutos)	CUSTO TOTAL
SAD	PIDI	APOIO	ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	1,700	R\$ 0,8765	R\$ 1,4901	9	14,875	R\$ 13,04
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	7,517	R\$ 0,8765	R\$ 6,5884	9	65,771	R\$ 57,65
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	5,417	R\$ 0,8765	R\$ 4,7477	7	37,917	R\$ 33,23
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	10,856	R\$ 0,8765	R\$ 9,5149	7	75,989	R\$ 66,60
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	1,217	R\$ 0,8765	R\$ 1,0664	7	8,517	R\$ 7,46
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	2,217	R\$ 0,8765	R\$ 1,9429	7	15,701	R\$ 13,76
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	1,733	R\$ 0,8765	R\$ 1,5193	7	12,277	R\$ 10,76
		EQUIPE INTERDISCIPLINAR	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	30,500	R\$ 0,8765	R\$ 26,7333	277	8.443,411	R\$ 7.400,65
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	13,467	R\$ 0,8765	R\$ 11,8035	1.988	26.772,573	R\$ 23.466,16
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	71,017	R\$ 0,8765	R\$ 62,2461	36	2.556,600	R\$ 2.240,86
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	19,683	R\$ 0,8765	R\$ 17,2524	1.988	39.131,694	R\$ 34.298,93
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	1,700	R\$ 0,8765	R\$ 1,4901	1.420	2.414,076	R\$ 2.115,94
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	1,517	R\$ 0,8765	R\$ 1,3294	1.420	2.153,734	R\$ 1.887,75
Total Geral							81.696	R\$ 71.604,41	

Fonte: Autoria Própria (2016).

Quadro 11: Determinação dos custos das atividades alocando os custos de outras atividades não direcionadas ao paciente, não identificadas ou ociosas do Melhor em Casa - SAD do HE-UFPEL.

Tabela de Apuração das Análises de Custos										
SAD - Serviço de Atenção Domiciliar										
Programa Melhor em Casa										
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	TEMPO ATIVIDADE (em minutos)	TAXA (em reais)	TAXA Total (em reais)	VOLUME ATIVIDADES (mês)	TEMPO Total ATIVIDADE (em minutos)	CUSTO TOTAL	
SAD	MELHOR EM CASA	APOIO	ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	1,700	R\$ 0,7678	R\$ 1,3053	44	74,290	R\$ 57,04	
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	7,517	R\$ 0,7678	R\$ 5,7713	44	328,478	R\$ 252,21	
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	5,417	R\$ 0,7678	R\$ 4,1589	44	236,708	R\$ 181,74	
			ARQUIVAMENTO DO TERMO DE CONSENTIMENTO	0,133	R\$ 0,7678	R\$ 0,1024	36	4,856	R\$ 3,73	
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	10,850	R\$ 0,7678	R\$ 8,3306	36	395,121	R\$ 303,37	
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	1,217	R\$ 0,7678	R\$ 0,9342	36	44,307	R\$ 34,02	
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	2,217	R\$ 0,7678	R\$ 1,7020	32	71,118	R\$ 54,60	
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	1,733	R\$ 0,7678	R\$ 1,3309	32	55,611	R\$ 42,70	
		EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	46,217	R\$ 0,7678	R\$ 35,4852	755	34.893,630	R\$ 26.791,33	
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	10,367	R\$ 0,7678	R\$ 7,9595	4.380	45.406,772	R\$ 34.863,32	
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	71,017	R\$ 0,7678	R\$ 54,5266	48	3.408,800	R\$ 2.617,28	
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	19,750	R\$ 0,7678	R\$ 15,1641	4.380	86.506,472	R\$ 66.419,67	
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	5,017	R\$ 0,7678	R\$ 3,8518	3.197	16.040,290	R\$ 12.315,73	
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	4,383	R\$ 0,7678	R\$ 3,3655	3.197	14.015,270	R\$ 10.760,92	
		EQUIPE MULTIPROFISSIONAL DE APOIO	SOLICITAÇÃO DE ATENDIMENTO PELA EMAD; ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E; ORGANIZAÇÃO E PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	26,750	R\$ 0,7678	R\$ 20,5387	83	2.229,163	R\$ 1.711,55	
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO DOMICILIAR AO PACIENTE	13,767	R\$ 0,7678	R\$ 10,5700	378	5.210,123	R\$ 4.000,33	
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	71,017	R\$ 0,7678	R\$ 54,5266	36	2.556,600	R\$ 1.962,96	
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	28,433	R\$ 0,7678	R\$ 21,8311	378	10.760,860	R\$ 8.262,19	
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	3,167	R\$ 0,7678	R\$ 2,4314	285	902,500	R\$ 692,94	
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	2,300	R\$ 0,7678	R\$ 1,7659	285	655,500	R\$ 503,29	
		Total Geral							223.785	R\$ 171.816,88

Fonte: Autoria Própria (2016).

4.6 - DETERMINAÇÃO DOS CUSTOS ATIVIDADES POR PACIENTE

A partir da identificação dos custos por atividades em cada Programa, volume de atividades e tempo, também pode-se calcular o custo por paciente dos respectivos Programas. Dessa forma, foram selecionados 2 pacientes de cada programa para exibirmos os custos, o de menor tempo de internação e o de maior tempo de internação. Ainda, foram simulados os cálculos de um paciente com tempo médio de permanência em cada Programa (Quadro 12 e Quadro 13).

Quadro 12: Determinação dos custos das atividades por pacientes do PIDI - SAD do HE-UFPEL.

Tabela de Apuração de Análises de Custos										
SAD - Serviço de Atenção Domiciliar										
PIDI - Programa de Internação Domiciliar Interdisciplinar										
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	Média por Paciente (Tempo Internação Médio 74 dias)			Paciente - Menor Tempo Internação (1 dia)		Paciente - Maior Tempo Internação (343 dias)	
				CUSTO POR ATIVIDADE	VOLUME ATIVIDADES (mês)	CUSTO TOTAL	VOLUME ATIVIDADES (mês)	CUSTO TOTAL	VOLUME ATIVIDADES (mês)	CUSTO TOTAL
SAD	PIDI	APOIO	ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	R\$ 1,49	1	R\$ 1,49	1	R\$ 1,49	1	R\$ 1,49
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	R\$ 6,59	1	R\$ 6,59	1	R\$ 6,59	1	R\$ 6,59
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	R\$ 4,75	1	R\$ 4,75	1	R\$ 4,75	1	R\$ 4,75
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	R\$ 9,51	1	R\$ 9,51	1	R\$ 9,51	1	R\$ 9,51
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	R\$ 1,07	1	R\$ 1,07	1	R\$ 1,07	1	R\$ 1,07
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	R\$ 1,94	1	R\$ 1,94	1	R\$ 1,94	1	R\$ 1,94
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	R\$ 1,52	1	R\$ 1,52	1	R\$ 1,52	1	R\$ 1,52
		EQUIPE INTERDISCIPLINAR	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	R\$ 26,73	68	R\$ 1.823,30	1	R\$ 26,73	316	R\$ 8.451,23
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	R\$ 11,80	68	R\$ 805,04	1	R\$ 11,80	316	R\$ 3.731,47
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	R\$ 62,25	10	R\$ 622,46	1	R\$ 62,25	46	R\$ 2.863,32
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	R\$ 17,25	68	R\$ 1.176,67	1	R\$ 17,25	316	R\$ 5.454,04
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	R\$ 1,49	68	R\$ 101,63	1	R\$ 1,49	316	R\$ 471,05
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	R\$ 1,33	68	R\$ 90,67	1	R\$ 1,33	316	R\$ 420,25
			Total Geral			R\$ 4.646,63		R\$ 147,72		R\$ 21.418,24

Fonte: Autoria Própria (2016).

Quadro 13: Determinação dos custos das atividades por pacientes do Melhor em Casa - SAD do HE-UFPEL.

Tabela de Apuração de Análises de Custos											
SAD - Serviço de Atenção Domiciliar											
Programa Melhor em Casa											
SETOR	PROCESSO	SUB-PROCESSOS	ATIVIDADES PRINCIPAIS	Média por Paciente (Tempo Internação Médio 102 dias)			Paciente - Menor Tempo Internação (1 dia)		Paciente - Maior Tempo Internação (572 dias)		
				CUSTO POR ATIVIDADE	VOLUME ATIVIDADES (mês)	CUSTO TOTAL	VOLUME ATIVIDADES (mês)	CUSTO TOTAL	VOLUME ATIVIDADES (mês)	CUSTO TOTAL	
SAD	MELHOR EM CASA	APOIO	ATENDIMENTO TELEFÔNICO DA SOLICITAÇÃO DE VAGA NO PROGRAMA	R\$ 1,08	1	R\$ 1,08	1	R\$ 1,08	1	R\$ 1,08	
			TRIAGEM/AVALIAÇÃO DE PERFIL DO PACIENTE	R\$ 4,76	1	R\$ 4,76	1	R\$ 4,76	1	R\$ 4,76	
			ENCAMINHAMENTO FORMULÁRIO DE ATENDIMENTO AO PACIENTE PARA EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	R\$ 3,43	1	R\$ 3,43	1	R\$ 3,43	1	R\$ 3,43	
			ARQUIVAMENTO DO TERMO DE CONSENTIMENTO	R\$ 0,08	1	R\$ 0,08	1	R\$ 0,08	1	R\$ 0,08	
			CADASTRO DA INTERNAÇÃO DO PACIENTE NO PROGRAMA	R\$ 6,87	1	R\$ 6,87	1	R\$ 6,87	1	R\$ 6,87	
			ABERTURA DE PRONTUÁRIO FÍSICO	R\$ 0,77	1	R\$ 0,77	1	R\$ 0,77	1	R\$ 0,77	
			CADASTRO DA ALTA DO PACIENTE NO PROGRAMA	R\$ 1,40	1	R\$ 1,40	1	R\$ 1,40	1	R\$ 1,40	
			ENCERRAMENTO DE PRONTUÁRIO FÍSICO	R\$ 1,10	1	R\$ 1,10	1	R\$ 1,10	1	R\$ 1,10	
		EQUIPE MULTIPROFISSIONAL	ANÁLISE DO PRONTUÁRIO E/OU FORMULÁRIO DO PACIENTE; VERIFICAÇÃO DE EXAMES; SEPARAÇÃO DE MEDICAMENTOS E MATERIAIS MÉDICOS E; PROGRAMAÇÃO DA ESCALA DA VISITA	R\$ 29,26	27	R\$ 790,01	1	R\$ 29,26	138	R\$ 4.037,85	
			DESLOCAMENTO PARA ATENDIMENTO/CONSULTA DOMICILIAR AO PACIENTE	R\$ 6,56	27	R\$ 177,20	1	R\$ 6,56	138	R\$ 905,71	
			ROUND (ENCONTRO/REUNIÃO DE EQUIPE PARA DISCUSSÃO SOBRE AS ENFERMIDADES DOS PACIENTES INSERIDOS NO PROGRAMA)	R\$ 44,96	7	R\$ 314,72	1	R\$ 44,96	38	R\$ 1.708,50	
			ATENDIMENTO AO PACIENTE	R\$ 12,50	27	R\$ 337,60	1	R\$ 12,50	138	R\$ 1.725,51	
			ANOTAÇÕES E PRESCRIÇÕES DO ATENDIMENTO/CONSULTA AO PACIENTE NA FICHA DE EVOLUÇÃO DIÁRIA	R\$ 3,18	27	R\$ 85,75	1	R\$ 3,18	138	R\$ 438,30	
			INSERÇÃO DOS DADOS DO ATENDIMENTO/CONSULTA NO TABLET FUNCIONAL (SISTEMA)	R\$ 2,78	27	R\$ 74,93	1	R\$ 2,78	138	R\$ 382,96	
			Total Geral			R\$	1.781,32	R\$	100,34	R\$	9.199,93

Fonte: Autoria Própria (2016).

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através desse relato de experiência, podemos demonstrar as análises e trabalhos realizado de custos junto ao SAD do HE-UFPEL, através da utilização do método

TDABC. Esse estudo proporcionou a identificação dos custos dos serviços para cada programa do SAD, que identificados e apurados através do método de custeio por atividade direcionado por tempo (custeio TDABC), além de apurar os custos de forma mais fidedigna, auxiliou a compreensão de todo o processo produtivo, fluxos e processos.

Conseguimos por meio desta ferramenta de custeio, identificar pontos de melhoria a fim de contribuir para qualidade do gasto público e para otimização de tempo para ampliação e qualidade de serviços aos usuários do SUS.

Verificamos que o tempo deslocamento das equipes do PIDI foram maiores que o tempo deslocamento das equipes EMAD's do Melhor em Casa. Avaliamos que essa razão ocorre devido as equipes EMAD's serem divididas por área geográfica no município (Leste, Sul e Norte), ao contrário das equipes do PIDI, que não obedecem um critério de divisão de território e assim, percorrem um espaço maior do município para atender os usuários internados do Programa. Dessa forma, sugerimos dividir as equipes do PIDI I e PIDI II por área geográfica de atendimento, que resultaria em otimização do tempo deslocamento das visitas e, conseqüentemente, aumentaria o número de atendimentos/dia e reduziria o custo de deslocamento.

A importância deste projeto piloto determinado para o setor do SAD do HE-UFPEL, demonstrando uma visão ampla de todos os custos e processos inerentes a este, é suporte para continuidade dos estudos nos demais setores do HE-UFPEL, pois, possibilitará uma avaliação de desempenho dos processos e atividades, além de apurar custos para tomada de decisões e otimizar a utilização e aplicação dos recursos.

Todas as formas de apurar custos são fontes gerenciais de compreensão dos fenômenos na sua totalidade e globalidade, contribuindo significativamente para melhoria continuada de gestão, proporcionando eficiência, eficácia, otimização, economicidade, produtividade e qualidade do gasto público;

Também, pode-se afirmar que o método utilizado nesse projeto, custeio TDABC, é uma ferramenta aplicável em setores hospitalares e bem indicada para buscar informações precisas e fundamentais para tomada de decisão pelos gestores, pois, pode-se notar que as maiores proporções dos custos hospitalares estão alocadas a mão-de-obra, corroborando assim a utilização desse método com direcionador em tempo atividade dos colaboradores na prestação dos serviços.

Apesar do método TDABC desenvolver um grau de subjetividade mais elevado que os demais métodos de custeio e as entrevistas e acompanhamentos em campo para

levantamento de dados, como as principais atividades e mapeamento do tempo para tais, exigirem grandes esforços e tempo de acompanhamento, o desenvolvimento desse método no SAD proporcionou a transparência dos custos de internação e por atividades, a identificação para eficiência dos fluxos e processos, bem como, a utilização da capacidade instalada para cada Programa do SAD. Todos esses benefícios identificados, confirma que a utilização do método TDABC é fornecedor de informações gerenciais relevantes para tomada de decisão dos gestores, pois, possibilitou a identificação das atividades que mais consomem tempo e recursos, bem como, os tempos ociosos de cada Programa.

Importante destacar às limitações dos resultados, como tempo atividades, pois, a eventual não identificação de algumas atividades principais e/ou as médias dos tempos das atividades acompanhadas e calculadas pela equipe técnica do trabalho, no período da coleta de dados, serem distintas do tempo quando das observações pela equipe da pesquisa. Da mesma forma, salienta as limitações intrínsecas ao estudo de caso desse Projeto, pois, todos os custos utilizados no estudo para cálculos corresponderem aos custos obtidos junto ao setor de contabilidade e setor de gestão de recursos humanos da Fundação de Apoio Universitário, que presta suporte ao HE, e a Universidade Federal de Pelotas, muitos destes obtidos de fontes secundárias ou estimados pelos gestores, colaboradores e equipe técnica do trabalho.

Alguns pontos identificados permitem as seguintes sugestões para a melhoria na gestão e controle dos Programas: delimitar as visitas da Equipe EMAP e Equipes do PIDI por área geográfica, a fim de otimizar tempo e custo de deslocamento; agilizar o tempo de saída das equipes para atendimento ao Paciente, desenvolvendo regras e práticas para cada Programa, com intuito de diminuir a capacidade ociosa identificada e aumentar o número de atendimentos/dia.

6 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1979.

BAUMGARTNER, Ricardo Rinaldi et al. **Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC – Activity based costing, na atividade hospitalar**. In: Congresso Del Instituto Internacional de Costos, VII, 2001, Leon. Anais... CD-ROM

BEUREN, I. M. **Evolução Histórica da Contabilidade de Custos**. Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p. 61-66, fev. 1993.

- BRASIL. 1964. **Lei 4.320/1964, de 17 de março de 1964**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.html>. Acesso em 17 de dezembro de 2015.
- _____. 1967. **Decreto-Lei 200/1967, de 25 de fevereiro de 1967**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 28 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em 17 de dezembro de 2015.
- _____. 1986. **Decreto 93.872/1986, de 23 de dezembro de 1986**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 24 de dezembro de 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em 17 de dezembro de 2015.
- _____. 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 17 de dezembro de 2015.
- _____. 2000. **Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 17 de dezembro de 2015.
- _____. 2001. **Lei 10.180/2001, de 06 de fevereiro de 2001**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 07 de fevereiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 17 de dezembro de 2015.
- _____. 2004. **Tribunal de Contas da União. Acórdão de relação 1.078/2004, Ata 23 – Segunda Câmara/DF, 24/06/2004**. Relator: ROCHA, Lincoln Magalhães da. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em 18 de dezembro de 2015.
- _____. 2009. **Decreto 6.976/2009, de 07 de outubro de 2009**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 08 de outubro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em 17 de dezembro de 2015.
- _____. 2011. **Portaria 2.527/2011, de 27 de outubro de 2011**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 28 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=44&data=28/10/2011>>. Acesso em 20 de janeiro de 2016.
- _____. 2011. **Lei nº 12.550 de 15 de dezembro de 2011**. Autoriza o Poder Executivo a criar a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH. Disponível em: Acesso em 20 de janeiro de 2016.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 3.ed. São Paulo: Mc Graw-Hill do Brasil, 1983.
- FALK, J.A. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.
- FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
- GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A.. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio Baseado em Atividade e Tempo: Time-Driven Activity-Based Costing**. São Paulo: Elsevier, 2007.

KNUST, Renata Erthal. Dissertação (Mestrado). **Estimativa dos custos diretos da assistência oncológica do câncer de pulmão não pequenas células avançado em um hospital público de referência**. FIOCRUZ – Fundação Oswaldo Cruz. Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca – ENSP. Rio de Janeiro/RJ. 2015.

LONGO, Ezequiel et al. **Custo das Internações Hospitalares pelo SUS do Hospital Cristo Redentor baseado no Método de Custeio por Atividade (ABC)**. SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Disponível em: < <http://docplayer.com.br/9014188-Custo-das-internacoes-hospitalares-pelo-sistema-unico-de-saude-sus-do-hospital-cristo-redentor-baseado-no-metodo-de-custeio-por-atividade-abc.html>>. Acesso em 18 de fevereiro de 2016.

LÜDKE, M., ANDRÉ, M. E. D. A. **Pesquisa em Educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: E.P.U., 1986.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública. n. 44 (4), p.791-820, 2010.

MARQUES, Isabel Cristina Panseira. **Custeamento ABC numa Organização Hospitalar Privada: Um Estudo Comparativo do Custo de Pacotes de Cirurgias Eletivas com os valores Reembolsados pelos Planos De Saúde**. Universidade Potiguar – UNP. Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA. Mestrado Profissional em Administração. Natal/RN. 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 4º Ed. São Paulo: Atlas, 1993.
 _____, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6º Ed. São Paulo: Atlas, 1998.
 _____, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.
 _____, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NAUMES, W., & NAUMES, M. J. (1999). **The art & craft of case writing**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBC's T 16.1 a 16.11. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Publicação eletrônica. [52] p. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em 21 de dezembro de 2015.

PINZAN, Anderson Ferreira. **Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos**. São Paulo. 2013. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2013.

REA, L. M.; PARKER, R. A. **Desenvolvendo perguntas para pesquisas. Metodologia de pesquisa: do planejamento à execução**. São Paulo: Pioneira, 2000.

RUARO, Dirceu Antonio. **Manual de Apresentação de Produção Acadêmica**. 2 ed. Pato Branco: Faculdade Mater Dei, 2004.

SOUZA, P.C. **Apuração do Custo da Diária de Internação Hospitalar: Um Estudo de Caso**. Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde. ISSN 1983-5205. V.11, n.2 (2014).
 TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

SERVIÇOS DE LIMPEZA: O IMPACTO DO PLANEJAMENTO NOS CUSTOS E RESULTADOS DA SAMF-MT⁶

Franklin Brasil Santos

Mauro de Brito

Celina Cunha e Silva

RESUMO

A partir dos resultados da pesquisa de Santos (2014) a respeito dos determinantes de custos em limpeza predial, com base em *benchmarking* de universidades federais, relata-se a experiência da SAMF-MT, órgão de apoio logístico do Ministério da Fazenda em Mato Grosso, que desenvolveu nova modelagem da contratação dos serviços de limpeza, pautada no planejamento efetivo do serviço, gerenciando os determinantes de custo, o que resultou em economia superior a 50% em relação aos padrões de referência do Ministério do Planejamento. A metodologia levou em conta as peculiaridades de cada ambiente a ser limpo, transformando as produtividades individuais de cada espaço físico em espaço virtual, com produtividade padronizada, para simplificar a precificação. O modelo resultou, ainda, em mudança do paradigma de terceirização de pessoas para a contratação de desempenho, fiscalizado por meio de Acordo de Níveis de Serviço e satisfação dos usuários. Trata-se de um exemplo de superação do modelo “lucro-incompetência” para o “lucro-eficiência”.

PALAVRAS-CHAVE

Terceirização; Custos; Resultados; Eficiência.

⁶ Tema “Qualidade do gasto público”.

1 – INTRODUÇÃO

Eficiência. Resultado em relação ao custo. Princípio constitucional desde 1998. Todo administrador público tem a obrigação de buscar fazer mais, com menos. Porém, para ser eficiente é preciso medir o desempenho, avaliar o resultado obtido, calcular o custo para obtê-lo. Mais que isso: é preciso conhecer as causas dos custos, para atuar de forma adequada sobre as consequências.

Este é um relato sobre a busca da eficiência. Um exemplo de uso da informação de custos e seus determinantes para influenciar seu comportamento. Uma experiência de gestão de custos aplicada à contratação de um serviço terceirizado, a limpeza predial.

O mesmo tema foi vencedor, em 2015, do Prêmio Chico Ribeiro. Tratava-se da identificação dos determinantes de custo da limpeza e o expressivo potencial de economia em contratos dessa natureza, se aproveitadas as oportunidades de gerenciar esses determinantes por meio do planejamento adequado da contratação (Santos, 2015).

Agora, apresentamos a aplicação prática desse conhecimento. Um caso real de apropriação da teoria e comprovação de sua eficácia e viabilidade.

Nesse contexto, o propósito é descrever um novo modelo de contratação de serviços de limpeza predial, adotado em 2015 pela Superintendência de Administração do Ministério da Fazenda em Mato Grosso (SAMF-MT) e os resultados obtidos.

A experiência se justifica pela relevância dos gastos com limpeza. Só em 2014, a SAMF-MT empenhou R\$ 803 mil com esses serviços, o que representou 25% de toda despesa empenhada naquele ano. Os parâmetros de contratação envolviam 38 funcionários e a fiscalização era focada na assiduidade desses empregados.

Hoje, o novo contrato gira em torno de 17 empregados, custa R\$ 648 mil (19% da despesa total) e se fundamenta em desempenho. A quantidade de empregados não é decisiva para a fiscalização. O que importa são os resultados em termos de limpeza e conservação dos ambientes. E a satisfação dos usuários melhorou. Eficiência.

Para encadear a compreensão do caso, apresentam-se, primeiro, aspectos teóricos e conceituais, a respeito da gestão de custos, da terceirização e da limpeza; a seguir, descreve-se a experiência, considerando os elementos mais relevantes do modelo de contratação adotado; por fim, relatam-se os resultados alcançados.

O objetivo é comprovar a viabilidade de melhorar a qualidade do gasto público a partir do conhecimento e gestão dos determinantes de custos, na expectativa de que esse exemplo estimule outros órgãos a modificar o paradigma de suas terceirizações, saindo do modelo tradicional de contratar “pessoas” para a contratação de “resultados”.

2 - CUSTOS, TERCEIRIZAÇÃO E LIMPEZA

A informação de custos serve a muitos propósitos. Machado e Holanda (2010) nos apresentam uma finalidade especialmente relevante: permitir comparações entre os custos de atividades semelhantes em organizações diferentes, com o objetivo de estimular a melhoria do desempenho.

Foi exatamente isso que o estudo de Santos (2014) apresentou: comparações de custos da limpeza predial em várias universidades federais. Por meio de um *benchmarking*, foram comprovadas expressivas diferenças de custo.

Em 2013, as unidades mais eficientes gastaram, em média, R\$ 27,24/m²/ano, enquanto a média das instituições menos eficientes foi R\$ 63,18/m²/ano.

O que determina essas diferenças? Que fatores contribuem para causar os custos da limpeza nas universidades federais e provocar variações tão expressivas?

As respostas para essas perguntas representam um conceito fundamental da Gestão de Custos: os Determinantes de Custos. Sendo a Gestão de Custos a busca por oportunidades de melhoria e minimização de desperdícios (Santos, 2004), a busca por uma situação favorável no que se refere aos custos (Slavov, 2013), essa busca só é possível por meio da compreensão dos fatores que geram os custos, os seus “determinantes”.

Os determinantes são as variáveis que explicam o comportamento dos custos (Panarella, 2010). São classificados em estruturais e operacionais. Determinantes estruturais se referem a decisões estratégicas, estáveis, de longo prazo, pouco flexíveis. Operacionais são aqueles determinantes que dependem da capacidade e habilidade de execução em termos de eficácia e eficiência, sofrendo maior variação no tempo.

A literatura cita entre os determinantes estruturais a “tecnologia”; o “ambiente institucional” e o “projeto do serviço”. Como exemplos de determinantes operacionais existem o “grau de complexidade”; a “qualidade”; a “capacidade de aprendizagem” (Souza e Mezzomo, 2012; Panarella, 2010; Costa, 2011). A “produtividade” pode ser confundida como determinante, mas é, na verdade, consequência e não a causa.

Especificamente na limpeza predial, estudos de Stoy e Johrendt (2008) apontaram como determinantes de custo: o projeto do prédio, a intensidade de uso dos ambientes, a frequência de limpeza, a quantidade de usuários e a localização.

Esses fatores influenciam os custos da limpeza predial e estão reunidos em um determinante mais abrangente: o “projeto” do serviço, seu planejamento. A literatura identifica que “o principal fator determinante do custo de um produto ou serviço, tanto para o produtor quanto para o usuário, é seu projeto” (Rocha, 1999, p. 40).

O projeto da limpeza se refere ao modo como o serviço será executado. Esse serviço pode ser realizado diretamente ou por terceiros. A limpeza quase sempre é terceirizada. Então, precisamos falar de terceirização. E suas características no Brasil.

A terceirização pode ser descrita como um processo planejado de transferir atividades para execução por terceiros (Pagnoncelli, 1993). Frequentemente, essa opção é motivada pela intenção de reduzir custos (Garcia, 2007; Palma, 2004).

No Brasil, a terceirização é antiga. No século XIX, o Imperador D. Pedro II contratou a firma Aleixo Gary para limpar as ruas do Rio de Janeiro (Schmidt, 1999). Desde aquela época, a limpeza já era atividade delegada a terceiros.

Mas foi somente em 1997 que a terceirização tomou verdadeiro fôlego no setor público brasileiro, ao ser revogada a proibição de terceirizar tarefas auxiliares, por meio do art. 18 da Lei nº 9.527.

De lá para cá, a terceirização se alastrou no governo. Em 2012, só o Poder Executivo Federal consumiu R\$ 4,3 bilhões em serviços terceirizados (Torres, 2013).

Mas que terceirização é essa? A literatura internacional conceitua a opção de terceirizar como parceria, uma busca estratégica por aumento de qualidade, de produtividade e de foco em especialidade (Valois & Almeida, 2009; Oliveira, 2009).

Entretanto, no Brasil, a opção de terceirizar está mais próxima de uma simples fuga das leis trabalhistas. A Justiça do Trabalho vem se ocupando com crescente frequência da locação de mão-de-obra disfarçada de terceirização, de relações empregatícias camufladas e fraudes previdenciárias (Valois & Almeida, 2009).

A inadimplência trabalhista das empresas terceirizadas é recorrente e afeta a qualidade dos serviços e os próprios custos, sobretudo para o poder público, que costuma ser responsabilizado, como contratante, pelos prejuízos causados pelas empresas aos seus trabalhadores. Há discussões no Congresso Nacional a respeito da legalização do serviço terceirizado e muito do que se discute tem a ver com essa temática da responsabilização trabalhista.

E essa temática, infelizmente, tem produzido efeitos muito negativos. A legislação da terceirização exige que se contrate “serviços” e não “pessoas”, mas, na prática, o que se percebe é a simples locação de mão de obra, situação ilegal. A empresa contratada se limita a assinar a carteira de trabalho dos funcionários. É o órgão contratante quem paga encargos e até salários. E fiscaliza as pessoas, não os resultados.

Esse modelo distorcido de terceirização foi apelidado pelo TCU de “lucro-incompetência”. Trata-se de uma configuração contratual que se aproxima do modelo de

precificação *cost-plus*, focado na descrição detalhada de procedimentos e quantificação rígida de pessoas envolvidas em vez de definir os resultados esperados.

Essa modelagem não estimula o contratado a inovar, aperfeiçoar métodos, reduzir custos. Pelo contrário: o lucro é baseado nos custos, especialmente da mão-de-obra empregada, assim, quanto mais gente envolvida, maior o lucro. Quanto pior for a eficiência produtiva, maior o lucro. Quanto mais incompetente, maior o lucro.

Mesmo quando há parâmetros de produtividade e uma premissa legal de contratar por resultados, a incompetência é privilegiada. É o que acontece na limpeza.

A limpeza predial é contratada com base na área física a ser limpa e o preço do serviço por metro quadrado. Para definir esse preço, parte-se de uma planilha de custos, decompondo o serviço em seus elementos primários de custo, a fim de estabelecer o que se espera pagar por “homem-mês” contratado e, baseado na sua produtividade parametrizada, quanto isso representa em cada metro quadrado a ser limpo.

Desde a IN MARE nº 18/1997, o governo federal adota produtividades-padrão na limpeza. A produtividade reflete a área física que uma pessoa é capaz de limpar em jornada de oito horas por dia. Fica a cargo do contratante o planejamento do serviço, definição de procedimentos, frequência e periodicidade das tarefas, materiais e equipamentos. À contratada toca apenas executar as tarefas conforme as instruções.

Atualmente, a norma de regência é a IN MPOG nº 02/2008, referência nacional. As premissas ainda são as mesmas. Há grande preocupação com a planilha de custos, principalmente encargos sociais (Moreira & Costa, 2011), mas pouca atenção é dedicada aos níveis de produtividade, ao projeto do serviço e aferição de desempenho.

Não se ignora que a normatização trouxe benefícios. Antes, não havia critério. Dois órgãos em prédios iguais podiam ter custos de limpeza díspares (Zagatto, 2015).

Porém, uma vez estabelecido um padrão de produtividade, embora a norma dê liberdade para o gestor adaptar a contratação à sua realidade, o que acaba por acontecer é a apatia administrativa, a adoção irrefletida do padrão genérico, sem estudos de particularidades, necessidades, demandas, especificidades, sem projeto.

Foi isso que o estudo de Santos (2014) evidenciou. Os determinantes de custo da limpeza estavam ligados ao projeto: tecnologia, experiência, planejamento, treinamento, qualidade, usuários, aspectos que determinavam a produtividade adotada. Mas foi identificado também como determinante o ambiente institucional, representado pela norma federal e seus padrões de produtividade, conforme Quadro 01.

Quadro 01: Padrões federais de produtividade de limpeza predial.

ÁREA	SUB-ÁREA	PRODUTIVIDADE (m2/8h)
Interna	Pisos acarpetados e pisos frios	600m2
	Laboratórios	330m2
	Almoxarifados/galpões	1.350m2
	Oficinas	1.200m2
	Áreas com espaços livres – saguão, hall e salão	800m2
Externa	Pisos pavimentados adjacentes/contíguos às edificações	1.200m2

Fonte: IN MPOG nº 02/2008.

A pesquisa de Santos (2014) comprovou que o grupo das universidades mais eficientes adotava produtividades claramente maiores, ao passo em que as universidades menos eficientes apenas copiavam os padrões da IN 02/2008. Na avaliação do autor:

No grupo menos eficiente, pôde-se evidenciar que o elemento causador dos custos é, sobretudo, o ambiente institucional, marcado pelos padrões genéricos da norma federal que regulamenta a contratação de limpeza. As universidades desse grupo apenas copiam os padrões normativos, sem qualquer adaptação para suas realidades, características ou demandas específicas. Em síntese, deixam de aproveitar as oportunidades de gestão dos custos. (Santos, 2015, p. 12-13).

Nesse cenário, aproveitar as oportunidades de gestão dos custos significa planejar adequadamente a contratação. Na perspectiva do órgão contratante, a fase de projeto é o momento mais importante para definir os custos do futuro contrato.

É na fase de projeto que são determinados os custos e também a modelagem da contratação. No planejamento do serviço é possível mudar do “lucro-incompetência” para o “lucro-eficiência”, migrando da contratação de “pessoas” para “resultados”.

Essa foi a proposta que motivou a experiência relatada a seguir.

3 - A LIMPEZA NA SAMF-MT: PLANEJAMENTO E MODELAGEM

As Superintendências de Administração cuidam da logística dos órgãos do Ministério da Fazenda. Uma das suas competências é contratar bens e serviços para esses órgãos. É o que a SAMF-MT faz em Mato Grosso.

Em 2010, a SAMF-MT licitou o serviço de limpeza predial. As produtividades previstas eram iguais aos padrões da IN 02/2008: 600m2 para áreas internas e 1.200m2 para áreas externas. Considerando as dimensões dos ambientes a serem limpos, com esses parâmetros, seriam necessários 38 serventes para executar as tarefas.

Essas tarefas, descritas na licitação, eram cópia das atividades genéricas estabelecidas na IN 02/2008. Havia, inclusive, procedimentos incompatíveis com a

realidade, como “lavar cinzeiros”; “aspirar piso acarpetado”; “lustrar pisos de madeira”. No prédio não havia área para fumantes, nem pisos acarpetados ou de madeira.

Essa situação se enquadra no perfil identificado por Santos (2014) nas universidades federais menos eficientes em limpeza. Embora o regulamento da IN 02/2008 determine que os gestores utilizem a experiência prévia e as características dos ambientes para buscar fatores econômicos mais favoráveis, adaptando as produtividades à sua realidade, o mais comum é a simples cópia dos padrões genéricos.

Na visão de Zagatto (2015), a norma federal acaba induzindo o comportamento dos gestores que, carentes de conhecimentos especializados sobre limpeza e para evitar riscos, preferem apenas seguir os padrões do regulamento.

Foi isso que aconteceu com a SAMF-MT em 2010. Adotou-se o caminho mais simples e menos arriscado: copiar as produtividades e atividades da IN 02/2008.

Da mesma forma, foi adotada a fiscalização baseada em pessoas. Uma das obrigações da contratada era alocar o número de empregados previstos na proposta. Não havia espaço para que a empresa terceirizada melhorasse o desempenho, aprimorando técnicas, métodos ou tecnologia. A equipe proposta deveria ser fixa e obrigatória.

Esse estado de coisas leva à acomodação e engessamento do processo de contratação. Adotados os padrões normativos, quantifica-se a equipe e se forma um consenso de que o modelo “funciona”. Não há estímulo para planejamento e inovação.

Pelo contrário, a resistência à mudança marca o ambiente administrativo: o contrato tem aparência de adequado, já que, em geral, a equipe está superdimensionada e a ociosidade não é percebida. Qualquer tentativa de reduzir a equipe

enfrentará desconfiança de setores internos, pressões dos próprios terceirizados, com receio de perder o emprego, eventuais querelas promovidas por sindicatos, impugnações e questionamentos das licitantes. Enfim, toda uma cadeia de resistências será imposta ao gestor, que, premido pela urgência e pela mencionada falta de conhecimento técnico especializado, deixará conduzir-se pelos números da IN (ZAGATTO, 2015, p. 92).

Nesse contexto, em 2015 a SAMF-MT finalmente encontrou forças para romper a barreira de resistência a mudanças. Contribuíram para essa atitude: as recorrentes e crescentes restrições orçamentárias e a proximidade com a CGU, Controladoria-Geral da União, que além de exercer a auditoria de contas, também ocupava parte do prédio.

Assim nasceu a disposição para desenvolver o projeto de remodelagem da contratação de limpeza, aproveitando o conhecimento dos seus determinantes de custos e a proposta de migrar do foco em pessoas e procedimentos para o foco em resultados.

3.1 - PRODUTIVIDADES PARA CADA AMBIENTE

O primeiro desafio do projeto foi determinar a produtividade com base na experiência, nas demandas reais e nas características do prédio. Em cada ambiente, foram avaliadas as atividades necessárias, considerando o histórico do que era realizado e entrevista com os usuários do ambiente para conhecer as rotinas e demandas.

A ideia era inventariar o que vinha sendo executado, mas também, e principalmente, diagnosticar o que era mais coerente com a realidade.

No mesmo levantamento, foram entrevistados os empregados e o encarregado da limpeza, para detalhar a forma como a limpeza era realizada e identificar eventuais alterações necessárias, em termos de técnicas, tecnologia e métodos, periodicidade, frequência, tarefas. Dessa maneira, foi mensurado o tempo, em minutos, necessário para limpar cada ambiente, conforme as atividades a serem executadas, levando em conta as condições em que os serviços já vinham sendo prestados.

Em certos casos, como a área externa, alterou-se a metodologia de limpeza, propondo o uso de equipamentos mais produtivos. Para tanto, foram pesquisados locais em que esse tipo de equipamento era empregado, para estimar a produtividade esperada.

As tarefas, periodicidades e frequências do serviço foram estabelecidas caso a caso. A lista de tarefas da IN 02/2008 foi ajustada para as reais necessidades do prédio.

Esse trabalho foi conduzido pela fiscal do contrato de limpeza, cuja experiência prática com os serviços contribuiu decisivamente para o sucesso da empreitada. É importante frisar esse papel da fiscalização: retroalimentar o processo de contratação. O fiscal detém conhecimento especializado sobre a execução contratual e, em função disso, deve integrar ou subsidiar a equipe de planejamento encarregada de elaborar a próxima licitação, fornecendo informações dos contratos anteriores, contribuindo para a definição das quantidades e dos requisitos da nova contratação, a exemplo do que determina o TCU no Acórdão nº 3.016/2015-Plenário.

Todo o levantamento de dados foi lançado em planilha do Excel, uma linha para cada combinação ambiente/atividades, com os campos a serem preenchidos: <Local>; <Área física (m²)>; <Tipo de Limpeza>; <Periodicidade>; <Periodicidade (em dias)>; <Frequência>; <Qtde pessoas na tarefa>; <Tempo de execução da tarefa (minutos)>. Outros campos foram calculados automaticamente para transformar a área física existente em área convertida, usando as produtividades da IN 02/2008 (600m² em áreas internas e 1.200 em áreas externas).

Assim, em cada local foi avaliado o tipo de limpeza a ser realizado (tarefas); a periodicidade (de quantos em quantos dias); a frequência (vezes ao dia); a equipe que normalmente realiza a tarefa (quantidade de pessoas); e o tempo, em média, necessário (minutos) para executar as tarefas.

Com os dados preenchidos, a planilha eletrônica calcula a produtividade numa jornada de 8h, considerando 420 minutos úteis (7h). Foram descartados 60 minutos, para levar em conta momentos de descanso, deslocamento, transporte de materiais e equipamentos e outras pausas. A entidade norte-americana que pesquisa padrões de desempenho em instalações educacionais adota esse mesmo parâmetro (APPA, 2013).

Essa produtividade considera a limpeza executada uma vez por dia. Mas nem tudo é realizado nessas condições. Então, outro cálculo determina a produtividade equivalente em função da periodicidade e frequência da limpeza. O campo <Produtividade convertida (m²)> multiplica a produtividade diária (limpeza a cada 1 dia) pela quantidade de dias entre uma limpeza e outra. Se a produtividade em 1 dia é 600m², a limpeza a cada 2 dias faria a produtividade dobrar para 1.200m².

Por fim, converte-se a área física, em metros quadrados, numa área proporcional ao padrão de produtividade adotado pelo Ministério do Planejamento na IN 02/2008.

Essas fórmulas foram adotadas para converter todas as produtividades individuais de cada ambiente porque, do contrário, seria necessário calcular o preço específica do serviço em cada ambiente, já que o preço é uma função dos custos de mão de obra, materiais, equipamentos e lucro (“homem-mês”), divididos pela produtividade.

Para simplificar a precificação, adotou-se base única: o padrão da IN 02/2008. Uma produtividade “virtual”, que leva a uma área “virtual”, para fins de pagamento.

A ideia era manter a capacidade de comparar a produtividade específica de cada local com os padrões de 600m² (interno) ou 1.200m² (externo) da norma federal.

Podemos entender os 600m² da IN 02/2008 como a área que um único faxineiro é capaz de manter limpa durante o mês inteiro, limpando todos os dias o mesmo lugar. Um piso interno, por exemplo. Com essa produtividade, o faxineiro limpa 600m² desse piso em uma jornada de 8h/dia. Todos os dias esse local tem que ser limpo. Então, paga-se o equivalente a um faxineiro limpando, diariamente, os mesmos 600m².

Imagine-se, agora, outro ambiente, o Gabinete do Chefe, com 100m². Um faxineiro leva 30 minutos para executar a limpeza nesse espaço físico.

Se em 30 minutos limpam-se 100m², quanto seria limpo em 7h (420 minutos)? (7h úteis numa jornada de 8h). Usando regra de três, $X = (100\text{m}^2 * 420 \text{ minutos}) / 30 \text{ minutos} = 1.400\text{m}^2$. Essa é a produtividade no Gabinete do Chefe numa jornada de 8h.

Assim, nesse ambiente a produtividade é de 1.400m²/8h. Mas e se a limpeza ocorrer apenas uma vez por semana? Para compará-lo com local limpo diariamente numa produtividade de 600m²/8h, precisamos converter para a mesma base. Assim, multiplicam-se os 1.400m² por 7 (limpeza 1 vez a cada 7 dias). E depois se converte a área física como se ela fosse limpa todos os dias, com 600m² de produtividade diária.

Outro exemplo: (Local A): 600m², limpeza diária. Produtividade 600m²/8h; (Local B): 9.800m², limpeza uma vez por semana. Produtividade 1.400m²/8h.

Durante a semana, todos os dias, entra um faxineiro no Local A e passa 8h limpando. O local tem 600m² e a produtividade é exatamente essa, então, durante a semana, uma área física de 600m² foi conservada. Com um faxineiro.

No local B, um faxineiro limpa 1.400m² na segunda, outros 1.400m² na terça, novos 1.400m² na quarta e segue adiante, até completar 9.800m² em 7 dias ($7 * 1.400$). Durante a semana, uma área física de 9.800m² foi conservada. Com um faxineiro.

Assim, a produtividade semanal do Local A é 600m², pois é limpo todos os dias: $[600\text{m}^2/\text{dia (produtividade)} * 7 \text{ dias na semana} / 7 \text{ dias em que deve ser limpo}]$.

A produtividade semanal do Local B é 9.800m², pois só é limpo 1 vez por semana: $[1400\text{m}^2/\text{dia (produtividade)} * 7 \text{ dias na semana} / 1 \text{ dia de limpeza por semana}]$.

Para tornar esses ambientes comparáveis numa mesma base de produtividade-padrão de 600m²/8h, conforme a IN 02/2008, converte-se a área física em área virtual.

Local A: 600m² de área física, limpeza diária, com produtividade 600m²/dia. Área virtual = $[600\text{m}^2 * 600\text{m}^2/\text{dia (padrão)} / 600\text{m}^2/\text{semana (produtividade semanal)}]$ = 600m² de área convertida.

Local B: 9.800m² de área física, limpeza semanal, produtividade 1.400m²/dia. Área virtual = $[9.800\text{m}^2 * 600\text{m}^2/\text{dia (padrão)} / 9.800\text{m}^2/\text{semana (produtiv. semanal)}]$ = 600m² de área convertida.

As áreas físicas, tão diferentes, se tornaram iguais, na conversão!

Em outros termos: no Local A é necessário 1 faxineiro que limpa todos os dias da semana, a mesma área. No Local B é necessário 1 faxineiro que limpa todos os dias uma parte diferente do ambiente, até completar tudo em 7 dias e começar de novo.

Assim, no local B, paga-se para limpar 1.400m² a cada dia, resultando, ao final da semana, em 9.800m² de área física conservada.

Repita-se: esses cálculos têm o objetivo de uniformizar uma produtividade-padrão para ambientes que possuem produtividades individuais diferentes.

Descrevendo em termos matemáticos, pode parecer complicado, mas com a planilha eletrônica desenvolvida nesta experiência, tudo é feito automaticamente.

Essa parte do planejamento focou os determinantes de custo da limpeza. Como descrito na pesquisa de Santos (2014), procurou-se gerenciar aspectos como: tecnologia, usuários, qualidade, experiência, projeto do serviço, projeto do prédio.

A próxima parte do planejamento envolveu a modelagem da contratação.

3.2 - MODELAGEM DA CONTRAÇÃO

Contratar "serviço" e não "pessoas". Essa era a premissa do projeto. A inspiração veio do modelo norte-americano *Performance-Based Contracting* (PBC) em que se contratam resultados e não rotinas pré-estabelecidas.

Esse tipo de contrato pode oferecer benefícios significativos, encorajando os prestadores a adotar formas mais eficientes de produzir resultados (GAO, 2002). Um contrato PBC estabelece incentivos de desempenho e vincula o pagamento a resultados.

Nos Estados Unidos, o regulamento de licitações dá preferência ao PBC, sendo esta a principal abordagem para aquisição de serviços no governo federal (Motta, 2010). E a limpeza predial é um dos principais serviços contratados por PBC (Moy, 2005).

Nesse modelo de contratação, o órgão contratante especifica os resultados desejados. O contratado decide como atingir esses resultados. Adotam-se indicadores de desempenho em vez de instruções detalhadas, liberando os contratados para exercitarem a iniciativa e a criatividade para atender às necessidades do cliente. Cada indicador de desempenho é acompanhado do nível aceitável de qualidade (Wehrle-Einhorn, 1993).

O instrumento utilizado para acompanhar o desempenho contratual é Acordo de Níveis de Serviço (ANS).

No ANS definem-se os padrões de serviço requeridos, vinculando o atingimento das metas, mensuradas por indicadores de desempenho, a fatores financeiros. Embora seja uma forma de controlar por meio de incentivo econômico – em geral a redução dos ganhos por metas descumpridas – o ANS também pode ajudar a gerenciar as expectativas mútuas, esclarecendo prioridades, parâmetros e responsabilidades (Bouman, Trienekens & Zwan, 1999).

Na modelagem da SAMF-MT para contratar limpeza, foi adotada abordagem de estímulo ao prestador para ser mais eficiente e controle por meio de ANS.

No contrato da SAMF-MT, a contratada tem liberdade para gerenciar o seu pessoal e implementar mecanismos de aumento de eficiência. A estimativa de pessoal serve para precificação, mas não há desconto por falta de empregado, não há obrigação de manter sempre a mesma equipe. A fiscalização é exercida sobre o nível de serviço ofertado e não sobre a quantidade de pessoas disponibilizada.

Com isso, espera-se que a contratada melhore o seu desempenho e, ao final do contrato, sejam conhecidas novas técnicas, métodos e tecnologias para executar o serviço, impactando o planejamento da próxima contratação.

A cláusula 6.7 do Termo de Referência da contratação deixa isso bem claro:

A CONTRATADA tem a liberdade e a responsabilidade de utilizar sua experiência e conhecimento técnico especializado para propor outros métodos, técnicas e tecnologias que busquem aumentar a eficiência dos serviços de limpeza, desde que proporcionem os resultados esperados por esta contratação, não contrariem a legislação e sejam aplicáveis à realidade do prédio sede do Ministério da Fazenda em Cuiabá, condições que serão avaliadas pela fiscalização do contrato.

Essa “liberdade” do contratado para executar as tarefas é contrabalanceada com o Acordo de Nível de Serviço (ANS), que avalia os resultados em termos de qualidade do serviço prestado, adequação de prazos, obrigações contratuais, materiais aplicados.

Mensalmente, notas de 0 a 3 são aplicadas aos dez módulos avaliados:

MÓDULOS	PESO DA AVALIAÇÃO	PONTUAÇÃO MÁXIMA
1 e 2	1	6
3 a 8	2	36
9 e 10	3	18
RESULTADO MÁXIMO DA AVALIAÇÃO		60

As adequações nos pagamentos são limitadas a faixas de tolerância:

Faixa de Pontuação Obtida	Percentual de Desconto
54 A 60	0%
48 A 53	2%
41 A 47	3%
31 A 40	5%
18 A 30	10%

Três dos módulos avaliados são apresentados a seguir, a título de exemplo:

MÓDULO 3: Cumprimento da Programação de Atividades	
Todas as atividades programadas para o mês cumpridas conforme o cronograma	3
Mais de 90% das atividades cumpriram o cronograma	2
Entre 70% e 90% das atividades cumpriram o cronograma	1
Menos de 70% das atividades cumpriram o cronograma	0

MÓDULO 9: Limpeza dos banheiros	
--	--

Todos os aspectos adequados (piso, sanitários, pias, espelho, paredes, portas, lixeiras, odor)	3
Um aspecto inadequado (descrever)	2
Dois aspectos inadequados (descrever)	1
Três ou mais aspectos inadequados (descrever)	0

MÓDULO 10: Material de higiene pessoal dos banheiros	
Todos os aspectos adequados (especificação, quantidade, organização, abastecimento)	3
Um aspecto inadequado (descrever)	2
Dois aspectos inadequados (descrever)	1
Três ou mais aspectos inadequados (descrever)	0

O ANS também serve como motivador objetivo de rescisão contratual. Desconto máximo por mais de três vezes, menos de 18 pontos num mês ou menos de 40 pontos por três meses consecutivos são motivos para encerrar o contrato.

Além do ANS, adotou-se, ainda, a avaliação periódica de satisfação dos usuários como instrumento para definir objetivamente o interesse da contratante na prorrogação do contrato. Como serviço de natureza continuada, a limpeza pode ser prorrogada por até 60 meses, desde que seja vantajoso para a o órgão público contratante.

A vantajosidade, nesse caso, é comprovada por meio de questionário aplicado pela contratante trimestralmente junto à comunidade de usuários dos serviços no prédio, entre servidores, terceirizados, estagiários e contribuintes. São 6 quesitos com pontuação de 0 (insatisfatório) a 3 (ótimo). A média deve ser superior a 9 pontos (50%), para que seja viável a prorrogação contratual, com participação mínima de 10% dos servidores lotados no prédio para validação da pesquisa.

4 - RESULTADOS OBTIDOS

O planejamento realizado deu origem ao Pregão nº 2/2015 da SAMF/MT.

Nessa licitação, o prédio, com área interna de 16.600m², foi contratado como se tivesse apenas 7.800m², por conta das produtividades diferenciadas de cada ambiente. A produtividade média na área interna foi de 1.200m², o dobro do padrão de referência do Ministério do Planejamento.

A área externa, que fisicamente possui 19.000m², foi contratada com área convertida de apenas 2.400m².

A equipe de funcionários, definida em 38 pessoas na licitação de 2010, passou à estimativa de 17 faxineiros com a nova modelagem.

Mas a empresa não precisa apresentar, todos os dias, 17 empregados. Ela pode gerenciar a mão de obra e planejar os serviços conforme lhe parecer mais adequado, desde que os resultados, mensurados por Acordo de Níveis de Serviço, sejam mantidos.

A economicidade, em função do planejamento criterioso e do gerenciamento eficaz dos determinantes de custos, foi materializada pela redução em mais de 50% nos gastos, em comparação com os padrões da IN 02/2008. Em termos absolutos, o contrato foi fechado a R\$ 54.000,00 por mês. Se fossem adotadas as produtividades e os preços-limite do Ministério do Planejamento, seriam pagos R\$ 115.000,00 por mês.

Isso sem perder qualidade, na avaliação dos usuários.

O questionário aplicado ao contrato anterior apontou para 78% de aprovação média dos serviços. A primeira avaliação do novo contrato atingiu média de 70%. Essa ligeira queda de satisfação foi provocada por falhas pontuais no suprimento de materiais dos banheiros, coincidentes com o período de aplicação dos questionários.

Resumindo o resultado obtido em relação ao custo: Eficiência.

5 - CONCLUSÃO

Machado e Holanda (2010) sintetizam a finalidade da informação de custos: maior eficiência operacional. O Estado deve avaliar maneiras diferentes de produzir o mesmo serviço com custos menores, identificando oportunidades de redução de gastos, avaliação de resultado e desempenho, *benchmarking*.

Foi exatamente o que se buscou com o relato dessa experiência.

Do *benchmarking* realizado por Santos (2014) nas universidades federais, extraiu-se oportunidade de redução de gastos com limpeza na SAMF-MT. Adotando planejamento rigoroso da contratação e gerenciando os determinantes de custos, foi possível alcançar economia da ordem de 50% em relação aos padrões normativos.

É importante lembrar que a limpeza é um serviço continuado, cuja demanda é ininterrupta. A eficiência obtida hoje se reproduz indefinidamente no tempo.

Assim, os resultados do novo modelo de contratação de limpeza da SAMF-MT terão impacto no curto prazo e seus efeitos se prolongarão nos próximos anos.

Não apenas em termos financeiros, mas na concepção do contrato.

O que antes era uma terceirização distorcida, focada em pessoas, transformou-se em verdadeira terceirização de serviço, pautada por desempenho. Superamos o modelo do lucro-incompetência e inauguramos o modelo do lucro-eficiência. É um enorme desafio de aprendizado, tanto para os órgãos públicos quanto para o mercado.

Mas é o primeiro passo. A comprovação de que é possível.

Ontem, uma proposta acadêmica. Hoje, uma realidade prática.

Esperamos, sinceramente, que sirva de incentivo para outras experiências do gênero, que busquem a qualidade do gasto público por meio da gestão de custos e a modelagem adequada da contratação. O esforço, ainda que laborioso, vale a pena.

6 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

APPA. **Appa custodial operation self-analysis program**. 2013. Disponível em www.appa.org/files/general/allcustodialanalysis.pdf.

BOUMAN, J.; TRIENEKENS, J.; ZWAN, M. (1999). Specification of service level agreements, clarifying concepts on the basis of practical research. In **Proceedings of the Software Technology and Engineering Practice**, IEEE Computer Society Washington, DC, p. 169-180. 1999.

COSTA, S. **Análise de custos de concorrentes**: um estudo dos determinantes de custos no setor de eletroeletrônicos. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). FEA. Universidade de São Paulo. 2011

GAO, General Accounting Office (2002). **Contract Management: Guidance Needed for Using Performance-Based Service Contracting**. Washington. 2002. Disponível em www.gao.gov/products/GAO-02-1049

GARCIA, R. B.. Terceirização: impacto sobre os custos de mão-de-obra. **Caminhos de geografia - revista online**, 8(21), 100–108. 2007

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010

MOREIRA, C. H. de A., & COSTA, G. dos S. Custos de serviços continuados: a nova metodologia de Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão para a fixação de valores limites para a contratação de serviços de vigilância e limpeza. In **IV Congresso CONSAD de Gestão Pública**. Brasília-DF. 2011.

MOTTA, A. R. **O combate ao desperdício no gasto público: uma reflexão baseada na comparação entre os sistemas de compra privado, público federal norte-americano e brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade de Campinas. 2010.

MOY, P. **Best practices and trends in performance based contracting**. Olympia, 2005.

OLIVEIRA, A. L. A. de. **Terceirização e satisfação com o trabalho**. Fundação Getúlio Vargas. 2009

PAGNONCELLI, D. **Terceirização e Parceirização: Estratégias para o Sucesso Empresarial**. Rio de Janeiro, Gráfica JB. 1993.

PALMA, A. B. Aspectos jurídicos da terceirização. **Gazeta Mercantil/Legal e Jurisprudência**, v. 5, n. 9, set. 2004.

PANARELLA, P. J. M. **Gestão e mensuração de custos**: semelhanças e divergências entre a microeconomia e a contabilidade gerencial. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo. 2010.

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de Sistema de Informação de Gestão Estratégica**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). FEA. Universidade de São Paulo. 1999.

SANTOS, Franklin Brasil. Determinantes de custos e economicidade de contratos: o exemplo da limpeza predial. In: **5º Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público**. Instituto Social Iris e ESAF; Brasília, 2015.

SANTOS, Franklin Brasil. **Determinantes de custos na limpeza predial terceirizada: benchmarking em universidades federais**. Dissertação de Mestrado (Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo; São Paulo, 2014.

SANTOS, L. S. dos. **Gestão Estratégica de Custos em Empresas de Terceirização de Serviços de Instalação e Manutenção de Redes de Telecomunicações**. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2004.

SCHIMIDT, M. F. **Nova história crítica**. São Paulo: Nova Geração. 1999.

SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. **Gestão estratégica de custos**: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual. 2013. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SOUZA, M. A.; MEZZOMO, F. Determinantes de Custos em Empresas de Pequeno Porte do Setor Moveleiro. **Revista Contabilidade e Controladoria**, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 131-149, 2012.

STOY, C., & JOHRENDT, R. Cleaning management of owner-operated real estate. **Facilities**, 26(3/4), 131–143. 2008.

TORRES, I. Nas sombras, uma gastança de 4,3 bilhões. **ISTOÉ Independente**. 2013
Disponível em <http://www.istoe.com.br/reportagens>.

VALOIS, Û. de, & ALMEIDA, A. T. de. Modelo de apoio à decisão multicritério para terceirização de atividades produtivas baseado no método SMARTS. **Produção**, 19(2), 249–260. 2009.

WEHRLE-EINHORN, R. J. Use of Performance-Based Standards in Contracting for Services. **Army Law**, 10. 1993. Disponível em <http://heinonline.org>
ZAGGATO, Thiago Anderson. Inovação nos serviços de limpeza na administração pública – idealismo ou necessidade? **Revista do TCU**, Brasília, DF, ano 47, n.133, p.88-95, mai./ago. 2015.

A INFORMAÇÃO DE CUSTOS COMO FERRAMENTA PARA O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO: A EXPERIÊNCIA NO EXÉRCITO BRASILEIRO⁷

Wanderson Marcel Santolin

RESUMO

O aperfeiçoamento gerencial das organizações públicas tornou-se uma exigência, principalmente no atual cenário, onde os recursos financeiros são cada vez mais escassos. No setor público, assim como no setor privado, uma gestão eficiente não deve ter por finalidade exclusiva gastar menos recursos para maximizar o resultado em detrimento da qualidade do gasto. Gestão eficiente deve buscar primordialmente a efetividade da organização, que consiste na satisfação das necessidades dos clientes ou usuários dos bens e serviços públicos. A Gestão de Custos tem por finalidade maximizar a utilização dos recursos nas organizações e programas governamentais, proporcionando melhorias no resultado. Esta deve estar harmonizada com a Gestão do Desempenho, de modo a não comprometer a qualidade e a produtividade dos serviços prestados. A utilização da informação de custos na área governamental deve estar sempre em consonância com dimensões fundamentais dos serviços públicos, do planejamento e do orçamento maximizando os resultados da gestão pública. Desse modo, a informação de custos no setor público, e em especial neste trabalho, o Exército Brasileiro inicia ações para que essas informações sejam utilizadas como ferramenta para a tomada de decisão, possibilitando aperfeiçoar o planejamento estratégico-orçamentário, bem como realizar uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos arrecadados.

PALAVRAS-CHAVE

Administração Pública; Contabilidade de Custos; Orçamento Público.

⁷ Tema “Experiências de implantação contabilidade e custos (casos práticos de aplicação)”.

1 - INTRODUÇÃO

A informação tem se tornado cada vez mais importante no processo decisório. Atualmente, novos modelos de mensuração e instrumentos de gestão têm sido agregados às organizações visando à obtenção de informações gerenciais que permitam o estabelecimento de métodos operacionais mais eficientes e eficazes, dotando seus administradores de maior capacidade gerencial.

No Brasil, em específico no Setor Público, a apuração de custos costuma ser pouco abordada no que tange ao planejamento e acompanhamento das ações governamentais. A importância da apuração de custos está ligada tanto a uma percepção gerencial parte dos gestores públicos, quanto pelo aspecto dos cidadãos, que passam a conhecer o custo daquilo que recebem do Estado como contrapartida de sua obrigação tributária.

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, nos seus artigos 85 e 99, já estabelecia a necessidade da apuração dos custos

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.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, trouxe novo enfoque na gestão financeira estatal, com exigências de controles dos gastos com pessoal, endividamento, previdência, entre outros. No que se refere ao controle de custos, a LRF impõe

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

§ 3º A administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Conforme Silva (2004, p.221) a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF está apoiada em quatro eixos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização. Esses eixos, em seu conjunto, são orientadores para a implantação do modelo de informações gerenciais, pois o planejamento e o controle são instrumentos fundamentais para a geração de informações úteis para auxiliar o processo decisório e consequentemente melhorar os demais eixos: a transparência e a responsabilização.

Nesse contexto, a eficiência, a eficácia, a produtividade e a transparência constituem as metas a serem alcançadas pelo Exército Brasileiro e por todas as organizações públicas, forçando aos gestores a se adequarem a essa nova realidade por meio de modelos de gestão que, além de atender à legislação, possam com uma boa informação de custos, melhorar o planejamento orçamentário com objetivo de atender aos anseios dos cidadãos.

A pesquisa sobre a informação de custos para apoio ao planejamento orçamentário é relevante para ciências contábeis e para a gestão pública, por dispor-se a investigar as mudanças necessárias para tornar essa informação, e em especial na Força Terrestre, instrumento de decisão e auxílio ao gestor de forma a tornar o orçamento mais eficiente e com a transparência necessária exigida pela sociedade brasileira.

É neste contexto que o tema se insere, surgindo o seguinte questionamento: Em que medida as informações de custos podem contribuir para o aprimoramento do planejamento orçamentário? A hipótese que se levanta é de que as informações de custos podem ser utilizadas integralmente ou parcialmente no aprimoramento do planejamento orçamentário ou as serem produzidas e disponibilizadas aos gestores públicos, mas esses não fazem uso da informação no planejamento orçamentário.

O objetivo geral deste trabalho foi analisar como as informações de custos podem contribuir para o aprimoramento da gestão dos recursos públicos no Exército Brasileiro. E como objetivos específicos: apresentar os dispositivos legais aplicados à gestão de custos no Setor Público, verificar as peculiaridades do registro das informações de custos aplicadas à Administração Pública, analisar as vantagens da utilização de sistema de custos para o Setor Público e as dificuldades de sua implantação e evidenciar como as informações de custos podem ser utilizadas para o planejamento orçamentário no Exército Brasileiro.

Para alcançar os objetivos propostos, foi realizada pesquisa bibliográfica e análise qualitativa, baseadas em fontes de pesquisa como legislação, entrevistas, artigos, periódicos e sistemas corporativos de registro de informações contábeis do Governo Federal e no Sistema Gerencial de Custos do Exército.

2 - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 - CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos é uma evolução da contabilidade financeira (MARTINS, 2003). O autor, ainda, identifica a evolução da Contabilidade de Custos à Contabilidade Gerencial, culminando na “moderna Contabilidade de Custos em empresas não industriais”. Nesta evolução, surgiram diversos métodos de custeio desenvolvidos em contextos históricos específicos e aplicados em determinadas entidades, de acordo com sua finalidade, seja avaliação dos estoques, utilização para fins gerenciais ou para tomada de decisão.

A Contabilidade de Custos é o ramo da Ciência Contábil especializado na gestão econômica do custo e dos preços dos produtos e serviços oferecidos pela entidade. As necessidades gerenciais são inúmeras e variadas. O ferramental de custos é utilizado para controle dos custos em cima de padrões, metas ou orçamentos. Serve, ainda, para avaliação dos gestores responsáveis pelos custos de suas atividades, departamentos e divisões no processo de tomada de decisão envolvendo rentabilidade dos produtos e serviços. A importância da apuração correta e legítima dos custos é para auxiliar aos sistemas de informações contábeis, que são essenciais ao desenvolvimento operacional da organização. A gestão de custos é um dos segmentos da Contabilidade que mais tem apresentado evoluções teóricas ao longo dos últimos anos (PADOVEZE, 2006).

A Contabilidade de Custos, para Guimarães (2000, p. 12), seria um ramo da Contabilidade Financeira que utiliza técnicas específicas para apurar, classificar e registrar os custos da produção de bens e serviços. Ela identifica informações relacionadas com a estrutura dos custos, propiciando assim, as tomadas de decisão.

Hornigren, Datar e Foster (2004, p.2 e 3) comentam que a Contabilidade de Custos produz informações para a Contabilidade Gerencial como para a Financeira. Mede e demonstra informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma entidade. É utilizada para relatar as abordagens e as atividades dos gestores voltados para as decisões de planejamento e

controle de curto e longo prazos, que agregam valor aos clientes e reduzam os custos operacionais da entidade.

Para Leone (2007, p. 17 e 18), Contabilidade de Custos é uma atividade que produz informações sobre custos para os responsáveis pela gestão dessas informações. Como resultado, a gestão de custos pode orientar o planejamento operacional, decisório, analítico e controlador entre outros, dependendo das necessidades do cliente dessa informação, nos seus diversos níveis.

2.2 - CONTABILIDADE GERENCIAL

Para Iudícibus (1998), a contabilidade gerencial é um conjunto de técnicas e procedimentos contábeis existentes na contabilidade financeira, de custos, na análise financeira e de balanços, colocada num grau de detalhe que possibilite auxiliar os administradores no processo decisório. Pode-se afirmar que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito para que a administração os utilize na tomada de decisão entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na Contabilidade Gerencial.

As informações geradas pela Contabilidade Gerencial, tanto no setor público como no setor privado, devem assegurar que a administração tome as melhores decisões estratégicas para o longo prazo. O desafio é propiciar informações eficientes e relevantes que facilitarão encontrar as respostas certas para as questões fundamentais, em toda a entidade, com um enfoque constante sobre o que deve ser realizado (CREPALDI, 1998).

Para Pizzolato (2000) “a Contabilidade Gerencial está voltada para a informação contábil que pode ser útil à administração.” Portanto, é uma especialização da contabilidade que se refere a qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório.

2.3 - CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

Para Silva (2004, p. 222) a Contabilidade Pública, chamada também de Governamental, é uma especialização da Ciência Contábil voltada para o estudo e a análise dos fatos administrativos que ocorrem na administração do setor público.

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que tem o objetivo de aplicar ao setor público as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando

resultados e elaborando relatórios periódicos, de acordo com as normas de Direito Financeiro previsto na Lei nº 4.320/1964, os princípios da contabilidade e os princípios gerais de finanças públicas (MOTA, 2005).

Nesse sentido, a própria Administração a conceitua como o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações. Ainda, tem o objetivo de captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que interferem nas situações financeiras, patrimoniais e orçamentárias da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias (KOHAMA, 2006).

A contabilidade pública é a ciência que busca explicar de forma integrada os efeitos das ações de governo no patrimônio e nas finanças públicas, bem como o reflexo nos resultados do atendimento às necessidades da sociedade (CASTRO, 2008).

3 - CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Para chegar ao atual nível de maturidade no trato das questões fiscais, o Setor Público teve que construir todo um novo arcabouço institucional, o que exigiu revisão conceitual, adoção de novas práticas, de nova estrutura organizacional, emprego de tecnologia, melhoria nos processos de trabalho e alocação de força de trabalho adequadamente selecionada e capacitada.

O desafio que hoje se impõe à Administração Pública é o aperfeiçoamento da gestão e a melhoria do gasto público, visando melhorar a qualidade dos serviços prestados pelo Estado com foco nas necessidades apresentadas pela sociedade.

Nesse sentido, o conhecimento e a utilização de informações dos custos dos bens e serviços disponibilizados pelas organizações públicas à sociedade são fundamentais para o aperfeiçoamento da gestão.

A Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal e no inciso V, art. 15, disciplina que “a contabilidade deverá evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal”. Essa norma veio ratificar a tendência do modelo de gestão que norteia a tomada de decisão.

A Resolução CFC nº 1.111 de 2007, que aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 versa sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, traz novos conceitos sob a ótica da contabilidade pública.

Nessa esteira, o CFC ampliou suas normas específicas à contabilidade pública com a Resolução CFC nº 1366/11⁸, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Percebe-se, pelo arcabouço normativo, que há preocupação com a apuração e evidenciação dos custos na área governamental, principalmente no que se refere ao planejamento orçamentário.

3.1 - MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio são a forma como as entidades apropriam seus custos para obterem o preço de venda de seus produtos ou serviços. O principal objetivo é a separação de custos variáveis e fixos, diretos e indiretos e definir qual seu peso dentro do preço de venda do produto ou serviço.

Na Administração Pública esses conceitos são também relevantes para a definição de como serão tratados os dados dos diversos sistemas estruturantes para que os gestores tenham informações relevantes e consistentes para a tomada de decisão.

Os principais métodos de custeio que a doutrina referencia são: o Custeio por Absorção, o Custeio Pleno, o Custeio Variável e o Custeio Baseado na Atividade, que serão conceituados a seguir.

3.1.1 - CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Para Martins (2003, p.37) custeio significa Apropriação de Custos, assim, o método de Custeio por Absorção trabalha com a apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados e, destaca, só os de produção. Então, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços produzidos.

O Custeio por Absorção é utilizado para a avaliação do estoque. É apropriado para entidades cujos custos diretos são de maior relevância que os custos indiretos, pois estes dependem de rateio para alocação ao produto. O esquema básico do Custeio por Absorção é a separação entre custo e despesa; a apropriação dos custos diretos

⁸ Esta resolução foi alterada pela resolução CFC nº 1437/13

diretamente aos produtos; e o rateio dos custos indiretos, conforme demonstra a figura a seguir:

Figura 2: Esquema Básico do Custeio por Absorção.



Fonte: Martins (2003, p. 38).

O Custeio por Absorção apresenta como vantagem a aceitação pela legislação tributária do Brasil e comunga com o Princípio Contábil da Competência, pois reconhece os custos de produção por ocasião da venda, demonstrando de forma apropriada a confrontação das despesas e receitas na apuração do resultado.

Como desvantagem do Custeio por Absorção apresenta-se a sua limitação para prestar informações gerenciais e a arbitrariedade na alocação (rateio) dos custos indiretos.

3.1.2 - CUSTEIO PLENO

Consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras, a todos os produtos.

Machado (2002, p. 142), comenta que considerando todas as despesas da organização, “ignora as fronteiras, às vezes obscuras, entre o custo do produto e a despesa do período”. Portanto, segue a tendência de ampliação do conceito de custo do produto, incluindo as fases do esforço de venda, as formas de distribuição, as garantias e assistência técnica. Para Martins (2003, p. 220), com o rateio desse método, chega-se ao custo de “produzir e vender”, incluindo administrar e financiar.

O custeio pleno é utilizado apenas para fins gerenciais, não sendo admitido para fins societários nem tributários. A figura a seguir mostra o esquema básico desse método:

Figura 3: Esquema básico do custeio RKW.

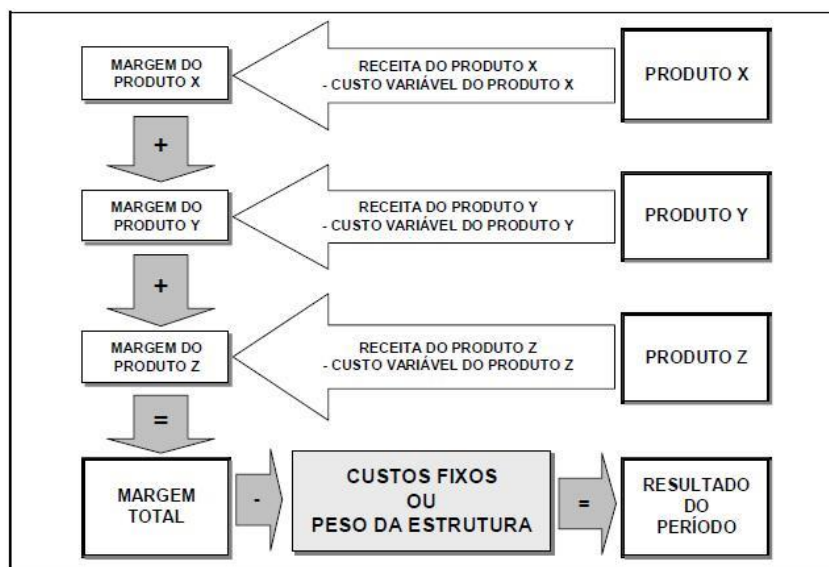


Fonte: Martins (2000, p. 223).

3.1.3 - CUSTEIO VARIÁVEL

O Custeio Direto ou Variável é aquele no qual tão-somente os custos variáveis são alocados aos produtos. Os custos fixos são tratados como despesas do período, indo diretamente ao resultado. Pode-se verificar esse processo mais claramente na próxima figura:

Figura 4: Lógica subjacente ao custeio direto.



Fonte: Souza *et. al.* (2003).

Existe uma grande discussão a favor e contra o custeio variável, que segundo Machado (2002, p. 144) pode ser resumido da seguinte maneira:

A favor do custeio variável:

- O custeio variável implica na elaboração de demonstrações específicas de custos fixos e custos variáveis;
- O custeio variável facilita a visualização do custo incremental;
- Retira do lucro o efeito das variações de estoques (o argumento é, na verdade, derivado da noção de que os custos fixos de produção são custos do período e não dos produtos).

Contra o custeio variável:

- É difícil, na prática, separar custos fixos e variáveis;
- O custeio variável tende a ignorar ou subestimar a importância dos custos fixos;
- O custeio variável subestima os valores do estoque.

Essa discussão apenas tangencia o verdadeiro problema, uma vez que a controvérsia principal entre o custeio variável e o por absorção é saber se os custos fixos de produção são custos do produto fabricado ou do período durante o qual foram incorridos. Portanto, o que se discute é o momento e a forma que os custos fixos de fabricação vão impactar o lucro da empresa.

3.1.4 - CUSTEIO POR ATIVIDADE

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), comenta Machado (2002, p. 143) que sua formulação:

[...] possui alguns componentes do custeio pleno, na medida em que trabalha com todos os custos, independentemente de estarem associados à fase de produção, distribuição e assistência pós-venda, porém só apropriando os custos rastreáveis através de direcionadores.

Para Martins (2003, p. 87), o método ABC é definido como “uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

O Custeio ABC é visto em duas gerações. A primeira com uma visão exclusivamente funcional e de custeio de produto, que também oferece subsídios para atender às exigências legais com menor arbitrariedade no tratamento dos custos indiretos. A segunda geração do ABC não se limita ao custeio do produto, mas serve para fins gerenciais e estratégicos. Em ambas, o enfoque do custeio são as atividades relevantes exercidas na empresa. A atividade é definida por Martins (2003, p. 93) como:

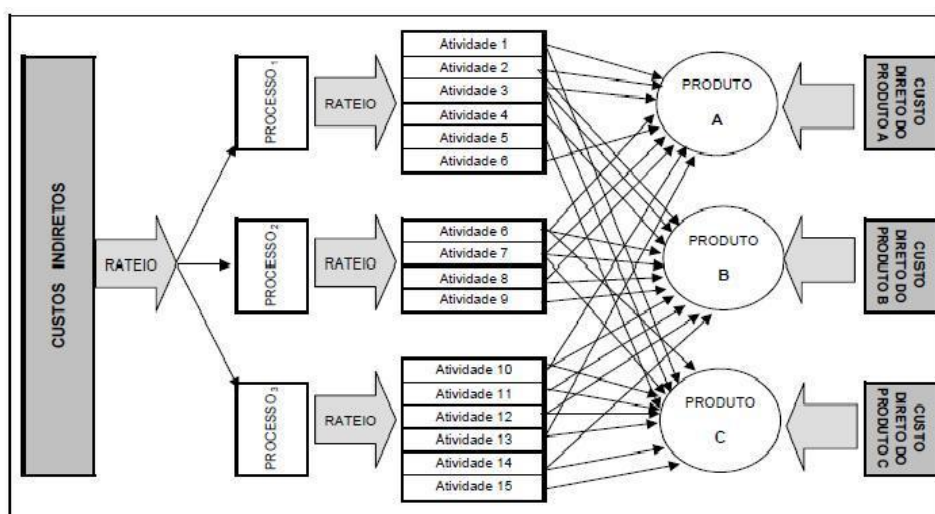
[...] uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas inter-relacionadas.

Martins (2003, p. 94 e 95) ainda enfatiza que a atribuição de custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, com a ordem de prioridade a seguir:

- Alocação direta: deve ser feita quando for possível a identificação de itens de custos com determinada atividade;
- Rastreamento: uma alocação com base na identificação da relação causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. A relação é determinada por direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos (nº de empregados, área ocupada, tempo de mão-de-obra etc).
- Rateio: somente será utilizado pelo ABC quando não for possível utilizar a alocação direta nem o rastreamento; porém deve-se ter em mente que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos.

Assim, deduz-se que o enfoque do custeio ABC deixou de ser o produto e passou a ser as atividades que de fato consomem os recursos da entidade. O método do Custeio ABC pode ser representado pela Figura abaixo:

Figura 5: Esquema do Custeio ABC.



Fonte: Souza et. al. (2003).

Como visto, o Custeio ABC apresenta uma nova alternativa de rateio dos custos indiretos.

As vantagens desse método, dentre outras são: informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio; menor necessidade de rateios arbitrários; obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos; proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos; identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos; identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade; pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição.

Tem-se como desvantagens, dentre outras: gastos elevados para implantação; alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; necessidade de revisão constante; informações de difícil extração; necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; necessidade de formulação de procedimentos padrões.

3.2 - CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública possui toda uma estrutura patrimonial de bens, equipamentos, tecnologia e servidores públicos organizada de forma a cumprir suas atribuições. Silva (2007, p. 133) comenta que “cada ente está estruturado de determinada forma e com características próprias, implicando uma pluralidade de entidades, o que requer sistema de controle diferenciado”. Então, quando se trata de controle e gestão orçamentária, depara-se com a dificuldade de se determinar um melhor sistema gerencial de custos que atenda essa demanda, tendo em vista a diversidade dos serviços prestados pelos diversos tipos de entidades.

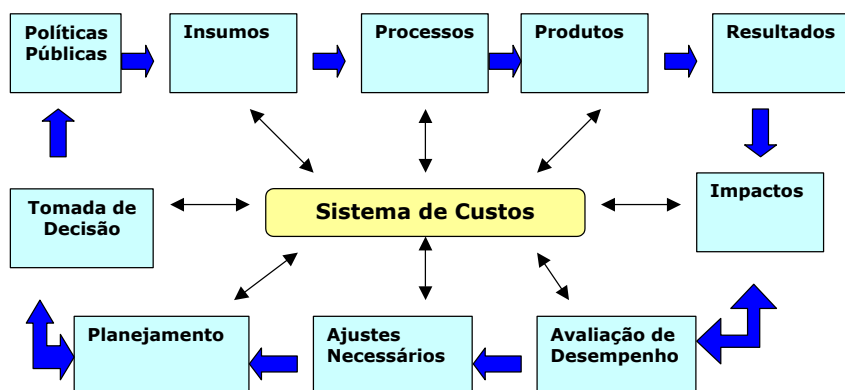
O melhor sistema de custos é aquele que oferece informações úteis à tomada de decisão. Desenvolver um sistema de custos em uma organização é tarefa que requer grande mobilização de recursos, inclusive humanos, perseverança, liderança e tempo para aperfeiçoamento progressivo.

Um sistema de custos é um sistema de informações de apoio à gestão, a ser utilizado, no âmbito do governo, tanto pelo órgão executor das políticas públicas como pelos órgãos centrais de planejamento e de controle.

A próxima figura, elaborada pelo grupo de trabalho sobre a implantação de sistema de custos no governo federal gerenciado pela Secretaria de Orçamento Federal, permite uma visualização de como os diversos componentes da gestão pública

interagem para a produção de bens e serviços públicos à sociedade, constituindo-se em um fluxo circular:

Figura 6: Fluxo Circular de um Sistema de Informação de Custos.



Fonte: Secretaria de Orçamento Federal – SOF.

Ressalta-se que a implantação de sistemas de custos na Administração Pública não deve ter como finalidade precípua atender à legislação vigente, especialmente os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal e outras já citadas, mas sim com o foco principal no aperfeiçoamento da qualidade do gasto, a gestão orçamentária e conferir maior efetividade às políticas públicas.

4 - EXPERIÊNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

O Exército Brasileiro, que além de ser a força terrestre com reconhecimento e expressão internacional por sua capacidade militar, é uma instituição de excelência na gestão administrativa do Governo Federal. O aperfeiçoamento gerencial das organizações públicas tornou-se uma exigência, principalmente no atual cenário, onde os recursos financeiros são cada vez mais escassos. Esse fator tem levado o Exército Brasileiro a adotar posturas compatíveis para fazer frente a esse desafio. Enormes são as mudanças em andamento, no Brasil, no que diz respeito à Contabilidade como Ciência Social Aplicada. Um novo arcabouço legal impõe estudos e dedicação profissional para que o Exército mantenha sua excelência na gestão pública.

A Força Terrestre, ao realizar o esforço para implantação e utilização das informações de um Sistema de Custos, está em sintonia com a tendência crescente de imprimir ao setor público nacional, cada vez mais os princípios gerenciais da eficácia, eficiência, economicidade e avaliação dos resultados. Essa tendência busca amparo,

principalmente, na Reforma do Aparelho do Estado de 1995 e na Lei de responsabilidade Fiscal – LRF, culminando, para o Exército, na Portaria nº 932 do Comandante do Exército, de 19 de dezembro de 2007, à qual aprova as Normas para Funcionamento do Sistema Gerencial de Custos do Exército.

A idéia motivadora para a implantação de qualquer sistema de custos na área governamental deve estar em consonância com dimensões fundamentais do planejamento, do orçamento e da gestão.

Nesse sentido a Secretaria de Economia e Finanças (SEF), por intermédio da Diretoria de Contabilidade (D Cont), após Diretriz Geral do Comandante do Exército de 2003, desenvolveu o Sistema Gerencial de Custos para o Exército (SISCUSTOS), que se constitui em ferramenta primordial para a melhoria do desempenho organizacional da Instituição.

O Sistema Gerencial de Custos do Exército - SISCUSTOS tomou fulcro o custeio baseado nas atividades, “Custeio ABC”, aplicando algumas peculiaridades da Instituição. Essa definição foi tomada no início dos trabalhos, ocorrida em meados de 2004, pelo grupo responsável por sua implantação. Esse grupo foi composto por integrantes da SEF e suas Organizações Militares Diretamente Subordinadas - OMDS.

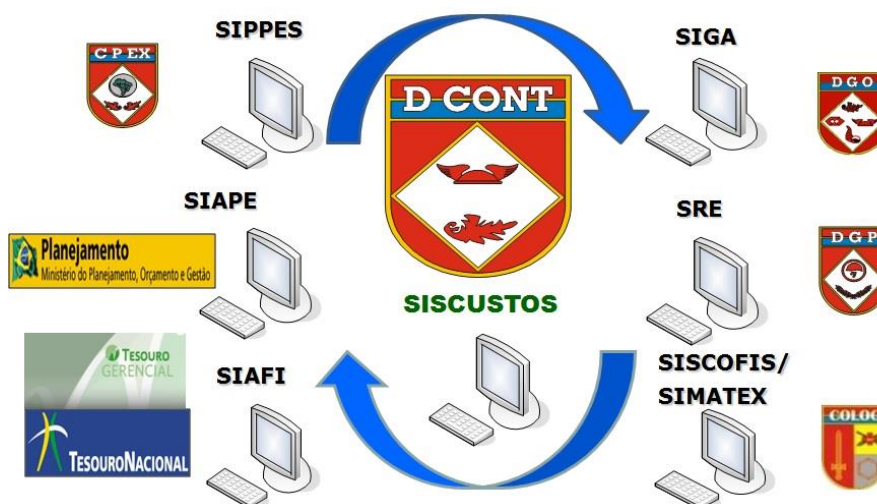
O sistema é uma ferramenta que tem por objetivo possibilitar a identificação do custo das atividades significativas; proporcionar aos dirigentes, nos seus respectivos níveis, informações gerenciais sobre os custos apropriados nas diferentes atividades; realizar o acompanhamento gerencial das Organizações Militares do Exército (OM); disponibilizar informações em tempo hábil para auxiliar no processo decisório e propiciar ao Exército maximização dos recursos orçamentários a ele disponibilizados.

Após anos de trabalhos realizados pela D Cont, apoiada pelas onze Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) em suas regiões de atuação espalhadas pelo país, foi possível ao final de 2008, implantar o SISCUSTOS em todas as 653 (seiscentas e cinquenta e três) Organizações Militares do Comando do Exército.

O SISCUSTOS, fundamentado nas normas já citadas neste trabalho, coleta e processa os dados que são extraídos de diversos sistemas, internos e externos à instituição. A importação de dados (carga no Sistema) é realizada pelo SISCUSTOS sob a gestão da D Cont, com os dados das apropriações dos serviços provenientes do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI); do Sistema de Controle Físico (SISCOFIS) que é um módulo do Sistema de Material do Exército (SIMATEX) com os insumos de material; do Sistema Automático de Pagamento de Pessoal

(SIAPPES/SIPPES), do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e do Sistema de Retribuição no Exterior (SRE) com os valores das remunerações; objetivando assim, disponibilizar informações gerenciais às unidades do exército. A figura 7 representa os sistemas que integram o SISCUSTOS de modo a fornecer os dados para processamento das informações de custos.

Figura 7: Integração dos Sistemas – SISCUSTOS.



Fonte: Autor.

Desse modo, a implantação do Sistema Gerencial de Custos como ferramenta para a tomada de decisão, possibilita ao Exército Brasileiro aperfeiçoar seu planejamento estratégico-orçamentário, bem como realizar uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos que lhe são disponibilizados.

4.1 - O SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL *VERSUS* O DO EXÉRCITO BRASILEIRO

A Administração Pública Federal, plenamente envolvida neste processo de transformação e convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, buscou traçar diretrizes e regulamentar a gestão de custos para seus órgãos. Após o estudo realizado em 2008 pela SOF, citado anteriormente, ficou definido que o Órgão Central de Custos da Administração Pública seria a STN.

Assim, a STN a frente dessa missão de implantar um sistema de informação de custos para os órgãos públicos, novos horizontes foram traçados para a contabilidade de

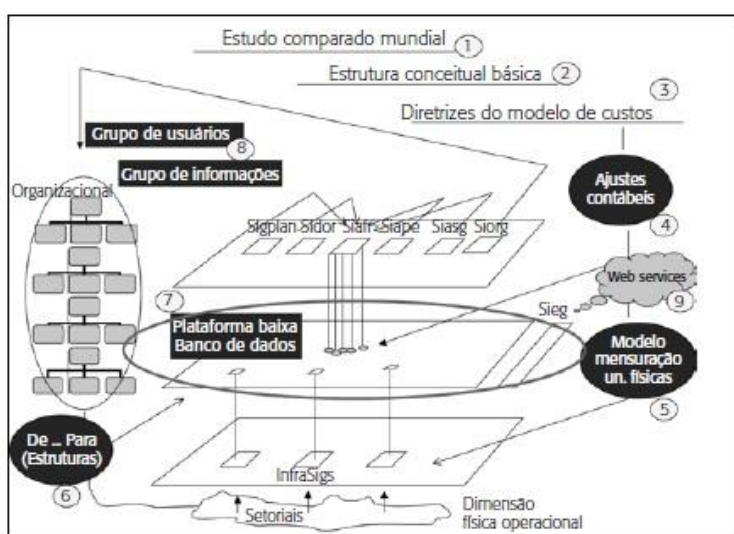
custos na área pública. A Secretaria incentivou e proporcionou a todos os entes na esfera federal que utilizem o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal - SIC como ferramenta de apoio a tomada de decisão a partir das informações de custos disponibilizadas pelo sistema.

Para amparar legalmente esse sistema e as decisões tomadas pela STN, a Portaria 157/STN, de 9 de março de 2011 criou o Sistema de Custos do Governo Federal e a Portaria 716/STN, de 24 de outubro de 2011, estabeleceu a Secretaria do Tesouro Nacional – STN como Órgão Central de Custos do Governo Federal.

O objetivo do SIC é a apuração dos custos dos programas e unidades da Administração Pública Federal e permitir o acompanhamento e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Sendo o seu principal propósito o apoio ao processo decisório governamental.

O modelo conceitual do Sistema de Informação de Custos apresenta-se um modelo dedutivo, que busca a integração entre os órgãos centrais de planejamento, orçamento, gestão e contabilidade com os órgãos setoriais que executam as ações governamentais. Na figura a seguir pode-se observar que o Sistema de Informação de Custos, construído em baixa plataforma no formato de um banco de dados, encontra-se no nível intermediário efetuando uma ligação entre os sistemas estruturantes (SIGPLAN, SIDOR, SIAFI, SIAPE, SIASG, entre outros) e os sistemas setoriais dos órgãos (Infra Sig's).

Figura 8: Modelo Conceitual Sistema de Custos.



Fonte: Seminário Custos – ESAF (Victor Holanda).

O SIC foi estruturado para extrair os dados da dimensão monetária do SIAFI. Já a dimensão física pode ser obtida a partir de dados do SIOPE, do SIAPE e do próprio SIAFI.

A informação de custo surge a partir de ajustes efetuados na informação inicial obtida do SIAFI. O estágio da despesa orçamentária que mais se aproxima da informação de custo é o da liquidação, sendo, portanto a despesa liquidada o ponto de partida da informação que deve alimentar o sistema de custos.

Como dito, o SIC gera informações de custos dos órgãos da Administração Federal, inclusive as do Exército. Todavia o SISCUSTOS, sistema desenvolvido e mantido pela Força Terrestre, gera informações minuciosas, o que permite a geração de informações mais precisas ao Exército, possibilitando identificar, por exemplo, permite individualizar os custos com militar/civil (pessoal) em cada centro de custos - CC de cada uma das 653 Organizações Militares. Os valores dos serviços liquidados no SIAFI, importados para o SISCUSTOS são tratados de maneira que se possam alocar diretamente aos CC das unidades os custos diretos e por meio de rateio preestabelecido os custos indiretos, como energia elétrica, água, contratos de limpeza.

Como diferencial entre o sistema de custos Exército em relação ao SIC, cita-se os valores patrimoniais, material de consumo e depreciação do material permanente, que é controlado por um sistema de material único na Força (SIMATEX/SISCOFIS). Esse sistema processa todas as informações de consumo de material e depreciação do material permanente por Organização Militar, distribuindo a baixa de estoque – saída e distribuição do almoxarifado – para cada CC selecionado pela Unidade. Dessa maneira o Exército apura os custos com material de forma a distribuir todo material somente depois de sua aplicação e de acordo com o valor mensal depreciável do bem nas diversas atividades da OM.

Portanto o SISCUSTOS foi elaborado de forma a evitar ao máximo os rateios indesejáveis, priorizando a alocação dos gastos diretamente às atividades desenvolvidas pelo Exército, diferentemente do SIC que tem a necessidade de realizar ajustes contábeis (patrimoniais) para a definição dos custos dos órgãos da administração. Dessa forma, o Sistema de Custos do Exército realiza-se uma distribuição dos custos da forma precisa, visando maior credibilidade às informações geradas e possibilitando que os gestores façam o acompanhamento de suas unidades e tomem as decisões pertinentes com foco na melhoria do gasto público.

4.2 - DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS NO EXÉRCITO BRASILEIRO

Apesar de os gestores públicos terem ciência da necessidade de um sistema de custos que os possibilite obterem informações relevantes sobre a gestão dos recursos colocados a sua disposição, inúmeras são as dificuldades de implantação de um sistema de informações custos nas entidades governamentais. Maior ainda é a dificuldade de o gestor público utilizar dessa informação de custos gerada para a tomada de decisão. No Exército Brasileiro essa máxima não foi e nem é diferente. Pode-se citar como a principal, a quebra de paradigmas, ou seja, a inserção e consolidação de uma cultura de custos e de gestão.

A solução para minimizar o impacto dessas mudanças é a normatização de procedimentos, o que já foi trazido de forma contundente pela LRF e realizado pela STN e pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, a sensibilização quanto à necessidade de mudança e a capacitação de pessoal para apuração dos custos e, posteriormente, para análise dos resultados obtidos.

Outro aspecto dificultador na implantação e na geração de informações do sistema de custos na Força Terrestre está na captura de dados de vários sistemas diferentes, na liberação para acesso a leitura de banco de dados de outros órgãos, nas linguagens de programação distintas ou importação de arquivos para carregar bancos de dados de maneira que sejam proporcionados os resultados esperados.

O Exército Brasileiro tem características muito peculiares em comparação aos demais órgãos da Administração Pública Federal. Está presente em todo território nacional, com toda a diversidade das regiões e missões a ele conferida. Possui unidades de saúde, de engenharia, de emprego militar, escolas, de logística, de manutenção, de suprimento, de aeronaves, entre outras. Todas essas diversidades foram consideradas e estudadas para o desenvolvimento do SISCUSTOS.

Há também o fator humano que oferece resistência à produção e utilização da informação de custos, aspecto primordial e relevante para qualquer sistema. No setor público, assim como no Exército Brasileiro, constata-se a dificuldade de percepção dos benefícios decorrentes da apuração de custos na administração pública.

4.3 - INFORMAÇÕES DE CUSTOS AUXILIANDO O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO DO EXÉRCITO BRASILEIRO

A informação de custos é notadamente relevante para a administração pública como tratado durante este trabalho. A Lei de Diretriz Orçamentária – LDO 2016, Lei 13.242/2015, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2016, trata no seu texto sobre informações de custos no planejamento orçamentário

Art. 15. Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na Lei Orçamentária de 2016 e em créditos adicionais, e a respectiva execução, deverão propiciar o controle dos valores transferidos e dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.

Parágrafo único. O controle de custos de que trata o **caput** será orientado para o estabelecimento da relação entre a despesa pública e o resultado obtido, de forma a priorizar a análise da eficiência na alocação dos recursos, permitindo o acompanhamento das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

O gestor público deverá observar essas determinações no planejamento orçamentário de forma que os resultados sejam eficientes, fazendo a relação do custo-benefício na realização dos programas sob sua responsabilidade.

A adoção da sistemática de custos no orçamento deve ser entendida no contexto maior da mensuração. Sendo um instrumento de racionalização da gestão financeira, buscando conciliar as necessidades da sociedade com os escassos recursos existentes (GIACOMONI, 2007). Muitas vezes os recursos públicos são tratados como escassos pelo Estado e pelos gestores, entretanto a sociedade tem a percepção, a quase certeza, de que eles são mal geridos pelos responsáveis em aplicá-los.

A implantação de sistemas de custos no setor público implica transpor barreiras formais, e principalmente, dificuldades de ordem prática, entre os quais resistência a mudanças, tradicionalismo e a utilização efetiva das informações geradas na tomada de decisões com foco no planejamento orçamentário.

O Exército Brasileiro, acompanhando esse movimento de melhoria na gestão pública com foco na economicidade e nos resultados, trabalha gerindo os recursos orçamentários de forma a cumprir com todas as missões constitucionais. Dessa maneira realiza ações, em diversos setores de sua estrutura organizacional, para utilização das informações de custos disponibilizadas pelo Sistema Gerencial de Custos – SISCUSTOS no planejamento orçamentário.

Neste estudo de caso foram selecionados dois exemplos práticos que evidenciam a utilização de informações de custos no planejamento orçamentário da Força Terrestre, especificamente pelo Estado-Maior do Exército - EME e pela Diretoria de Serviço Militar – DSM.

O EME é o Órgão de Direção Geral do Comando do Exército. Dentre as suas diversas incumbências, cabe-lhe definir o número de soldados que irão incorporar às fileiras do exército nos diversos anos. Diante da crise financeira que o Brasil vem enfrentando, a Força Terrestre se viu na necessidade de analisar e reavaliar o quantitativo de soldados a serem incorporados no ano de 2017.

Assim a D Cont, Setorial de Custos do Comando do Exército, unidade responsável por gerar as informações de custos e o EME realizaram trabalho para apurar o custo anual de formação de um soldado do Efetivo Variável.

Neste estudo, foram utilizadas informações dos Órgãos de Direção Setoriais – ODS responsáveis pela descentralização de recursos por cada área específica envolvidas nessa formação, como o Comando de Operações Terrestre (operacional), Comando Logístico (logística), Diretoria de Saúde (assistência à saúde) e principalmente informações do SISCUSTOS, que de forma integrada e sistêmica, pode demonstrar em relatórios o custo total das Organizações Militares – OM, que são as responsáveis diretamente pela formação deste soldado.

Os resultados do estudo estão demonstrados em duas tabelas abaixo. A primeira, com as informações obtidas por meio do SISCUSTOS, pode-se observar que o valor do custo anual para a formação de um recruta é superior em comparação com as informações obtidas dos ODS. Esta diferença é explicada pela diferença de método utilizado.

O SISCUSTOS evidencia todos os custos diretos e indiretos que também envolvem a vida vegetativa das OM selecionadas para a apuração dos resultados. Foram considerados os custos indiretos com energia elétrica, água, alimentação, serviços de limpeza e conservação, internet, serviços diversos, ajuda de custos e indenização de bagagem e passagem. Também, os custos diretos com pessoal, telefone, consumo e depreciação de material e outros serviços alocados diretamente na atividade de formação do soldado.

Nas informações dos Órgãos de Direção Setoriais – ODS somente são considerados os custos diretamente envolvidos na formação do soldado do Efetivo Variável, além de uma depuração mais detalhada de cada insumo considerado. Dessa

forma os desvios com rateios que poderiam ser apropriados ao custo do soldado foram praticamente eliminados. Os gastos com a remuneração, alimentação, fardamento, instrução, saúde, seleção dos militares e gastos administrativos foram individualizados e apurados com base em anos anteriores e projetados para 2017.

Figura 9: Custo Anual Efetivo Variável do Exército - SISCUSTOS.

CUSTO COM EFETIVO VARIÁVEL - ANO/HOMEM - 2015		
Centro de Custo	Insumo	Valor Unit - 2015
Atividades das Subunidades e Aprovisionamento	99001 - Rateio de Energia Elétrica	298,61
	99002 - Rateio de Água	266,67
	99003 - Telefone	3,37
	99004 - Rateio Contrato de limpeza/manutenção	59,80
	99005 - Outros Sv Rateáveis da Própria OM	325,16
	99006 - Outros Sv Rateáveis (Própria OM e Beneficiadas)	32,24
	99007 - Ajuda Custo e Indenização bagagem/passagem	1.875,97
	99008 - SIMATEX	1.978,59
	99009 - Pessoal	28.125,83
	99999 - Alocação direta ao Centro de Custo	116,80
	TOTAL	33.083,03

Fonte: Autor.

Figura 10: Planilha dos ODS (Custo Efetivo Variável Anual).

Custo Efetivo Variável - Inclui despesas de Pessoal						
Ordem	Tipo Despesa	Ação	GND	Área	Despesa Efetiva	Valor Custo EV 2015
1	Obrigatória	20TP	1	REMUNERAÇÃO	Efetivo Variável	10.633,70
2		2011	3	AUX. TRANSPORTE	Efetivo Variável	2.196,48
3		2012	3	ALIMENTAÇÃO	Efetivo Variável	2.340,00
4		2865	3	FARDAMENTO	Efetivo Variável	1.765,29
5	Discricionária	20XK	3	INSTRUÇÃO	Munição	811,12
					Combustível IIB e IIQ	63,77
					Combustível Operacional	128,91
					Equipamentos Individuais	425,72
		4450	3		Materiais diversos Instr. Ind	193,45
					Rações Operacionais	57,26
6		2004	3	SAÚDE	Fator Custo (OCS/PSA + Mat Cons)	528,00
7		2900	3	SERVIÇO MILITAR	Seleção de Conscritos	175,31
		2872			Fundo do Serviço Militar	46,81
8		2000	3	ADM DA OM	Mnt Aquartelamento	1.026,30
					Água/Esgoto	343,81
					Telefone	98,87
					Energia	750,36
					Mnt Orgânica de Viaturas	89,47
TOTAL					22.347,51	

Fonte: Autor.

As informações levantadas pelos dois métodos foram utilizadas no processo decisório pelo Estado Maior, entretanto a informações com os dados dos ODS por serem mais refinadas, por tipo de despesa, grupo natureza da despesa e ação orçamentária são indicadas para subsidiar o processo orçamentário.

A partir desses resultados com os custos para a formação do Soldado do Efetivo Variável o Estado-Maior do Exército teve a possibilidade perante os Ministérios do

Planejamento e Defesa de negociar em melhores condições os valores orçamentários e quantitativos a serem incorporados pela Força Terrestre para o exercício de 2017.

A outra experiência diz respeito ao projeto realizado pela Diretoria de Serviço Militar - DSM ao apresentar o estudo de viabilidade realizado para subsidiar a elaboração do projeto de implantação experimental do Posto de Recrutamento e Mobilização - PRM na Guarnição de Aracaju, área da 6ª Região Militar - 6ª RM.

Esses PRM serão estruturas que substituirão algumas das Circunscrição do Serviço Militar – CSM e diminuirá o número de Delegacias do Serviço Militar - Del SM espalhadas pelo território nacional.

As CSM são estruturas que demandam grandes valores orçamentários para serem mantidas com efetivo de pessoal considerável e com manutenção da estrutura física. Por isso a substituição pelos PRM, que terão um efetivo de pessoal bem menor e ocuparão instalações de outras de outras unidade já existentes do Exército, eliminando assim esses maiores custos.

As premissas estão na redução de gastos com a atividade meio que são desenvolvidas pelas CSM e economia de recursos para manter o pessoal envolvido na atividade meio, podendo ser realocados em novas OM na atividade fim. Premissas essas previstas no Plano Estratégico do Exército (PEEx).

Em apuração realizada por intermédio do Sistema Gerencial de Custos do Exército pôde-se constatar que os custos totais de uma CSM, durante o ano de 2015, foram aproximadamente de 7,3 milhões. Com a atividade fim de uma CSM, que é a atividade de recrutamento e mobilização, o custo foi de 219.000,00 (3%) do custo total dessa OM. Os outros 97%, cerca de 7,1 milhões, seriam com atividades meio como: segurança, serviços, manutenção das instalações, pessoal envolvido nas diversas atividades e outras. O quadro a seguir mostra esses dados em percentual.

Figura 11: Custo Anual Recrutamento e Mobilização – 2015 (SISCUSTOS).

ATIVIDADE FIM (RECRUTAMENTO E MOBILIZAÇÃO)			
OM	VALORES (R\$)	PORCENTAGEM	FINALIDADE
CSM	219.000	3%	Serviço Militar e Mobilização
ATIVIDADE MEIO (VIDA VEGETATIVA)			
OM	VALORES (R\$)	PORCENTAGEM	FINALIDADE
CSM	7.081.000	97%	Ajuda de custo e indenização de bagagem/passagem, telefonia, material, energia elétrica, água, pagamento de pessoal, correios, internet, outros serviços.
TOTAL	7.300.000	100%	

Fonte: Autor.

A Diretoria do Serviço Militar a partir desses resultados com os custos de suas atividades de mobilização para o serviço militar evidenciou o custo *versus* benefício do projeto, na medida em que com a implantação dos PRM, os custos com a atividade meio será eliminada e somente a atividade fim será considerada.

Dentre os benefícios que o projeto trará ao Exército Brasileiro, destaca-se: promover a redução de custos da atividade meio apresentados no quadro anterior e racionalização administrativa de pessoal de aproximadamente 1.200 militares dos Órgãos de Serviço Militar, empregando-os na atividade fim da Força, de acordo com o quadro comparativo a seguir:

Figura 12: Efetivo Previsto/Existente - Atual e Proposta.

Estrutura Organizacional	OM	Efetivo Previsto	Efetivo Existente
Atual	CSM	2.047	1.360
	Del SM	306	306
	SOMA	2.353 (A)	1.666 (A)
Proposta	PRM	417	417
	Del SM	56	56
	SOMA	473 (B)	473 (B)
RACIONALIZAÇÃO		1.880 (C)	1.193 (C)

Fonte: Autor.

Portanto, em levantamento realizado pela DSM, por meio do SISCUSTOS e por meio do quadro de efetivos previstos e existentes dessa Diretoria para as unidades de seleção do serviço militar, concluiu-se que o custo anual para o funcionamento de um PRM corresponde aproximadamente a 5%, R\$ 365.000,00, do custo de funcionamento de uma CSM, 3% com a atividade fim e 2% de outros custos, como: energia, água, telefone, diárias, passagens, combustível e outros que serão necessários para realizar a atividade em foco.

Os custos que foram estimados para viabilizar o projeto de implantação dos PRM, seja durante a fase de implementação do projeto, seja na fase de execução, serão ínfimos em relação à economia de recursos humanos e financeiros das atividades inerentes ao Serviço Militar.

Dessa forma, concluiu-se que o projeto era viável sob o ponto de vista custo *versus* benefício, utilizando-se da ferramenta SISCUSTOS e a realocação de pessoal. Ainda, os recursos orçamentários economizados com este projeto poderão ser mais bem alocados na atividade fim e a melhoria do gasto público estará sendo atingida fazendo uso das informações de custos.

5 - CONCLUSÃO

A administração pública e, em especial, o Exército Brasileiro, está em processo de modernização com foco na apuração dos custos das organizações públicas para a melhoria do gasto público orientada para resultado.

A apuração de custos é fundamental em qualquer organização para a tomada de decisão, busca por resultados, permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão pública. A importância dessas informações é praticamente consenso entre os gestores. Agora, o custo para se obter essas informações deve ser analisado e não pode ser maior que os benefícios que essa informação pode trazer.

Este estudo representa a aplicação da experiência do Exército Brasileiro no que diz respeito à apuração e utilização de informações de custos no planejamento e execução orçamentária, tendo como finalidades a redução de custos das atividades, a eficiência na aplicação dos recursos públicos e a busca de uma gestão por resultados.

A Força Terrestre, por meio do Estado-Maior, pôde utilizar as informações de custos no seu planejamento orçamentário na medida em que definiu junto aos órgãos superiores o quantitativo de soldados a serem incorporados pelo Exército. Evidenciou-

se a importância da apuração dos custos em uma das atividades precípuas do Exército, a formação do seu combatente para a defesa do território e a garantia da Lei e da Ordem.

A Diretoria de Serviço Militar também fez uso das informações de custos para seu planejamento organizacional. Por meio do Sistema Gerencial de Custos verificou, de forma sistematizada, o custo de uma Organização Militar especializada na mobilização e recrutamento de jovens brasileiros ao serviço militar. O trabalho da Diretoria de Serviço Militar constatou que os custos das atividades meio das CSM eram muito superiores aos da atividade fim. Esses tipos de unidades poderão ser substituídas pelos Postos de Recrutamento e Mobilização, que cumprirão da mesma forma as responsabilidades e missões atribuídas às unidades do serviço militar.

Portanto a utilização das informações de custos na Força Terrestre como ferramenta para a tomada de decisão, sejam por meio do Sistema Gerencial de Custos ou por estudos mais detalhados dos custos históricos, possibilita que o Exército Brasileiro tenha um planejamento estratégico-orçamentário eficiente com foco no resultado, na economicidade e na melhoria do gasto público.

6 - REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000.

_____. Lei 4320/64, 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001.

_____. Lei nº 13.242, de 30 de dezembro de 2015. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2016 e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 de dezembro de 2015.

_____. Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 10 de março de 2011.

_____. Portaria STN nº 716, de 24 de outubro de 2011. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 25 de outubro de 2011.

_____. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade - **Conselho Federal de contabilidade**.

_____. Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade - **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 - **Conselho Federal de contabilidade**.

CASTRO, Domingos Poupel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

GUIMARÃES, Marcos Freire. **Contabilidade de Custos**. Brasília: Vestcon, 2000.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. Tradução de TAYLOR, Robert Brian. 11ª ed., São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública – Teoria e Prática**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Os 12 mandamentos da gestão de custos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em 28 maio 2016.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 1ª ed. Brasília – DF: Cidade, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. . **Contabilidade gerencial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Curso básico gerencial de custos**. 2ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (Organizador). **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo**. 7^a ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SOUZA, Alceu. *et al.* Estratégias competitivas e Métodos de custeio. X Congresso Brasileiro de Custos, Guarapari, ES; Out. 2003. Disponível em: <<http://www.ucla.edu.ve/DAC>>. Acesso em 24 maio 2016.

REGISTROS

VI Congresso CQ

"Estado, Governo e sociedade discutindo e propondo soluções para a melhoria do gasto público".

Fonte: Comissão do VI Congresso CQ



6º Prêmio Chico Ribeiro

A premiação ocorreu dentro da cerimônia do VI Congresso CQ.
"Estado, Governo e sociedade discutindo e propondo soluções para a melhoria do gasto público".

Fonte: Comissão do VI Congresso CQ



Feira de Tecnologia

A feira de soluções em tecnologia para governos ocorreu durante o VI Congresso CQ e contou com a participação de 7 expositores.
"Estado, Governo e sociedade discutindo e propondo soluções para a melhoria do gasto público".

Fonte: Comissão do VI Congresso CQ





VI CONGRESSO INTERNACIONAL
DE CONTABILIDADE, CUSTOS
E QUALIDADE DO GASTO
NO SETOR PÚBLICO | 2016