



XXXI Congresso Brasileiro de Custos
20, 21 e 22 de novembro de 2024
- São Paulo / SP -



A estruturação dos centros de custos como ferramenta de gestão na elaboração do orçamento público: análise na área da saúde em um Município do RS

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

Euselia Paveglio Vieira (UNIJUI) - euselia@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 Público 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 e de consulta em sites governamentais, foi possível a definição dos elementos da despesa com base no orçamento. A pesquisa é 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 orçamento público municipal. Conclui-se que por meio das evidências apresentadas pela pesquisa sobre os determinantes de custos é possível avançar na discussão sobre a importância da gestão das finanças públicas e o planejamento no setor público.

Palavras-chave: *Orçamento e Finanças Públicas. Planejamento. Gestão Pública.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

A estruturação dos centros de custos como ferramenta de gestão na elaboração do orçamento público: análise na área da saúde 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 Público 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 e de consulta em sites governamentais, foi possível a definição dos elementos da despesa com base no orçamento. A pesquisa é 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 orçamento público municipal. Conclui-se que por meio das evidências apresentadas pela pesquisa sobre os determinantes de custos é possível avançar na discussão sobre a importância da gestão das finanças públicas e o planejamento no setor público.

Palavras-chave: Orçamento e Finanças Públicas. Planejamento. Gestão Pública.

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 (Assumpção, 2011). 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 orçamento público, proporcionando aos gestores uma ferramenta que auxilie na tomada de decisões e oferecendo serviços públicos com eficiência, eficácia e economicidade, por meio da execução das políticas públicas municipais.

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 as 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 relevante 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 Público na área da saúde de um município do RS? Logo, o objetivo do estudo é analisar a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, estruturando os centros de custos e propondo a elaboração do orçamento municipal na área da saúde de um Município do Estado do Rio Grande do Sul.

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 orçamento na área da saúde, baseado nos princípios da economicidade, eficiência e eficácia dos serviços públicos prestados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

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 a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e representou um grande avanço no controle das contas públicas, (Lima, 2022).

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 da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, (Kohama, 2003).

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).

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).

2.1 Orçamento Público

A administração pública congrega diferentes órgãos para a gestão dos objetivos do governo e das funções necessárias ao desempenho efetivo dos serviços públicos perenes e sistemáticos, legais e técnicos em benefício dos cidadãos, obedecerá aos princípios constitucionais de: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, (Rezende, 2015).

O dirigente público deve obediência aos princípios da administração pública, definidos no artigo 37 da Constituição Federal: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]” (CF, 1988, art. 37).

Visando a formalizar essas questões de grande relevância, pelo impacto que produzem na sociedade, a CF/1988 (Brasil, 1988) estabeleceu, de forma legal, a normatização do orçamento público brasileiro. “O planejamento orçamentário passou a ser especificado e centrado em três documentos: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA)”, (Gonçalves, 2019, p. 13).

Conforme descreve Slomski (2013), 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.

O orçamento público é o instrumento utilizado pelo Estado para acompanhar a execução de seus projetos em determinado período, seu programa de atuação. O orçamento informa a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados, (Giacomoni, 2022). O uso combinado do PPA, da LDO e da LOA permite aos gestores públicos a utilização de recursos com eficiência e eficácia, além de promover a possibilidade de participação da sociedade no controle da gestão pública, (Crepaldi G.; Crepaldi S., 2013).

Levando em conta as características da gestão pública brasileira, Machado (2002) aponta características a serem inicialmente consideradas na implantação do sistema de custos: A maior parte dos serviços prestados por órgãos públicos como educação, assistência à saúde, segurança pública, serviços judiciários, entre muitos outros – são prestados de maneira continuada, recomendando o sistema de acumulação de custos por processo. No caso de investimentos típicos em escolas,

postos de saúde, estradas etc., o sistema de acumulação de custos seria por ordem de serviço.

O orçamento público deixou de ser apenas um instrumento de controle político para se tornar um sistema e um processo de planejamento, organização e controle gerencial dos gastos públicos, com vistas à eficiência no uso dos recursos e à busca coordenada do cumprimento das funções cada vez mais complexas e amplas dos governos, (Burkhead; Miner, 1974).

O orçamento base histórica, 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 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, e por vezes se dá o consumo desnecessário dos recursos financeiros apenas com o objetivo de garanti-lo para o ano seguinte. É basicamente, corrigido por indicadores financeiros e diretrizes de crescimento ou redução vindas da liderança da organização.

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, (Leone, 2008). Fundamentalmente, a contabilidade de custos de 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. 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 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 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 (2013), 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, 2013, p. 376).

Para Mauss e Souza, (2008), um sistema de custos necessita disponibilizar informações que subsidiam 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.

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, (CFC, 2012).

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 Público 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.

Martins; Theóphilo (2018) 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).

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. Foi possível mensurar os centros de custos possibilitando ao gestor a informação dos custos dos serviços públicos, o que proporciona 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 foi 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 a definição dos objetivos da pesquisa segundo uma perspectiva qualitativa, a seleção do sujeito, a coleta e a 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, 2018). 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 foi analisada, como por exemplo relatórios e demonstrações contábeis, relatórios de sistemas operacionais, portal da transparência, sites governamentais, manuais de procedimentos e relatórios de prestação de contas.

Gil (2017) 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 utilizou-se procedimentos específicos, dentre os quais se destacou análise documental.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base nas evidências colhidas, descreve-se a sistemática atualmente utilizada na elaboração do processo orçamentário do Município e é apresentado um resumo comparativo propondo a elaboração de centros de custos como ferramenta de gestão de custos como elemento essencial para estruturar o Orçamento Municipal.

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. A partir das demonstrações da estrutura operacional apresenta-se o processo de execução orçamentária utilizado atualmente.

4.1.1 Execução das despesas com recursos livres – ASPS

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) e o Fundo Estadual de Saúde (FES).

Tomando-se por base a LOA, serão demonstradas 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.

Na esfera Municipal, as despesas são executadas com as ações e serviços públicos de saúde (ASPS), de forma a possibilitar o monitoramento da aplicação de recursos no SUS, oriundos de impostos e transferências voluntárias. Estruturou-se com base nos balancetes da despesa dos anos em estudo um consolidado de dados, por bloco de financiamento, programa de saúde do município e demonstrado ano a ano a totalização da despesa orçada, das suplementações, reduções, despesas pagas e o saldo das contas contábeis, conforme demonstrado no quadro 2:

Sub Função: Atenção Básica					
Programa: Saúde Mais Perto de Você- Atenção Básica - MUNICÍPIO					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	2.134.000,00	290.100,00	208.600,00	2.155.757,46	23.148,02
2020	2.206.000,00	465.545,91	436.045,91	2.219.885,45	15.618,53
2021	2.412.500,00	581.300,00	207.600,00	2.612.742,63	68.861,05
2022	2.950.000,00	908.800,00	136.500,00	3.565.995,32	157.240,94
Programa: Saúde Mais Perto de Você- Gestão do SUS - MUNICÍPIO					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	2.000,00	3.500,00	2.000,00	3.232,44	267,56
2020	3.000,00	-	-	-	3.000,00
2021	3.000,00	-	1.000,00	-	2.000,00
2022	3.000,00	-	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Programa: Saúde Mais Perto de Você - Média e Alta Complexidade - MUNICÍPIO					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	18.000,00	-	6.500,00	11.158,68	341,32
2020	18.000,00	-	6.000,00	11.158,68	841,32
2021	14.000,00	-	-	10.228,79	3.771,21
2022	14.000,00	-	2.000,00	11.158,68	841,32
Programa: Saúde Mais Perto de Você -Investimento - MUNICÍPIO					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	92.000,00	62.000,00	74.500,00	79.500,00	-
2020	40.000,00	371.126,49	20.000,00	252.401,27	136.725,22
2021	25.000,00	132.302,75	106.700,00	-	37.250,97
2022	55.000,00	35.738,00	54.000,00	35.738,00	532,12
Sub Função: Assistência Hospitalar e Ambulatorial					
Programa: Saúde Mais Perto de Você - Média e Alta Complexidade - MUNICÍPIO					

Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	800.000,00	426.000,00	33.000,00	1.183.991,97	9.008,03
2020	1.176.000,00	43.800,00	145.000,00	1.070.503,31	4.496,69
2021	1.176.000,00	409.000,00	-	1.576.712,99	8.287,01
2022	1.708.000,00	481.310,10	385.000,00	1.788.742,64	15.567,26
Sub Função: Suporte Profilático e Terapêutico					
Programa: Saúde Mais Perto de Você - Assistência Farmacêutica - MUNICÍPIO					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	280.000,00	8.000,00	21.000,00	257.119,06	9.880,94
2020	300.000,00	48.000,00	-	316.871,29	31.128,71
2021	310.000,00	70.000,00	-	338.207,32	41.792,68
2022	370.000,00	21.000,00	29.400,00	335.579,84	26.020,16
Sub Função: Vigilância Sanitária					
Programa: Saúde Mais Perto de Você - Vigilância em Saúde - MUNICÍPIO					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	4.000,00	10.000,00	9.500,00	2.300,82	2.146,88
2020	5.000,00	-	5.000,00	-	-
2021	5.000,00	-	5.000,00	-	-
2022	5.000,00	-	5.000,00	-	-

Quadro 2 - Execução das despesas com recurso municipal

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Na sub função da Atenção Básica está inserido o Programa: Saúde Mais Perto de Você – Atenção Básica, em que os recursos desse bloco de financiamento se configuram como recurso de despesa corrente (custeio) dos programas de saúde do município. Pode-se destacar que este programa tem a maior destinação de despesa orçada, sendo que no ano de 2022 o orçamento obteve um aumento expressivo com base no ano de 2019, no montante aproximado de R\$800.000,00. Nesta mesma sub função, está inserido o programa de Gestão do SUS e o Programa de média e alta complexidade. Por último, inserido na sub função da Atenção Básica, se encontra o programa de Investimento.

Na sub função da Assistência Hospitalar e Ambulatorial está inserido o programa de média e alta complexidade municipal, voltado ao custeio de consultas e exames especializados, bem como subvenção e convênio com o Hospital Local. É possível analisar conforme demonstrado no quadro 2, que as suplementações se mantiveram nos anos de análise basicamente mantendo os mesmos valores, enfatizando a necessidade do planejamento na elaboração do orçamento, visto que as despesas inseridas neste programa apresentam a o mesmo comportamento, necessitando orçamento na elaboração do exercício financeiro.

Na sub função do Suporte Profilático e Terapêutico está contemplada o programa da assistência farmacêutica, que garante a aquisição de medicamentos para os componentes básicos, estratégicos e especializados da Assistência Farmacêutica. Visualiza-se que as suplementações se fizeram necessárias em todos os anos de estudo, de forma crescente, o que indica que as despesas aumentaram para a aquisição de medicamentos ou a necessidade de consumo da população aumentou. Estes dados necessitam de avaliação da gestão, para previsão orçamentária correta, que condiz com a realidade. Posto que a despesa orçada se manteve nos anos analisados, o OBZ assume um papel de protagonista na mensuração dos custos com medicamentos para elaboração do orçamento.

Por fim, pode-se visualizar a sub função da Vigilância Sanitária, com o programa da Vigilância em Saúde que inclui a vigilância e o controle das doenças transmissíveis, a vigilância das doenças e agravos não-transmissíveis, a vigilância da situação de saúde, vigilância ambiental em saúde, vigilância da saúde do trabalhador e a vigilância sanitária.

4.1.2 Análise consolidada da execução da despesa

Conforme demonstrado no quadro 2, a execução da despesa apresenta variação nas suplementações e reduções em relação a despesa orçada. 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 aos investimentos ou melhorias que exigem orçamento mais elevado.

O quadro 3 demonstra os valores consolidados dos anos em estudo da esfera municipal, 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 3 - Consolidado esfera municipal

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

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. Essa informação serve para reforçar a necessidade de existir uma gestão de custos, tendo o entendimento dos recursos, levantamento dos gastos necessários para que tenham melhores resultados na execução do orçamento e, conseqüentemente, prestando um serviço com maior qualidade conforme preconizam os princípios da economicidade, eficiência e eficácia.

As despesas obrigatórias com saúde, com base na LC nº 141/2012, a participação da receita própria aplicada em saúde deve ser no mínimo de 15%. Para a elaboração do OBZ é necessário observar e atender as exigências da legislação quanto à aplicação dos recursos em saúde. A aplicação mínima de recursos em Saúde refere-se à comprovação de que o ente federativo aplicou o percentual mínimo anual de sua receita em ações e serviços públicos de saúde, em atendimento ao disposto no art. 198, § 2º da Constituição Federal, no art. 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), nos arts 6º e 7º da LC nº 141, de 13 de janeiro

de 2012 e no art. 25, § 1º, inciso IV, alínea "b", da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa comprovação se dá mediante a inserção dos dados referentes aos gastos em ações e serviços públicos de saúde no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), mantido pelo Ministério da Saúde. O SIOPS então, com base nos dados informados, calcula o respectivo percentual aplicado. De acordo com os relatórios do SIOPS, dos anos de 2019 a 2022, o município vem atendendo a legislação, investindo orçamento superior ao exigido pela LC 141/2012, conforme demonstrado na figura 1:

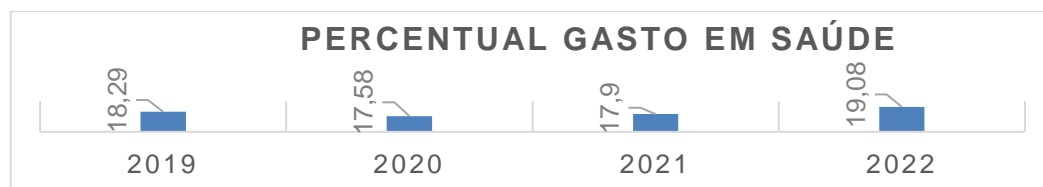


Figura 1: Aplicação percentual em saúde

Fonte: Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde - SIOPS

Evidencia-se que a receita própria aplicada em saúde conforme a LC nº 141/2012, nos anos de estudo, ultrapassou o percentual mínimo exigido pela legislação federal, sendo aplicado em saúde 18,29%, no ano de 2019 e o percentual de 17,58%, no ano de 2020. Já no ano de 2021, a aplicação dos recursos próprios em saúde representou 17,9%, sendo superado no ano de 2022, com a aplicação de 19,08% dos recursos em saúde.

4.2 Estruturação dos Centros de Custos

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.

Com base na coleta de dados, levantamento e análise documental dos relatórios de gestão e 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. 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.

Com base nos indicadores do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) é possível demonstrar o percentual que cada centro de custo considerado excepcionalmente os recursos da esfera municipal, ou seja, despesa em saúde com recursos livres – ASPS. No ano de 2019, os centros de custos destacados representam o total de 50,31% do total da despesa, aumentando para 51,91%, no ano de 2020. Nos anos de 2021 e 2022, representa 50,48% e 46,56%, respectivamente. Os percentuais individualizados por centro de custos estão descritos no quadro 4:

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
Total	50,31	51,91	50,48	46,56

Quadro 4 - Mensuração centros de custos - em percentual

Fonte: Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), (2024)

As despesas descritas no quadro 4, foram alocadas nos respectivos blocos de financiamento. Com a definição dos principais centros de custos da Secretaria Municipal de Saúde, enfatizando que os valores orçados se referem aos recursos da esfera municipal, recursos livres – ASPS, e o percentual referente ao cálculo do rateio, é possível propor o orçamento com base nos centros de custos nos anos em estudo.

No ano de 2019, na estrutura de custos, é possível observar que os valores orçados comparados com os percentuais de cada centro de custo apresentam discrepância, refletindo a necessidade de suplementações e reduções, práticas usuais na execução orçamentária atual, conforme demonstrado no quadro 5:

Ação – Programa	Percentual %	Proposto	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 5 - Proposta orçamento 2019

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos balancetes contábeis (2024)

Evidencia-se que o orçamento proposto e a despesa orçada do centro de custo da Atenção Básica são aproximados. Já os demais centros de custos estão com valores distantes entre o proposto e da despesa orçada. Nos anos de 2020, 2021 e 2022 foi utilizada a mesma sistemática de análise do ano de 2019. O orçamento proposto 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, assim como o centro de custos do suporte profilático e terapêutico, conforme demonstrado no quadro 6:

Ação – Programa	Percentual %	Proposto	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 6 - Proposta orçamento 2020

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos balancetes contábeis (2024)

O Centro de custo 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. Já os demais centros de custos apresentam a despesa orçada superior a proposta, conforme demonstrado no quadro 7:

Ação – Programa	Percentual - %	Proposto	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 7 - Proposta orçamento 2021

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

Já no ano de 2022, pode-se analisar que o objetivo 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 orçamento proposto 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 orçamento proposto, conforme demonstrado no quadro 8:

Ação – Programa	Percentual - %	Proposto	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 8 - Proposta orçamento 2022

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

Por meio 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 a gestão de custos como ferramenta base na elaboração do orçamento municipal.

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, estruturando os centros de custos e propondo a elaboração do orçamento na área da saúde do Município.

O objeto pesquisado é o sistema orçamentário da secretaria municipal de saúde de um município, analisando a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros de 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 e dentro de cada programa existem as ações em saúde, com suas despesas desdobradas. 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 das esferas federal e estadual. Este comportamento da receita é positivo para o orçamento municipal, uma vez que o orçamento previsto se realiza, a execução orçamentária se estabiliza, consolidando a previsão orçamentária nos centros de custos.

Conforme caracterizada a estrutura orçamentária das despesas, em que o orçamento é estruturado 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. Na esfera municipal 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, o orçamento é 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 a 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 orçamento 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, foi possível demonstrar a importância da estrutura orçamentária por centro de custos, tornando a gestão 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 do orçamento proposto, refletindo a necessidade de suplementações e reduções, práticas usuais na execução orçamentária atual. Essa é uma dificuldade que os contadores enfrentam para fechar o orçamento, uma vez que se trata do Poder Público, que por sua vez tem a estimativa de arrecadação da Receita. Cabe considerar que a elaboração dos centros de custos 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.

A contribuição prática do presente estudo foca principalmente nos gestores públicos, os quais devem estar conscientes das 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 aos interesses comuns e públicos da população, especialmente se tratando de saúde.

É salutar o potencial de uma eficiente gestão de custos, uma ferramenta que pode trazer muitas vantagens e ser determinante na gestão orçamentária 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, auxiliando no planejamento governamental e no papel do setor público frente às demandas da população, auxiliando no equilíbrio entre o aumento de investimentos em infraestrutura e a melhoria na qualidade do serviço público prestado à sociedade.

Como limitação do estudo, destaca-se o fato da pesquisa considerar somente a área da saúde de um município, na análise da prática orçamentária existente e na proposição de uma nova sistemática orçamentária, com base na técnica de OBZ. Certamente a consideração de todas as áreas que englobam a gestão municipal, traria um olhar mais abrangente e substantivo para evidenciar a pertinência dessa nova sistemática de orçamentação na área pública. Fica, então, a sugestão para novos estudos.

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. (2000). *Lei complementar nº 101*, de 4 de maio de 2000.
- Brasil. (1.964). *Lei complementar nº 4.320*, de 17 de março de 1964.
- Burkhead, J.; Miner, J. (1974). "The economics of education in british perspective: A Review Article." *The Journal of Human Resources*, vol. 9, no. 3, 1974, pp. 390–97. JSTOR, <https://doi.org/10.2307/144694>. Accessed 4 June 2023.
- 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 – contabilidade aplicada ao setor público – NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade.
- Crepaldi, G. S.; Crepaldi, S. A. (2013). *Orçamento público: planejamento, elaboração e controle - 1ª edição*. 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.

- 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.
- Gonçalves, G. e C. et al. (2019). *Planejamento e orçamento público*. Porto Alegre: Sagah.
- Kohama, H. (2003). *Contabilidade pública*. 9.ed. São Paulo: Atlas.
- Koliver, O. (2010). *Contabilidade de custos*. 2. Ed. Curitiba: Juruá.
- 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.
- Machado, N. (2002). *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 221 f. Tese Universidade de São Paulo.
- Martins, G. A.; Theóphilo, C. R. (2018). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 3. Ed. São Paulo: Atlas.
- Mauss, C. V.; SOUZA, M. A. de. (2008). *Gestão de custos aplicada ao setor público*. São Paulo: Atlas.
- Rezende, D. A. (2015). *Inteligência organizacional como modelo de gestão em organizações privadas e públicas: Guia para Projetos de Organizational Business Intelligence - OBI*. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN.
- Silva, E.L. da; Menezes, E. M. (2005). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. Florianópolis: UFSC.
- 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.
- Wildavsky, A. (1974). *The politics of the budgetary process*. 2nd ed. Boston: Little, Brown and Company.