

Gestão de custos públicos na Secretaria de Saúde: Estudo comparativo antes e pós Covid em um município de pequeno porte

 <https://doi.org/10.56238/sevned2024.018-059>

Euselia Paveglio Vieira

Grau de formação mais alto: Doutora em Administração
UFMS

Instituição acadêmica: Professora UNIJUI -
Universidade Regional do Noroeste do Estado do RS

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5927-2703>

Inara Caroline e Lima Mastella

Grau de formação mais alto: Bacharel em Ciências
Contábeis

Instituição acadêmica: UNIJUI - Universidade Regional
do Noroeste do Estado do RS

ORCID: [0009-0005-2427-4326](https://orcid.org/0009-0005-2427-4326)

RESUMO

Incluir uma política interna em relação à gestão de custos permite ao gestor a adoção de estratégias eficazes, inclusive no setor público. Desta forma, o presente estudo tem como objetivo analisar os custos da Secretaria de Saúde de um pequeno Município de forma que potencialize a utilização dos recursos em diferentes cenários. Assim, o estudo tem como questão basilar identificar qual a contribuição dos indicadores de custos na gestão dos recursos da Secretaria de Saúde de um pequeno Município, inclusive em momentos de crises pandêmicas. Para coleta dos dados foram realizadas entrevistas de forma não estruturada, utilizando-se pauta pré-definida, com observação para a identificação da estrutura e funcionamento da Secretaria, além da utilização de relatórios contábeis e de saúde com dados físicos-financeiros. Portanto, com base na coleta de informações foi possível mapear os processos da Secretaria, apurar as transferências e a destinação dos recursos às respectivas atividades, identificando as diferenças antes e pós Covid-19, a média de receita e despesa per capita. Constata-se que a gestão de custos no setor público carece de mais atenção e que sua importância decorre da necessidade da eficiência da administração pública, sendo que indicadores gerenciais auxiliam na tomada de decisão.

Palavras-chave: Gestão, Custos Públicos, Indicadores, Eficiência, Saúde.

1 INTRODUÇÃO

A gestão de custos tem um papel fundamental frente as organizações, em virtude da interligação dos mercados com a globalização, que por conseguinte exige dos gestores uma boa política interna em relação aos custos. Segundo Martins (2018), a contabilidade de custos quanto ao planejamento e controle serve para determinar modelos e orçamentos, que são fundamentais na previsão e na posterior análise dos resultados obtidos.

Com viés parecido, no setor público ter estruturado a contabilidade de custos também outorga ao gestor o planejamento das ações. Todavia, por se tratar de entidade pública, e assim com objeto social diferente das demais organizações, o sistema de custos contribui além deste panorama, ou seja, possibilita saber como ocorre o gasto dos recursos públicos, a fim de evitar distorções e ineficiência na sua utilização. Neste contexto, Mauss & Souza (2020) esclarecem que a demonstração de custos serve para fundamentar as decisões para terceirizar ou não serviços públicos, suprimir despesas e identificar necessidade na substituição de equipamentos ineficientes, ou seja, dá sustentação para a tomada de decisão com vistas ao melhor resultado econômico.

A pandemia do Coronavírus (Covid-19), causou uma série de mudanças imediatas na gestão, especificadamente na saúde pública, que foi exposta em função do expressivo aumento na demanda de recursos. Diante deste cenário, ter o controle dos gastos se tornou fundamental para ter assertividade das ações, visto que os recursos financeiros são escassos.

Nesta perspectiva, o estudo tem como questão central compreender de que forma indicadores de custos podem contribuir na gestão dos recursos da Secretaria de Saúde de um pequeno Município inclusive em momentos de crises pandêmicas? Logo, o objetivo é analisar os custos da Secretaria de Saúde de um pequeno Município de forma que potencialize a utilização dos recursos e o respectivo controle em diferentes cenários.

Dessa forma, ressalta-se que mesmo após 21 anos da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, a qual obriga a instituição de sistema de custos na Administração Pública, ainda não foi na prática estabelecida, portanto, justifica-se a realização do estudo, que visa também contribuir em momentos de crise como o da pandemia da Covid-19.

Salienta-se que a escolha do Município ocorreu em decorrência que o mesmo, no ano de 2020, ficou em 3º lugar na classificação de melhor informação contábil do País, segundo o SICONF – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade à frente das organizações se destaca porque está inserida no processo gerencial em suas várias áreas de conhecimento. Assim, a contabilidade pública é um dos segmentos da Ciência Contábil, sendo estreitamente relacionada com a função exercida pelo Estado perante a sociedade. O que

alicerça as atividades do Estado é a preponderância do interesse coletivo que se sobressai ao particular, dessa forma toda a instituição de ditames do direito público superintende este pilar (Nohara, 2020).

Para que o serviço público possa ocorrer, existe a administração pública, que consiste no aparato técnico e estrutural, sendo dividida em administração direta e indireta (Arruda e Paixão, 2020). A Administração Pública direta é disposta com hierarquia de poder, isso quer dizer que as repartições possuem delimitação nas suas atribuições, portanto, formam uma cadeia estrutura com submissão entre os setores (Kohama, 2016).

Já a contabilidade de custos passou por evolução, sendo que inicialmente o seu objetivo era apurar o custo dos produtos industriais e posteriormente ela passou a ser uma ferramenta de mensuração e controle gerencial (Padoveze, 2015). Na esfera pública a contabilidade de custos tem seus ensaios mais tímidos do que em relação às organizações privadas, apontado por Mauss e Souza (2020), que até existem legislações que versam sobre o assunto, mas que não dão suporte de como concretizá-lo de fato.

Assim, também é importante compreender qual o seu papel frente às administrações públicas. E, neste sentido, Lima (2018), aponta que a efetiva identificação dos custos permite o controle da sociedade quanto a qualidade atividades públicas. Dessa maneira, o estabelecimento do sistema de custos aplicados ao setor público outorga aos gestores e a sociedade parâmetros para analisar os resultados dos atos praticados pelos entes federativos.

Portanto, Mauss e Souza (2020) aludem que por meio da aferição e gestão de custos, o administrador tem a condição de conhecer o valor de cada serviço e com isso ter subsídios para conduzir o governo de forma mais propícia. No que tange a inserção da contabilidade de custos no âmbito público, foram redigidas algumas leis, e elas serão apresentadas no transcorrer. Partindo deste ponto se inicia a abordagem pela Lei 4.320/1964, que é a base de todo ordenamento que circunda a contabilidade pública. Esta importante lei relaciona que os serviços industriais deverão manter escriturado os custos além dos registros patrimoniais e financeiros (Brasil, 1964).

Já no campo de atuação da organização da Administração Federal, o Decreto-Lei nº 200/1967, no seu artigo 79, incumbe a contabilidade quanto a evidenciação dos custos de modo que possibilite conceber seus efeitos. E ao tocante a administração de pessoal, a legislação ressalta que devem ser estabelecidos mecanismos para avaliação que submetam o setor público a níveis existentes no setor privado, de tal modo que os custos não se sobrepõem de forma insustentável (Brasil, 1967).

Com edição posterior o Decreto nº 93.872/1986, reforça novamente a importância do controle financeiro por meio da gestão de custos na esfera federal, ratificando o artigo 79 do Decreto-Lei nº 200/1967, e acrescentando mais informações (Brasil, 1986). Do mesmo modo, Mauss e Souza (2020) ressaltam que a Constituição Federal, impõem que as atividades desenvolvidas pelos entes federativos

ocorram em consonância com o princípio da economicidade, assim, está estritamente vinculada a gestão informacional de custos.

Além disso, reforçando a obrigação contábil em gerenciar os custos do setor público, a Lei 10.180/2001, que trata dos sistemas de planejamento e orçamento federal, também emerge que o sistema de contabilidade deverá registrar e evidenciar “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal” (Brasil, 2001). Também acena para que haja controle dos custos quando houver celebração de contratos com envio de recursos, destacando que previamente deve ocorrer apreciação “de maneira que o montante de recursos envolvidos na operação seja compatível com o seu objeto” (Brasil, 2001).

Assim sendo, o reflexo do advento da LRF, publicada no ano de 2000, a qual trouxe imposições mais severas para a administração pública, desencadeando uma ruptura do que se tinha até o momento em níveis de controle, e por consequência responsabilizou mais os atos que administrador público (Mauss & Souza, 2020). Portanto, visualizando que ainda o setor público carecia de informações para a gestão governamental, é trazido na LRF a matéria sobre custos, em seu artigo 50, § 3º com o seguinte texto: “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Brasil, 2000).

Segundo Monteiro e Pinho (2017), por mais que a Lei nº 4.320/64 já abrangia sobre a evidenciação de custos pela contabilidade, faltava profundidade sobre o tema, assim entendem que a LRF trouxe uma abertura maior sobre o assunto. No âmbito do Governo Federal, é onde se nota os maiores aprimoramentos sobre a matéria, de acordo com a cartilha de custos da administração federal, o acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União, obriga a administração pública federal a implantação de sistema de custos que “permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis” (Brasil, 2012, p. 37).

E, também de acordo com a cartilha, os passos seguintes foram, em 2005, a nomeação da Comissão Interministerial, a qual propôs a Secretaria do Tesouro Nacional - STN a elaboração de estudos com o propósito da criação do sistema de custos; em 2008, foi formalizada a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG); em 2009, editado o Decreto nº 6.944/2009 (posteriormente revogado), que acena para a necessidade aprimoramento da administração federal; em 2010, ocorreu a homologação do sistema de custos do Governo Federal pelo seus órgãos; e por fim, em 2011, ocorreu a implantação do sistema de custos do Governo Federal, sendo normatizados pelas portarias 157 e 716 da Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 2012).

Este resultado é ocasionado pelas sucessivas disruptura presentes no setor público, por conseguinte, outro marco que demonstra grandes efeitos é o processo da convergência das normas contábeis, conforme Mauss e Souza (2020), elas foram editadas em 2008 e com alterações posteriores, porém ainda não estão debeladas por servidores da área contábil. Com isso, evidencia-se que os órgãos

públicos esbarram na morosidade, porque a exemplo do que foi exposto, existe legislações que abordam o assunto, mas, no entanto, como afirmam Mauss e Souza (2020, p. 14) “a prática tem demonstrado que os entes públicos que adotaram sistemas de custos não o fizeram de forma conceitualmente bem estruturada. [...] mesmo assim, [...] já tem possibilitado obter resultados mais positivos [...]”.

Ressalta-se que o grande norteador para a estruturação do sistema de custos advém da NBC T 16.11, que aborda especificamente sobre o tema. No que se refere a apropriação dos custos pode ocorrer das seguintes formas: custeio direto; custeio variável; custeio por absorção; custeio por atividade; e custeio pleno (Mauss & Souza, 2020). Dessa forma, sobre a produção contínua a NBC T 16.11 conceitua que este sistema consiste em produzir demandas de caráter continuado, e quando é por produção sob encomenda diz respeito ao serviço ou produto demandado, aplicados mais quando relacionados com obras e benfeitorias (CFC, 2011).

Para a definição do sistema de custeio, Mauss e Souza (2020) mencionam que a predeterminação de custos é voltada para a gestão, servindo de ferramenta de análise, por se tratarem do custo meta (estimado) e do custo padrão, que são utilizados no planejamento do PPA, LDO e LOA e na apreciação dos resultados. O custo meta ou custo estimado, concerne ao custo projetado com viés de amparar o desenvolvimento dos orçamentos (CFC, 2011). E, de acordo com Martins (2018, p. 297), o custo padrão “muitas vezes é entendido como sendo o Custo Ideal de produção de um determinado bem ou serviço”.

Com relação aos métodos de custeios, ou seja, a forma de apropriação dos custos é apresentada na sequência cada tipo existente, e de início é conceituado o custeio direto que é o método pelo qual se utiliza todos custos variáveis ou fixos sem que haja rateio, excluindo os custos indiretos não relacionados ao bem ou serviço (Mauss & Souza, 2020).

Enquanto no custeio variável, de acordo com Viceconti e Neves (2018), como o próprio nome sugere, são utilizados os custos variáveis, desprezando os custos fixos, que são escriturados com as despesas do período, entretanto, conflita com os princípios contábeis por isso, a sua utilidade é para fins gerenciais. Por sua vez, Martins (2018, p. 22) conceitua o custeio por absorção como “o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos [...]. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados [...]”.

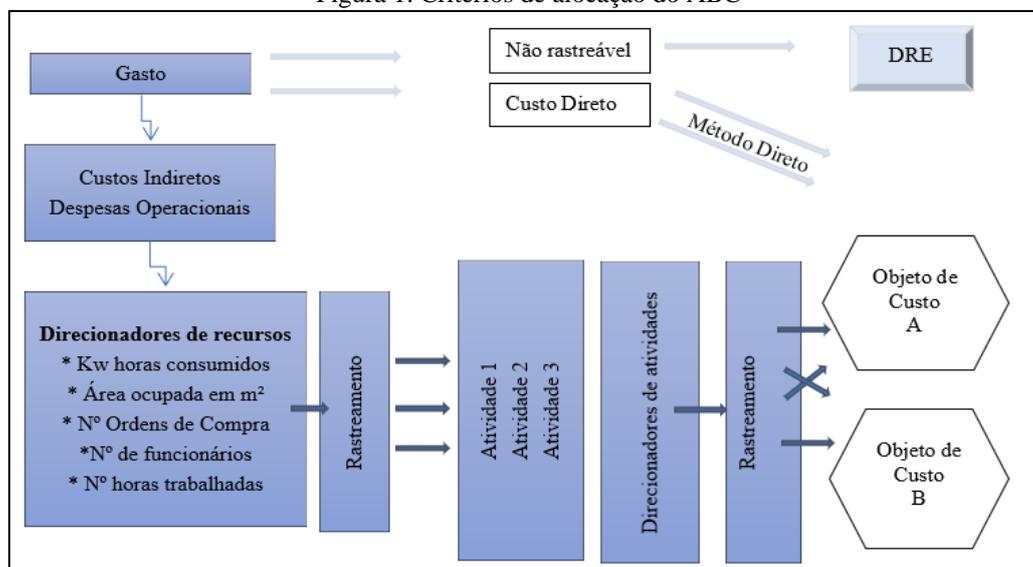
A respeito do custeio pleno a NBC T 16.11 menciona que as despesas com os produtos e serviços entram no cômputo juntamente com os custos (CFC, 2011). No que tange ao custeio por atividade, Mauss e Souza (2020) manifestam que este modelo é o mais complexo, porque necessita o detalhamento dos processos que englobam determinado produto. Corroborando, Martins (2018), salienta que o custeio ABC tem na sua origem a diminuição da inferência de alocação dos custos, além de ser uma ferramenta para o gerenciamento de custos.

Sobre o melhor método de custeio diversos autores alegam que o ABC é capaz de satisfazer as necessidades do setor público. Desta maneira, um dos primeiros defensores e estudiosos que abordou o assunto foi Alonso (1999), o qual enfatizou que o custeio ABC atende os requisitos para implantação de sistema de custo da administração pública, primeiramente, pela estrutura que a compõe, o que contribui para a elaboração de centros de custos e os altos custos fixos e indiretos, que dificultam a utilização de um método adequado para rateio.

Martins (2018, p. 279) também se posiciona a favor do custeio baseado em atividades, referindo-se que “é possível utilizar o ABC em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos [...], hospitais, escolas etc. Enfim, atividade e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas de fins não lucrativos”. E de forma mais contemporânea, Mauss e Souza (2020) também apontam o custeio ABC como o método mais adequado para a utilização no setor público, em virtude do *mix* de serviços e pelos equívocos que os procedimentos de rateio podem ocasionar em outros métodos.

Portanto, para que se utilize deste método para apuração dos custos, há outros elementos que precisam de atenção, assim, Martins (2018, p. 83), traz o conceito de atividade para fins de identificação no custeio ABC, que “é composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho”. Além de mapear as atividades são utilizados os direcionadores de custos que tem a capacidade de ligar os custos as suas atividades. Desta maneira, Mauss e Souza (2020, p. 55), ratificam que “no primeiro estágio, denominado “custeio das atividades”, os custos (recursos consumidos) são direcionados às atividades. No segundo estágio, denominado de “custeio dos objetos”, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes”. A fim de elucidar o funcionamento do ABC, consta a figura 1, que representa o mecanismo de alocação.

Figura 1. Critérios de alocação do ABC



Fonte: Mauss e Souza (2020, p. 59).

Conforme visualizado na figura 1, os gastos compostos pelos custos indiretos e pelas despesas operacionais passam pelos direcionadores, que são rastreadas por atividades até chegarem no objeto do custo, os gastos que não são rastreáveis vão para a DRE e os custos diretos são alocados aos objetos.

3 METODOLOGIA

Sobre a classificação da pesquisa, ela é de origem aplicada, isso quer dizer que a pesquisa é determinada para a resolução de problemas factíveis (Vergara, 2016). A respeito dos objetivos, o estudo se realizou de forma descritiva e explicativa. Este fato decorre porque a pesquisa descritiva se baseia na exposição das circunstâncias e aspectos do objeto em exame (Gil, 2019). E, quanto a pesquisa explicativa, ocorre porque existe a necessidade de explicar os processos, por conseguinte, visa elucidar as razões que compõem certos acontecimentos (Vergara, 2016). Quanto à forma de abordagem do problema é qualitativa, conforme Martins e Theóphilo (2016), o predomínio descritivo é atributo básico neste tipo de pesquisa, podendo haver a caracterização de indivíduos e de episódios, até mesmo a reprodução de narrativas.

Ademais, em relação aos procedimentos técnicos se enquadra como bibliográfica, documental e estudo de caso. Segundo, Marconi e Lakatos (2021, p. 49), a pesquisa bibliográfica “[...] é feita com base em textos, como livros, artigos científicos, ensaios críticos, dicionários, enciclopédias, jornais, revistas, resenhas, resumos.

No que concerne ao estudo documental, ele se ampara em documentos para a coleta de informações, utilizando-se de fonte primária (Martins & Theóphilo, 2016), ou seja, foi realizada a extração de dados dos documentos originais, os quais não foram objeto de exame e que este por sua vez cabe ao autor realizar, sendo assim, no estudo foram coletadas as informações por meio dos relatórios contábeis, relatórios de atendimento, procedimentos realizados na secretaria e outros possíveis documentos disponíveis na Secretaria de Saúde.

Por fim, a pesquisa também é classificada como estudo de caso, em razão de se tratar da investigação dos fatos com a indicação de prognóstico (Gil, 2019). Também é caracterizada por uma ampla análise acerca de um acontecimento, o que por sua vez, exige que o pesquisador se utilize de diversas fontes, entre eles: análise de documentos, observação e entrevistas (Gil, 2019). Portanto, tais conceitos justificam a classificação porque a pesquisa foi realizada na Secretaria de Saúde de um Município de pequeno porte do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo resulta da coleta e análise dos dados, o qual consta o exame dos resultados obtidos. Assim sendo, foi apurado os valores das receitas e despesas dos anos de 2019, 2020 e de janeiro a julho de 2021.

4.1 COMPARATIVO ENTRE RECEITAS E CUSTOS ANTES E PÓS PANDEMIA

Neste tópico contém a análise os dados coletados, com o confrontamento das informações, fazendo um recorte de elementos importantes, com isso no quadro 1 consta os impactos gerados nas principais receitas no período de estudo.

Quadro 1. Impactos nas receitas

Ano	2019	2020	2021 (jan/jul)
Fonte de Recurso	Receitas	Receitas	Receitas
ASPS – Ações e serviços públicos de saúde	2.124.370,03	2.194.435,73	1.647.867,59
CUSTEIO - Outros programas financiados por transferências fundo a fundo	0,00	271.388,60	1.129,12
Atenção Básica – PIES	36.030,64	89.623,80	37.821,54
Farmácia Básica / Plantas Medicinais e Fitoterápicos / Diabetes Mellitus / Fraldas e outros insumos	3.956,61	7.907,91	3.733,65
PSF / Saúde Bucal / PACS	30.055,52	97.671,40	40.090,87
Outras receitas municipais aplicadas em Saúde	0,00	30.663,18	21,75
Total da arrecadação nos períodos	2.701.536,67	3.243.809,27	1.990.024,76

Fonte: Relatório contabilidade (2021)

Em análise, identifica-se um aumento de 3,30% nas receitas do ASPS, de 2019 para o ano de 2020, em percentual não tem tanta representatividade, mas como esta é uma das principais fontes de receitas faz com que fonte em valor atinja o montante de R\$ 70.065,70 de acréscimo. Dentre todos os principais aportes, percebe-se que no ano de 2020, houve a implementação de valores em custeio (fundo a fundo), o qual não existia no ano de 2019, este valor tem origem na transferência de recursos da união, perfazendo o total de R\$ 271.388,60, no entanto, em relação ao ano de 2021, identifica-se a redução de valor repassado.

A atenção básica-PIES, recurso do estado, teve um aumento de 59,80%, fazendo duplicar o valor repassado no de 2020 em comparação ao ano de 2019, e até o mês de julho de 2021, a receita já passou também o valor transferido em 2019. O valor repassado para a farmácia básica duplicou de 2019 para 2020, e no ano de 2021, até julho, quase havia atingido o total arrecadado em 2019, já para equalizar com o mesmo valor que o ano passado, ainda falta 52,79%.

Do valor repassado do Estado de PSF / Saúde Bucal / PACS, em 2021 já ultrapassou o recurso recebido no ano de 2019 em 33,38%, e em confronto com o ano de 2020 o resultado se mostra diferente, porque ainda falta 58,96% para alcançar o mesmo valor, isso quer dizer que a arrecadação de 2021 corresponde apenas 41,04% do ano de 2020. Por meio disso, identifica-se que o ano de 2020 se demonstrou bem superior aos outros dois anos, visto que em relação a 2019 mais que triplicou o valor recebido.

Ainda, constata-se que o município, em 2020, teve aporte de recursos classificados como outras receitas municipais aplicadas em saúde, que são recursos originários da Lei Complementar 173/2020, que além de estipular outras normativas, destinou recursos aos Estados e Municípios. Igualmente as receitas, no quadro 2 é apresentado os impactos gerados nas despesas.

Quadro 2. Impactos nas despesas

ADMINISTRAÇÃO GERAL	2019	2020	2021 (jan/jul)
Total da subfunção nos períodos	180.413,37	455.685,82	203.598,46
Principais despesas que impactaram	2019	2020	2021 (jan/jul)
3.1.90.04 - Contratação por tempo determinado	0,00	58.578,92	60.587,18
3.1.90.11 - Vencimentos e vantagens fixas - pessoal civil	141.234,82	173.367,01	97.212,67
3.1.90.13 - Obrigações patronais	32.826,98	54.683,52	18.070,22
3.3.90.30 - Material de consumo	837,90	32.601,30	25.447,35
4.4.90.52 - Equipamentos e material permanente	0,00	100.480,00	0,00
ATENÇÃO BÁSICA	2019	2020	2021 (jan/jul)
Total da subfunção nos períodos	2.720.021,39	2.339.541,45	1.216.534,24
Principais despesas que impactaram	2019	2020	2021 (jan/jul)
3.1.90.04 - Contratação por tempo determinado	185.914,71	276.707,55	210.794,83
3.3.93.39 - Outros serviços de terceiros - PJ	441.590,56	0,00	0,00
ASSISTÊNCIA HOSPITALAR E AMBULATORIAL	2019	2020	2021 (jan/jul)
Total da subfunção nos períodos	119.402,32	549.680,33	317.259,28
Principais despesas que impactaram	2019	2020	2021 (jan/jul)
3.3.93.39 - Outros serviços de terceiros - PJ	0,00	417.432,73	182.541,26
SUPORTE PROFILÁTICO E TERAPÊUTICO	2019	2020	2021 (jan/jul)
Total da subfunção nos períodos	310.048,12	438.757,55	217.572,16
Principais despesas que impactaram	2019	2020	2021 (jan/jul)
3.3.90.32 - Material, bem ou serviço distribuição gratuita	972,98	57.931,27	20.109,10
3.3.90.39 - Outros serviços de terceiros - pessoa jurídica	4.400,00	17.160,00	12.373,44
3.3.93.32 - Material, bem ou serv. p/ distr gratuita	226.106,91	291.504,94	145.389,89
VIGILÂNCIA SANITÁRIA	2019	2020	2021 (jan/jul)
Total da subfunção nos períodos	145.995,95	151.149,83	83.573,29
VIGILÂNCIA EPIDEMIOLÓGICA	2019	2020	2021 (jan/jul)
Total da subfunção nos períodos	32.339,44	25.668,66	4.402,99
Principais despesas que impactaram	2019	2020	2021 (jan/jul)
3.3.90.30 - Material de consumo	27.989,35	21.212,65	4.402,99
Total geral das despesas nos períodos	3.508.220,59	3.960.483,64	2.042.940,42

Fonte: Balancete da despesa (2021).

Neste ponto, identifica-se que os gastos na subfunção administração geral implicou, em comparação com o ano de 2019, o aumento de 152,58% e 12,85%, respectivamente em 2020 e 2021. Isso foi ocasionado pelo aumento da contabilização com contratação por tempo determinado, sendo que no ano de 2019 não existiu gastos neste elemento de despesa, desta forma no ano de 2020 foi gasto em torno de 58 mil reais, e em 7 meses de 2021 já superou este valor. Também houve o acréscimo em vencimentos e vantagens fixa no ano de 2020, bem como nas obrigações patronais, porém em 2021 já se percebe um decréscimo nestas despesas.

Ainda nesta subfunção se percebe que houve a elevação nas despesas de material de consumo, que de acordo com o balancete de despesa, correspondem a aquisição de material de limpeza e produtos de higiene, material de proteção e segurança e material hospitalar. E por fim, o impacto mais vultoso foi pela aquisição de veículo da consulta popular de 2018/2019, no valor de R\$ 99.400,00, pago com recursos da consulta popular e com complementação de valores da alienação de bens e do recurso livre. E a diferença de R\$ 1.080,00 está vinculada a aquisição de dois termômetros digitais para aferição de temperatura, logo, vinculado diretamente ao combate da pandemia.

Na subfunção atenção básica, houve diminuição dos gastos totais, e o principal efeito está pela realocação das despesas com a modalidade de aplicação 93, que corresponde a emprego de recursos em consórcio público, os quais se referem a prestação de serviços médico-hospitalares, odontológicos e laboratoriais, sendo que a partir de 2020 passaram a integrar a subfunção assistência hospitalar e ambulatorial.

Além do mais, outro elemento apurado foi o despendido a maior de R\$ 90.792,84 em contratação por tempo determinado, de 2020 para 2019, quer dizer que teve o acréscimo de 48,84%, já o valor apurado em 2021 também ultrapassou o valor de 2019, porém em 13,38%. No que concerne a subfunção suporte profilático e terapêutico os elementos de despesas que repercutiram na diferença entre os anos foram material, bem ou serviço para distribuição gratuita, tanto de aplicação direta quanto adquiridos pelo consórcio, e a contratação de outros serviços de terceiros - pessoa jurídica.

E quanto as subfunções das vigilâncias tiveram a diminuição, a sanitária com variação menor entre os anos, mas a epidemiológica em 2021 obteve redução de 86,39% em relação a 2019 e 82,85% em 2020, mesmo que o período de análise não se refere ao ano inteiro, visualiza-se que estas despesas estão bem aquém do que foi realizado nos anos anteriores.

O quadro 3 culminou da identificação realizada no balancete da despesa, com o intento de finalizar a análise do comportamento das despesas, por isso, elucida as ações voltadas exclusivamente para o enfrentamento ao coronavírus por subfunção.

Quadro 3. Despesas em ações de controle e combate a Covid-19

Subfunção / Programa / Ação	2020	2021
Administração geral		
Atendimento à saúde do cidadão	123.884,75	86.034,53
Ações de controle e combate ao Covid - 19		
Atenção básica		
Atendimento à saúde do cidadão	29.606,92	46.884,01
Ações de controle e combate ao Covid – 19		
Assistência hospitalar e ambulatorial		
Atendimento à saúde do cidadão	1.443,74	60.903,92
Ações de controle e combate ao Covid – 19		
Suporte profilático e terapêutico		
Controle e distribuição de medicamento	22.832,98	11.343,70
Ações de controle e combate ao Covid - 19		
Vigilância Epidemiológica		
Vigilância em saúde	7.257,50	4.191,14
Ações de controle e combate ao Covid – 19 nas escolas		
Total geral	185.025,89	209.357,30

Fonte: Balancete da despesa (2021)

Este quadro alude que o valor total gasto no ano de 2020, os quais podem ser identificados diretamente com a pandemia, alcançam a importância de 185 mil reais, sendo inferior ao valor gasto até julho de 2021. Ainda, reporta-se que o valor total de 60 mil reais foi repassado aos hospitais de

referência em atendimento da região, da qual o município faz parte, por meio de subvenção, estando alocados na assistência hospitalar e ambulatorial.

E com o intuito de ter um parâmetro da média de recursos e das despesas em saúde, elaborou-se o quadro 4, com base na população, segundo dados obtidos no IBGE. No entanto, salienta-se que para o ano de 2021, foi necessário realizar uma projeção, em virtude de que o ano ainda está em curso. Desta forma, os valores de receitas e despesas foram divididos por 7 e multiplicados por 12 meses.

Quadro 4. Média de receitas e despesa em saúde per capita

Descrição/Ano	2019	2020	2021 (projeção)
Média de receita <i>per capita</i>	1.279,74	1.536,62	1.616,05
Média de despesa <i>per capita</i>	1.661,88	1.876,12	1.659,02
Diferença R-D	(382,14)	(339,50)	(42,97)
Relação D/R	129,86%	122,09%	102,66%

Fonte: Balancete da despesa (2021) e IBGE (2020)

Neste levantamento, registra-se que a média de receita e despesa obtiveram elevação entre os anos, apesar do cenário se mostrar um pouco diferente em 2021 quando confrontado com 2020 em relação as despesas.

Sobre os valores identificados no quadro 4, informa-se que conforme os dados obtidos no SIOPS, os valores de despesas de 2019 são R\$ 1.657,74 (SIOPS) e em 2020 de R\$ 1.873,34 (SIOPS), demonstrando a proximidade dos resultados obtidos.

Desta maneira, quando ocorre a comparação, as receitas durante o período aludido, percebe-se que o crescimento de 2019 para 2020 foi de 20%, já de 2020 para 2021 foi de 5%, ou seja, confirmando a projeção haverá crescimento, mas em proporção menor. Já quando se realiza a mesma análise das despesas, visualiza-se que de 2019 para 2020 o aumento foi de 13%, percentual menor que as receitas, e de 2020 para 2021 se prevê um decréscimo.

Além disto, é possível apurar a relação entre a despesa e receita, sendo que em 2019 as despesas superaram em 29,86% as receitas, em 2020 o resultado foi de 22,09%, já no ano de 2021, se esta projeção se confirmar, a relação será apenas de 2,66%, ou seja, existe quase equivalência entre os valores.

Para discorrer de forma mais ampla sobre o assunto, apresenta-se o quadro 5 onde consta a relação de procedimentos realizados na UBS referente aos anos de 2019 a 2021, lembrando que este último contempla o período de janeiro a julho.

Quadro 5. Resumo de produção

Descrição	2019	2020	2021
Atendimento individual	8.148	6.592	4.875
Atendimento odontológico individual	1.237	595	511
Atividade coletiva	171	121	69
Marcadores de consumo alimentar	1	0	0
Procedimentos individualizados	13.510	8.021	7.173
Vacinação	119	890	402
Visita domiciliar e territorial	17.534	4.968	1.388
Total de produção	40.720	21.187	14.418

Fonte: Relatório e-SUS (2021)

O quadro 5, apresenta a compilação dos dados que constam no relatório e-SUS e de acordo informações repassadas pela Secretaria de Saúde, os dados de vacinação não refletem a totalidade das vacinas aplicadas nos anos de 2019 e 2020, em decorrência da não obrigatoriedade de inserção das informações no referido sistema.

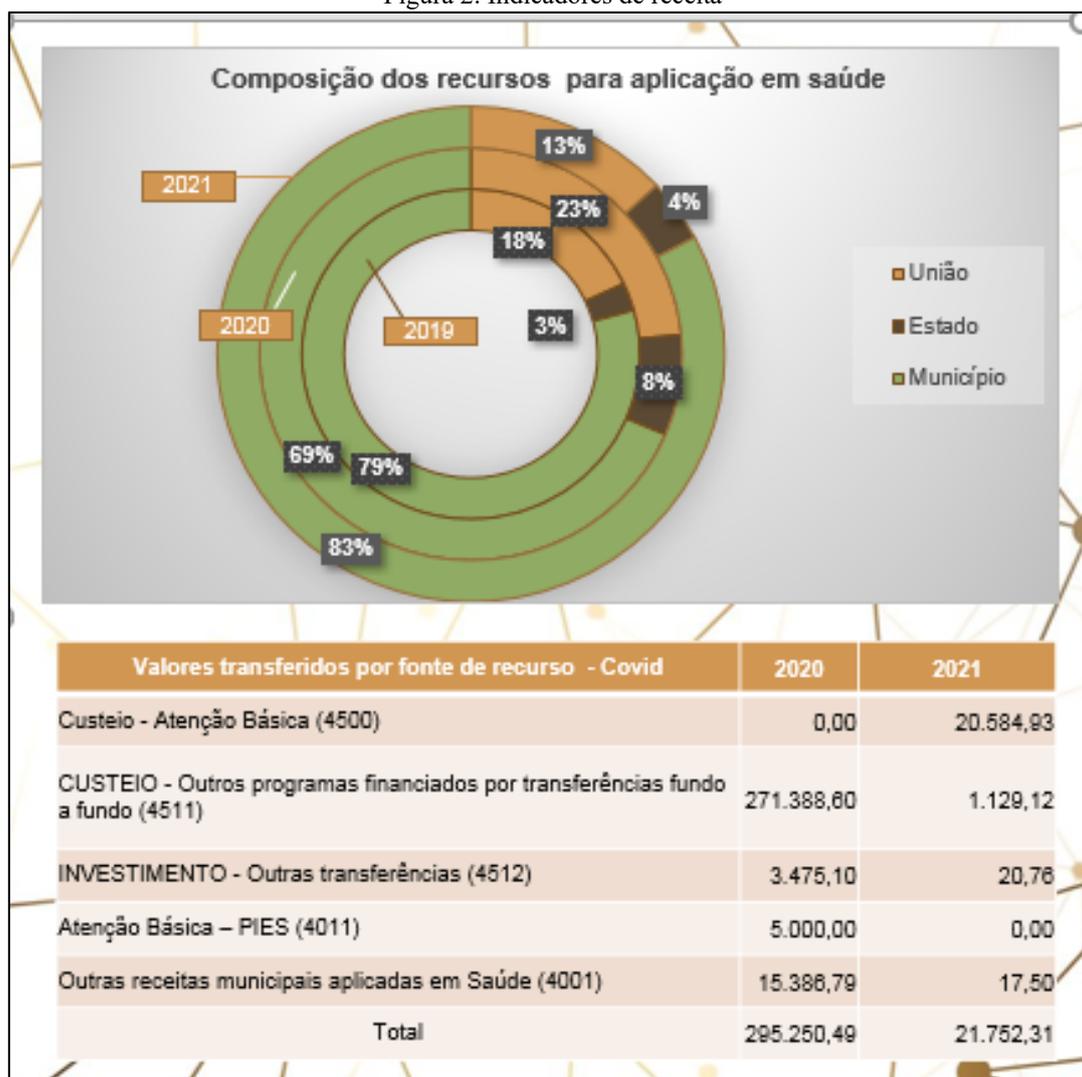
E sobre os atendimentos individualizados, segundo as palavras do agente administrativo da Secretaria de Saúde “são todas as consultas médicas, de enfermeiro, nutrição, fisioterapia e psicologia”.

Logo, analisando os dados, constata-se que os atendimentos tiveram uma redução brusca em relação ao ano de 2019, isto decorre da pandemia, onde os serviços foram diminuídos para que houvesse disponibilidade do sistema de saúde para os casos provenientes da Covid-19. Deste modo, ocorreu a redução de 47,97% do total de procedimentos realizados no ano de 2019 para o ano de 2020.

4.2 INDICADORES GERENCIAIS DE CUSTOS PARA DECISÃO

A última seção compreende os principais indicadores que podem ser utilizados para fins gerenciais. Desta maneira, traz à tona uma série de gráficos os quais servem para o gestor ter como referência na tomada de decisão. A figura 2 aponta como é formado a composição das receitas para aplicação em saúde, ou seja, demonstra quanto o Município, o Estado e a União gastam em saúde.

Figura 2. Indicadores de receita



Fonte: Balancete por fonte de recurso (2021)

Com isto, verifica-se que o recurso de maior monta é do Município, porque compete a ele aplicar os seus recursos em saúde, visto que a principal função da unidade básica de saúde é ser a porta de entrada do usuário no sistema de saúde, onde se trabalha com o acolhimento para a identificação e resolução dos problemas demandados pelo paciente. Deste modo, na composição dos recursos, as receitas municipais apontam estar acima de 50% em todos os anos analisados, sendo que o ano que teve menor representatividade foi o de 2020 em decorrência do aumento de transferências federais e estaduais. Também, identifica-se que o período analisado de janeiro a julho de 2021, as receitas próprias atingem 4% em relação ao percentual de 2019, isso confirma que os valores apurados em ASPS de 2021 estão maiores que os anos de 2019 e 2020.

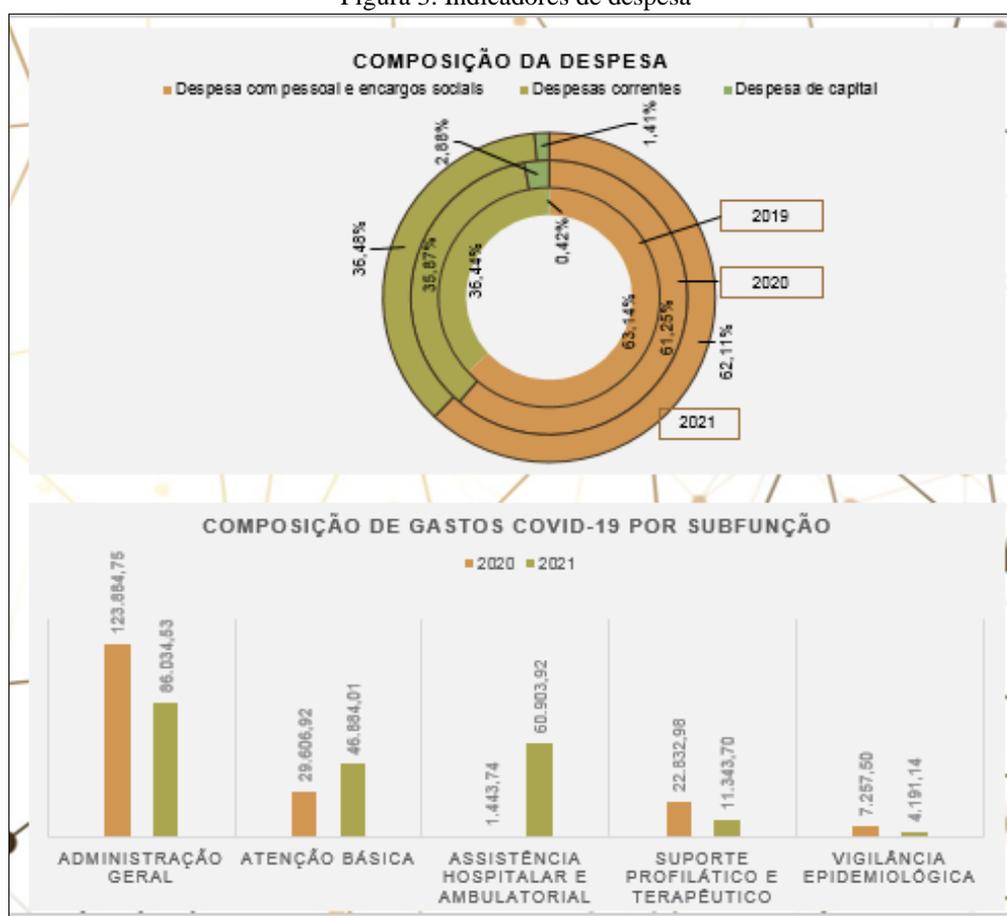
Para corroborar com o que foi identificado no gráfico da figura 2, constam os valores de transferência para aplicação em gastos relacionados com a Covid-19. Desta maneira, o valor repassado ao Município para cobertura das despesas de Covid, quase perfazem o montante de 300 mil reais,

correspondendo a 9,10% da receita apurada em 2020 de R\$ 3.243.809,27, e em relação a despesa executada que correspondeu a 7,45%.

Em relação ao valor repassado até julho de 2021, constata-se que tende a não alcançar os valores apurados durante o exercício do ano de 2020, devido perfazer em torno de 22 mil reais, além disso, conforme relato da contadora “os valores de investimentos, de custeio fundo a fundo, de outras receitas municipais aplicadas em saúde, referem-se as receitas de aplicação dos saldos bancários existentes e não de valores transferidos”.

As transferências do Estado tiveram seu pico em 2020, igualmente as da União, e quanto a composição das receitas de 2019 e 2021, também demonstrou similaridade, isso quer dizer que ocorreu mais esforços no ano de 2020, pois interferiu na formação da recursos. Já em relação a figura 3, os dados apresentados correspondem a composição da despesa, demonstrando o percentual gasto por natureza da despesa e a composição dos gastos com Covid-19 por subfunção.

Figura 3. Indicadores de despesa



Fonte: Balancete da despesa (2021)

No gráfico de composição da despesa de que trata a figura 3, identifica-se que não ocorreu nenhuma mudança significativa, apenas aumentou em 2020 e 2021 a despesa com capital, que são as

provenientes de investimentos. Ademais, as despesas com pessoal e encargos sociais e as demais despesas correntes se mantiveram equilibradas.

Quando analisado a composição da despesa por subfunção atinentes a Covid-19, percebe-se que a atenção básica e a assistência hospitalar e ambulatorial ocorrem o aumento de 2021 em confronto com 2020. Sobre o aumento considerável na assistência hospitalar e ambulatorial, a explicação está nos repasses feitos a hospitais da região, que totalizaram 60 mil, para que fosse auxiliado no atendimento de casos mais graves de Covid-19, os quais precisaram de internação hospitalar.

Destarte, nesta seção os principais dados para a gestão foram apresentados, com o intuito de contribuir com informações para possíveis ações de planejamento do ente público, visto a importância de conhecer os números por trás da gestão.

5 CONCLUSÃO

O setor público é permeado por princípios que integram a Constituição Federal, a qual é a principal norma jurídica que circunda o Estado Democrático de Direito. Logo, destaca-se que a eficiência, um dos princípios, visa que a prestação dos serviços públicos seja realizada de forma que gere maior satisfação da população.

Neste cenário é que se introduz a gestão de custos no setor público, por intermédio desta ferramenta é possível gerenciar os recursos de forma propositiva. Outrossim, os indicadores gerenciais facilitam o gestor na escolha das ações, servindo como subsídio para adotar a melhor alternativa diante do panorama existente.

Desta forma, o estudo percorreu algumas etapas, identificando as atividades desenvolvidas no antes e pós pandemia, assim demonstrando as principais interferências que a pandemia ocasionou no sistema público de saúde local. Em relação a apuração das transferências e a destinação de recursos para as atividades, foram realizados os quadros com as receitas por fonte de recurso, já que existem normas específicas para a sua aplicação, e com as despesas, utilizou-se da estrutura já existente, que consiste na divisão por subfunções, dados extraídos dos balancetes de despesas.

Com este levantamento foi possível realizar a análise da utilização dos recursos antes e pós Covid, identificando que houve um aumento no repasse de recursos, principalmente da União, no ano de 2020, e que o período de janeiro a julho de 2021 o aumento do valor foi no ASPS. Com o resumo da produção, visualizou-se a diminuição nas atividades desenvolvidas pela Secretaria de Saúde, caindo para a metade os atendimentos totais de 2020 em relação ao ano de 2019.

Quando comparado os valores por grupo de natureza de despesa não se notou muita alteração entre os grupos, no entanto estes dados servem para análise do gestor de forma ampla como os recursos são aplicados, porque demonstram o valor gasto com pessoal, outras despesas correntes e com capital.



Desta maneira, visualiza-se que mais de 60% dos recursos são para o pagamento dos servidores alocados na secretaria, incluindo tanto a parte administrativa quanto os profissionais da área de saúde.

Já na composição por subfunção, alude-se que para haver o controle da utilização dos recursos para gasto com a Covid-19, criou-se controles específicos, possibilitando a identificação dos gastos, sendo que o total em 2020 foi de R\$ 185.025,89, correspondendo 4,67% em relação aos gastos totais em saúde, e que no ano de 2021, até julho, o cenário foi de 10,25% em confronto com o total gasto.

Em linhas gerais, os gastos mais expressivos de 2019 para 2020, ocorreram nas subfunções: administração geral; assistência hospitalar e ambulatorial; suporte profilático e terapêutico. Assim, no montante total aponta para o aumento de 11,42% entre 2019 e 2020, já o período analisado de 2021, tende a ficar abaixo dos valores gastos nos anos anteriores ora aludidos.

Com isso, pode ser identificado que apesar da diminuição nas atividades, os valores gastos em saúde pós Covid-19 aumentaram, mas sem a necessidade de serem identificados diretamente as ações decorrentes da prevenção da pandemia. Em futuros estudos podem ser analisado como se utilizar da estrutura contábil existente para a montagem do sistema de custeio baseado por atividade, algo que seja plausível, que permita mensurar o custo do serviço público, assim ampliando a contribuição para a tomada de decisão.



REFERÊNCIAS

- Alonso, M. (1999) *Custos no serviço público*. RSP. Revista do serviço público. Ano 50, número 1, 37-63.
- Arruda, D. & Paixão, I. (2020). *Contabilidade pública: da teoria à prática*. São Paulo: Saraiva Educação.
- Brasil. (1964). Lei 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Brasília.
- Brasil. (1967). Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. *Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências*. Brasília.
- Brasil. (1986). Decreto nº 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*. Brasília.
- Brasil. (2000). Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Brasília.
- Brasil. (2001) 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*. Brasília.
- Brasil (2012). Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional. *Sistema de custos no Governo Federal: o que é? para que serve? e como isso afeta meu dia a dia?* 64 p. Brasília. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/stn-lan%C3%A7a-cartilha-de-sistema-de-custos-do-governo-federal>. Acesso em: 27/05/2021.
- Conselho Federal de Contabilidade (2011). Resolução CFC n. ° 1.366, de 25 de novembro de 2011. *Approva a NBC T 16.11- sistema de informação de custos do setor público*, (CFC). Brasília, v. 2.
- Gil, A. C. (2019). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo, Atlas.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2020) *Dados dos municípios*. IBGE Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/rs/bozano.html?>. Acesso em: 06/03/2021.
- Kohama, H. (2016). *Contabilidade pública: teoria e prática*. São Paulo, Atlas.
- Lima, D. V. (2018). *Orçamento, contabilidade e gestão no setor público*. São Paulo, Atlas.
- Marconi, M. A. & Lakatos, E. M (2021). *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo, Atlas.
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos*. São Paulo, Atlas.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo, Atlas.
- Mauss, C. V. & Souza, M. A. (2020). *Gestão de custos aplicada ao setor público*. Curitiba, Editora Juruá.



Monteiro, R. P. & Pinho, J. C. C. (2017). *Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil*. Associação Brasileira de Custos, v. 12, n. 1, p. 106-136.

Nohara, I. (2020). *Direito administrativo*. São Paulo, Atlas.

Padoveze, C. L. (2015) *Introdução à contabilidade: com abordagem para não contadores: texto e exercícios*. São Paulo, Cengage Learning.

Sistema de Informações sobre Orçamento Público de Saúde. (2019, 2020). *Indicadores municipais (SiOPS)*. Disponível em: <http://siops.datasus.gov.br/reindicadoresmun2.php?escmun=3>. Acesso em: 20/11/2021.

Viceconti, P. & Neves, S. (2018). *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo, Saraiva Educação.