

CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO ACERCA DA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DAS UNIDADES BÁSICAS DE SAÚDE DO MUNICÍPIO DE SERRA DO MEL/RN.

Zaine Hellen Dantas da Silva¹, Antônio Erivando Xavier Junior²

Resumo: Este estudo objetiva mensurar os custos das Unidades Básicas de Saúde do município de Serra do Mel/RN, para tanto buscou-se desvendar o custo das Unidades Básicas de Saúde da Secretaria de Saúde do Município de Serra do Mel/RN através das diretrizes do Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público (SMAIC-SP) proposta por Santos (2016). Foram coletadas todas as despesas liquidadas pela Secretaria de Saúde do município no ano de 2017 através do Portal da Transparência e aplicados os critérios de rateios definidos em visita as unidades. Através da alocação das despesas aos objetos de custos encontrou-se o custo total das UBS's (Unidades Básicas de Saúde) da Vila Paraná e Vila Rio Grande do Norte as quais são as únicas operando no município. Através dessa análise verificou-se que 80,21% de todas as despesas consumidas na unidade são relacionadas as despesas de pessoal. Os materiais de consumo representam 4,81% do total das despesas das Unidades e estão sendo consumidos de forma proporcional entre as entidades atendendo as necessidades de ambas. Os serviços consomem 4,96% dos custos totais das mesmas, sendo a maior parte desse valor referente aos gastos com cópias de documentos necessários para ao atendimento das unidades. Foi constatado que a maior parte dos custos são alocados na Unidade Básica de Saúde da Vila Rio Grande do Norte. Os materiais, bens ou serviços de distribuição gratuita consomem 10,02% dos custos totais das unidades. Esse insumo refere-se aos medicamentos destinados à farmácia básica, sendo que essa funciona apenas na Unidade Básica de Saúde da Vila Rio Grande do Norte. Evidencia-se a relevância das informações sobre os custos dos órgãos públicos impactando tanto para a tomada de decisões por parte dos gestores quanto para o acesso à informação e transparência para a sociedade.

Palavras-chave: Subsistema de Informação de Custos do Setor Público. Unidades Básicas de Saúde. Tomada de decisão. Transparência.

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em seu art. 50, § 3º, obriga a Administração Pública a implementar o sistema de custos afim de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Desta forma, visando contribuir para a evolução da ciência contábil no setor público, em busca da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e afim de atender a LRF os órgãos reguladores brasileiros vem ajustando o foco da contabilidade pública para o patrimônio, para tanto, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria 184 de 2008, delegou ao CFC - Conselho Federal de Contabilidade a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP ou NBC TSP).

De 2008 até a presente data foram editadas 11 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, baseadas nas normas internacionais, entre tais normas

¹ Bacharelado em Ciências Contábeis.

² Doutor em Administração.

encontra-se a NBC T 16.11 a qual frisa a obrigatoriedade da implantação de um Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP responsável por gerar informações consoantes: aos custos dos programas, projetos e atividades desenvolvidas; à otimização dos recursos públicos; e aos custos das unidades contábeis, visto que o objeto do estudo da contabilidade é o patrimônio. Além das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público o CFC publicou em 23 de setembro de 2016 a NBC TSP Estrutura Conceitual com o intuito de estabelecer os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais NBC TSPs. O primeiro ente público a implementar o sistema de custos foi o governo federal através da portaria 157 do Secretária do Tesouro Nacional de 09 de março de 2011 com a finalidade de proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público, o mesmo evidencia os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Sabe-se, porém, que tal obrigação não cabe somente à União, sendo a obrigatoriedade legal delegada também aos estados e municípios pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Carvalho, et al (2017) destaca a importância da melhoria na aplicação dos recursos públicos, tendo em vista a alta carga tributária incidente no Brasil, uma das áreas mais afetadas por essa má aplicação é a saúde, que apesar de consumir grande parte dos recursos, não é percebido na maioria das vezes a eficiência desse consumo. O Subsistema de Custos se apresenta de fundamental importância para que sejam apresentados fidedignamente os custos dos serviços e produtos ofertados à população, no entanto mesmo mediante a obrigatoriedade da sua implementação nos órgãos públicos tal norma não vem sendo posta em prática, desse modo buscou-se desvendar: qual o custo das Unidades Básicas de Saúde para a Prefeitura Municipal de Serra do Mel? Com o objetivo de mensurar os custos das Unidades Básicas de Saúde do município de Serra do Mel/RN. Para tanto buscar-se-á identificar os custos dos serviços oferecidos nas Unidades Básicas de Saúde; verificar como são tratados os custos de serviços e produtos ofertados pelo setor público nas unidades; separar as despesas por objetos de custo utilizando as diretrizes do Subsistema de Mensuração e Acumulação de Custos dos Serviços no Setor Público (SMAIC-SP) proposta por Santos (2016) e definir critérios de rateio para esses custos; determinar quais os benefícios gerados pela adoção do sistema de custos.

Visto que a função principal da Administração Pública é aplicar com eficiência os recursos públicos afim de garantir o bem estar social, é de fundamental importância ferramentas que permitam a avaliação do emprego desses recursos tendo em vista que a saúde é um dos setores mais dispendiosos no que diz respeito aos gastos públicos. Tal estudo traz relevantes avanços para a sociedade visto que busca mostrar a importância da implantação do sistema de custos nas Unidades Básicas de Saúde de Serra do Mel, possibilitando a sociedade analisar a eficiência da gestão pública e a transparência no uso dos recursos destinados a Secretaria de Saúde do município.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Eficiência no gasto público

Todos os esforços voltados aos estudos dos gastos públicos são justificados pela busca da sua qualidade e eficiência de forma a legitimar a elevada carga tributária dispendida pelos contribuintes, desse modo busca-se alocar esses recursos de forma benéfica para a sociedade a um menor custo possível.

O princípio da eficiência está previsto no Art. 37 da Constituição Federal o qual define os princípios que devem seguir a Administração Pública. A eficiência é um conceito amplamente utilizado na área privada e prima pela busca de resultados em conformidade com as necessidades da sociedade, segundo Silva (2016) a inserção de tal princípio como norteador da Administração Pública deve-se ao fato da adoção do modelo gerencial na Administração Pública no Brasil e ressalta ainda sua evolução através desse fato.

De acordo com Boueri, Rocha e Rodopoulos (2015) a solução para os problemas com os gastos públicos está na sua racionalização e priorização. Quando se fala em racionalização não se deve pensar somente em cortes de gastos e sim na diminuição das despesas sem que haja prejuízo nos serviços prestados à população e de modo que venha atender as demandas sociais. Os mesmos autores apontam duas maneiras de se mensurar a eficiência na administração pública. A primeira enfoca nos insumos, buscando manter certo nível de produção, e reduzir a quantidade de insumos consumidos. A segunda perspectiva enfoca no produto, aumentando a quantidade produzida sem alterar os insumos.

O princípio da eficiência foi inserido na Constituição Federal através da emenda constitucional nº 19/1998, conhecida como “Reforma Administrativa” e foi considerado um grande passo na evolução do novo modelo de Administração do Estado. Filho (2009, p.17) conceitua os princípios da administração pública como sendo o pilar da relação entre a Administração e seu público interno e externo. Chiavenato (2000, p.177) conceitua a eficiência como “a relação entre custos e benefícios, ou seja, a razão entre esforço e resultado, entre despesa e a receita, entre custo e o benefício resultante”. O objetivo da inserção desse princípio foi melhorar a gestão da coisa pública em prol dos interesses da coletividade, no entanto ainda há a necessidade de se implementar políticas que de fato se consolide o ganho de eficiência na administração pública (SILVA, 2016).

2.2 Contabilidade de custos no setor público

A inserção da contabilidade patrimonial à esfera pública trouxe mudanças à contabilidade pública antes focada meramente a parte orçamentária.

Segundo Machado e Holanda (2010) o marco da implantação do sistema de custos no governo federal ocorreu em 2008, ocasião a qual foi delegada ao Ministério da Fazenda a responsabilidade de implementar o Sistema de Custos do Governo Federal, tarefa cumprida em março de 2010 com a homologação do SIC. Até 2010 o sistema de custos era utilizado como uma ferramenta opcional de alguns órgãos do governo, visto que até então não se havia sistema e estrutura adequada para se aplicar de forma uniforme e sistemática em toda a administração pública federal.

Ainda segundo os mesmos autores para que se executem as ações públicas com eficiência, eficácia e efetividade os gestores necessitam de informações gerenciais geradas pelo sistema de informações de custos, as quais podem auxiliar na tomada de decisão, como por exemplo, comprar ou alugar, comparar custos de atividades ou serviços semelhantes produzidos por setores distintos, tais informações devem ser consideradas ainda na elaboração do orçamento.

Segundo Monteiro e Pinho (2017) o novo conjunto de normas aplicadas ao setor público define que devem ser implantados nos setores públicos subsistemas que permitam o controle, gerência e evidenciação das diferentes informações referentes ao patrimônio público. Um desses subsistemas é o SICSP, esse sistema captura as informações de outros sistemas e as integra com os processos de orçamento e planejamento, resultando no controle de despesas e de mensuração e evidenciação dos custos das entidades do setor público.

Conforme ressaltam Franco, et al (2013) a função do sistema de custos ultrapassa a função gerencial e traz melhorias também para os cidadãos usuários dessa informação, permitindo aos mesmos analisar se os recursos públicos estão sendo geridos de forma responsável. Alonso (1999) considera que a falta de informações de custos no setor público torna ineficiente a alocação de recursos.

Apesar da previsão legal da LRF acerca do sistema de custos ter tido grande significância no processo inicial de implantação dos sistemas de custos, para Borges, Mario e Carneiro (2013) tal previsão legal não é recente e não teve seu início com a Lei de Responsabilidade Fiscal e sim com a Lei nº 4.320, cujo art. 85 determina que “os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem (...) a determinação dos custos dos serviços industriais”. Logo mais em 1979, o Decreto-Lei nº 200 discorre que “a

contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

2.2.1 NBC T 16.11

A NBC T 16.11 foi aprovada em 25 de novembro de 2011 pela Resolução CFC nº 1.366/11 e entrou em vigor no ano seguinte, fruto da busca da convergência das normas brasileiras as normas internacionais de contabilidade. A mesma foi alterada em 22 de março de 2013 pela Resolução CFC nº 1.437/13 a qual entre outras alterou as definições de custo variável e custo padrão (standard), incluiu os conceitos de custeio pleno e receita econômica no item 9 da NBC T 16.11 e atribuiu as informações de custo inclusas na norma como subsidiárias para a elaboração de relatórios incluindo entre os tais a Demonstração do Resultado Econômico.

Seu texto dispõe sobre o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) no que tange a sua conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e tem por objetivo: (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (CFC, 2011). Segundo a norma o SICSP tem caráter obrigatório em todas as entidades do setor público visto seu impacto sobre a gestão pública tanto no sentido legal como pela sua utilidade.

Conforme Slomski (2013) além do processo de planejamento e orçamento, o SICSP se apresenta importância também ao processo contábil de gestão de pessoas, de estoques, do patrimônio e do sistema de gestão do cadastro geral de cidadãos.

2.3 Sistema de Custos do Governo Federal – SIC

O Sistema de Custos do Governo Federal – SIC nasceu da obrigatoriedade do cumprimento ao Art. 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual determina a implantação de um sistema de custos capaz de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública. Apesar de só se conseguir implantar o SIC em 2011 através da portaria nº 157, o processo que perdurou desde sua elaboração até sua implantação teve início em 2005 através do trabalho da Comissão Interministerial (criada mediante o Acórdão nº 1078/2004 do TCU) encarregado de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal. O SIC se trata de um Data Warehouse e funciona através da extração de dados dos sistemas estruturantes já existentes na administração pública federal: o SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira), SIAPE (Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos) e SIGPLAN (Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento).

No entanto, segundo Borges, Mario e Carneiro (2013) os sistemas supracitados não foram desenvolvidos com o objetivo de gerarem informações de custos, o SIAFI gera apenas informações orçamentárias, o SIAPE realiza a gestão administrativa e financeira da folha de pagamento e o SIGPLAN gera informações de execução física. O SIAFI é a principal fonte de informação do SIC e conforme Suzart (2012) os dados do mesmo necessitam serem reconciliados afim de atender as necessidades do sistema de custos e essa reconciliação é feita tomando por base a proposta apresentada por Machado em 2002.

Borges, Mario e Carneiro (2013) entendem que grande parte dos gestores necessita ampliarem sua visão para os benefícios gerados pelo sistema de custos, trata-se da

necessidade de uma mudança cultural, a qual segundo os autores poderá ser concretizada caso os órgãos de controle e a sociedade civil organizada passem a acessar as informações disponibilizadas e através delas cobrar a eficiência dos gestores. Tal mudança cultural é tão urgente e necessária que conforme Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), nem os sistemas que são fonte para o SIC, são verificados. Dentre os principais motivos, verifica-se a falta de uma cultura gerencial que considere a importância de tais informações para controle e compensação aos indivíduos.

2.3.1 Metodologia de apuração de custos do SIC

O modelo conceitual do SIC é um modelo dedutivo integrado aos órgãos centrais de planejamento, orçamento, gestão e contabilidade junto aos órgãos setoriais de execução das ações governamentais. Conforme a figura abaixo:

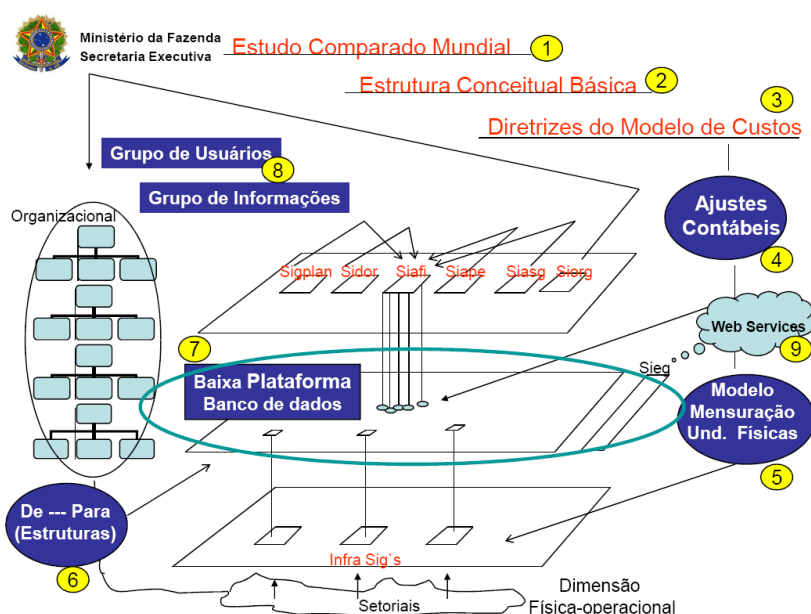


Figura 1: Modelo Conceitual do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (HOLANDA, Seminário Sistema de Informação de Custos na Administração Pública. Brasília, 2009, ESAF).

Em sua aplicabilidade considera-se como objeto: o custo de pessoal; o custo dos produtos das ações orçamentárias; os custos dos programas do Plano Plurianual; e, o custo das unidades orçamentárias, utilizando como método de alocação o custeio direto, conforme Suzart (2013) a decisão de se alocar apenas os custos diretos deve-se: ao custo benefício de se alocar apenas os custos diretos, quando comparado aos métodos que alocam também os custos indiretos; não ter a necessidade de se ratear os custos indiretos; e da manutenção da estrutura informacional usada no sistema de planejamento e orçamento. Ainda segundo o autor apesar de se apresentar vantagens na alocação apenas dos custos indiretos, tal método oferece uma informação incompleta aos seus usuários acerca dos custos das atividades governamentais.

A informação de custos em si é gerada a partir dos ajustes efetuados na informação inicial retirada do SIAFI, o qual gera as informações financeiras, enquanto que as variáveis físicas advém dos outros sistemas governamentais. O sistema é alimentado pelas despesas liquidadas visto que a liquidação estágio orçamentário que mais se aproxima da informação de custo. A partir dessa informação são realizados os ajustes contábeis, os quais se realizam em duas etapas. Na primeira é realizado o ajuste inicial através da identificação e

carregamento de informações das contas contábeis que abrangem a informação orçamentária e não orçamentária, realizando nestas acréscimos ou exclusão dos valores, de acordo com os conceitos de contabilidade de custos. Na segunda etapa do ajuste realiza-se a exclusão de informações que estejam nas contas acima, mas que não se caracterizam como informação de custo. Segundo Santos (2011) seus sistemas de acumulação principais são os projetos e as atividades (componentes dos programas orçamentários). Sua interface se dá em plataforma baixa, o que facilita a interação do usuário com a ferramenta, garantindo assim a transparência através do fácil acesso.

2.4 Estudos anteriores

Apesar de se configurar como uma ferramenta de gestão obrigatória, nem todos os órgãos públicos utilizam o sistema de custos, alguns ainda desconhecem ou desconsideram sua utilidade. Foram encontradas também instituições que analisaram sua utilidade, conforme as pesquisas concluem:

Franco, et al (2013) analisaram as dificuldades de implantação, o preparo dos profissionais e as condições estruturais e financeiras para a implantação do sistema de custos nos municípios do Paraná e obtiveram como resultados a limitação no conhecimento por parte dos agentes públicos no que se refere à viabilidade orçamentária e financeira da implementação do sistema de custos e outras vertentes no que se refere ao sistema de custos.

Santos (2014) desenvolveu em sua pesquisa o Subsistema de Informações de Custos denominado SMAIC-SP, um sistema criado visando a adoção obrigatória do Sistema de Custos por parte das instituições públicas em todas as esferas (federal, estadual e municipal) aos princípios contábeis, principalmente o princípio da competência, em conjunto com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Tal ferramenta daria suporte ao processo de mensuração e acumulação das informações sobre custos aos seus respectivos objetos, auxiliando o gestor em seu processo de tomada de decisão. A análise dos resultados constatou a eficiência do sistema com relação ao objetivo proposto que foi de desenvolver um Subsistema que abrangesse e facilitasse a implantação no processo de adoção obrigatória do Sistema de Informação de Custos aplicado ao Setor Público, além de fornecer informações relevantes para a gestão acerca da eficiência, eficácia e efetividade das ações desenvolvidas pela gestão.

Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) analisaram as possíveis iniciativas consoantes à implementação do sistema de contabilidade de custos nas prefeituras da região central do estado do RS e verificaram poucas ações voltadas para sua implementação ressaltando os seguintes motivos: informação de custos que suportem sua implementação e o despreparo de alguns servidores públicos devido a falta de informação.

Carvalho, et al (2017) buscaram analisar o grau de eficiência das Unidades Básicas de Saúde (UBS) do município de Parnamirim/RN. Para se alcançar os resultados propostos foram analisados os gastos das UBS relativos ao período de agosto a outubro de 2016. Foram analisadas os insumos gastos em mão-de-obra, estrutura e manutenção, e gastos com medicamentos e material médico-hospitalar de 9 Unidades Básicas de Saúde. De acordo com a pesquisa 56% das UBS, um total de 5 das 9 unidades pesquisadas utilizam esses insumos de forma eficiente. Enquanto as 4 demais são consideradas ineficientes quanto ao emprego desses insumos.

De acordo com as pesquisas em questão, apesar da importância do sistema de custos pouco preocupa-se com sua implementação e se conhece do mesmo apesar de ser previsto em lei e se configurar um instrumento tão importante para a gestão.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa foi realizada através do estudo do Sistema de Custos, envolvendo os aspectos legais quanto a sua obrigatoriedade, sua importância como

instrumento de gestão dentro das instituições públicas e a viabilidade da sua execução na Prefeitura Municipal de Serra do Mel, tendo em vista que o município ainda não implantou o SICSP.

A pesquisa enquadra-se no campo das ciências sociais e é de natureza aplicada. Com relação à caracterização da pesquisa a mesma faz uso de uma abordagem do tipo qualitativa, a qual conforme Zanella (2009) atribui cientificidade a pesquisa utilizando-se de conhecimentos teóricos empíricos ao invés de instrumental estatística. Quanto aos objetivos se trata de uma pesquisa descritiva a qual de acordo com Triviños (1987) descreve fatos e fenômenos de uma determinada realidade. Nesta pesquisa, o emprego da abordagem qualitativa foi utilizado para descobrir a importância da adoção do Sistema de Custos como instrumento de gestão. No que diz respeito ao horizonte de tempo foi realizado um estudo longitudinal visto que representa uma sequência temporal conhecida, abrangendo o ano de 2017.

Os procedimentos técnicos utilizados para a coleta de dados fundamentou-se na pesquisa bibliográfica, sobre a qual Fonseca (2002) destaca que é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. Quanto aos objetivos a pesquisa define-se como descritiva, onde de acordo com Cervo e Bervian (1983) tal tipo de pesquisa busca explicar um fenômeno, sua natureza e características sem a interferência do pesquisador, buscando apenas descrever o que foi observado na pesquisa.

Silva e Menezes (2001) afirmam que, universo da pesquisa, ou população, são um total de indivíduos possuidores de características comuns definidas para uma determinada pesquisa. A população da pesquisa é a Secretaria de Saúde da Prefeitura Municipal de Serra do Mel, localizado no interior do Rio Grande do Norte, justifica-se tal escolha pela importância do emprego dos recursos públicos de forma eficiente e eficaz para um bom desenvolvimento da gestão pública, sendo o Sistema de Custos uma importante ferramenta para controle e alocação desses recursos. A amostra utilizada na pesquisa tratou-se de todas as despesas liquidadas pela Secretaria de Saúde do município no ano de 2017.

Inicialmente foram realizadas visitas as Unidade Básica de Saúde da Vila Rio Grande do Norte e Unidade Básica de Saúde da Vila Paraná afim de se verificar as atividades desenvolvidas pelas mesmas, visto que são as únicas UBS operando no município. Após se observar os serviços oferecidos pelas mesmas iniciou-se a captação dos dados referentes às despesas consumidas pelos objetos de custo definidos pela matriz de custo que consta na análise dos resultados. Os dados foram coletados através do Portal da Transparência do município o qual é previsto na Lei 12.572/2011 (Lei de Acesso as Informações Públicas). Foram apuradas as despesas liquidadas no período e os restos a pagar do exercício anterior e segregado por insumos detalhando seus valores de acordo com seu objeto de custo (função, subfunção, programa e ação) e insumo consumido, para tal foi utilizada a LOA (Lei Orçamentária Anual) do município. Tais dados foram tabulados através do Excel para que pudessem ser definidos critérios de rateios que permitissem a alocação das despesas relacionadas de forma pertinente, para se definir esses critérios foram utilizadas as observações realizadas na visita as unidades. De acordo com os critérios definidos pôde-se encontrar o custo total de cada UBS e mensurar quanto esse custo impacta no orçamento da Secretaria.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O município de Serra do Mel está localizado no interior do estado do Rio Grande do Norte. Conseguiu sua autonomia política em 13 de maio de 1988, através da lei estadual nº 803 tendo suas terras desmembradas de Assu, Areia Branca, Carnaubais e Mossoró, tornando-se um novo município. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a população estimada de Serra do Mel no ano de 2017 é de 11.838 habitantes. O município é dividido em 23 agrovilas, onde cada um possui um Posto de Saúde,

com exceção das Vilas Rio Grande do Norte e Paraná que foram substituídos por Unidades Básicas de Saúde, as quais são objetos desse estudo.

Na primeira parte da pesquisa buscou-se analisar as unidades como um todo afim de identificar os serviços prestados a sociedade por intermédio das UBS. Após observação e diálogo com funcionários verificou-se que são oferecidos os seguintes serviços de atendimento à população, conforme quadro abaixo:

Quadro 1 - Serviços oferecidos pelas Unidades Básicas de Saúde do município de Serra do Mel.

SERVIÇO OFERECIDO	UNIDADE DE ATENDIMENTO
Programa Saúde da Família (PSF)	UBS Vila Rio Grande do Norte e UBS Vila Paraná
Programa Agentes Comunitários de Saúde (ACS)	UBS Vila Rio Grande do Norte e UBS Vila Paraná
Programa Saúde Bucal (SB)	UBS Vila Rio Grande do Norte e UBS Vila Paraná

Fonte: Elaborado pela autora.

Afim de se conhecer os custos que se trabalhariam na pesquisa e definir quais deles se relacionavam as UBS foi criada uma matriz de objeto de custos, conforme quadro abaixo:

Quadro 2 - Matriz de Objeto de Custos da Prefeitura Municipal de Serra do Mel.

OBJETO DE CUSTOS	CODIFICAÇÃO	GESTOR DO CENTRO DE RESPONSABILIDADE
1. ÓRGÃO		
1.1 Fundo Municipal de Saúde	03	Secretário de Saúde
2. UNIDADE		
2.1 Secretaria Municipal de Saúde	01	Secretário de Saúde
2.2 Fundo Municipal de Saúde	02	Secretário de Saúde
3. FUNÇÃO		
3.1 Saúde	10	Secretário de Saúde
4. SUB-FUNÇÃO		
4.1 Administração Geral	122	Secretário de Saúde
4.2 Atenção Básica	301	Secretário de Saúde
4.3 Suporte profilático e terapêutico	303	Secretário de Saúde
5. PROGRAMA		
5.1 Gestão do poder executivo	0002	Secretário de Saúde
5.2 Promoção da saúde integral para todos	0013	Secretário de Saúde
5.3 Promoção da saúde integral para todos	0013	Secretário de Saúde
6. AÇÕES		
6.1 Manutenção das atividades da secretaria municipal de saúde	2073	Secretário de Saúde
6.2 Manutenção do programa saúde da família – SF	2074	Secretário de Saúde
6.3 Manutenção do programa saúde bucal – SB	2075	Secretário de Saúde
6.4 Manutenção do programa agentes comunitários de saúde – ACS	2076	Secretário de Saúde
6.5 Manutenção de postos de saúde	2079	Secretário de Saúde
6.6 Manutenção de assistência farmacêutica básica – Farmácia básica	2082	Secretário de Saúde
7. UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE		
7.1 Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte	01	Diretor(a)
7.2 Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte	02	Diretor(a)

Fonte: Elaborado pela autora.

Esses serviços foram segregados por insumos e alocados de acordo com objeto de custo conforme detalha o quadro 3:

Quadro 3 - Quadro de insumos a serem acumulados pelo subsistema de Custos. (Continua).

CÓDIGO DO INSUMO	DESCRIÇÃO DO INSUMO
3. 1. 00. 00. 00	Pessoal e Encargos
3. 3. 90. 30. 00	Material de Consumo
3. 3. 90. 00. 00	Serviços
3. 3. 90. 32. 00	Material, Bem ou Serviço de Distribuição Gratuita

Fonte: Elaborado pela Autora.

(Termina).

O município não possui um Sistema de Custos que possibilite a determinação do custo da UBS, desse modo necessitou-se definir critérios de rateios que permitissem a alocação dos custos dos insumos usados para prestar os serviços à população.

A fim de se mensurar o valor devido do insumo: Pessoal e Encargos foi feito o levantamento dos profissionais que trabalham diretamente nas UBS e alocado em cada UBS de acordo com o número de funcionários conforme detalhado na tabela 1:

Tabela 1 - Método de rateio para alocação de Pessoal e Encargos nas despesas com os Agentes Comunitários de Saúde.

	VALOR TOTAL CONSUMIDO	Nº DE FUNCIONÁRIOS	R\$ POR FUNCIONÁRIO
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE – ACS	R\$ 754.655,42	26	R\$ 29.025,21
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	R\$ POR FUNCIONÁRIO	Nº DE FUNCIONÁRIOS	R\$ POR UBS
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN	R\$ 29.025,21	5	R\$ 146.504,02
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR	R\$ 29.025,21	6	R\$ 175.804,83

Fonte: Elaborado pela autora.

No decorrer da pesquisa constatou-se que o valor total dispendido na Manutenção do Programa Agentes Comunitários de Saúde foi de R\$ 754.655,42, o município de Serra do Mel possui 26 funcionários atuantes, com base na divisão do valor total pelo número de funcionários obteve-se o valor dispendido por funcionário. Na Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte atuam 5 agentes e na Unidade Básica da Vila Paraná atuam 6 agentes, o valor por funcionário foi multiplicado pelos número de agentes atuantes em cada UBS afim de se encontrar o valor total por UBS. A tabela 2 apresenta o resultado total consumido pelas UBS com o insumo Pessoal e Encargos:

Tabela 2 - Valor das despesas de Pessoal e Encargos com o Programa Agentes Comunitários de Saúde por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 5.804.883,90
SAÚDE	10	R\$ 5.804.883,90
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 5.535.459,33
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 5.535.459,33
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE – ACS	2076	R\$ 683.484,30
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN	01	R\$ 146.504,02
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR	02	R\$ 175.804,83

Fonte: Elaborado pela autora.

O Programa Saúde da Família – PSF é dividido em quatro equipes com igual número de funcionários, duas dessas equipes atuam nas UBS. Uma equipe na Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte e uma na Unidade Básica da Vila Paraná. O valor gasto em cada UBS foi alocado através do seguinte método de rateio, conforme a tabela 3:

Tabela 3 - Método de rateio para alocação do insumo Pessoal e Encargos nas despesas com o Programa Saúde da Família. (Continua).

	CUSTO TOTAL	Nº DE EQUIPES	R\$ POR EQUIPE
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA – PSF	R\$ 683.484,30	4	R\$ 170.871,07
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	R\$ POR EQUIPE	Nº DE EQUIPES	R\$ POR UBS
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN	R\$ 170.871,07	1	R\$ 170.871,07
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR	R\$ 170.871,07	1	R\$ 170.871,07

Fonte: Elaborado pela autora.

(Termina).

O valor total do Programa Saúde da Família foi de 683.484,30, esse valor foi dividido pelo número de equipes atuantes no município para encontrar o valor gasto por equipe. Como apenas uma equipe atua em cada UBS esse valor foi alocado como sendo o valor total gasto com o Programa Saúde da Família em cada uma delas.

A tabela 4 demonstra o valor consumido pelas UBS com o insumo Pessoal e Encargos pelo Programa Saúde da Família:

Tabela 4 - Valor das despesas de Pessoal e Encargos com o Programa Saúde da Família por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 5.804.883,90
SAÚDE	10	R\$ 5.804.883,90
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 5.535.459,33
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 5.535.459,33
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA – SF	2074	R\$ 761.820,92
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN	01	R\$ 170.871,075
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR	02	R\$ 170.871,075

Fonte: Elaborada pela autora.

O Programa Saúde Bucal – SB possui três equipes no município, duas equipes atuam nas UBS e uma na Unidade Mista de Saúde em caráter de emergência. O valor total dos gastos nas UBS são demonstrados na tabela 5:

Tabela 5 - Método de rateio para alocação do insumo Pessoal e Encargos nas despesas com o Programa Saúde Bucal.

	VALOR TOTAL CONSUMIDO	Nº DE EQUIPES	R\$ POR EQUIPE
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE BUCAL	R\$ 453.122,61	3	R\$ 151.040,87
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	R\$ POR EQUIPE	Nº DE EQUIPES	R\$ POR UBS
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN	R\$ 151.040,87	1	R\$ 151.040,87
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR	R\$ 151.040,87	1	R\$ 151.040,87

Fonte: Elaborada pela autora.

O valor total gasto no Programa Saúde Bucal foi de 453.122,61, esse valor foi rateado entre as três equipes que desenvolvem seus serviços no município e alocado nas UBS da Vila RN e Vila Paraná. O valor desse rateio é apresentado na tabela 6:

Tabela 6 - Valor das despesas de Pessoal e Encargos com o Programa Saúde Bucal por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 5.804.883,90
SAÚDE	10	R\$ 5.804.883,90

ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 5.535.459,33
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 5.535.459,33
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE BUCAL – SB	2075	R\$ 288.211,34
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN	01	R\$ 151.040,87
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR	02	R\$ 151.040,87

Fonte: Elaborada pela autora.

O rateio dos custos referentes ao insumo: Material de Consumo foi realizado mediante a consulta do histórico dos empenhos liquidados, foram verificados todos os custos um a um e separados de acordo com as ações. Os custos relacionados às UBS foram localizados nas ações: Manutenção do Programa Saúde da Família e Manutenção dos Postos de Saúde. As despesas referem-se a gastos com Material de Uso nos atendimentos (materiais para exames, curativo e demais materiais consumidos no atendimento), Material de Expediente e Combustível para manutenção das atividades do PSF, conforme pode se verificar na tabela 7:

Tabela 7 - Método de rateio para alocação do insumo Material de Consumo referente as despesas com material de uso e consumo, material de expediente e combustível.

	MATERIAL DE USO E CONSUMO	MATERIAL DE EXPEDIENTE	COMBUSTÍVEL
VALOR TOTAL CONSUMIDO	R\$ 19.717,66	R\$ 3.705,81	R\$ 69.002,20
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA RN	R\$ 9.602,05	R\$ 2.747,54	R\$ 17.250,55
UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE VILA PR	R\$ 10.115,61	R\$ 958,27	R\$ 17.250,55

Fonte: Elaborada pela autora.

O material de uso e consumo e o material de expediente foram alocado de duas formas, uma parte das despesas de forma direta, visto que seu histórico destinava a determinada unidade, e outra parte através do rateio entre as unidades, pois estava destinada as duas. Já o combustível estava em seu valor total destinado ao PSF, desse modo foi feito o rateio entre as quatro equipes do município e foi alocado o valor devido a uma equipe para a unidade da Vila RN e uma equipe para a unidade da Vila PR. Na tabela 8 o custo total com Material de Consumo por UBS é apresentado conforme a seguir:

Tabela 8 - Valor total das despesas de Material de Consumo por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 870.675,34
SAÚDE	10	R\$ 870.675,34
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 751.452,40
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 751.452,40
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA –SF	2074	R\$ 84.896,67
Unidade Básica de Saúde Vila RN	01	R\$ 28.868,23
Unidade Básica de Saúde Vila PR	02	R\$ 26.641,27
MANUTENÇÃO DE POSTOS DE SAÚDE	2079	R\$ 5195,67
Unidade Básica de Saúde Vila RN	01	R\$ 1375,27
Unidade Básica de Saúde Vila PR	02	R\$ 1.039,80

Fonte: Elaborada pela autora.

As despesas com Material, Bem ou Serviço de Distribuição Gratuita não necessitaram de método de rateio visto que são referentes aos medicamentos fornecidos pela Farmácia Básica. Esse valor foi totalmente alocado à UBS da Vila Rio Grande do Norte visto que a farmácia é localizada na mesma. A tabela 9 apresenta o valor total de acordo com o objeto de custos:

Tabela 9 - Valor total das despesas de Material, Bem ou Serviço de Distribuição Gratuita por UBS.
(Continua).

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 332.246,84
SAÚDE	10	R\$ 332.246,84
ASSISTÊNCIA HOSPITALAR E AMBULATORIAL	303	R\$ 120.745,19
SUORTE PROFILÁTICO E TERAPÊUTICO	0013	R\$ 120.745,19
MANUTENÇÃO DA ASSISTÊNCIA FARMACÊUTICA BÁSICA – FARMÁCIA BÁSICA	2082	R\$ 120.745,19
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	<i>R\$ 120.745,19</i>
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	-

Fonte: Elaborada pela autora.

(Termina).

As despesas consumidas pelo insumo: Serviços referem-se aos gastos com energia, materiais de uso e consumo tais como: fardas, cópias e placas de identificação para as UBS e locação de veículos com motorista para atender a demanda do PSF. Essas despesas foram localizadas nas ações Manutenção do PSF e Manutenção dos Postos de Saúde. As mesmas foram alocadas de acordo com o objetivo descrito no histórico dos empenhos. Algumas despesas de materiais de uso e consumo eram destinadas totalmente a UBS RN, enquanto outras eram destinadas as duas unidades, para essas foi realizado o rateio entre as mesmas. Já as despesas com locação de veículos e combustível usados para o deslocamento das equipes do PSF foram rateadas entre as quatro equipes e alocadas as duas unidades. A tabela 10 demonstra o valor total das despesas com Serviços consumidas pelas UBS:

Tabela 10 - Valor total das despesas de Serviços distribuídas por UBS.

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	02	R\$ 1.189.457,03
SAÚDE	10	R\$ 1.189.457,03
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 1.175.038,79
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 1.175.038,79
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA – SF	2074	R\$ 86.352,81
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	<i>R\$ 39.652,62</i>
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	<i>R\$ 18.403,26</i>
MANUTENÇÃO DE POSTOS DE SAÚDE	2079	R\$ 8.878,00
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	<i>R\$ 1.699,30</i>
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	-

Fonte: Elaborada pela autora.

As despesas totais com os insumos: Pessoal e Encargos, Material de Consumo, Serviços e Materiais, Bens ou Serviços de Distribuição Gratuita são demonstrados na Tabela 11, o qual apresenta ao final o custo total das Unidades Básicas de Saúde da Vila Rio Grande do Norte e Vila Paraná.

Tabela 11 - Custos totais orçados relacionados às UBS.

DEMONSTRATIVO DE CUSTOS ORÇADOS RELACIONADOS AS UBS
INFORMAÇÃO OBJETO DE CUSTO ORÇADO

INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTO		
<i>Objeto de custo</i>	<i>Código</i>	<i>Valor orçado</i>
SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE	1	R\$ 301.464,16
SAÚDE	10	R\$ 301.464,16
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	R\$ 301.464,16
GESTÃO DO PODER EXECUTIVO	0002	R\$ 301.464,16
MANUTENÇÃO DAS ATIVIDADES DA SECRETARIA	2073	R\$ 301.464,16
FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE	2	R\$ 7.794.197,36
SAÚDE	10	R\$ 7.794.197,36
ATENÇÃO BÁSICA	301	R\$ 7.673.452,17
PROMOÇÃO DA SAÚDE INTEGRAL PARA TODOS	0013	R\$ 7.673.452,17
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE DA FAMÍLIA – SF	2074	R\$ 1.144.572,05
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	R\$ 239.391,93
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	R\$ 215.915,61
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA SAÚDE BUCAL – SB	2075	R\$ 288.211,34
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	R\$ 151.040,87
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	R\$ 151.040,87
MANUTENÇÃO DO PROGRAMA AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE – ACS	2076	R\$ 683484,3
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	R\$ 146.504,02
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	R\$ 175.804,83
MANUTENÇÃO DE POSTOS DE SAÚDE	2079	R\$ 5195,67
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	R\$ 3.074,57
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	R\$ 1.039,80
ASSISTÊNCIA HOSPITALAR E AMBULATORIAL	303	R\$ 120.745,19
SUORTE PROFILÁTICO E TERAPÊUTICO	0013	R\$ 120.745,19
MANUTENÇÃO DA ASSISTÊNCIA FARMACÊUTICA BÁSICA – FARMÁCIA BÁSICA	2082	R\$ 120.745,19
<i>UBS RN</i>	01	R\$ 120.745,19
UNIDADES		
<i>Unidade Básica de Saúde Vila RN</i>	01	R\$ 660.756,58
<i>Unidade Básica de Saúde Vila PR</i>	02	R\$ 543.801,11

Fonte: Elaborado pela autora.

A tabela 12 demonstra através de uma análise vertical os percentuais investidos em cada objeto de custo:

Tabela 12 – Análise vertical dos custos totais orçados.

(Continua).

INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTOS		
1. ÓRGÃO	Em R\$	Em %
1.1 Fundo Municipal de Saúde	1.204.557,68	100%
2. UNIDADE	Em R\$	Em %
2.2 Fundo Municipal de Saúde	1.204.557,68	100%
TOTAL	1.204.557,68	100%
3. FUNÇÃO	Em R\$	Em %
3.1 Saúde	1.204.557,68	100%
TOTAL	1.204.557,68	100%
4. SUB-FUNÇÃO	Em R\$	Em %
4.1 Atenção Básica	1.083.812,49	89,98%
4.2 Suporte profilático e terapêutico	120.745,19	10,02%
TOTAL	1.204.557,6	100%
5. PROGRAMA	Em R\$	Em %
5.1 Promoção da saúde integral para todos	1.083.812,49	89,98%
5.2 Promoção da saúde integral para todos	120.745,19	10,02%
TOTAL	1.204.557,6	100%
6. AÇÕES	Em R\$	Em %
6.1 Manutenção do programa saúde da família		

– SF	455.307,54	37,80%
6.2 Manutenção do programa saúde bucal – SB	302.081,74	25,08%
6.3 Manutenção do programa agentes comunitários de saúde – ACS	322.308,85	26,76%
6.4 Manutenção de postos de saúde	4.114,37	0,34%
6.5 Manutenção de assistência farmacêutica básica – Farmácia básica	120.745,19	9,89%
TOTAL	1.204.557,6	100%
7. UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	Em R\$	Em %
7.1 Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte	R\$ 660.756,58	54,85%
7.2 Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte	R\$ 543.801,11	45,15%
TOTAL	1.204.557,6	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

(Termina).

Através dessa análise pode-se verificar que a maior parte do consumo dos insumos é feito por parte do Fundo Municipal de Saúde com 98,70%. Sendo esses alocados principalmente no Programa Saúde da Família com 37,31%. Outra observação é com relação ao consumo nas unidades que é maior na UBS da Vila RN visto que a maior demanda de serviços é realizada na mesma.

A tabela 13 possibilita uma análise mais profunda com relação aos insumos, detalhando o consumo dos mesmos em termos percentuais:

Tabela 13 – Análise vertical dos custos totais por insumo.

UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE	EM R\$	EM %
Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte	R\$ 660.756,58	54,85%
Unidade Básica de Saúde Vila Paraná	R\$ 543.801,11	45,15%
TOTAL	1.204.557,6	100%
INSUMOS	EM R\$	EM %
PESSOAL E ENCARGOS	R\$ 966.132,74	80,21%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte</i>	<i>R\$ 468.415,97</i>	<i>48,48%</i>
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Paraná</i>	<i>R\$ 497.716,78</i>	<i>51,52%</i>
MATERIAL DE CONSUMO	57.924,57	4,81%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte</i>	<i>29.600,14</i>	<i>51,10%</i>
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Paraná</i>	<i>28.324,43</i>	<i>48,90%</i>
SERVIÇOS	59.755,18	4,96%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte</i>	<i>41.351,92</i>	<i>69,20%</i>
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Paraná</i>	<i>18.403,26</i>	<i>30,80%</i>
MATERIAL, BEM OU SERVIÇO DE DISTRIBUIÇÃO GRATUITA	120.745,19	10,02%
<i>Unidade Básica de Saúde Vila Rio Grande do Norte</i>	<i>120.745,19</i>	<i>10,02%</i>

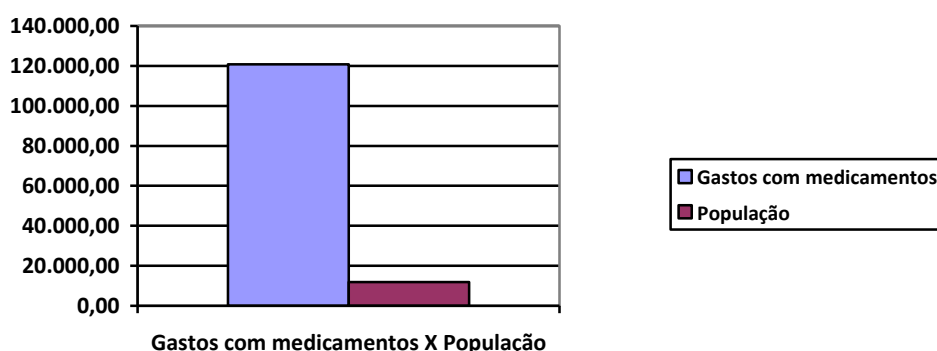
Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se um consumo muito alto de Pessoal e Encargos chegando a consumir 80,21% do valor investido. O mesmo ocorreu no estudo de Carvalho, et al(2017), onde as UBS estudadas consumiam 76% das suas despesas com despesas de pessoal. A pesquisa de Santos (2014) mostrou um consumo de 44,02%. Sabe-se que os serviços necessitam de um número elevado de mão-de-obra e a mesma apresentam um alto custo tendo em vista a alta remuneração dos profissionais que oferecem esses serviços.

Com relação ao insumo Material de Consumo, percebe-se um valor equilibrado, onde a unidade que mais consome se trata da Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte, tendo em vista que é a que oferece mais serviços.

Os serviços de terceiros foram em sua maioria alocados na Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte, um dos motivos para tal é que a mesma oferece mais serviços, consumindo assim mais insumos. Porém outro atenuante é o fato de todos os serviços referentes às cópias reprográficas de fichas de referências, prontuários e demais fichas necessárias para a realização dos atendimentos serem alocadas na Unidade Básica da Vila Rio Grande do Norte para posterior distribuição.

O último insumo analisado foram os materiais, bens ou serviços de distribuição gratuita. Nesse insumo estão localizadas as despesas referentes a Assistência Farmacêutica Básica a qual disponibiliza a população os medicamentos básicos para suprir as necessidades dos atendimentos ambulatoriais desenvolvidos pelo PSF. Segundo pesquisa realizada pelo IBGE em 2017, a população estimada do município de Serra do Mel é de 11.838, as despesas totais com medicamentos foram de R\$ 120.745,19.



Dessa forma pode-se verificar um alto gasto com a farmácia básica em relação aos habitantes, tendo em vista que a maioria desses medicamentos são de baixo custo, como apenas uma unidade distribui esses medicamentos não se conseguiu fazer uma comparação entre as duas unidades.. No estudo de Carvalho, et al (2017), das nove UBS estudadas, uma delas apresentou gastos exacerbados com medicamentos, não se chegando a uma conclusão sobre o motivo para tal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo mensurar os custos das Unidades Básicas de Saúde do município de Serra do Mel/RN afim de determinar a relevância da informação obtida a partir dessa análise. Para tanto utilizou-se das diretrizes do Subsistema de Mensuração e Acumulação de Custos dos Serviços no Setor Público (SMAIC-SP) proposta por Santos (2016).

A população utilizada na pesquisa foi a Secretaria de Saúde do município, o qual é localizado no interior do Rio Grande do Norte. A amostra utilizada na tratou-se de todas as despesas liquidadas pela Secretaria de Saúde do município no ano de 2017 coletados através do Portal da Transparência.

Após se analisar e ratear as despesas foram encontrados os seguintes resultados: as despesas com Pessoal e Encargos das Unidades Básicas de Saúde consomem a maior parte dos recursos disponibilizados. Cerca de 80,21% de todas as despesas consumidas na unidade são relacionadas as despesas de pessoal. Fato justificado pelo número de profissionais necessários para oferecer os serviços e a alta remuneração dos mesmos.

Verificou-se ainda que os materiais de consumo utilizam 4,81% do total das despesas das UBS e estão sendo alocados de forma proporcional entre as duas unidades, de forma a vir atender as necessidades de ambas.

O insumo Serviços, o qual é composto pelo elemento de despesa outros serviços de terceiros pessoa física e outros serviços de terceiros pessoa jurídica consomem 4,96% dos

custos totais das UBS. Grande parte do valor desse insumo é referente aos gastos com cópias reprográficas das fichas, prontuários e demais documentos necessários para os atendimentos nas UBS, no entanto todos esses gastos são alocados na Unidade Básica de Saúde da Vila Rio Grande do Norte, aumentando significativamente o valor desse insumo nessa unidade. Sendo portanto a UBS da Vila RN a que mais consome esse insumo.

Os materiais, bens ou serviços de distribuição gratuita consomem 10,02% dos custos totais das unidades. Esse insumo é composto apenas pelos gastos com os medicamentos destinados a farmácia básica, sendo que essa funciona apenas na Unidade Básica de Saúde da Vila RN. Os gastos com esse insumo se apresentam elevados tendo em vista a população atendida pelos mesmos.

Destaca-se mediante o estudo a quantidade de informações que o conhecimento dos custos dos órgãos públicos proporcionam benefícios tanto para a tomada de decisões por parte dos gestores quanto para a sociedade tendo por meio da transparência, dessa forma a necessidade da implantação do Sistema de Custos vai além da sua obrigatoriedade legal abrangendo também o processo de gestão e o *accountability*. Tendo em vista a crise financeira, vivenciada principalmente pelos pequenos municípios é importante buscar soluções para diminuir o consumo de forma que os recursos sejam aplicados de forma eficiente, eficaz e econômica, tendo em vista sempre o bem estar social. Além do consumo eficiente as informações podem guiar os gestores afim de: prestar contas aos órgãos fiscalizadores, contribuir para o processo de comparabilidade dos órgãos para fins de análises de resultado e desempenho, auxiliar no processo de construção de instrumentos de planejamento.

Machado e Holanda (2010) enfatizam a necessidade de debater sobre a mensuração de custos e afirmar sua importância para na melhoria da qualidade do gasto público, afim de que tal ferramenta seja não apenas implantada por fins obrigatórios, mas de fato utilizada pela gestão em suas decisões, cabendo ao gestor analisar todas as informações geradas e a partir delas buscar alternativas que venham melhorar a gestão como um todo.

Como limitação ao estudo destacam-se a falta de informações necessárias para se definir as metodologias de custeio, além da alocação das despesas referentes às UBS em outros centros de custos, inviabilizando seu rateio, visto que a maioria das despesas foram alocadas de acordo com o objetivo disposto nos históricos dos empenhos analisados.

Sugere-se para futuras abordagens de pesquisa a análise do volume de recursos recebidos pela União afim de averiguar se os mesmos estão sendo suficientes para manter as unidades e os serviços oferecidos pelas mesmas. Além disso também cabe avaliar a eficiência e eficácia desses serviços, para constatar se os mesmos estão atendendo a demanda populacional de forma apropriada.

REFERÊNCIAS

BERVIAN, P. A., CERVO, A. L. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana (Ed.). **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1078/2004**, 2ª Câmara. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 de julho de 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 10 mar. de 2018.

BRASIL. **Lei das Responsabilidade Fiscal**, Lei Complementar nº 101, de 20 de maio de 2000. Dispõe sobre normas de finanças voltadas a responsabilidade na gestão fiscal.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 01 mar. 2018.

BRASIL. **Portaria 157**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, de 09 de março de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 mar. 2018

BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BORGES, Thiago Bernardo; DO CARMO MARIO, Poueri; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 47, n. 2, 2013.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

DA ROCHA CARVALHO, Daniele et al. Análise da eficiência do gasto público nas unidades básicas de saúde do município de Parnamirim/RN. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

DA SILVA, Leandro Ferreira. A eficiência como princípio constitucional: uma análise de sua efetiva implementação através do Gespública. In: **Anais do Congresso Nacional de Mestrados Profissionais em Administração Pública**. 2016.

DA SILVA SUZART, Janilson Antonio. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 39, 2012.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 21ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

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

FRANCO, L. M. G. et al. Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 167-183, 2013.

HOLANDA, Victor B.; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Org.). **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

IBGE. **Dados gerais do município de Serra do Mel/RN (2017)**. Rio de Janeiro: IBGE, 2017. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rn/serra-do-mel/panorama>. Acesso em: 15 mar. 2018.

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-RAP**, v. 44, n. 4, 2010.

MONTEIRO, Renato Pereira; DA COSTA PINHO, Joaquim Carlos. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **ABCustos**, v. 12, n. 1, 2017.

_____. **Portaria MF nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 de agosto 2008, Seção 1.

_____. **Resolução nº 1.366**, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11 - sistema de informação de custos do setor público, 2011. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366.htm. Acesso em: 13 mar. 2018.

_____. **Resolução nº. 1.437/13**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2013. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx.htm>. Acesso em: 10 mar. 2018.

SANTOS FERNANDES, Elisangela; BEZERRA FILHO, João Eudes. Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base no regime de competência. **Advances in Scientific & Applied Accounting**, v. 9, n. 2, 2016.

SANTOS, W. V. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, 4., 2011, Brasília. **Anais...** Painel 18/063, Brasília, DF: 2011.

SERRA DO MEL. Prefeitura Municipal de Serra do Mel. Portal da transparência: Demonstrativo das despesas liquidadas. Disponível em: <http://governotransparente.com.br/transparencia/6871490>. Acesso em: 01 mar. 2018.

SILVA, Edna e MENEZES, Estela. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, 2001.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Sistema de Informação de Custos no Governo Federal: a História do SIC**. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/historia_SIC.asp. Acesso em: 10 mar. 2018.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de Estudo e de Pesquisa em Administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.