

# **Gestão de custos na saúde pública: Custos e resultado em um laboratório municipal de análises clínicas**

**André Graf De Almeida**

**Altair Borgert**

**JOSÉ ALONSO BORBA**

## **Resumo:**

*O objetivo deste artigo é mostrar como a contabilidade de custos pode contribuir na gestão de órgãos públicos, através da análise dos custos e do resultado em um laboratório municipal de análises no ano de 2002. Após da apuração dos custos de manutenção do Laboratório de Análises Clínicas do município de Balneário Camboriú SC, no período especificado, e da comparação destes com os valores utilizados para financiar os exames realizados, chegou-se a um resultado que indicou um déficit global, ou seja, os valores praticados pela tabela do SUS (Sistema Único de Saúde) utilizada pelo Governo Federal, não foram suficientes para cobrir os custos de manutenção do laboratório municipal, no período analisado.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Público*

## **Gestão de custos na saúde pública: Custos e resultado em um laboratório municipal de análises clínicas**

**Autores:**

**André Graf de Almeida**  
**UNIVALI – Universidade Federal de Santa Catarina**

**Altair Borgert**  
**UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina**

**José Alonso Borba**  
**UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina**

### **Resumo**

O objetivo deste artigo é mostrar como a contabilidade de custos pode contribuir na gestão de órgãos públicos, através da análise dos custos e do resultado em um laboratório municipal de análises no ano de 2002.

Após da apuração dos custos de manutenção do Laboratório de Análises Clínicas do município de Balneário Camboriú SC, no período especificado, e da comparação destes com os valores utilizados para financiar os exames realizados, chegou-se a um resultado que indicou um déficit global, ou seja, os valores praticados pela tabela do SUS (Sistema Único de Saúde) utilizada pelo Governo Federal, não foram suficientes para cobrir os custos de manutenção do laboratório municipal, no período analisado.

### **Introdução**

Nos tempos atuais, quando as crises abordam organizações em todo o mundo, faz-se necessário um controle de custos minucioso que seja capaz de identificar problemas e apontar soluções para melhor administrar os recursos financeiros.

Beulke & Bertó (1997), pioneiros na apuração de custos na área da saúde no Brasil, afirmam que as características dessa área tornam esta tarefa complexa face aos inúmeros empreendimentos realizados dentro de uma única organização, e também que a maior parte das instituições de saúde no país desconhecem sua estrutura de custos.

Os mesmos autores afirmam ainda que grande parte dos serviços de saúde é prestada aos convênios particulares e ao governo, onde se pratica preços pré-fixados para cada tipo de serviço, o que, neste caso, torna a tarefa de apuração de custos ainda mais necessária.

Na administração pública, a contabilidade de custos ainda é uma atividade pouco praticada, não tendo, portanto, teorias próprias desenvolvidas. Sendo assim, nesta pesquisa foram utilizados os mesmos conceitos de apuração custos aplicados à área privada, extraídos de autores que focam seus trabalhos neste setor.

Através de um estudo de caso que visa realizar a apuração dos custos no Laboratório Municipal de Análises Clínicas de Balneário Camboriú, este trabalho

pretende fornecer alguma contribuição para a implantação da gestão de custos na atividade governamental, especialmente nas secretarias municipais da saúde, e desta forma suscitar nos administradores públicos, o interesse pela área ao mostrar o quanto esta atividades pode auxiliar na gestão.

A contabilidade pública, da forma que é realizada atualmente, está dirigida a fornecer informações mais voltadas para os usuários externos, que no caso são o tribunal de contas e o poder legislativo. Os usuários internos não se sentem motivados a interpretar as informações fornecidas pela contabilidade pública em função da complexidade da forma de apresentação e das nomenclaturas utilizadas, que exigem conhecimentos técnicos para sua interpretação e também por não fornecer algumas informações importantes que sirvam de base para certas tomadas de decisão.

A contabilidade de custos aplicada na administração pública destina-se a preencher este espaço ao fornecer informações que mostrem de um outro ângulo de visão, os custos e o retorno sobre determinados investimentos de forma que sejam facilmente entendidas.

Entretanto, hoje em dia são raros os controles implantados em órgãos públicos. Na maioria dos casos a gestão é realizada sem a aplicação das modernas técnicas de administração, principalmente na área financeira e de controle interno, embora a legislação assim determine, através da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na área da saúde pública este tipo de controle se faz ainda mais necessário, porque além de ser uma área que consuma um montante grande de recursos, as verbas são repassadas de acordo com a produção de cada Secretaria Municipal da Saúde, onde os setores que prestam serviços ao público devem registrar os atendimentos realizados para que o Governo Federal faça o repasse das verbas de acordo com os números de procedimentos (serviços realizados) orçados, aplicando tabelas próprias, com “preços” pré-fixados.

### **Sobre a atividade de prestação de serviços públicos de análises clínicas no município de Balneário Camboriú SC**

O Laboratório Municipal de Análises Clínicas de Balneário Camboriú, simplesmente chamado de “laboratório municipal” neste trabalho, é um órgão vinculado à Secretaria da Saúde deste Município, que vem constantemente sendo ampliado em função da crescente demanda proporcionada pelos usuários do Sistema Único de Saúde – SUS.

Além do laboratório público, os usuários podem contar também com os laboratórios particulares conveniados, que atendem os contribuintes e cobram posteriormente da Secretaria da Saúde, pelos exames realizados, obedecendo a uma quota pré-determinada.

De acordo com as requisições emitidas pelos médicos da rede pública, o contribuinte pode escolher entre realizar o exame em um dos laboratórios conveniados ou no Laboratório Municipal.

Estes exames são agrupados de acordo com a sua natureza técnica em setores, chamados pelos bioquímicos de “bancadas”, conforme a seguir:

1. Bancada de análises **anátomo-patológicas** que realiza **três** tipos de exames que buscam alterações nas células, tais como o exame preventivo de câncer de colo de útero e outros;

2. Bancada de **bioquímica** que busca através de **trinta e seis** tipos de análises sanguíneas detectar alterações nos níveis de diversas substâncias tais como: glicose e colesterol
3. Bancada de **endocrinologia** que realiza mais **oito** tipos de análise sanguínea para detectar alterações dos níveis hormonais tais como: prolactina, hormônio de crescimento, estradiol, etc...;
4. Bancada de **hematologia** que entre **vinte** tipos de exames diferentes, realiza um bastante conhecido, o hemograma, que mostra alterações na celularidade sanguínea, anemias, leucemias, etc...;
5. Bancada de **imunologia** na qual se realizam **vinte** tipos de exames diferentes nos quais encontram-se marcadores que mostram patologias tipo hepatites, doenças auto-imunes, etc...;
6. Bancada de **microbiologia** que realiza **quatorze** tipos de exames voltados para a detecção de infecções através da identificação bacteriana ou fúngica.
7. Bancada de **parasitologia** a qual através de **quatro** tipos de análises das fezes encontram-se diversas parasitoses intestinais;
8. Bancada de **urinálise** que através de **dois** simples exames de urina detecta infecções das vias renais e urológicas e realiza o teste de gravidez.

Nestas “bancadas” são produzidos no total, **107 (cento e sete)** tipos de análises diferentes. Porém, são realizadas também outras atividades:

9. A **recepção**: setor que recebe o paciente, registra os exames requisitados, os encaminha para coleta de material e ao final entrega os resultados.
10. A **coleta de material**: atividade que recebe e coleta todo o material biológico, motivo dos exames a serem realizados nas bancadas.
11. A **administração**: que realiza o gerenciamento de recursos humanos e materiais, tarefa que ocupa uma parte dos serviços realizados pela bioquímica responsável pelo laboratório municipal e de mais dez funcionários.

Para a realização desta pesquisa, as 11 (onze) atividades descritas acima foram tratadas como “setores”, sendo estes divididos conforme sua natureza em “**setores operacionais**” que são as bancadas, e em “**setores de serviço**”, que são as atividades de recepção, coleta de material e administração. Conforme determinam Garrinson & Noreen (2001, p.527):

*Os departamentos de uma organização podem ser classificados em duas categorias gerais: (1) departamentos operacionais e (2) departamentos de serviços. Os departamentos operacionais compreendem os departamentos ou unidades em que são cumpridos os propósitos centrais da organização(...)*

*Os departamentos de serviço, ao contrário, não estão diretamente engajados nas atividades operacionais: em vez disso, eles prestam serviço ou assistência aos departamentos operacionais.*

Como o termo “departamento” fica desproporcional ao caso, preferiu-se chamar de “setor”, um termo que se aproxima mais da realidade do laboratório municipal.

Durante o período pesquisado, trabalharam neste laboratório 17 funcionários, sendo 01 (um) Agente de Saúde, 01 (um) Assistente Administrativo, 03 (três) Auxiliares de Enfermagem, 03 (três) Auxiliares de Laboratório, 04 (quatro) Bioquímicos, sendo que um deles ocupa o cargo de Diretor, 02 (dois) Médicos, 02 (dois) Multiplicadores e 01 (um) servente, sendo que todos, com exceção dos médicos, realizam atividades em mais de um setor e não existem apontamentos que tenham registrado o tempo dispensado por cada funcionário em cada tarefa, o que tornou um pouco subjetiva a identificação dos custos de mão de obra a cada setor.

Conforme já mencionado, o laboratório municipal realiza 107 (cento e sete) tipos de análises diferentes, entretanto, o cálculo do custo por análise realizada tornou-se uma tarefa impossível, pelo fato de não se ter realizado apontamentos que indiquem os materiais e o tempo de mão de obra dispensado a cada exame, conforme mencionado no parágrafo anterior.

Sendo assim, os objetos de custo desta pesquisa foram os setores operacionais (bancadas), portanto, este trabalho restringiu-se a apurar os seus custos e compará-los com a respectiva receita.

### **Desenvolvimento da apuração dos custos**

Na realização desta pesquisa de caráter quantitativo, além da análise documental, foram utilizadas informações provenientes de entrevistas realizadas com os profissionais da área, que forneceram as informações técnicas sobre a atividade laboratorial e também com profissionais de outros setores da Secretaria como: do Setor de Almoxarifado, que forneceu dados sobre os materiais consumidos; do Setor de Controle e Avaliação, que mantém informações sobre a produção e receita da Secretaria da Saúde, do Setor de Recursos Humanos que forneceram dados sobre valores pagos aos funcionários e do Setor de Contabilidade quando foram necessárias leis e normas específicas da contabilidade pública.

Inicialmente foram pesquisadas informações a respeito do consumo de materiais e serviços de terceiros prestados ao laboratório municipal durante o período. O Setor de Almoxarifado possui um sistema informatizado que registra as saídas identificando o setor, conforme o consumo. Este sistema mantém os materiais agrupados em áreas diferentes conforme sua natureza e também registra para cada setor os serviços de terceiros prestados, sendo assim, foi solicitado um relatório com as saídas para o laboratório municipal no período, resultando nos valores constantes na tabela 1:

Tabela 1: Materiais e serviços consumidos

<b>Itens de custo</b>	<b>Valor</b>	<b>%</b>
MATERIAL DE LABORATORIO	177.836,92	91,94%
SERVICOS DE TERCEIROS	5.603,31	2,90%
MATERIAL DE INFORMATICA	4.656,79	2,41%
MATERIAL ENFERMAGEM	2.186,40	1,13%
MATERIAL CONSERV. EQUIP	1.229,24	0,64%
MATERIAL DE LIMPEZA	862,55	0,45%
MATERIAL EXPEDIENTE	404,88	0,21%
MATERIAL DE COZINHA	361,98	0,19%
MATERIAIS DIVERSOS	219,64	0,11%

IMPRESSOS	71,61	0,04%
<b>TOTAL</b>	<b>193.433,32</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Setor de Almoxarifado

Como o material de laboratório foi responsável pela maior parte dos custos, conforme se verifica na tabela 1, foi dada maior atenção a este item na tentativa de alocar diretamente os custos aos setores. O restante dos materiais consumido totalizou R\$ 15.596,40 ou 8,1% do consumo. Neste caso, aplicou-se o princípio da relevância e deu-se maior atenção ao item material de laboratório sendo os demais rateados entre todas as atividades, conforme tratado mais adiante.

Para esclarecer os critérios descritos no parágrafo anterior, Jiambalvo (2002, p.5), explica que custos diretos são aqueles que podem ser diretamente associados a um produto, atividade ou departamento, e custos indiretos são os que não possuem esta condição, ou são aqueles que não valem a pena serem associados por aplicar-se o princípio da relevância, que é um dos princípios contábeis geralmente aceitos, utilizados pela contabilidade gerencial para nortear as mensurações de custos, explicado por Martins (2000, p.41) como sendo uma regra contábil de extrema importância para custos, que “desobriga de um tratamento mais rigoroso aqueles itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais”.

Explica-se ainda que os custos diretos são os que possuem uma unidade de medida pela qual pode-se alocar com certa precisão os custos aos objetos de custo, neste caso, a unidade de medida utilizada foi a quantidade extraída dos relatórios de saída do almoxarifado para o laboratório municipal e a identificação de cada material com a bancada em que foi utilizado, feita com a orientação dos bioquímicos. Já os custos indiretos, tratados neste trabalho, são os que não se conseguiu realizar esta identificação, sendo apropriados aos setores operacionais através de um critério de rateio, tratado mais adiante.

Cada produto do item de custo **material de laboratório** foi analisado e alocado aos setores conforme sua identificação direta com a atividade realizada. Conseguiu-se desta forma alocar quase todos os custos destes materiais, restando somente R\$ 6.437,01 ou 3,6% que foram somados aos itens que foram rateados.

Tabela 2: Alocação de material de laboratório aos setores

Setores	Valor R\$	%
Anatomia	804,00	0,5%
Bioquímica	9.721,01	5,5%
Endocrinologia	30.458,13	17,1%
Hematologia	2.529,50	1,4%
Imunologia	123.991,09	69,7%
Microbiologia	770,39	0,4%
Parasitologia	298,35	0,2%
Urinálise	1.153,70	0,6%
Coleta	1.673,74	0,9%
Administração	-	0,00%
Recepção	-	0,00%
Indiretos	6.437,01	3,60%
<b>Total</b>	<b>177.836,92</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Ressalta-se na tabela 2 o percentual do setor de Imunologia, que absorveu quase 70% dos custos de material de laboratório. A Administração e a Recepção não absorveram custos deste tipo de material por não o aplicarem em suas atividades.

No cálculo dos custos de mão de obra, foram pesquisados junto ao setor de recursos humanos, os valores referentes aos salários, acrescidos dos adicionais por tempo de serviço, de gratificações permanentes, do adicional de insalubridade, do salário família, das férias, do adicional de férias e 13º salário pagos anualmente, acrescidos dos percentuais referentes à contribuição previdenciária patronal, conforme a tabela 3.

Tabela 3: Cálculo do desembolso com remuneração dos funcionários

<b>Itens</b>	<b>Valores anuais</b>
Remuneração	191.280,63
13º salário	15.495,90
Férias	15.495,90
1/3 Férias	5.165,30
Salário família	177,74
Contribuição Patronal previdência	23.411,47
<b>Total</b>	<b>251.026,94</b>

Fonte: Setor de Recursos Humanos

Em virtude dos problemas de identificação da mão de obra com os setores, já mencionados no início deste trabalho, foi montada uma tabela de distribuição de tarefas, com base na observação e experiência da responsável pelo laboratório municipal, na tentativa de distribuir da forma mais próxima o possível da realidade, as tarefas realizadas pelos funcionários nos setores, conforme a seguir:

Tabela 4: Distribuição das tarefas entre os setores

<b>Cargo</b>	<b>Anat</b>	<b>Bioq</b>	<b>End</b>	<b>Hem</b>	<b>Imun</b>	<b>Micr</b>	<b>Para</b>	<b>Urin</b>	<b>Rece</b>	<b>Adm</b>	<b>Cole</b>	<b>TOTAL</b>
Ag. Saúde				55%						5%	40%	100%
Assist. Adm									50%	50%		100%
Aux. Enferm.	20%		3%		5%	17%	20%			15%	20%	100%
Aux. Enferm.						25%		35%			40%	100%
Aux. Enferm.		80%								5%	15%	100%
Aux. Lab.		15%	5%	20%	10%					10%	40%	100%
Aux. Lab.									50%	50%		100%
Aux. Lab.		25%	10%		15%	25%				25%		100%
Bioquímico		90%								10%		100%
Bioquímico				70%			30%					100%
Bioquímico					10%	50%		40%				100%
Diretor-Bioq.			20%		50%					30%		100%
Médico	100%											100%
Médico	100%											100%
Multiplicador									50%	50%		100%
Multiplicador									50%	50%		100%
Servente	5%	25%	7,5%	12%	7,5%	10%	12%	11%	5%		5%	100%

<b>Soma %</b>	225%	235%	46%	157%	98%	127%	62%	86%	205%	300%	160%	1700%
<b>Percentual das tarefas executadas</b>	13%	14%	3%	9%	6%	7%	4%	5%	12%	18%	9%	100%

Fonte: Elaborada pela responsável pelo laboratório municipal

Após a alocação dos custos de mão de obra constantes na tabela 3, de acordo com os percentuais da tabela 4, os valores ficaram dispostos da forma apresentada na tabela 5:

Tabela 5: Distribuição dos custos de mão de obra

<b>SETORES</b>	<b>Valor</b>	<b>%</b>
Anatomia	42.412,91	17%
Bioquímica	25.945,01	10%
Endocrinologia	10.480,02	4%
Hematologia	18.376,37	7%
Imunologia	27.813,69	11%
Microbiologia	24.100,15	10%
Parasitologia	7.387,57	3%
Urinalise	18.092,29	7%
Coleta	13.549,75	5%
Recepção	21.910,56	9%
Administração	40.958,61	16%
<b>Total</b>	<b>251.026,94</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Na seqüência, segue o cálculo dos custos de depreciação dos equipamentos utilizados, e da energia elétrica consumida, realizado com o auxílio de revendedores e representantes destes equipamentos, que informaram a vida útil, o valor de mercado e o consumo em kWh de cada equipamento, desta forma, adotou-se o critério real para a realização destes cálculos.

O cálculo da depreciação foi realizado dividindo-se o valor do equipamento pela sua vida útil, que resultou no valor da depreciação anual. O consumo de energia elétrica foi calculado através da multiplicação: consumo em kWh/hora X valor do kWh/hora fornecido pela Cia de energia elétrica X número de horas de utilização por dia X número de dias do ano, onde para alguns casos foram considerados somente os dias úteis e nos casos de equipamentos que ficam permanentemente ligados foram considerados todos os dias do ano, que resultou nos dados da tabela 6.

Tabela 6: Totalização dos custos a serem rateados

<b>Custos</b>	<b>Valor</b>
Materiais diversos (tabela 1)	15.596,40
Material de laboratório sem identificação (tabela 2)	6.437,00
Depreciação	10.992,50
Energia elétrica	11.663,17
<b>TOTAL</b>	<b>44.689,07</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

O item “materiais diversos” da tabela 6 representa a soma dos itens: serviços de terceiros, material de informática, material de enfermagem, material para conservação de equipamentos, material de limpeza, material de expediente, material de cozinha, materiais diversos e impressos, apresentados na tabela 1, que totalizaram R\$ 15.596,40 ou 8,1% do valor dos materiais consumidos pelo laboratório municipal. O item “material de laboratório sem identificação” pode-se localizar na tabela 2, que representa os materiais de laboratório que ficaram sem identificação com os setores.

Estes valores somados totalizaram aos custos que foram distribuídos através de rateio, pela dificuldade de identificação com os setores e por não serem relevantes.

Tabela 7: Custos totais dos setores

SETORES	Materiais	M. de obra	(=) Soma	(+) Custos Rateados	(=) Total	%
Anatomia	804,00	42.412,91	43.216,91	4.571,97	47.788,89	10%
Bioquímica	9.721,02	25.945,01	35.666,03	3.773,15	39.439,18	8%
Endocrinologia	30.458,13	10.480,02	40.938,15	4.330,90	45.269,05	10%
Hematologia	2.529,50	18.376,37	20.905,87	2.211,66	23.117,53	5%
Imunologia	123.991,09	27.813,69	151.804,78	16.059,62	167.864,40	36%
Microbiologia	770,39	24.100,15	24.870,54	2.631,09	27.501,63	6%
Parasitologia	298,35	7.387,57	7.685,92	813,10	8.499,02	2%
Urinalise	1.153,70	18.092,29	19.245,99	2.036,06	21.282,05	5%
Coleta	1.673,74	13.549,75	15.223,49	1.610,51	16.834,01	4%
Recepção	0,00	21.910,56	21.910,56	2.317,95	24.228,50	5%
Administração	0,00	40.958,61	40.958,61	4.333,06	45.291,67	10%
<b>Total</b>	<b>171.399,92</b>	<b>251.026,94</b>	<b>422.426,86</b>	<b>44.689,07</b>	<b>467.115,93</b>	<b>100%</b>
	<b>36,7%</b>	<b>53,7%</b>	<b>90,4%</b>	<b>9,6%</b>	<b>100%</b>	

Fonte: Elaborada pelo autor

A tabela 7 apresenta os custos de material e mão de obra que foram alocados diretamente em relação às atividades e a soma destes, perfazendo um total de R\$ 422.426,86, ou seja, 90,4% dos custos totais tem um bom nível de identificação com as atividades realizadas. Apresenta também o total dos custos que não possuem identificação com as atividades e foram distribuídos através de rateio. Optou-se por ratear estes custos na mesma proporção do total de custos diretos ocorridos em cada setor, por acreditar-se que os setores consomem os custos indiretos na mesma proporção dos custos diretos.

Obtém-se desta forma o total de custos de manutenção do laboratório municipal durante o ano de 2002, que totalizou R\$ 467.115,93

### **Alocação dos custos dos setores de apoio aos setores operacionais**

Embora o objetivo desta pesquisa já tenha sido cumprido quando se chegou ao custo total, conforme descrito no parágrafo anterior, torna-se necessário encontrar os custos efetivos dos setores operacionais (as bancadas), e para isto, resta ainda estes receberem os custos dos setores de serviço. Para a realização desta tarefa,

Garrinson e Noreen (2001, p.528) explicam que se deve adotar alguma medida de atividade como critério para alocação dos custos de um departamento de serviços aos demais e que esta medida deve refletir tão precisamente quanto possível, os benefícios que os diversos departamentos auferem dos serviços prestados.

Para isto, existem três métodos de alocar custos de um departamento para outro, conforme explicam os mesmos autores nas páginas 529 à 531, o mais simples é o (1) **método direto** que faz a alocação dos custos de um departamento de serviços, diretamente aos departamentos operacionais, sem considerar os departamentos congêneres. O (2) **método passo a passo** que aloca os custos tanto aos departamentos semelhantes quanto aos operacionais e por último o (3) **método recíproco** que reconhece inteiramente os serviços departamentais, alocando os custos dos departamentos entre si.

Sendo assim, foram alocados os custos dos setores de apoio aos setores de produção, utilizando o método passo a passo, por ser o mais adequado nesta situação, já que os setores de coleta e recepção se utilizam das atividades administrativas na gestão dos recursos humanos, e o conjunto dos setores de produção, por sua vez, se utilizam dos serviços prestados pelos setores de coleta e recepção. Sendo assim foram apropriados inicialmente os custos de administração e em seguida os custos de coleta e recepção conjuntamente.

Como o setor de administração tem a maior parte das suas atividades voltadas ao controle dos recursos humanos, o critério utilizado para a apropriação de seus custos foi alocá-los na mesma proporção dos percentuais de distribuição de tarefas apresentados na última linha da tabela 4.

Tabela 8: Apropriação dos custos de administração

SETORES	Total custos diretos	Tarefas RH	Custos de Administração	Total
Anatomia	47.788,89	13%	<u>7.279,02</u>	55.067,91
Bioquímica	39.439,18	14%	<u>7.602,53</u>	47.041,71
Endocrinologia	45.269,05	3%	<u>1.471,98</u>	46.741,03
Hematologia	23.117,53	9%	<u>5.079,14</u>	28.196,67
Imunologia	167.864,40	6%	<u>3.154,24</u>	171.018,65
Microbiologia	27.501,63	7%	<u>4.108,60</u>	31.610,23
Parasitologia	8.499,02	4%	<u>2.005,77</u>	10.504,79
Urinalise	21.282,05	5%	<u>2.782,20</u>	24.064,25
Coleta	16.834,01	9%	<u>5.176,19</u>	22.010,20
Recepção	24.228,50	12%	<u>6.631,99</u>	30.860,50
<b>Administração</b>	<b><u>45.291,67</u></b>	18%	-	-
<b>Totais</b>	<b>467.115,93</b>	<b>100%</b>	<b><u>45.291,67</u></b>	<b>467.115,93</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Os 18% de tarefas dedicadas à Administração foram redistribuídos aos demais setores e os custos foram alocados de acordo com os percentuais resultantes. Caracterizou-se desta forma o primeiro passo da distribuição dos custos dos setores de apoio aos setores de produção.

Os setores de coleta e recepção têm suas atividades relacionadas ao número de exames realizados, ou seja, quanto maior o número de exames realizados o setor de coleta irá coletar mais amostras e o setor de recepção irá atender mais pacientes,

desta forma o critério utilizado para alocação dos seus custos aos setores de produção foi a quantidade de exames realizados por cada setor.

Após este segundo e último passo, chegou-se ao total de custos consumidos por cada setor de produção (bancada), que foram comparados com o respectivo número de exames realizados, obtendo um custo médio por exame.

Na realidade, cada tipo de exame tem um custo diferenciado, pois consome recursos materiais e humanos de forma diferente. Porém, para encontrar o custo unitário dos exames, seria necessário um estudo mais aprofundado e também da aplicação no laboratório municipal de registros que apontem o número de horas utilizadas e o material aplicado para a confecção de cada tipo de exame.

Tabela 9: Apropriação dos custos de coleta e recepção

SETORES	Custos acumulados (tabela 8)	Nº Exames realizados	Custos de recepção e coleta	Custos Totais	%	Custo médio por exame
Anatomia	55.067,91	1.816	<u>1.773,26</u>	56.841,17	12%	31,30
Bioquímica	47.041,71	17.704	<u>17.287,34</u>	64.329,05	14%	3,63
Endocrin.	46.741,03	4.851	<u>4.736,83</u>	51.477,86	11%	10,61
Hematologia	28.196,67	5.424	<u>5.296,35</u>	33.493,02	7%	6,17
Imunologia	171.018,65	16.665	<u>16.272,79</u>	187.291,43	40%	11,24
Microbiol.	31.610,23	3.363	<u>3.283,85</u>	34.894,08	7%	10,38
Parasit.	10.504,79	1.299	<u>1.268,43</u>	11.773,22	3%	9,06
Urinálise	24.064,25	3.023	<u>2.951,85</u>	27.016,11	6%	8,94
Coleta	<u>22.010,20</u>	-	-	-	-	
Recepção	<u>30.860,50</u>	-	-	-	-	
Administ.	-	-	-	-	-	
<b>Total</b>	<b>467.115,93</b>	<b>54.145</b>	<b><u>52.870,69</u></b>	<b>467.115,93</b>	<b>100%</b>	

Fonte: Elaborada pelo autor

Conforme a tabela 9, o setor de imunologia absorveu 40% dos custos totais do laboratório municipal, seguido de longe pelo setor de bioquímica que absorveu 14%. Já o setor de parasitologia foi o que menos absorveu custos, responsável por apenas 3%. Nesta mesma tabela pode-se observar também o custo médio por exame calculado através da divisão dos custos totais pelo número de exames realizados.

### Apuração do resultado

Na seqüência foram pesquisadas informações sobre o financiamento dos exames realizados no ano 2002, calculado através da aplicação dos “preços” praticados pela tabela do SUS aos exames realizados no período. Chegou-se desta forma ao total dos valores utilizados para financiar as atividades do laboratório municipal, que após a identificação com os respectivos setores de produção, foram dispostos na coluna chamada “faturamento”, na tabela 10.

Tabela 10: Resultado obtido no período

SETORES	Faturamento	(-) Custo	(=)Resultado	%
---------	-------------	-----------	--------------	---

Anatomia	11.731,92	56.841,17	<b>-45.109,25</b>	<b>-384,50%</b>
Bioquímica	44.085,15	64.329,05	<b>-20.243,90</b>	<b>-45,92%</b>
Endocrin.	31.810,68	51.477,86	<b>-19.667,18</b>	<b>-61,83%</b>
Hematologia	18.538,96	33.493,02	<b>-14.954,06</b>	<b>-80,66%</b>
Imunologia	201.028,09	187.291,43	<b>13.736,66</b>	<b>6,83%</b>
Microb.	14.085,52	34.894,08	<b>-20.808,56</b>	<b>-147,73%</b>
Parasit.	2.159,22	11.773,22	<b>-9.614,00</b>	<b>-445,25%</b>
Urinálise	11.045,90	27.016,11	<b>-15.970,21</b>	<b>-144,58%</b>
<b>TOTAIS</b>	<b>334.485,44</b>	<b>467.115,93</b>	<b>-132.630,49</b>	<b>-39,65%</b>

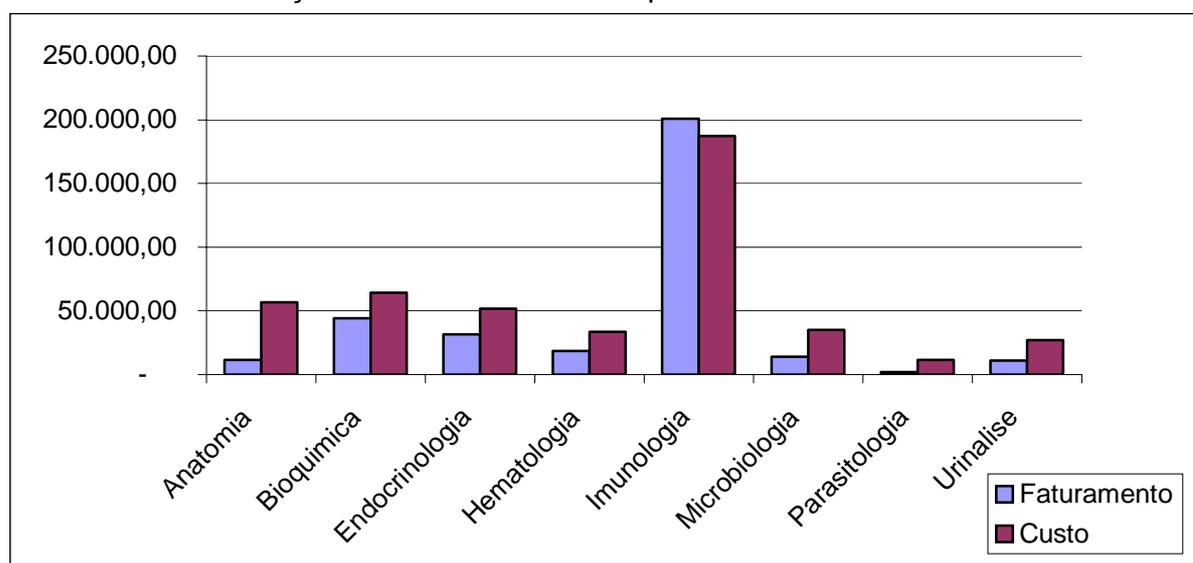
Fonte: Elaborada pelo autor

Ao observar-se os valores constantes da tabela 10, nota-se que durante o período analisado, o laboratório municipal apresentou um déficit de R\$ 132.630,49. Outra informação que chama a atenção é que o único setor a apresentar um superávit foi o que realiza exames de imunologia, nos demais, os valores praticados pela tabela do SUS não foram suficientes para cobrir seus custos.

Vale a pena ressaltar que na prática estes números são analisados pelo Ministério da Saúde e alguns deles ainda são glosados em função de ultrapassarem a quota dos orçamentos, resultando no não recebimento da totalidade dos valores aqui apresentados.

Através do gráfico 1 pode-se observar melhor a proporção dos valores da tabela 10.

Gráfico 1: Relação faturamento X custo por bancada



Fonte: Dados da tabela 10

Torna-se importante observar também a diferença entre os custos e os valores recebidos mostrados no gráfico 1, onde se destacam os setores de parasitologia e anatomia que tiveram custos bem mais altos do que as respectivas receitas. O setor de parasitologia, embora tenha ficado com o percentual mais alto, 445,25% de diferença conforme a tabela 10, não representa grandes problemas porque seus valores são baixos em relação aos valores totais do laboratório municipal. A diferença entre custos e receitas do setor de anatomia explica-se pelo fato deste setor ter em seus custos alocados diretamente, um montante de 98% de mão de obra e apenas 2% de material, conforme tabela 7.

Quanto aos demais setores - embora tenham obtido custos mais altos que as receitas - mantiveram-se dentro das mesmas proporções dos valores faturados, indicando que os critérios de alocação de custos utilizados neste trabalho se aproximam bastante das proporções estabelecidas na tabela do SUS, utilizada pelo Ministério da Saúde, para efetuar o financiamento dos exames realizados.

Outro dado importante coletado no sistema utilizado para registrar os atendimentos, é que o laboratório municipal atendeu no período 12.803 pacientes, e que ao dividir-se os valores do total de custos (R\$ 467.115,93) e do total faturado (R\$ 334.485,44) por este número, resultou em um custo de R\$ 36,48 por paciente, enquanto os valores faturados pagaram R\$ 26,13 por paciente, em média.

### **Considerações finais**

Para medir resultado na administração pública não se pode observar somente os valores financeiros, deve-se considerar como item mais importante, o retorno gerado para a população. Porém, este retorno somente poderá ser maximizado se os recursos financeiros forem bem administrados.

Medir custos na administração pública é uma forma de administrar melhor estes recursos, pois fornece ao administrador um outro ângulo de visão da aplicação dos recursos financeiros, que permite saber com mais precisão o custo de manter uma determinada atividade, o qual poderá ser comparado com a receita e com o respectivo retorno à população.

Torna-se importante salientar que o resultado financeiro negativo encontrado na pesquisa não significa, de imediato, que existe má gestão dos recursos, mesmo porque muitos dos repasses entre governos são feitos para custear apenas uma parte dessas atividades, e neste trabalho não se pretendeu discutir esta questão.

De qualquer forma, a análise dos custos pode ajudar a melhorar a forma de gerenciamento, fornecendo uma informação adicional, que antes não era considerada.

Sendo assim, ao analisar os resultados apresentados nesta pesquisa percebeu-se que o custo médio dos exames realizados no laboratório municipal foi mais alto que o “preço” médio por exame realizado praticado pelo governo federal com este e com os demais laboratórios particulares. Desta forma, torna-se prudente estudar outras hipóteses para aplicação dos recursos investidos no Laboratório Municipal de Análises Clínicas de Balneário Camboriú.

Uma delas, citada aqui como exemplo, é a de repassar os exames de rotina, que são os realizados nas bancadas de bioquímica, hematologia, microbiologia, parasitologia e urinálise, para os laboratórios particulares conveniados e o laboratório municipal realizar somente os exames considerados de referência, que são os realizados nas bancadas de anatomia-patológica, endocrinologia e imunologia na busca de tentar reduzir o déficit e desta forma sobrar mais recursos para serem aplicados em outras áreas.

Para esta hipótese deve-se considerar também outras variáveis, como os benefícios gerados à população em função da redução das filas geradas pelos pacientes para a coleta de material em frente à Secretaria da Saúde, que serão diluídas entre os laboratórios particulares; a redução do tempo médio de entrega dos resultados dos exames, que é muito menor nos laboratórios particulares e a sobra de profissionais ocasionada pela redução das atividades no laboratório municipal, que poderão ser aproveitados suprindo outras necessidades da Secretaria da Saúde.

Contudo, este trabalho não teve como objetivo chegar a uma conclusão sobre como aplicar melhor os recursos, mas sim fornecer uma amostra do quanto é importante a implantação da contabilidade de custos em órgãos públicos, no fornecimento de informações que irão ajudar na gestão e propiciar aos contribuintes um melhor retorno.

**Referências:**

BEULKE, R. & BERTÓ, D. J. **Estrutura e Análise de Custos**. São Paulo: SARAIVA, 2001

BEULKE, R. & BERTÓ, D. J. **Gestão de Custos e Resultado na Saúde**. São Paulo: SARAIVA, 1997

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL, LEI 8.080, de 19 de Setembro de 1990. Esta lei regula, em todo território nacional, as ações e serviços de saúde, executados isolada ou conjuntamente, em caráter permanente ou eventual, por pessoas naturais ou jurídicas de direito público ou privado.

BRASIL, LEI 8.142, de 28 de Dezembro de 1990. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências.

BRASIL, LEI 101, de 04 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão e dá outras providências.

GARRINSON, R. H. NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001

HORNGREN, C. T. et all. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC. 2002

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000

VERA, I. ITO T. S. **Custos em Laboratórios Públicos: Aplicação de Custos no Laboratório Municipal de Curitiba como ferramenta de gerenciamento**.

Disponível em: <<http://www.hotsoft.com.br/>>. Acesso em: 24 fev. 2003.