

A relevância da gestão de custos públicos de um pronto atendimento municipal frente a certificação do tribunal de contas

PATRICIA LUIZA SCHUH (UNIJUI) - patricia.schuh@hotmail.com

Euselia Paveglio Vieira (UNIJUI) - euselia@unijui.edu.br

Ana paula da rosa dezordi (UNIJUI) - anna.darosa@gmail.com

Resumo:

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal e, especialmente com a abertura política pela qual o país vem passando, somados a uma cobrança, por parte da sociedade, sobre o setor público por serviços melhores, existindo como contraponto recursos públicos cada vez mais escassos, a contabilidade aplicada ao Setor Público tem se mostrado uma aliada da administração pública e do controle social por oferecer condições de um melhor gerenciamento dos recursos e por proporcionar transparência na gestão da coisa pública. É na contabilidade que obtém informações de ordem física econômica e financeira sobre o patrimônio, com ênfase para o controle e o planejamento. Com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP se faz cada vez mais importante e necessário mensurar e analisar a gestão de custos públicos utilizados pelos Municípios, identificando a importância do planejamento estratégico na elaboração e execução do orçamento, e desenvolvimento municipal em curto, médio e longo prazo. Neste contexto, o objetivo do estudo é propor uma estrutura de gestão estratégica de custos para o Pronto Atendimento Municipal que contribua na gestão da Secretaria de Saúde e também na certificação da auditoria externa. A abordagem metodológica baseou-se nos modelos de custos aplicados à área hospitalar, adaptados ao Pronto Atendimento Municipal identificaram-se as atividades, por meio de pesquisa aplicada, descritiva, com abordagem qualitativa, utilizando-se da análise documental e de entrevistas não estruturada para a coleta e posterior análise dos dados. Os resultados apontam que a gestão estratégica de custos públicos em um Pronto Atendimento Municipal pode contribuir na gestão eficiente dos recursos públicos, por meio da mensuração, identificação e estruturação dos centros de custos, permitindo o planejamento estratégico de curto, médio e longo prazo, auxiliando os gestores na tomada de decisão e execução do orçamento público municipal. Conclui-se que o Município atualmente está investindo um percentual significativo no custeio e financiamento do Pronto Atendimento Municipal, sendo que a responsabilidade de garantir este financiamento é do Estado e da União, se tratando de média e alta complexidade.

Palavras-chave: *Gestão. Custos. Pronto atendimento. Certificação.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

A relevância da gestão de custos públicos de um pronto atendimento municipal frente a certificação do tribunal de contas

Resumo

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal e, especialmente com a abertura política pela qual o país vem passando, somados a uma cobrança, por parte da sociedade, sobre o setor público por serviços melhores, existindo como contraponto recursos públicos cada vez mais escassos, a contabilidade aplicada ao Setor Público tem se mostrado uma aliada da administração pública e do controle social por oferecer condições de um melhor gerenciamento dos recursos e por proporcionar transparência na gestão da coisa pública. É na contabilidade que obtém informações de ordem física econômica e financeira sobre o patrimônio, com ênfase para o controle e o planejamento. Com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP se faz cada vez mais importante e necessário mensurar e analisar a gestão de custos públicos utilizados pelos Municípios, identificando a importância do planejamento estratégico na elaboração e execução do orçamento, e desenvolvimento municipal em curto, médio e longo prazo. Neste contexto, o objetivo do estudo é propor uma estrutura de gestão estratégica de custos para o Pronto Atendimento Municipal que contribua na gestão da Secretaria de Saúde e também na certificação da auditoria externa. A abordagem metodológica baseou-se nos modelos de custos aplicados à área hospitalar, adaptados ao Pronto Atendimento Municipal identificaram-se as atividades, por meio de pesquisa aplicada, descritiva, com abordagem qualitativa, utilizando-se da análise documental e de entrevistas não estruturada para a coleta e posterior análise dos dados. Os resultados apontam que a gestão estratégica de custos públicos em um Pronto Atendimento Municipal pode contribuir na gestão eficiente dos recursos públicos, por meio da mensuração, identificação e estruturação dos centros de custos, permitindo o planejamento estratégico de curto, médio e longo prazo, auxiliando os gestores na tomada de decisão e execução do orçamento público municipal. Conclui-se que o Município atualmente está investindo um percentual significativo no custeio e financiamento do Pronto Atendimento Municipal, sendo que a responsabilidade de garantir este financiamento é do Estado e da União, se tratando de média e alta complexidade.

Palavras-chave: Gestão. Custos. Pronto atendimento. Certificação.

Área Temática: Custos aplicado ao setor público.

1 Introdução

A Contabilidade é um conhecimento milenar. Contudo, a contabilidade de custos é um conhecimento relativamente recente, tendo seu início com a revolução industrial. Entretanto sua aplicação na administração pública é um assunto novo e encontra-se, ainda, em sua fase “embrionária”. No Brasil, com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) este tema torna-se relevante e, assim, desperta o interesse de profissionais de contabilidade, de pesquisadores e de gestores públicos (SLOMSKI, 2005).

Esse novo modelo de gestão pressupõe a ação planejada e transparente, prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, possibilitando o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições por ela estabelecidos. Nesse sentido a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferece parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à

tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência do serviço público (MAUSS; SOUZA, 2008).

Crescia na população a consciência a respeito do valor dos recursos públicos (*value money*), segundo Abrucio (1997), exigindo que os governos também tivessem uma maior consciência de custos (*cost consciousness*). A avaliação de desempenho deixou de ter como foco principal a conformidade das ações em relação aos normativos para privilegiar os resultados em termos de eficiência, eficácia e efetividade.

Os órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU), aos poucos têm se adaptado a essa nova visão do controle da administração pública, adotando formas de fiscalização voltadas para o desempenho. Exemplo disso está no mapa estratégico do Tribunal, que coloca, na perspectiva dos resultados, lado a lado, o “aperfeiçoamento da gestão pública” e o “combate à corrupção, ao desvio e à fraude”. Segundo o plano estratégico 2006-2010 do TCU (2006, p.28): “As demandas ao Estado por melhores serviços, eficiência e efetividade no uso dos recursos públicos têm sido cada vez mais acentuadas. O cidadão exige transparência, honestidade, moralidade e excelência na Administração Pública”.

Neste cenário a questão do estudo é: Como a gestão estratégica de custos em um pronto atendimento municipal pode contribuir na certificação dos serviços do município diante da auditoria do tribunal de contas? O objetivo do estudo é propor uma estrutura de gestão estratégica de custos para o Pronto Atendimento Municipal que contribua na gestão da Secretaria de Saúde e também na certificação da auditoria externa. Neste setor da Administração Pública Municipal não se dispõe de sistema integrado de custeio, controles de despesas requerendo processo manual de controles, sendo enquadrado como Hospital de Pequeno Porte da região Noroeste do Estado do RS, tendo por base as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

No estudo de Krüger e Corrêa (2013), (CAGE - Contadoria e Auditoria Geral do Estado) foi proposto uma gestão estratégica de custos no setor público: uma abordagem acerca da viabilidade de implementação do compartilhamento de serviços no Estado do Rio Grande do Sul, Brasil, mediante Centros de Serviços Compartilhados (CSC's). Observa-se que a implementação de CSC's no RS poderia, além de otimizar os gastos governamentais mediante a eliminação de estruturas e processos duplicados, incrementar as receitas correntes do RS. Assim, o estabelecimento de um CSC para fornecer soluções de TI no RS deve ser avaliado pelo governo, e incluído em seu planejamento estratégico, pois, desta forma, seria possível sanar as inconsistências relatadas pelos administradores entrevistados por meio da promoção de uma política de longo prazo.

Ribeiro Filho et al., (2012) em seu artigo, analisa o desafio da convergência contábil no setor público brasileiro, bem como questões de interpretação, linguagem e terminologia, entre as normas internacionais de contabilidade voltadas ao setor público, produzidas pela IFAC e o contexto conceitual vigente nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público produzidas pelo CFC.

O presente artigo encontra-se estruturado em seis seções, iniciando com a presente introdução. A segunda seção apresenta o embasamento teórico, e na seguinte se abordam os procedimentos metodológicos. Na seção quarta apresentam-se os resultados e feita sua discussão, e na sequência expõe-se a conclusão. Por fim, se disponibilizam as referências citadas.

2 Base conceitual

2.1 Auditoria operacional

A auditoria operacional (2010) é a modalidade de fiscalização que tem como objetivo avaliar essas dimensões do desempenho. Segundo o Manual de Auditoria Operacional (Manop), Brasil (2010, p. 17), “auditoria operacional é o exame independente e objetivo da

economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública”.

Para realização da auditoria o tribunal de contas elabora o planejamento de Auditoria, sendo elaborado o projeto de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria. Na execução é feita a coleta e análise das informações que subsidiarão o relatório destinado a comunicar os achados e as conclusões da auditoria. Por fim, depois que o relatório foi apreciado pelo tribunal, decorrido determinado prazo para que o gestor implemente as recomendações e determinações, é feito o monitoramento, que tem como objetivo acompanhar as providências adotadas pelo auditado, além de aferir o benefício decorrente de sua implementação.

Segundo o manual de auditoria operacional do TCU (BRASIL, 2010, p. 108), “pela sua natureza, as auditorias operacionais são mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios, conseqüentemente, são mais analíticos e argumentativos”.

Conforme publicação do tribunal de contas do Estado do Rio Grande do Sul-RS (TCE, 2010) realiza auditorias operacionais a partir de mandamento constitucional – art. 70, “*caput*” – representando uma inovação em relação às auditorias historicamente efetuadas por essa Corte de Contas, pois não se detém primordialmente em aspectos de aferição da legalidade, mas em avaliar a eficiência e eficácia da gestão e a efetividade dos programas públicos, também com objetivo de realizar melhorias nos órgãos/entidades e programas governamentais.

Na apreciação dos relatórios pelo tribunal de contas, os mesmos são encaminhados aos órgãos gestores com as recomendações voltadas ao aperfeiçoamento das ações e políticas governamentais e fortalecimento dos controles internos. Tais recomendações são objeto de um Plano de Ação que define as medidas, os responsáveis e o cronograma para a sua implementação. O Plano de Ação serve de subsídio para o monitoramento do cumprimento das recomendações pelos Gestores e os resultados delas advindos.

2.1.1 Contabilidade aplicada ao setor público

A Contabilidade Pública foi regulamentada no Brasil pela Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, (SLOMSKI, 2003). Nesta linha, Assumpção (2011) além de registrar, interpretar e controlar os ações e eventos da administração pública, trata de informações relativas à previsão das receitas, à fixação das despesas e à execução orçamentária, financeira e patrimonial nas três esferas de governo.

A contabilidade pública é um ramo dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal, que utiliza-se de contas escrituradas nos seguintes sistemas: Sistema Orçamentário, Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial e Sistema de Compensação, (KOHAMA, 2003).

Na Lei 4.320/64, em seu artigo 85, os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir “o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”, (SLOMSKI, 2013, p. 05). Assumpção (2011) relata que a contabilidade aplicada ao setor público tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades públicas não afasta a importância do planejamento, consubstanciado no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e na lei

orçamentária anual, no estudo dessa área da contabilidade. No entanto, o planejamento nunca deixou de ser o objeto da contabilidade aplicada ao setor público só que agora como poderoso instrumento na busca da eficiência, eficácia e principalmente da legalidade.

Segundo Bezerra Filho (2017), os objetivos do Orçamento Público são: controle de gastos para evitar abusos; Gestão de recursos nas ações, produtos e metas; Planejamento na implementação de plano de médio prazo e Administração Macroeconômica na distribuição de renda e crescimento econômico.

Portanto, para entender o papel da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, é necessário ter conhecimento acerca de orçamento público. Segundo Assumpção (2011) em estrita observância ao princípio da legalidade, o orçamento no setor público torna-se uma peça de planejamento, bem como jurídico-contábil, pois na perspectiva contábil vemos o orçamento como a previsão das receitas e despesas a serem realizadas pelo Estado. Já na visão jurídica, o orçamento é peça que autoriza a cobrança de impostos e demais fontes de recursos, que são as receitas orçamentárias, bem como autoriza a realização de despesas por um determinado período de tempo. Por fim, a visão do orçamento, enquanto instrumento de planejamento, materializa-se justamente nas mudanças que este promove na realidade de uma sociedade através de investimentos relevantes, os quais trarão como consequência a melhoria da qualidade de vida da população.

O sistema orçamentário evidencia o registro contábil da receita e da despesa, de acordo com as especificações constantes na lei de orçamento e dos créditos adicionais, assim como o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, as dotações disponíveis, ou sejam no final do exercício apresenta os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária, registrados, (KOHAMA, 2003).

Segundo Assumpção (2011) o registro da receita, sob o enfoque patrimonial, leva em consideração a aplicação dos princípios de contabilidade, que consiste no reconhecimento da variação patrimonial no momento da ocorrência do fato gerador, isto é, no momento da efetiva ocorrência daquilo que alterou a substância patrimonial, seja quantitativamente ou qualitativamente, antes mesmo do efetivo ingresso de disponibilidades, ou seja, a receita é reconhecida seguindo-se o Princípio de Contabilidade da Competência. Porém seguindo os ditames da Lei nº 4.320/1964, as receitas sob o enfoque orçamentário deverão ser registradas pelo regime de caixa, isto é, no momento de seu ingresso nos cofres públicos.

Nos termos da Resolução nº 1.121/2008, do CFC, que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

Na conclusão de Assumpção (2011) com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF e, especialmente com a abertura política pela qual nosso país vem passando, somados a uma cobrança, por parte da sociedade, sobre o setor público por serviços melhores, existindo como contraponto recursos públicos cada vez mais escassos, a contabilidade aplicada a tal setor tem se mostrado uma aliada da administração pública e do controle social por oferecer condições de um melhor gerenciamento dos recursos e por proporcionar transparência na gestão da coisa pública. Basso (2005, p. 24) justifica que “a finalidade fundamental da Contabilidade é gerar informações de ordem física econômica e financeira sobre o patrimônio, com ênfase para o controle e o planejamento”.

2.1.2 Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP

Assumpção (2011) se refere que o entendimento da contabilidade pública aplicada a administração pública passa, obrigatoriamente, pela análise e pela interpretação da legislação

aplicável à matéria. Portanto, nada na administração pública ocorre à revelia da lei, não sendo a contabilidade uma exceção a essa regra.

Para dirimir qualquer dúvida acerca da correta conceituação de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou em 2008 a Resolução nº 1.128/2008, a qual aprova a NBC T 16.1 e que versa sobre a conceituação, objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. “É o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”, (CFC, 2008, p. 6).

O Objetivo da contabilidade aplicada ao setor público segundo a Resolução nº 1.128/2008, a qual aprova a NBC T 16.1 é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisões, a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. O objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público, item 4 e 5, (CFC, 2008, p. 6).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP definem, na resolução CFC nº 1.129/2008, patrimônio público como o conjunto de direitos e bens, tangíveis e intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Para Assumpção (2011), o conjunto de bens, direitos e obrigações somente constituirá patrimônio quando se observarem dois requisitos fundamentais: que os bens, os direitos e as obrigações componham o conjunto que possui valor expresso em moeda nacional; que este conjunto de bens, direitos e obrigações apresente relação com uma entidade que busque alcançar os fins predeterminados. O volume V do manual de contabilidade aplicada ao setor público, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, e em obediência à Lei nº 4.320/1996 e à Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), bem como as NBCASP, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são: a) balanço orçamentário; b) balanço financeiro; c) demonstração das variações patrimoniais; d) balanço patrimonial; e) demonstração dos fluxos de caixa; f) demonstração das mutações do patrimônio líquido; g) demonstração do resultado econômico; h) notas explicativas.

Os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, têm apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). O serviço público fornecido sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem (em sua grande maioria) o orçamento como principal fonte de alocação de recursos.

O SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (consequentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social. A análise, a avaliação e a verificação da

consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

2.2 Gestão estratégica de custos públicos

A administração pública está em transformação, mudança de visão pela necessidade de adequar e qualificar a gestão pública. Das perspectivas estratégicas e de gestão é importante reconhecer que as atividades ligadas à Administração Pública cumprem um papel eminentemente social, diferentemente da área privada, que visa prioritariamente ao lucro.

Para Mauss e Souza (2008) nas organizações públicas, a meta principal é a geração do chamado “Valor Público”. A construção do “Valor Público” envolve tanto aspectos tangíveis (serviços prestados à população), como intangíveis (imagem que a população tem da Administração Pública). É a geração de “Valor Público” que consentirá à Administração Pública contribuir no sentido de acrescentar o grau dos usuários/cidadãos, instituições e sociedade. Assim, é condescendente equacionar, de forma eficaz, a relação entre despesas/gastos, ativos públicos e valor público e suas relações com a satisfação dos usuários/cidadãos, das instituições e da sociedade.

A contabilidade de custos é um instrumento de informação para a gestão pública como está determinado na LRF, em seu artigo 50, § 3º, possibilitando o controle como determina o artigo 75, III, da Lei Federal nº 4.320/64 e permite avaliar o cumprimento do programa de trabalho em termos monetários, de realização de obras e prestação de serviços. Conforme Mauss; Souza (2008) a Constituição Federal Brasileira em seu artigo 70 exige que a fiscalização das ações públicas observe se elas foram realizadas com economicidade, que está diretamente ligada a informações adequadas de custos, sendo possível mensurar quais insumos prejudicam os resultados esperados e quais decisões são mais econômicas e possibilitam melhor resultado para a entidade. [...] entende-se que os sistemas contábeis e orçamentários tradicionais são insuficientes e até inadequados para a atual realidade financeira da administração pública, caracterizada pela escassez de recursos necessários para fazer frente à crescente demanda por seus serviços, (MAUSS; SOUZA, 2008).

Os serviços públicos no Município são o conjunto de atividades-meio e de atividades fins exercidas ou colocadas à disposição, prestadas diretamente, permitidas ou concedidas, visando proporcionar o maior grau possível de bem-estar social da coletividade. Para isso é necessário planejamento orçamentário para estas atividades sejam executadas de acordo com a disponibilidade financeira, (SLOMSKI, 2003). Conforme Mauss e Souza (2008), a mensuração e o controle dos custos permitem ao gestor saber quanto custa produzir cada um dos bens ou serviços públicos, o que dará a ele fundamentos para as decisões diárias, sempre observando as alternativas mais vantajosas para a sociedade.

Na gestão pública não existe sistema de custos pronto e que sirva de modelo para as entidades públicas ou privadas. Cada entidade precisa moldar seu sistema de acordo com a sua complexidade, necessidades de informação e realidade operacional. De forma geral, os custos são acumulados no subsistema de contabilidade financeira para serem alocados aos objetos de custeio, via método de custeio. “O seu nível de detalhe deverá refletir a estrutura da organização, dos objetos de custo, dos relatórios legais e gerenciais e do nível da informação demandada”, conforme escreve Mauss e Souza, (2008, p. 41).

Atualmente pode-se perceber que o tema de gestão de custos torna-se cada vez mais importante para a sobrevivência das empresas. O novo cenário enfrentado faz com que novas formas de gerenciamento e gestão de custos sejam buscados e tentados pelas empresas, (CHING, 2010). Para Mauss e Souza, (2008) um sistema de custos deve disponibilizar informações que subsidiam a elaboração do PPA, da LDO e para a LOA. O monitoramento dos custos reais incorridos quando da execução do planejamento fornece informações que

podem servir de comparação com as metas fixadas no plano inicial, o que propicia a avaliação e o devido controle. De posse destas informações e comparações também é possível realizar auditorias de gestão (como pretende o TCE), visando medir a sua eficiência gerencial, visto que os padrões de desempenho foram disponibilizados no planejamento. A prática tem demonstrado que os sistemas de custos são desenvolvidos a partir da definição de dois aspectos básicos. O primeiro diz respeito a natureza do processo de produção e o segundo ao tipo de custo utilizado.

De acordo com Ching (2010) a contabilidade de custos tem um esquema básico, composto pela separação entre o custo e a despesa, apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos e o rateio dos custos indiretos. A partir disso, há mais uma variável a ser definida que é o método de custeio a ser adotado. O método de custeio por absorção é utilizado pelos gestores que desejam alocar os seus produtos e serviços tanto os custos diretos como os indiretos incorridos na sua produção, visando obter o custo total do objeto de custeio (MAUSS; SOUZA, 2008).

Já para Ching (2010) relata que o método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos ou serviços prestados. Esse método possui vantagens como reconhecer a estrutura dos custos atuais, sendo que as despesas diretas e indiretas são levadas em consideração e os estoques são avaliados por seu custo total. Já as desvantagens para Lima (1997 *apud* CHING, 2010, p. 18) são os critérios utilizados na alocação dos custos indiretos que são arbitrários, subjetivos e sujeitos a críticas, não se classifica os custos em fixos e variáveis, os custos só podem ser calculados o término do período contábil, e os gerentes dos centros ou unidades de custos podem ser debitados com parcelas de custos sobre as quais não tem qualquer controle.

Para Slomski (2003, p. 377) os custos diretos são “todos os custos de produção identificáveis aos produtos e serviços sem qualquer método de atribuição de custos, ou seja, são os custos que podem ser vistos ou observados no processo de produção”. Já os custos indiretos, para Slomski (2003, p. 377) “são todos os custos que embora façam parte do processo de produção dos produtos ou serviços não são identificáveis custos aos produtos ou serviços”.

Outro método de custeio a ser utilizado é o ABC que surgiu para suprir uma nova necessidade de informações de custos e visa reduzir as distorções causadas pelo aumento dos gastos indiretos e do aumento do *mix* de produtos e serviços oferecidos. “O ABC fornece formação mais acurada e precisa sobre o custo global de um serviço ou produto, atendendo a uma necessidade informacional condizente às peculiaridades das organizações com altos índices de custos indiretos e variado *mix* de produtos ou serviços”; (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 56).

De acordo com Souza e Clemente (2011), o foco do controle de custos está nas atividades, com o objetivo de reduzir ou eliminar as que não agregam valor aos produtos. O método do custeio ABC permite análise e gerenciamento de custos e busca rastrear os gastos de uma empresa pelo monitoramento, voltado a consumo de recursos e das múltiplas atividades executadas.

De acordo com Slomski (2003), o método de custeio ABC é um dos métodos mais adequados ao serviço público, sendo que as Entidades Públicas da administração direta em seu orçamento público definem programas, projetos e atividades a serem executadas, mesmo que as atividades do orçamento programa sejam distintas das atividades do método ABC. No orçamento público, atividade é toda ação permanente de governo e projetos são ações com limitação no tempo, e já no método ABC atividade é toda a ação que consome recursos, seja no orçamento, projetos ou atividades.

Para Ching (2010) utilizado este método de custeio, os administradores de sistemas de saúde podem obter as informações necessárias para auxiliar no processo de tomada de

decisões otimizadas que consideram a alocação de recursos e a contenção de custos, garantindo a viabilidade econômica e financeira das instituições. O método de custeio ABC identifica os custos dos recursos que forma consumidos por diferentes tratamentos ou pacientes atendidos. Os gestores da área da saúde não podem considerar apenas a viabilidade econômica de suas atividades ou procedimentos como o único direcionados para tomada de decisões, mas considerar a importância social, população atendida, contribuição para a pesquisa e educação científica.

Mauss e Souza (2008, p. 56) descreve: “A principal novidade trazida pelo ABC, no que se refere ao processo de custeio é a adoção das atividades como entidade de conexão dos custos aos produtos”. As atividades são o foco principal do custeio, sendo o ponto central da contabilidade de custos, representando o nível de detalhe apropriado para dar suporte a um sistema contábil. Na lista de atividades, o custeio se realiza buscando identificar e relacionar os custos indiretos com determinada atividade, para que após seja possível determinar quanto de cada atividade é dedicado ao objeto de custo. Neste sentido Milne (1997, *apud* MAUSS; SOUZA, 2008, p. 57).

As decisões dos gestores devem estar voltadas para a prestação do melhor serviço público possível, considerando os recursos disponíveis para tal. E o seu sucesso é medido através da verificação da qualidade e do volume de serviços oferecido, o seu resultado econômico e a contribuição para a sociedade, (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 72).

3 Metodologia

O estudo propõe levantar e analisar a gestão de custos públicos de um Pronto Atendimento Municipal de um Município da região Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul diante da certificação da auditoria operacional do Tribunal de contas, identificando os custos por centro de custo.

De acordo com Beuren et al., (2004) a qualidade dos resultados do estudo depende da correta definição dos métodos e procedimentos a serem adotados para a observação e coleta de dados, a mensuração das variáveis e as técnicas de análise dos dados. A finalidade a pesquisa será aplicada, buscado mensurar os custos permitindo ao gestor saber quanto custa produzir cada um dos bens ou serviços públicos, o que dará a ele fundamentos para as decisões diárias, sempre observando as alternativas mais vantajosas para a sociedade, analisando o processo orçamentário municipal, a sistemática de elaboração e de apreciação dos instrumentos que compõem os orçamentos, com o objetivo de torna-los mais transparentes e democráticos, segundo Silva e Menezes (2005, p. 20) “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática e dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”.

Quanto a sua natureza caracteriza-se como descritiva, que visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática.

O estudo de caso, que de acordo com Gil (1999) vem sendo utilizado com maior frequência, em virtude de servir a diferentes propósitos, explorando situações reais, descrevendo situações do contexto em que está sendo feita determinada pesquisa. O Estudo de caso constitui o “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento”, (SILVA; MENEZES, 2005, p. 21).

Por meio da pesquisa documental, segundo explicam Beuren et al. (2004, p. 89) pode-se utilizar “materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Neste sentido, podem-se citar como exemplos o uso de relatórios e demonstrações contábeis, relatórios de sistemas operacionais, portal da transparência, sites governamentais, manuais de procedimentos, relatórios de

prestação de contas, registros em audiências públicas, entre outras que se fizerem necessárias ao estudo.

A coleta de dados foi realizada usando a técnica de observação de forma sistemática e por meio de entrevistas não estruturadas, ou seja, sem rigidez de roteiro o que permite explorar mais amplamente algumas questões pertinentes a pesquisa (SILVA; MENEZES, 2005).

GIL (1999) escreve que a sistematização dos dados, a inferência e a interpretação objetivam tornar os dados validos e significativos. A adequada apresentação dos resultados exige a previa descrição dos dados, mediante tabelas, quadros e gráficos seguidos de textos esclarecedores.

4. Resultados e discussões

O Pronto Atendimento Municipal está vinculado à Secretaria Municipal de Saúde do Município em estudo. O estabelecimento de saúde está enquadrado como Hospital de Pequeno Porte para fins de classificação, com a finalidade de atendimento de Urgência e emergência, procedimentos ambulatoriais, realização de exames diagnósticos básicos de urgência e emergência solicitados no primeiro atendimento e observação de até 24 horas. Os casos de internação clínica, cirúrgica, obstétrica, exames e demais encaminhamentos de média e alta complexidade são encaminhados para hospital regional de referência.

Conforme organograma da Secretaria Municipal de Saúde o Pronto Atendimento Municipal é composto pela equipe Administrativa, médicos terceirizados, enfermeiro, técnico de enfermagem, farmacêutico, motorista e higienizador. Os centros de custos foram estruturados de acordo com as informações fornecidas através do setor contábil, os relatórios contábeis, patrimoniais e gerenciais, e relatórios fornecidos pela Secretaria Municipal de Saúde, são a base para a apuração dos custos por atendimento realizado ao paciente, confrontado com a receita prevista do Município. Os dados fornecidos pelos responsáveis dos setores foram gerados pelos Sistemas de Informações, gerados através dos software contábil e software de gestão em saúde utilizado pelo Município. As despesas relacionadas nos centros de custos, estão disponíveis para consulta pública no Portal da Transparência do Município, pois se tratando de serviço público, a despesa passa pelo processo de empenho prévio, liquidação e posterior pagamento. “A saúde não tem preço, mas tem custos. Também tem despesas e desperdícios gerados por fatores internos, tais como: negligência, imperícia, imprudência, incompetência e improdutividade. Todos por escassez ou ausência de qualidade nas tarefas”, (FARIAS; JUNIOR; PICCHIAI, 2016, p. 65).

Escolheu-se trabalhar com esse setor em vista que possui uma estrutura completa para a formação dos centros de custos. Foram definidos os respectivos centros de custos, mensurando as despesas considerando o período de janeiro a outubro de 2017, bem como média mensal. O centro de custo administrativo compõe com as despesas relativas as atividades da administração central. O Centro de Custos de base compõe os serviços que não estão voltados diretamente as atividades fins, já o Centro de Custos Auxiliares define os setores assistenciais de apoio as atividades fins. O Centro de Custos Finais mensura os serviços que desenvolvem as atividades fins. Com este modelo desenvolvido busca-se a possibilidade de verificação da auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas e demais órgãos auditores, estabelecendo um processo ideal desde a busca pela informação, a apuração dos custos, o planejamento, controle, transparência na gestão estratégica dos recursos públicos.

No quadro 1, o centro de custos administrativo é mensurado as despesas com pessoal e encargos do setor Administrativo, médicos terceirizados, enfermeiro, técnico de enfermagem, farmacêutico, motorista, higienização, despesas com telefonia, energia elétrica, água, material de expediente, material ambulatorial, gases medicinais, manutenção de veículo, depreciação e

combustível, considerando o período acumulado de janeiro a outubro de 2017, e média mensal.

Quadro 1- Centro de custos administrativo

CENTRO DE CUSTOS ADMINISTRATIVO		
Custos	Valor jan a out/17	Média mensal
Pessoal com encargos Administrativo	111.327,90	11.132,79
Telefonia	3.148,47	314,85
Energia Elétrica	6.016,60	601,66
Água	1.000,00	100,00
Pessoal com encargos – Motoristas	89.853,30	8.985,33
Pessoal com encargos – Higienização	35.013,10	3.501,31
Material Expediente	1.000,00	100,00
Material Ambulatorial	23.659,97	2.366,00
Gases Medicinais	5.294,16	529,42
Manutenção veículo	15.477,23	1.547,72
Depreciação veículo	27.708,33	2.770,83
Combustível	11.875,91	1.187,59
Equipe Profissionais		
Médicos terceirizados com encargos	517.050,00	51.705,00
Pessoal com encargos – Enfermeiro	66.314,80	6.631,48
Pessoal com encargos - Técnicos de enfermagem	192.785,50	19.278,55
Pessoal com encargos – Farmacêutico	7.500,00	750,00
Totalizador - Centro de Custos Administrativo	1.115.025,27	111.502,53

Fonte: Dados conforme pesquisa (2017).

No quadro 2, o centro de custos de base é mensurado as despesas de pessoal com encargos de almoxarifado, despesas com medicamentos, materiais de limpeza, gêneros alimentícios, manutenção de móveis, utensílios, imóveis, equipamentos, computadores e periféricos e as respectivas depreciações.

Quadro 2 - Centro de custos de base

CENTRO DE CUSTOS DE BASE		
Custos	Valor jan a out/17	Média Mensal
Pessoal com encargos – Almoxarifado	30.071,70	3.007,17
Farmácia – medicamentos	14.558,96	1.455,90
Higienização	15.000,00	1.500,00
Lavanderia, Rouparia	5.000,00	500,00
Nutrição – alimentação	8.500,00	850,00
Manutenção de Edificações - 183,13m2	7.000,00	700,00
Manutenção de móveis e utensílios	5.000,00	500,00
Manutenção de máquinas e equipamentos	6.000,00	600,00
Manutenção de computadores e periféricos	3.000,00	300,00
Depreciação – edificações	7.600,00	760,00
Depreciação - móveis e utensílios	2.638,89	263,89
Depreciação - máquinas e equipamentos	7.916,67	791,67
Depreciação - computadores e periféricos	1.187,50	118,75
Totalizador - Centro de custos de Base	113.473,72	11.347,37

Fonte: Dados conforme pesquisa (2017).

No quadro 3, o Centro de custos auxiliares, são definidos os setores assistenciais de apoio as atividades fins, são mensuradas as despesas com exames diagnósticos de eletrocardiograma, exames de coleta de análises clínicas, e coleta de lixo hospitalar.

Quadro 3 - Centro de Custos Auxiliares

CENTRO DE CUSTOS AUXILIARES		
Custos	Valor jan a out/17	Média Mensal
Eletrocadiograma	6.800,00	680,00
Laboratório de Análises Clínicas	3.000,00	300,00
Coleta de Lixo Hospitalar	23.000,00	2.300,00
Totalizador Centro de Custos auxiliares	32.800,00	3.280,00

Fonte: Dados conforme pesquisa (2017).

No quadro 4 totalizando os centros de custos, apurou-se um custo total no montante de R\$ 126.129,90 mensal referente ao Pronto Atendimento Municipal, o qual será rateado proporcionalmente pela Receita Recebida pela União.

Quadro 4 - Totalizador dos centros de custos

CENTRO DE CUSTOS TOTAL		
Centros de Custos	Valor jan a out/17	Média Mensal
Totalizador Centro de Custos Administrativo	1.115.025,27	111.502,53
Totalizador - Centro de custo de Base	113.473,72	11.347,37
Totalizador - Centro de Custos Auxiliares	32.800,00	3.280,00
TOTAIS	1.261.298,99	126.129,90

Fonte: Dados conforme pesquisa (2017).

A Constituição Federal de 1988 determina as fontes de receita para custear as despesas com ações e serviços públicos de saúde. De acordo com a legislação, o financiamento do Sistema Único de Saúde é responsabilidade da União, dos Estados e dos municípios. A Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, define os percentuais de investimento financeiro de cada ente federado no SUS, sendo que os Municípios e o Distrito Federal devem aplicar no mínimo 15% da arrecadação de imposto em ações e serviços públicos de saúde por ano. Já o Estado, 12%, e o governo federal, o total aplicado deve corresponder ao valor comprometido no exercício financeiro antecedente, adicionado do percentual relativo à variação do Produto Interno Bruto (PIB) do ano anterior ao da lei orçamentária anual. O Município é responsável pelo financiamento através de recursos próprios e vinculados através do financiamento das esferas de governo da Atenção Básica. A responsabilidade pelo financiamento de média e alta complexidade é do Estado e a União, respectivamente.

O Município em estudo assinou o pacto de gestão plena no ano de 2010, uma vez que o financiamento do Pronto Atendimento que se enquadra no Bloco de Financiamento de média e alta complexidade - MAC, sendo repassado o financiamento diretamente da União. O estado não tem participação nos repasses de receitas financeiras destinadas para esta finalidade. A receita mensal é fixa, sendo repassado o montante de R\$ 33.662,90 mensal. No quadro foram relacionadas as consultas e procedimentos ambulatoriais executados no estabelecimento de saúde em estudo, sendo os valores unitários baseados na tabela SUS padrão, buscadas no sistema de informação SIGTAP – Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM do SUS utilizados como padrão de financiamento pelo estado e pela União.

Quadro 5- Receitas Mensais e Totalizador no período

RECEITAS MENSAIS			
Consultas e Procedimentos Ambulatoriais	Receita (Valor Unit)	Receita Total Período	Receita Média mensal
Atendimento Médico de Urgência e clínico	11,00	124.905,00	12.490,50
Procedimentos ambulatoriais – Suturas	45,43	4.951,87	495,19
Observação 24 horas	12,47	37.547,17	3.754,72
Verificação de Pressão Arterial	-	-	-

Glicemia Capilar	-	-	-
Curativo	32,40	19.504,80	1.950,48
Consulta profissionais nível superior	6,30	23.688,00	2.368,80
Remoção de cerumem	5,63	270,24	27,02
Exerese de Tumor de pele e anexos	34,73	2.813,13	281,31
Retirada de corpo estranho	49,50	841,50	84,15
Administração de Medicamentos	0,63	2.662,38	266,24
Imobilização Provisoria	13,00	663,00	66,30
Aplicação de Fator VIII de coagulação	5,39	53,90	5,39
Receita União MAC – complemento	-	118.728,00	11.872,80
Totalizadores	-	336.628,99	33.662,90

Fonte: Dados conforme pesquisa (2017).

No quadro 6 o custo total no montante de R\$ 126.129,90 mensal referente ao Pronto Atendimento Municipal foi rateado proporcional pela receita recebida, no montante de R\$ 33.662,90, assim encontrou-se o custo médio de cada atendimento e procedimento executado. Utilizou-se a forma de cálculo (custo total mensal / nº total de atendimentos mensal * nº de atendimento por procedimento mensal).

Quadro 6 - Custo total rateado por procedimento

Consultas e Procedimentos ambulatoriais	Custo Mensal	Nº Atend. Período	Nº Atend. Mensal
Atendimento Médico de Urgência e clínico	53.590,46	11.355	1.136
Procedimentos ambulatoriais – Suturas	514,43	109	11
Observação 24 horas	14.210,56	3.011	301
Verificação de Pressão Arterial	15.711,37	3.329	333
Glicemia Capilar	594,66	126	13
Curativo	2.841,17	602	60
Consulta profissionais nível superior	17.745,50	3.760	376
Remoção de cerume	226,54	48	5
Exérese de Tumor de pele e anexos	382,28	81	8
Retirada de corpo estranho	80,23	17	2
Administração de Medicamentos	19.944,81	4.226	423
Imobilização Provisória	240,70	51	5
Aplicação de Fator VIII de coagulação	47,20	10	1
Totalizadores	126.129,90	26.725	2.673

Fonte: Dados conforme pesquisa (2017).

O rateio realizado não representa o custo real de cada procedimento, pois não considera o tempo necessário para realizar os procedimentos, pois cada procedimento tem tempo diferenciado. Desta forma, no quadro 7 estimou-se o tempo de atendimento em minutos de cada procedimento, calculando-se o tempo de atendimento em minutos total de cada procedimento pela média dos últimos 10 meses. A partir disso foi realizado um novo rateio, utilizado o seguinte cálculo: (Custo total mensal / Tempo total de atendimento em minutos mensal * tempo de atendimento em minutos por procedimento).

Quadro 7 - Custo total rateado por tempo de atendimento em minutos

Consultas e Procedimentos ambulatoriais	Nº Atend. Mensal	Tempo de atend. Em min	Tempo de atend. Em min Mensal	Custo por atendimento
Atendimento Médico de Urgência e clínico	1.136	15	17.033	8,31
Procedimentos ambulatoriais - Suturas	11	30	327	16,62
Observação 24 horas	301	360	108.396	199,48
Verificação de Pressão Arterial	333	10	3.329	5,54

Glicemia Capilar	13	10	126	5,54
Curativo	60	30	1.806	16,62
Consulta profissionais nível superior	376	120	45.120	66,49
Remoção de cerume	5	15	72	8,31
Exérese de Tumor de pele e anexos	8	60	486	33,25
Retirada de corpo estranho	2	20	34	11,08
Administração de Medicamentos	423	120	50.712	66,49
Imobilização Provisória	5	30	153	16,62
Aplicação de Fator VIII de coagulação	1	30	30	16,62
Totalizadores	2.673	850	227.624	126.129,90

Fonte: Dados conforme pesquisa (2017).

Com o rateio realizado, no quadro 8 foi possível encontrar o custo por procedimento mais aproximado, desta forma foi possível fazer uma comparação entre o valor da receita transferida pela União conforme a tabela SUS e o que efetivamente custa para o município, encontrando diferenças de resultados muito aquém do valor recebido.

Quadro 8 - Receita x Custo total

Consultas e Procedimentos Ambulatoriais	Receita (Valor unit)	Custo por atendim.	Diferença Rec. x custo por proc. Mês	Custo mensal
Atend. Médico de Urgência e clínico	11,00	8,31	2,69	3.052,51
Procedimentos ambulatoriais - Suturas	45,43	16,62	28,81	313,99
Observação 24 horas	12,47	199,48	-187,01	-56.309,28
Verificação de Pressão Arterial	-	5,54	-5,54	-1.844,65
Glicemia Capilar	-	5,54	-5,54	-69,82
Curativo	32,40	16,62	15,78	949,75
Consulta profissionais nível superior	6,30	66,49	-60,19	-22.632,93
Remoção de cerume	5,63	8,31	-2,68	-12,87
Exerece de Tumor de pele e anexos	34,73	33,25	1,48	12,01
Retirada de corpo estranho	49,50	11,08	38,42	65,31
Administração de Medicamentos	0,63	66,49	- 65,86	-27.834,11
Imobilização Provisória	13,00	16,62	-3,62	-18,48
Aplicação de Fator VIII de coagulação	5,39	16,62	-11,23	-11,23
Totalizadores	-	-	428,86	-104.339,80
Custos Totais				126.129,90

Fonte: Dados conforme pesquisa (2017).

O Custo total do Pronto Atendimento Municipal representa o montante de R\$ 126.129,90, sendo que 73% do custo total é financiado pelo Município com recursos próprios. A União repassa o montante de R\$ 33.662,90, o que representa apenas 27% dos custos totais. Diante deste cenário fica visível o comprometimento financeiro e orçamentário do Município com serviços que são de competência da União e do Estado financiar e garantir o acesso ao Sistema Único de Saúde a população.

Na estrutura proposta dos centros de custo é possível realizar a verificação dos controles internos, mensurar e analisar a gestão de custos públicos utilizados pelos Municípios, identificando a importância do planejamento estratégico na elaboração e execução do orçamento, bem como auxiliar na tomada de decisões dos gestores municipais. Desta forma os órgãos fiscalizadores como o Tribunal de Contas conseguem acompanhar e verificar se os recursos públicos estão sendo investidos de forma eficiente. Diferentemente das auditorias de conformidade, mais focadas nos aspectos legais, administrativos e contábeis, as auditorias operacionais procuram avaliar a qualidade do gasto público, ou seja, os resultados das políticas públicas. O objetivo é o de contribuir para a melhoria da gestão

pública e para o fortalecimento do controle social, visando a qualificação das ações governamentais e da proteção dos serviços públicos.

Para Donabedian (1978 *apud* FARIAS; JUNIOR; PICCHIAI, 2016, p. 18), avaliar é monitorar continuamente os serviços de saúde oferecidos, para detectar e corrigir, precocemente, os desvios dos padrões encontrados, permitindo o aperfeiçoamento e desenvolvimento dos serviços prestados.

3 Conclusão

O trabalho realizado tem o objetivo de estruturar, identificar e mensurar os centros de custos de um Pronto Atendimento Municipal, diante da certificação da auditoria operacional dos órgãos fiscalizadores como o Tribunal de Contas. Buscou-se identificar as despesas por centro de custo, estruturados de acordo com as informações fornecidas através do setor contábil, os relatórios contábeis, patrimoniais e gerenciais, e relatórios fornecidos pela Secretaria Municipal de Saúde, são a base para a apuração dos custos por atendimento realizado ao paciente, confrontado com a receita prevista do Município. A contabilidade aplicada ao Setor Público tem se mostrado uma aliada da administração pública e do controle social por oferecer condições de um melhor gerenciamento dos recursos e por proporcionar transparência na gestão da coisa pública.

Inicialmente fez-se o levantamento da execução atual de despesas do estabelecimento de saúde estudado para realizar a pesquisa, buscando compreender as rotinas dos setores, processos internos de registros, levantamento dos procedimentos realizados no período de tempo estabelecido. Após análise dos dados levantados e com base na teoria e experiência nesta área de trabalho, foi realizada a estruturação dos centros de custos, a apuração dos custos totais confrontado com a Receita, até a utilização das informações na certificação da auditoria operacional.

Com base neste estudo, a gestão estratégica de custos públicos em um Pronto Atendimento Municipal pode contribuir na gestão eficiente dos recursos públicos, através da mensuração, identificação e estruturação dos centros de custos, permitindo o planejamento estratégico de curto, médio e longo prazo, auxiliando os gestores na tomada de decisão e execução do orçamento público municipal. O Município atualmente está investindo um percentual significativo no custeio e financiamento do Pronto Atendimento Municipal, sendo que a responsabilidade de garantir este financiamento é do Estado e da União, se tratando de média e alta complexidade.

Por intermédio da distribuição de custos por centros de custos, foi possível identificar o custo total por procedimento executado, incluindo o rateio por tempo de atendimento, comparando o custo total com a Receita recebida por procedimento do Sistema Único de Saúde. Desse modo é possível realizar a certificação da auditoria operacional pelos órgãos de controle como o Tribunal de Contas, que buscam avaliar a eficiência dos gastos públicos, da efetiva prestação de serviços públicos a população, e principalmente a gestão dos recursos públicos. Os centros de custos são ferramentas que auxiliam os gestores municipais nas tomadas de decisões, na elaboração do orçamento e planejamento das ações e serviços executados, bem como demonstrar transparência ao controle social dos custos para manter o serviço público em pleno funcionamento.

4 Referências

- ABBAS, Katia. Gestão de custos em organizações hospitalares. **Produção**, v. 171. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/79577> > Acesso em: Out. de 2017.
- ASSUMPCÃO, Márcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Curitiba: Ibpex, 2011.
- BASSO, Irani Paulo. **Contabilidade geral básica**. 4. ed. rev. Ijuí: Editora Unijuí, 2005.

BEUREN, I.M. (org); LONGARAY, A. A; RAUPP, F.M.; SOUSA, M.A.B de; COLAUTO, BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento aplicado ao setor público** – abordagem simples e objetiva. – 2. ED. – São Paulo: Atlas, 2017.

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

_____. **Lei complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000.

_____. **Lei complementar nº 4.320**, de 17 de março de 1964. **Lei nº 4.320. 23. Ed.** São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Introdução à gestão de custos em Saúde / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde**. – Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013.

BRASIL, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Plano estratégico 2006-2010 / Tribunal de Contas da União**. Brasília: TCU – Secretaria de Planejamento e Gestão, 2006.

_____. **Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União**. 3.ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de contabilidade – contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

_____. Resolução 1.121/2008. NBC T 1. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

FARIAS; Roberto Maia; JUNIOR, Eneo Alves da Silva; PICCHIAI, Djair. **Gestão Hospitalar: Indicadores de qualidade e segurança higiênico-sanitários na hotelaria**. Caxias do Sul, RS: Educs, 2016.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: Teoria e Prática**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Balancos públicos: teoria e prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração de análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta**. Chapecó: Argos, 2001.

_____. **Controladoria e governança pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na Contabilidade Municipal**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB / IFAC / CFC)**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, E.L. da; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFSC, 2005.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: Uma abordagem integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: Aplicações operacionais e estratégicas**. São Paulo: Atlas, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Auditorias operacionais de políticas públicas** – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: TCE/RS, 2010.

_____. **Orientações do Tribunal de Contas para gestores municipais**. Porto Alegre: TCE/RS, 2014.