



**XVIII Congresso Internacional de Custos
XXX Congresso Brasileiro de Custos**
15 a 17 de novembro de 2023
Natal / RN / Brasil



A EFETIVIDADE DA GESTÃO DE CUSTOS NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM ENTIDADES PÚBLICAS: ANÁLISE EM UM MUNICÍPIO DO RS

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

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

jorge oneide sausen (UNIJUI) - josausen@unijui.edu.br

Resumo:

O presente estudo objetivou analisar a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, contribuindo na definição dos centros de custos, instrumentalizando a elaboração do Orçamento Base Zero (OBZ) na área da saúde de um Município do RS. Por intermédio da observação direta, relato de experiências dos envolvidos no processo de elaboração do orçamento municipal, de consulta em sites governamentais foi possível a definição dos elementos da despesa com base no orçamento. A pesquisa é aplicada, classificada como descritiva, qualitativa, levantamento e estudo de caso. Utilizando-se do método de pesquisa estudo de caso se caracterizou o atual processo orçamentário municipal, a sistemática de elaboração e de apreciação dos instrumentos que compõem os orçamentos, analisando a metodologia de elaboração, acompanhamento, monitoramento e execução da Lei Orçamentária Anual, as receitas e despesas previstas, créditos adicionais, reduções e suplementações orçamentárias. Por fim, é apresentado um resumo comparativo abordando aspectos sobre custos, buscando propor a elaboração de centros de custos como base para estruturar o OBZ. Conclui-se que as evidências apresentadas pelo presente trabalho corroboram a importância do assunto, sugerindo ser um campo fértil o estudo sobre determinantes de custos, OBZ, bem como avançar na discussão sobre a importância da Contabilidade Gerencial e o planejamento na elaboração do orçamento municipal para o setor público.

Palavras-chave: *Orçamento Base Zero. Contabilidade Pública. Planejamento e Gestão Pública. Orçamento Público.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

A EFETIVIDADE DA GESTÃO DE CUSTOS NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM ENTIDADES PÚBLICAS: ANÁLISE EM UM MUNICÍPIO DO RS

RESUMO

O presente estudo objetivou analisar a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, contribuindo na definição dos centros de custos, instrumentalizando a elaboração do Orçamento Base Zero (OBZ) na área da saúde de um Município do RS. Por intermédio da observação direta, relato de experiências dos envolvidos no processo de elaboração do orçamento municipal, de consulta em sites governamentais foi possível a definição dos elementos da despesa com base no orçamento. A pesquisa é aplicada, classificada como descritiva, qualitativa, levantamento e estudo de caso. Utilizando-se do método de pesquisa estudo de caso se caracterizou o atual processo orçamentário municipal, a sistemática de elaboração e de apreciação dos instrumentos que compõem os orçamentos, analisando a metodologia de elaboração, acompanhamento, monitoramento e execução da Lei Orçamentária Anual, as receitas e despesas previstas, créditos adicionais, reduções e suplementações orçamentárias. Por fim, é apresentado um resumo comparativo abordando aspectos sobre custos, buscando propor a elaboração de centros de custos como base para estruturar o OBZ. Conclui-se que as evidências apresentadas pelo presente trabalho corroboram a importância do assunto, sugerindo ser um campo fértil o estudo sobre determinantes de custos, OBZ, bem como avançar na discussão sobre a importância da Contabilidade Gerencial e o planejamento na elaboração do orçamento municipal para o setor público.

Palavras-chave: Orçamento Base Zero. Contabilidade Pública. Planejamento e Gestão Pública. Orçamento Público.

Área Temática: Custos aplicados ao Setor Público.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública traz consigo grandes desafios, dentre estes, pode-se citar o planejamento, gestão com eficiência, eficácia, economicidades. Este estudo apresenta a caracterização do processo orçamentário municipal na área da saúde, caracterizando o atual processo de elaboração, monitoramento e execução orçamentária com base histórica, propondo a organização de centros de custos e a estruturação do OBZ, proporcionando aos gestores uma ferramenta que auxilie na tomada de decisões, e oferecendo serviços públicos com eficiência, eficácia e economicidade através da execução das políticas públicas municipais.

É possível identificar que no Brasil, os gestores públicos não utilizam informações de custos como base para suas decisões diárias. Além disso, o tema custos e resultado econômico em entidades públicas tem apresentado poucos estudos que viabilizem sua aplicação na prática no serviço público. (MAUSS; SOUZA, 2008).

O governo federal, em atenção especialmente ao disposto na LRF, deu seguimento ao esforço iniciado, em 2005, com a criação da comissão interministerial voltada ao estudo visando à implantação do sistema de custos. Em 2011, por meio de

portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), foi criado o Sistema de Custos do Governo Federal, que se encontra em operação, (GIACOMONI, 2019).

No setor público brasileiro, adotar o cálculo de custos tem sido uma preocupação antiga do legislador, como se observa em disposições da Lei no 4.320/64 e do Decreto-Lei no 200/67. A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (BRASIL, 2000) não pode ser mais categórica ao determinar: “Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: [...] a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Os entes públicos convivem continuamente com a escassez de recursos para desenvolver políticas públicas. A esfera municipal depende de repasses dos Governos Estadual e Federal para executar suas políticas, o que torna o planejamento importante instrumento na gestão dos recursos para atender às necessidades da sua população. Principalmente com o advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que buscam, dentre outros princípios, o planejamento, a transparência e prestação de contas na aplicação dos recursos públicos, (BEHR; BARBOSA, 2016). Constata-se que o tema gestão de custos torna-se cada vez mais importante para a sobrevivência das organizações. O novo cenário enfrentado faz com que novas formas de gerenciamento e a gestão de custos sejam buscados e aplicados pelas organizações, sejam elas privadas ou públicas, (CHING, 2010).

É neste contexto que o sistema de custos se torna um elemento fundamental para o planejamento, preparação do orçamento, controle dos gastos, avaliação do desempenho e avaliação de programas sustentando a tomada de decisão. Baseado no exposto, a questão do estudo é: Como a estrutura orçamentária com base histórica pode contribuir na definição dos centros de custos e instrumentalizar a elaboração do Orçamento Base Zero na área da saúde do município de Pejuçara-RS? Logo o objetivo do estudo é analisar a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, demonstrando os centros de custos e propondo a elaboração do orçamento base zero na área da saúde do Município de Pejuçara-RS.

O estudo é relevante e se justifica em função do processo de planejamento e implementação das políticas públicas, mensurando os centros de custos da secretaria de saúde de um município do RS, com ênfase no levantamento e gestão de custos para contribuir na elaboração de um OBZ na área da saúde, baseado nos princípios da economicidade, eficiência e eficácia dos serviços públicos prestados à população.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A Contabilidade Pública foi regulamentada no Brasil pela Lei Complementar (LC) 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).

De acordo com Assumpção (2011, p. 24), a contabilidade aplicada ao setor público é definida como “o ramo da ciência contábil que estuda, registra, interpreta e controla os atos e fatos da administração pública, tratando 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 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, (KOHAMA, 2003).

Atualmente, o modelo da Contabilidade Pública brasileira está alicerçado na Lei no 4.320/1964, que trouxe regras para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Em 2000, foi publicada a LC nº 101, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e representou um grande avanço no controle das contas públicas, (LIMA, 2022).

O Conselho Federal de Contabilidade sob o argumento de promover diretrizes relacionadas com a promoção e o desenvolvimento conceitual, a convergência as normas internacionais e o fortalecimento institucional da Contabilidade Pública no Brasil editou a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, e começou a ser delineado um caminho normativo para que os serviços públicos pudessem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos, (LIMA, 2022).

Em dezembro de 2021, uma nova norma foi editada pelo Conselho Federal de Contabilidade a NBC T SP 34 – Custos no Setor Público, que revogou a norma de 2011. De acordo com a nova norma, seu objetivo é estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos, (CFC, 2012).

2.1 Planejamento na gestão pública

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, destinando-se ao público externo, como por exemplo o cidadão, a sociedade para informar os custos dos serviços prestados e os gestores para a tomada de decisão, diferentemente da área privada, que visa prioritariamente ao lucro, (TOZZI; COSTA, 2017).

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, (ASSUMPÇÃO, 2011).

Conforme descreve Slomski (2005), o processo de planejamento nos Municípios brasileiros se dá por meio de um conjunto de instrumentos, tais como: o Plano Diretor do Município, o Programa de Governo, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Orçamento Anual. Na visão de Assumpção (2011) o entendimento de 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 PPA, LDO e LOA, no estudo dessa área da contabilidade.

2.2 Contabilidade e Gestão de Custos aplicada ao Setor Público

A contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe e obtém dados, acumulados de forma organizada, interpretados e analisados produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais. Fundamentalmente, a contabilidade de custos refere as atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada

de decisão nos diversos setores da organização, seja de natureza estratégica, planejamento ou operacional, (LEONE, 2008).

A finalidade da contabilidade de custos é “A geração de informações que propiciam decisões racionais na gestão das entidades e que resultem numa operação eficaz”, (KOLIVER, 2010, p. 117). “A contabilidade de custos é o ramo da ciência contábil que tem por finalidade básica um processo de mensuração analítico do custo unitário dos produtos e serviços para fins contábeis e para o processo de tomada de decisões sobre eles”, (PADOVEZE; TAKAKURA JUNIOR, 2013, p. 27).

O objeto da contabilidade e gestão de custos é a organização como um todo, atuando sobre produtos, serviços, componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional e para promover a eficiência dos processos produtivos. Atua também para fins legais na composição dos bens ativáveis como estoques e obras, e para a contabilidade gerencial (LEONE, 2000).

A contabilidade e gestão 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 e 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.

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.

Reitera Martins (2009 apud MAUSS; SOUZA, 2008, p. 18) que além de sua função legal, a contabilidade de custos possui outras duas funções básicas, de considerável relevância e perfeitamente aplicáveis à gestão pública: auxílio ao controle fornecendo dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão; e auxílio a tomada de decisão que consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito as consequências de curto, médio e longo prazo.

De acordo com Slomski (2003), com a evolução da sociedade e com o evento terceirização e/ou privatização dos serviços públicos, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de ser possível tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços. “Dessa forma, conceitua-se custo como todo o sacrifício (consumo) de ativos para a obtenção de produtos ou serviços”, (SLOMSKI, 2003, p. 376).

Para Mauss e Souza, (2008), um sistema de custos necessita disponibilizar informações que subsidiem a elaboração do PPA, LDO e 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.

O sistema de informações de custos é um dos sistemas de gestão pública ou de controle analítico que tem como função mensurar e reportar os custos dos serviços públicos, dando suporte à evidenciação do resultado econômico produzido ao reporta

a receita econômica e os custos de sua produção por meio da Demonstração do Resultado Econômico, Anexo 20 – Lei 4.320/64, (SLOMSKI, 2013).

As Normas Brasileiras de Contabilidade que tratam dos custos no setor público, dispõem que o usuário da informação de custos é qualquer pessoa ou entidade que utiliza a informação de custos para, por exemplo, subsidiar os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. E que os principais usuários da informação de custos são os gestores, em sua tomada de decisão sobre a aplicação dos recursos que lhes são confiados. Por isso, em regra, demandam informações customizadas, no formato de relatórios de custos específicos, (CFC, 2012).

2.2.1 Orçamento Base Histórica e Orçamento Base Zero

Na terminologia de Wildavsky (1974), a elaboração orçamentária é essencialmente “incremental”, isto é, os orçamentos repetem-se e o de cada ano é igual ao do ano anterior, com certo “incremento” de recursos jogados, na maior parte, sobre programas que vêm de orçamentos anteriores. A “base do orçamento, que é formada pelos programas que entraram no orçamento e aí se perpetuam, envolve sempre a grande parte dos recursos orçamentários” (GIACOMINI, 2022, p. 207).

De acordo com Tozzi; Costa (2017), como esse método orçamentário não questiona ou desafia cada gasto e despesa, é construído de forma rápida e superficial, além de envolver menos pessoas em comparação ao método de OBZ. É muito comum que, a partir do número compilado, seja solicitado a redução nos valores, que tende a ser aplicada linearmente, considerando todos os centros de custos e contas contábeis com a mesma importância e prioridade. Exemplificando, caso o número precise ser reduzido em 10%, essa regra é aplicada diretamente no valor de cada despesa, sem avaliação do gasto que deixará de ser realizado. Os gestores avaliarão ao longo do ano de que forma o valor disponível será utilizado.

Como mencionado o OBH é, basicamente, corrigido por indicadores financeiros e diretrizes de crescimento ou redução vindas da liderança da organização. Dessa forma, ele não questiona a origem das despesas e, principalmente, o alinhamento de cada gasto com a estratégia da empresa, (TOZZI; COSTA, 2017).

As decisões do passado condicionam a maior parte das despesas do futuro, os compromissos são mantidos e as escolhas realizadas no presente baseiam-se em pequenos percentuais – incremento – sobre a base existente. O importante no processo não é o incremento e, sim, a base, na qual está representada a aceitação do passado, (GIACOMONI, 2019).

O orçamento base histórico - OBH é gerado levando-se em consideração os números do ano anterior. Basicamente, calcula-se o quanto se deseja elevar a receita e quanto os custos e gastos deverão subir para dar suporte aos objetivos de aumento de receita, (CREPALDI, 2013).

O OBZ assim é chamado por construir os gastos e investimentos da empresa sem se utilizar do histórico, mas projetando os números como se a empresa estivesse iniciando as suas atividades naquele momento. Esse método dificulta que ineficiências do passado sejam perpetuadas, desestimulando vícios prejudiciais à saúde financeira da organização, (TOZZI; COSTA, 2017). O OBZ constitui-se em uma técnica utilizada para a elaboração do orçamento, pois é um processo operacional, de planejamento e orçamento, exigindo que cada administrador justifique detalhadamente os recursos solicitados, (CREPALDI; CREPALDI, 2013).

Os principais conceitos que permeiam a elaboração de um orçamento no método base zero são a desconstrução através da ruptura com o modelo do orçamento tradicional e a passagem para o OBZ são os desafios do projeto. Reinventar e repensar os processos, as tecnologias e as pessoas, priorizando as despesas e os investimentos garantindo o foco das ações, (TOZZI; COSTA, 2017).

O OBZ exige quebra de paradigmas para eliminar os vícios e a prática do “sempre fizemos assim”. Exige equilíbrio envolvimento e apoio dos chefes de setores, para que o OBZ seja construído, (TOZZI; COSTA, 2017).

A filosofia do OBZ está em romper com o passado. Consiste basicamente em dizer que o orçamento nunca deve partir da observação dos dados anteriores, pois eles podem conter ineficiências que o orçamento de tendências acaba por perpetuar. A proposta do OBZ está em discutir toda a empresa sempre que se elabora o orçamento. Trata-se de questionar cada gasto e estrutura, buscando verificar a real necessidade deles. Nessa linha de pensamento, toda atividade da empresa será discutida não em função de valores maiores ou menores, mas em razão ou não de sua existência. Concluída a definição da existência da atividade, será feito um estudo, partindo-se do zero, de quanto deveria ser o gasto para a estruturação e manutenção daquela atividade, e quais seriam as metas e objetivos, (PADOVEZE; FRANCISCHETTI, 2017).

É fundamental esclarecer que o OBH não é uma forma incorreta de se construir o orçamento, nem tão pouco o OBZ é o único modelo apropriado. As duas metodologias são diferentes em sua essência e forma de construção, (TOZZI; COSTA, 2017).

O OBH tem como vantagens que as informações são originadas de uma base de valores preexistente. Não existe a necessidade de se compor uma base do zero, por isso sua construção tende a ser rápida e simples. O processo orçamentário, mesmo sendo trabalhoso, envolve um número menor de pessoas, concorrendo menos com as atividades do dia a dia da empresa. A sobrecarga é concentrada na controladoria, o que alivia as demais áreas deles, (TOZZI; COSTA, 2017).

Já o OBZ apresenta vantagens por questionar todas as despesas realmente necessárias, repensando alternativas e caminhos, o OBZ não entrega somente um número. Todos os gastos estão vinculados a um projeto, atividade ou processo necessariamente alinhados à estratégia. Pela forma de construção granular, permite uma gestão eficiente do orçamento, o que possibilita a identificação de desvios no menor nível de detalhe. Caso o orçamento das receitas esteja aquém do planejado, a tomada de decisão sobre a despesa a ser ajustada será rápida e assertiva, uma vez que, na etapa de priorização de despesas, uma hierarquia de dispêndios já foi estabelecida, (TOZZI; COSTA, 2017).

3 METODOLOGIA

O estudo analisou a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, contribuindo na definição dos centros de custos, instrumentalizando a elaboração do Orçamento Base Zero (OBZ) na área da saúde de um Município do RS, por intermédio da observação direta, relato de experiências pelos responsáveis e envolvidos no processo de elaboração do orçamento municipal.

Prodanov e Freitas (2013) destacam que a principal finalidade deste método de pesquisa é a geração de conhecimentos, cuja intenção primordial está atrelada a sua aplicação prática voltada a solução de problemas pontuais. A pesquisa aplicada se trata da teoria atrelada a realidade, pesquisas voltadas à aquisição de conhecimentos

com vistas à aplicação numa situação específica, (GIL, 2017). A pesquisa é aplicada, classificada como descritiva, qualitativa, levantamento e estudo de caso.

Quanto a sua natureza caracteriza-se como descritiva, “têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno”, (GIL, 2017, p. 26). Assim, esta pesquisa é descritiva caracterizando o município em estudo, o funcionamento e estrutura da secretaria de saúde e dos setores envolvidos no processo orçamentário atual.

A finalidade a pesquisa é aplicada, sendo possível mensurar os centros de custos possibilitando ao gestor a informação dos custos dos 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 torná-los mais transparentes e democráticos.

Ainda na perspectiva de Silva e Menezes (2005, p. 21) “quando a pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”, pode-se classificar como levantamento. Neste tipo de abordagem apresentam-se muitas vantagens, entre elas o conhecimento direto da realidade e a possibilidade de quantificação dos dados. A coleta de dados realizada utilizou a técnica de observação de forma sistemática.

Quanto à abordagem do problema, a tipologia utilizada neste estudo é a pesquisa qualitativa. Conforme Diehl e Tatim (2004) possibilita descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis. Nesta etapa procede-se à definição dos objetivos da pesquisa segundo uma perspectiva qualitativa, à seleção do sujeito, à coleta e à análise dos dados.

Quanto aos procedimentos, tem-se uma pesquisa documental e estudo de caso. Documentos são os instrumentos utilizados para a coleta de dados, os quais são considerados importantes fontes de dados, servindo também para os estudos qualitativos, (GODOY, 1995). No estudo de caso, o pesquisador não tem controle sobre variáveis decorrentes, buscando, pela criatividade, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto, (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Para desenvolver este estudo de caso, que de acordo com Gil (1999, p. 73) constitui o “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos”, busca-se subsídio na pesquisa documental. Neste sentido, uma variedade de documentos pôde ser analisada, como por exemplo relatórios e demonstrações contábeis, relatórios de sistemas operacionais, portal da transparência, sites governamentais, manuais de procedimentos, relatórios de prestação de contas.

Richardson (1999) aborda que na coleta de dados o pesquisador precisa conhecer todas as informações sobre o tema em estudo, precisa ainda procurar novas fontes as quais lhe permitam descobrir novos dados, lhe proporcionando uma melhor análise dos acontecimentos, dando ênfase à sua interpretação. Para a coleta dos dados utilizam-se procedimentos específicos, dentre os quais se destacaram a análise documental.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base nas evidências colhidas, descreve-se a sistemática atualmente utilizada na elaboração do processo orçamentário do Município dos anos de 2019 a 2022 e apresentado um resumo comparativo abordando aspectos sobre custos, buscando propor a elaboração de centros de custos, tornando o sistema de custos um elemento essencial para estruturar o OBZ.

4.1 Demonstrativo da execução orçamentária dos anos de 2019 a 2022

A Secretaria Municipal de Saúde planeja, organiza, controla, executa e avalia as ações e os serviços públicos da saúde. Também participa do planejamento, programação e organização da rede regionalizada e hierarquizada do Sistema Único de Saúde - SUS, em articulação com a Secretaria Estadual de Saúde e Ministério da Saúde. Recebe recursos financeiros das esferas governamentais Federal e Estadual que repassam recursos aos municípios através de transferências Fundo a Fundo de acordo com os programas existentes pactuados com o Ministério da Saúde dentro dos Blocos de Financiamento. O Município juntamente com o Conselho Municipal de Saúde aprova em Ata os Planos de Aplicação, constados nos relatórios de gestão junto aos anexos correspondentes, em reuniões periódicas.

Na esfera Municipal, o orçamento da despesa está dividido em Programas, sendo Atenção Básica, Gestão do SUS, Média e Alta Complexidade, Investimentos, Assistência Hospitalar e Ambulatorial, Suporte Profilático e Terapêutico (Farmácia), Vigilância Sanitária, e no ano de 2020, foi criada a despesa na Vigilância Epidemiológica de enfrentamento ao COVID 19. Dentro de cada programa, existem as ações em saúde, com suas despesas desdobradas.

Na esfera da União, a Portaria nº 204/GM de 29 de janeiro de 2007 regulamenta o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde, na forma de blocos de financiamento, com o respectivo monitoramento e controle. Os programas são direcionados em Blocos de financiamento de acordo com as transferências voluntárias fundo a fundo, sendo: Atenção Básica, Gestão do SUS, Assistência Hospitalar e Ambulatorial, Suporte Profilático e Terapêutico (Farmácia), Vigilância Sanitária e Vigilância Epidemiológica. Cabe enfatizar que a união possui financiamento para a Vigilância em Saúde – epidemiológica, sendo integrado orçamento nos repasses de recursos devido a pandemia do COVID 19.

Na esfera estadual, as transferências voluntárias por bloco de financiamento fundo a fundo ocorrem nos programas de Atenção Básica, Suporte Profilático e Terapêutico (Farmácia) e Vigilância Sanitária.

Cabe salientar, que tanto na esfera estadual quanto na federal são lançados programas de governo específicos, em forma de incentivo para determinado programa ou ação, podendo ser em forma de emenda parlamentar ou programa por adesão. Nestes casos, os recursos são norteados por legislação específica, portarias ou normativas que orientam a forma de repasse e execução orçamentária, sendo assim abertos os programas específicos e pontuais no orçamento de acordo como é preconizado pela Secretaria Estadual de Saúde - SES ou Ministério da Saúde – MS. A partir das demonstrações da estrutura operacional apresenta-se o processo de execução orçamentária utilizado atualmente.

O objeto pesquisado é o sistema orçamentário da secretaria municipal de saúde do município de Pejuçara/RS, analisando a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, por meio de análise documental e observações diretas, tomando-se por base a LOA, analisando a metodologia de elaboração, acompanhamento, monitoramento e execução das receitas e despesas previstas nas contas contábeis, créditos adicionais, reduções e suplementações orçamentárias do orçamento base histórica, por meio de consultas no portal da transparência, sites governamentais e documentos fornecidos pelo município.

4.1.1 Execução das Receitas

As receitas da Secretaria Municipal de Saúde oriundas de recursos vinculados transferências voluntárias da Secretaria Estadual de Saúde (SES) e do Ministério da Saúde (MS) são realizadas através de transferências fundo a fundo, ou seja, recursos estaduais do Fundo Estadual de Saúde (FES) e recursos federais do Fundo Nacional de Saúde (FNS) para o Fundo Municipal de Saúde (FMS) do município. Considerando os limites constitucionais de gastos com saúde, os recursos livres Municipais - Ações e Serviços Públicos em Saúde (ASPS) são transferidos e executados no FMS, cumprindo com as normativas do Sistema Único de Saúde (SUS), conforme evidenciado no quadro 1.

Ano	Municipal	Federal	Estadual	Convênios	Total
2019	3.693.112,73	1.426.354,67	533.718,46	-	5.653.185,86
2020	3.679.023,16	1.299.483,98	518.715,69	96.000,00	5.593.222,83
2021	4.640.519,26	1.462.292,89	309.815,31	-	6.412.627,46
2022	5.702.094,33	1.823.683,99	1.030.961,81	50.738,00	8.607.478,13

Quadro 1. Receita realizada das esferas municipal, federal e estadual

Fonte: Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), (2023)

No ano de 2019 as receitas das esferas municipal, estadual e federal realizadas totalizaram o montante de R\$ 5.653.185,86. Nos anos de 2020 e 2022, o Município recebeu a transferência de convênios, para aplicação em programas específicos, para aquisição de equipamentos para a Atenção Básica e ações de enfrentamento ao COVID-19. Já no ano de 2021 as receitas realizadas totalizaram o montante de R\$ 6.412.627,46, e no ano de 2022 alcançaram o montante de R\$ 8.607.478,13.

4.1.2 Análise Consolidada das Despesas

O financiamento das ações e serviços de saúde é de responsabilidade das três esferas de gestão do SUS, observado o disposto na Constituição Federal e na Lei Orgânica da Saúde. A estrutura orçamentária das despesas é composta por recursos oriundos da esfera municipal, estadual e federal que compõem cada bloco de financiamento, e são transferidos de forma regular e automático aos Municípios, pelo Fundo Nacional de Saúde (FNS), Fundo Estadual de Saúde (FES).

Tomando-se por base a LOA serão demonstradas de forma consolidada as despesas orçadas, suplementações, reduções e as despesas executadas no período de 2019 a 2022 por esfera de gestão, ou seja, municipal, estadual e federal. Os demonstrativos foram elaborados com base nos balancetes da despesa dos respectivos anos, gerados por meio do sistema de informações interno do município em formato PDF.

A despesa orçada é a previsão dos gastos com as ações e serviços públicos de saúde. Prevista na Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de Direitos Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a suplementação orçamentária, resumidamente, consiste na autorização da realização de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na LO. Por sua vez, as reduções orçamentárias decorrem da não execução orçamentária da despesa prevista, assim o orçamento é suplementado em outra ação ou programa de saúde.

A despesa paga, significa que as despesas previstas no orçamento público, seguiram os três estágios presentes na Lei nº 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento. O saldo significa a diferença entre o valor da despesa orçada, acrescentando o montante de suplementações, diminuindo as reduções e a despesa paga. Ou seja, o saldo representa o superávit das contas contábeis.

A execução da despesa apresenta variação nas suplementações e reduções em relação a despesa orçada. Com base no levantamento de dados esses eventos se dão pela necessidade de execução de ações e serviços em saúde. A Despesa orçada é prevista com base histórica, ou seja, todas as despesas executadas no exercício são orçadas para o próximo ano, com a aplicação da inflação. A consequência da elaboração do orçamento base histórica, é um orçamento pulverizado, com valores pequenos que são reduzidos e suplementados dentro do bloco de financiamento, o que dificulta a mensuração do orçamento e o planejamento das ações, especialmente no que tange investimentos ou melhorias que exigem orçamento mais elevado.

O quadro 2 demonstra os valores consolidados dos anos em estudo da esfera municipal, ou seja, recursos oriundos de impostos e transferências voluntárias para execução em ações e serviços públicos em saúde (ASPS) sendo os valores orçados, as suplementações, reduções, valores pagos e o saldo. O saldo considerado no quadro se refere ao superávit, ou seja, os valores que permaneceram com saldo positivo na conta contábil.

Esfera Municipal					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	3.330.000,00	799.600,00	355.100,00	3.693.060,43	44.792,75
2020	3.748.000,00	928.472,40	612.045,91	3.870.820,00	191.810,47
2021	3.945.500,00	1.192.602,75	320.300,00	4.537.891,73	161.962,92
2022	5.181.000,00	1.487.848,10	689.800,00	5.775.815,44	203.730,24

Quadro 2. Consolidado esfera municipal

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos balancetes contábeis (2023)

Considerando o saldo referente aos anos de 2020, 2021 e 2022 perfaz um montante expressivo em relação ao porte do Município, sendo possível fazer investimentos, obras e melhorias nas ações e serviços públicos de saúde. Destaca-se o saldo do ano de 2022, que supera o montante de R\$200.000,00. Visualizou-se por meio dos balancetes da despesa inúmeras contas contábeis de despesas prevista, com valores reserva de valor, dificultando a visualização do montante de forma total.

Na esfera federal e estadual, as transferências de recursos ocorrem entre os blocos de financiamento, nos programas específicos, incentivos ou convênios. Porém, na mesma sistemática, o orçamento possui inúmeras contas contábeis por programa, dificultando a visualização e a tomada de decisão em ações de saúde que necessitam um investimento de orçamento superior, conforme demonstrado nos quadros 3 e 4:

Esfera Federal					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	1.002.500,00	827.359,61	112.000,00	1.426.354,67	291.504,15
2020	1.136.000,00	445.084,08	63.158,36	1.056.062,57	458.197,15
2021	1.165.500,00	412.238,08	75.200,00	817.794,23	701.143,26
2022	954.000,00	1.540.993,59	412.875,00	1.813.283,99	268.834,60

Quadro 3. Consolidado esfera federal

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos balancetes contábeis (2023)

A suplementação realizada no orçamento dos recursos da união, é um acréscimo de transferências de recursos, como incentivo a programas já existentes, que ocorre na forma de crédito suplementar. Visualiza-se que nos anos de estudo as suplementações são constantes, e se mantiveram estáveis, com destaque para o ano de 2022 em que a despesa suplementada superou a despesa orçada.

Já no quadro 4 que se trata de repasse dos recursos de programas e incentivos estaduais, o comportamento da despesa orçada e da despesa suplementada se assemelham com os recursos federais, evidenciando o ano de 2022 em que a despesa com recursos suplementares supera a despesa orçada.

Esfera Estadual					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	122.000,00	76.500,00	4.000,00	137.210,61	57.289,39
2020	432.000,00	279.227,55	96.393,92	546.308,00	67.525,63
2021	468.500,00	81.900,00	57.900,00	309.815,31	172.684,69
2022	547.500,00	894.002,06	81.000,00	1.023.001,88	338.499,28

Quadro 4. Consolidado esfera estadual

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos balancetes contábeis (2023)

Conforme demonstrado nos quadros 3 e 4, os entes públicos convivem continuamente com a escassez de recursos para desenvolver políticas públicas. A esfera municipal depende de repasses dos Governos Estadual e Federal para executar suas políticas, o que torna o planejamento importante instrumento na gestão dos recursos para atender às necessidades da sua população.

4.2 Centros de Custos

Com base na coleta de dados, levantamento e análise documental dos relatórios de gestão, pesquisa nos Sistemas de Informações em Saúde é possível estruturar e mensurar os centros de custos na área da saúde, acompanhando a alocação das dotações orçamentárias na implementação das políticas públicas e sociais. Mensurar custos na área da saúde 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.

Os recursos oriundos da esfera estadual e federal são transferidos com destinação específica para programas, incentivos ou convênios, em que são normatizados por meio de normativas e legislação específica. Considerando a

complexidade e a própria limitação temporal, a avaliação da gestão de custos em relação aos recursos de programas da esfera estadual e federal ficará como sugestão para pesquisas futuras.

Foram estruturados e mensurados os centros de custos dos recursos municipais, que são recursos livres que podem ser destinados a políticas e ações em saúde de necessidade local. Os centros de custo são estruturados por bloco de financiamento, conforme preconiza a legislação vigente, sendo destacadas as despesas com montantes mais expressivos em relação as despesas totais do município com saúde, sendo despesas com: Pessoal, medicamentos, despesas com serviços de terceiros Pessoa Jurídica (consultas, exames e procedimentos de média complexidade), instituições privadas sem fins lucrativos (convênio com Hospital Local), despesa com investimentos. A Despesa total com saúde, engloba as despesas executadas com orçamento da esfera municipal – ASPS e as despesas executadas por meio dos recursos de transferência da esfera federal e estadual.

Com base nos indicadores do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) é possível demonstrar o percentual que cada centro de custo representa em relação ao total da despesa somados os recursos municipais, estaduais e federais. No ano de 2019, os centros de custos destacados representam o total de 77,01% do total da despesa aumentando para 75,01% no ano de 2020. Nos anos de 2021 e 2022, representa 71,33% e 70,29% respectivamente. Os percentuais individualizados por centro de custos, estão descritos no quadro 5:

Despesa total com saúde	2019	2020	2021	2022
Participação da despesa com pessoal na despesa total com Saúde	42,93	45,08	45,40	44,22
Participação da despesa com medicamentos na despesa total com Saúde	2,43	3,14	2,23	1,04
Participação da desp. com serviços de terceiros - pessoa jurídica na despesa total com Saúde	20,37	18,64	19,13	16,06
Participação da despesa com investimentos na despesa total com Saúde	8,52	4,63	0,82	5,90
Despesas com Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos	2,76	3,52	3,75	3,07

Quadro 5. Mensuração centros de custos - em percentual

Fonte: Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), (2023)

De outro modo, observando que os centros de custos estão definidos, é considerado excepcionalmente os recursos da esfera municipal, para o cálculo do rateio, a fim de identificar o percentual em relação a despesa em saúde com recursos livres – ASPS, com a finalidade de estruturar o OBZ, conforme demonstrado no quadro 6:

Despesa com saúde	2019	2020	2021	2022
Participação da despesa com pessoal na despesa com Saúde – ASPS	28,04	31,20	32,13	29,29
Participação da despesa com medicamentos na despesa com Saúde - ASPS	1,59	2,17	1,58	0,69
Participação da desp. com serviços de terceiros - pessoa jurídica na despesa com Saúde – ASPS	13,31	12,90	13,54	10,64
Participação da despesa com investimentos na despesa com Saúde - ASPS	5,57	3,20	0,58	3,91
Despesas com Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos – ASPS	1,80	2,44	2,65	2,03

Quadro 6. Mensuração centros de custos - em percentual

Fonte: Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), (2023)

As despesas descritas no quadro 6, foram alocadas nos respectivos blocos de financiamento, adequando a estrutura orçamentária do Município, instrumentalizando o gestor público no cumprimento de metas e resultados entre receitas e despesas e a obediência aos limites da Lei.

4.3 Estruturação do Orçamento Base Zero

Através da definição dos principais centros de custo da Secretaria Municipal de Saúde de Pejuçara, será estruturado o OBZ, enfatizando que os valores orçados se referem aos recursos da esfera municipal, recursos livres – ASPS, e o percentual referente ao cálculo do rateio demonstrado anteriormente, é possível estruturar o OBZ nos anos em estudo. No ano de 2019, na estrutura de custos é possível observar que os valores orçados estão distantes da proposta OBZ, refletindo a necessidade de suplementações e reduções, práticas usuais na execução orçamentária atual, conforme demonstrado no quadro 7:

Ação - Programa	Percentual %	OBZ	Orçado
Atenção Básica – Pessoal	28,04	1.035.715,45	1.047.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ	13,31	491.546,34	800.000,00
Assistência Hosp. e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas	1,80	66.475,09	-
Suporte Profilático e Terapêutico	1,59	58.719,66	280.000,00
Investimento	5,57	205.703,47	92.000,00

Quadro 7. Proposta orçamento 2019 - OBZ

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos balancetes contábeis (2023)

Evidencia-se que o OBZ e a despesa orçada do centro de custos da Atenção Básica ficaram muito perto. Já os demais centros de custos estão com valores distantes entre o OBZ e da despesa orçada. Nos anos de 2020, 2021 e 2022 foi utilizada a mesma sistemática de análise do ano de 2019. A proposta OBZ no ano de 2020 no centro de custo da Atenção Básica é superior a despesa orçada, já o centro de custos da Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ a despesa orçada é muito superior a proposta do OBZ, assim como o centro de custos do suporte profilático e terapêutico, conforme demonstrado no quadro 8:

Ação - Programa	Percentual %	OBZ	Orçado
Atenção Básica - Pessoal	31,20	1.243.589,22	1.203.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ	12,90	499.335,78	998.000,00
Assistência Hosp. e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas	2,44	94.448,01	168.000,00
Suporte Profilático e Terapêutico	2,17	83.996,79	300.000,00
Investimento	3,20	123.866,24	40.000,00

Quadro 8. Proposta orçamento 2020 - OBZ

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos balancetes contábeis (2023)

O Centro de custos da Atenção Básica no ano de 2021 reflete a necessidade de suplementação, considerando que a despesa com pessoal é baseada no quadro efetivo, com os reajustes previstos em lei, que é possível mensurar por meio do OBZ. Já os demais centros de custos apresentam a despesa orçada superior ao OBZ, conforme demonstrado no quadro 9:

Ação – Programa	Percentual - %	OBZ	Orçado
Atenção Básica – Pessoal	32,13	1.457.901,23	1.196.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ	13,54	614.430,54	974.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas	2,65	120.254,13	192.000,00
Suporte Profilático e Terapêutico	1,58	71.698,69	310.000,00
Investimento	0,58	26.319,77	25.000,00

Quadro 9. Proposta orçamento 2021 - OBZ

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos balancetes contábeis (2023)

Já no ano de 2022, pode-se analisar que o objetivo do OBZ é estimar os custos, sejam eles mais elevados ou inferiores do orçamento base histórica. Os centros de custos de Atenção Básica, Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas e Investimento o OBZ é superior ao orçado, caracterizando a realidade do orçamento exequível, uma vez que os centros de custos da Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ e Suporte Profilático e Terapêutico a despesa orçada é superior ao OBZ, conforme demonstrado no quadro 10:

Ação - Programa	Percentual - %	OBZ	Orçado
Atenção Básica – Pessoal	29,29	1.670.365,86	1.366.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ	0,69	39.284,95	1.444.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas	10,64	606.650,29	264.000,00
Suporte Profilático e Terapêutico	3,91	222.866,54	370.000,00
Investimento	2,03	115.966,15	55.000,00

Quadro 10. Proposta orçamento 2022 - OBZ

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos balancetes contábeis (2023)

Através da análise descritiva do sistema de custos conforme a necessidade de informação e sua realidade operacional, refletindo a estrutura da organização, dos objetos de custos, dos relatórios legais e gerenciais e do nível da informação demandada, foi possível propor a estruturação dos centros de custos com o objetivo de tornar o OBZ a ferramenta base na elaboração do orçamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta etapa consiste na apresentação das considerações finais do presente estudo que propôs analisar a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, demonstrando os centros de custos e propondo a elaboração do OBZ na área da saúde do Município.

O objeto pesquisado é o sistema orçamentário da secretaria municipal de saúde do município de Pejuçara/RS analisando a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, por meio de análise documental, observações diretas e entrevistas, tomando-se por base a LOA, analisando a metodologia de elaboração, acompanhamento, monitoramento e execução das receitas e despesas previstas nas contas contábeis, créditos adicionais, reduções e suplementações orçamentárias do orçamento base histórica, baseado em consultas no portal da transparência, sites governamentais e documentos fornecidos pelo município.

Na esfera Municipal, o orçamento da despesa está dividido em Programas, sendo Atenção Básica, Gestão do SUS, Média e Alta Complexidade, Investimentos, Assistência Hospitalar e Ambulatorial, Suporte Profilático e Terapêutico (Farmácia), Vigilância Sanitária e no ano de 2020 foi criada a despesa na Vigilância Epidemiológica de enfrentamento ao COVID 19. Dentro de cada programa, existem as ações em saúde, com suas despesas desdobradas. Na esfera da União, os programas são direcionados em Blocos de financiamento de acordo com as transferências voluntárias fundo a fundo, sendo: Atenção Básica, Gestão do SUS, Assistência Hospitalar e Ambulatorial, Suporte Profilático e Terapêutico (Farmácia), Vigilância Sanitária e Vigilância Epidemiológica. Na esfera estadual, as transferências voluntárias por bloco de financiamento fundo a fundo se dão nos programas de Atenção Básica, Suporte Profilático e Terapêutico (Farmácia e Vigilância Sanitária).

Analisando a metodologia de elaboração orçamentária do município em estudo, o acompanhamento, o monitoramento e a execução da LOA, as receitas e despesas previstas nas contas contábeis, créditos adicionais, reduções e suplementações orçamentárias, observou-se que as receitas municipais de recursos próprios do município representam o maior montante do orçamento municipal, seguido das receitas de financiamento para a saúde da esfera federal, e da esfera estadual.

Este comportamento da receita é positivo para o orçamento municipal, uma vez que o orçamento previsto se realiza, a execução orçamentária se estabiliza, e no contexto do OBZ consolida a previsão orçamentária nos centros de custos.

Conforme caracterizada a estrutura orçamentária das despesas, em que o orçamento é estruturado nas esferas de governo, sendo, municipal, estadual e federal conforme os blocos de financiamento por ação de saúde, tomando-se por base a LOA foram demonstradas as despesas orçadas, reduções e suplementações orçamentárias executadas no orçamento. Nas esferas Municipal, Estadual e Federal foram realizadas as análises da execução das despesas orçadas, as suplementações, reduções, as despesas pagas e o saldo nas contábeis, por bloco de financiamento.

A execução da despesa apresenta variação nas suplementações e reduções em relação a despesa orçada. Por consequência da elaboração do orçamento base histórica, é um orçamento pulverizado, com valores pequenos que são reduzidos e suplementados dentro do bloco de financiamento, o que dificulta a mensuração do orçamento e o planejamento das ações, especialmente no que tange investimentos ou melhorias que exigem orçamento mais elevado. O orçamento é histórico por manter escolhas realizadas ao longo do tempo.

Os centros de custo foram estruturados por bloco de financiamento, conforme preconiza a legislação vigente, sendo destacadas as principais despesas do município com saúde: Pessoal, medicamentos, despesas com serviços de terceiros Pessoa Jurídica (consultas, exames e procedimentos de média complexidade), instituições privadas sem fins lucrativos (convênio com Hospital Local), despesa com investimentos.

A base do OBZ foi estruturada por meio dos recursos da esfera municipal, sendo necessário realizar o rateio, para identificar o percentual das despesas em relação a despesa em saúde com recursos livres – ASPS, que foram alocadas nos Blocos de financiamento, adequando a estrutura orçamentária do Município. A partir da mensuração dos principais centros de custo da Secretaria Municipal de Saúde de Pejuçara, foi possível demonstrar a importância do OBZ, tornando o sistema de custos a base para instrumentalizar o gestor público no cumprimento de metas e resultados observando os limites da Lei, refletindo a estrutura da organização, dos objetos de custos, dos relatórios legais e gerenciais e do nível da informação demandada de forma transparente.

Nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022 na estrutura de custos é possível observar que os valores orçados estão distantes da proposta OBZ, refletindo a necessidade de suplementações e reduções, práticas usuais na execução orçamentária atual. Com base nas vivências e na realização desta pesquisa verificou-se que essa foi uma dificuldade que os contadores enfrentam para fechar o orçamento, uma vez que estamos tratando do Poder Público, que por sua vez tem a estimativa de arrecadação da Receita.

Cabe considerar que a elaboração do OBZ requer capacidade técnica, conhecimento da equipe técnica e planejamento dos gestores, o que em muitas vezes dificulta a elaboração do orçamento de forma mais eficiente, devido a diversos fatores locais, como por exemplo a rotatividade de servidores e a escassez de servidores efetivos em cargos essenciais. As desvantagens do OBZ são a necessidade de envolvimento de recursos (pessoas e tempo) substancialmente superior em comparação ao que ocorre com a equipe envolvida no modelo de OBH.

Conclui-se que a metodologia do levantamento das informações com projeção tanto das receitas quanto das despesas no OBZ enaltece a confiabilidade e transparência dos dados, pois com a análise e as justificativas de cada item da atividade da instituição, há uma certeza que nem todos os processos passados necessariamente precisam serem repetidos e com isso eliminados gastos desnecessários.

A implicação prática do presente estudo foca principalmente os gestores públicos, os quais devem estar conscientes as normas aplicáveis ao setor público, e dos instrumentos de gestão disponíveis para qualificar as rotinas de gestão e principalmente otimizar, gastar e investir os recursos públicos com responsabilidade, de forma eficiente e que as ações atendam ao interesse comum e público da população, especialmente se tratando de saúde.

É salutar o potencial do OBZ, uma ferramenta que pode trazer muitas vantagens e ser determinante na gestão de custos do setor público. Ressalta-se que a gestão de custos não implica necessariamente em redução de gastos, mas sim na alocação mais eficiente e eficaz dos recursos, podendo ajudar no equilíbrio entre: aumento de investimentos na infraestrutura e a melhoria na qualidade do serviço público prestado.

REFERÊNCIAS

- Assumpção, M. J. (2011). *Contabilidade aplicada ao setor público*. Curitiba: Ibpex.
- Behr, A; Barbosa, D. (2016). *Contabilidade aplicada ao setor público - Estudos e Práticas*. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN.
- Brasil. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.
- Brasil. Lei complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964.
- Ching, H. Y. (2010). *Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)*. 2. Ed. São Paulo: Atlas.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2012). *Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público – NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade.
- Crepaldi, S. A. (2013). *Curso básico de contabilidade: atendendo às novas demandas gerenciais*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Crepaldi, G. S.; Crepaldi, S. A. (2013). *Orçamento público: planejamento, elaboração e controle - 1ª edição*. Disponível em: Minha Biblioteca, Editora Saraiva.
- Diehl, A.A; Tatim, D.C. (2004). *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Giacomoni, J. (2022). *Orçamento público*. 18. Ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas. Disponível em Minha Biblioteca: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597027839/epubcfi/6/10%5B%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml4%5D!/4/46/1:99%5B202%2C2.%5D>. Acesso em: 05/2023.
- Giacomoni, J. (2019). *Orçamento governamental: teoria, sistema, processo*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Editora Atlas.
- Gil, A. C. (2017). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 6ª ed. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo Gen.
- Godoy, A. S. (1995). *Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais*. Revista de Administração de empresas, v. 35, p. 20-29.
- Kohama, H. (2003). *Contabilidade pública: Teoria e Prática*. 9.ed. São Paulo: Atlas.
- Koliver, O. (2010). *Contabilidade de custos*. 2. Ed. Curitiba: Juruá.
- Leone, G. S. G. (200). *Contabilidade de custos*. 2. Ed. São Paulo: Atlas.

- Leone, G. S. G. (2008). *Custos: Planejamento, implantação e controle*. 3. Ed. São Paulo: Atlas.
- Lima, D. V. (2022). *Orçamento, contabilidade e gestão no setor público*. Disponível em: Minha Biblioteca, (2nd edição). Grupo GEN.
- Martins, G. A.; Theóphilo, C. R. (2018). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 3. Ed. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A.; Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2 ed. São Paulo: Atlas.
- Mauss, C. V.; Souza, M. A. de. (2008). *Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração de análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2016). *Planejamento orçamentário*. 3ª edição revista e ampliada. Disponível em: Minha Biblioteca, (3rd edição). Cengage Learning Brasil.
- Padoveze, C, L; Francischetti, C. E. (2017). *Planejamento econômico e orçamento: contabilometria integrando estratégia e planejamento orçamentário*. Disponível em: Minha Biblioteca, Editora Saraiva.
- Padoveze, C. L.; Takakura Junior, F. K. (2013). *Custo e preços de serviços: Logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral*. São Paulo: Atlas.
- Prodanov, C. C.; Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale.
- Richardson, B. (1999). *Printing, writers and readers in Renaissance Italy*. Cambridge University Press.
- Silva, E.L. da; Menezes, E. M. (2005). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. Florianópolis: UFSC.
- Slomski, V. (2005). *Controladoria e governança pública*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V. (2003). *Manual de contabilidade pública: um enfoque na Contabilidade Municipal*. 2. Ed. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V. (2013). *Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB / IFAC / CFC)*. 3. Ed. São Paulo: Atlas.
- Tozzi, A. P. R.; Costa, J. (2017). *Revolução orçamentária - o avanço do orçamento base zero (OBZ)*, 1. Ed., São Paulo: Editora Trevisan. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788595450059/pageid/1>. Acesso em: 09/2022.
- Wildavsky, A. (1974). *The politics of the budgetary process*. 2nd ed. Boston: Little, Brown and Company.