

## A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: DA LEI N.º 4.320/64 À NBCT 16.11 (RESOLUÇÃO CFC 1366/11): APLICAÇÃO NO MINISTÉRIO DA SAÚDE.

## THE HISTORICAL EVOLUTION OF COST MANAGEMENT IN THE PUBLIC SECTOR: FROM LAW No. 4.320 / 64 TO NBCT 16.11 (RESOLUTION CFC 1366/11): APPLICATION AT THE MINISTRY OF HEALTH.

### **José Orcélio do Nascimento**

Doutorando em Ciências Contábeis pela FEA-RP

Mestre em Ciências Contábeis FECAP

Professor Orientador FECAP-SP

E-mail: jorcelio@uol.com.br

### **Renata Cristina dos Santos Novaes**

Especialista em Gestão Controladoria Pública FECAP-SP

E-mail: rcsnovais@gmail.com

## **RESUMO**

Este trabalho teve por finalidade avaliar o processo de implantação, bem como do monitoramento e apuração de custos no Ministério da Saúde, dentro do ambiente histórico que será mencionado. Com essa finalidade, inicialmente fez-se uma análise do contexto histórico tanto no Brasil como em outros países até chegar ao quadro atual. A pesquisa foi realizada através de uma metodologia exploratório-descritiva, com predominância da análise qualitativa, partindo do ponto de vista empírico sob a lógica indutiva, e com uso de fontes bibliográficas. Os resultados encontrados evidenciam um processo avançado de implementação do sistema de custos dentro do Ministério da Saúde, com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional (Órgão Central de Custos), bem como dos próprios gestores. A conclusão a que se chegou é não obstante a prematuridade da mudança que ora se analisa, é inegável a importância desse novo enfoque para a Administração e Contabilidade Pública, que se tornará ainda mais relevante a medida que os novos (e atuais) gestores estiverem plenamente comprometidos com os resultados, em termos de eficiência, eficácia e efetividade, da gestão pública.

Palavras-Chave: Custos. Contabilidade Pública. Setor Público.

## **ABSTRACT**

This study aimed to evaluate the process of implementation as well as monitoring and verification costs at the Health Ministry, within the historic environment that will be mentioned. For this purpose, initially made an analysis of the historical context in Brazil and other countries to reach the current frame. The research was conducted through a descriptive exploratory methodology, predominantly qualitative analysis, based on the empirical point of view under the inductive logic, and use of sources. The results show an advanced process of system implementation costs within the Ministry of Health, with support from the National Treasury Secretariat (Central Organ of costs), as well as the managers themselves. The conclusion reached is that despite the prematurity of change that is now analyzed, it is undeniable the importance of this new approach for Administration and Public Accounting, which will become even more relevant as new (and current) managers are fully committed to the results, in terms of efficiency, efficacy and effectiveness of public administration

Key-words: Costs. Public Accounting. Public Sector

## 1 INTRODUÇÃO

O surgimento da Contabilidade de Custos no setor público brasileiro, assim como no mundo, está inserido num contexto mais amplo de reformas e mudança da Administração Pública, saindo de uma Administração Pública Burocrática rígida e centralizada, para uma Administração Pública Gerencial ou *New Public Management*, descentralizada, baseada em metas e em controle de custos.

Como será exposto adiante, nos últimos anos tem havido um esforço da parte do Governo Federal em instituir a chamada “cultura de custos” dentro da Administração Pública. De início, esse esforço tem sido direcionado especificamente para o os órgãos do Poder Executivo, mas pretende-se que venha a se expandir por todas as esferas e poderes, em futuros avanços.

Desde 2001, a Lei de Responsabilidade Fiscal, norma de obrigatoria observância nacional, já dispunha sobre a obrigatoriedade de criação de um sistema de custos que fosse um instrumento de avaliação orçamentária, financeira e patrimonial. Após 10 anos, com a publicação da Portaria STN n.º 157/2011, esse sistema finalmente dá os primeiros sinais de que não será mais apenas um dispositivo de norma para fazer parte do processo de gestão de toda a Administração Pública.

O processo de convergência, além das mudanças dos sistemas e de tecnologia de informação, mudanças culturais, adaptações e capacitações de gestores, dentre outras, provocou, uma mudança importante do enfoque contábil, que foi a mudança de uma contabilidade pública intrinsecamente orçamentária para uma contabilidade patrimonial (*accrual accounting*) e de custos, com todas as suas implicações. Para Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010):

A contabilidade orçamentária tradicional não gera informações adequadas para que se conheça o real custo dos bens e serviços produzidos por organizações governamentais. Em decorrência, não permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais para analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores.

E ainda, segundo Guimarães, Holanda e Lattman-Weltman (2010) também se tornou evidente a necessidade de um Estado cada vez mais transparente, em que todas as informações sobre os gastos públicos sejam de livre acesso à sociedade, criando mecanismos de permitam a maior participação do cidadão na escolha e formulação das políticas públicas.

No Brasil, desde 1986 com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, usa-se o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), administrado pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), que “tem por finalidade contabilizar e controlar toda a execução orçamentária, financeira e patrimonial da União em tempo real.” (CARVALHO; CECCATO,2011).Porém, esse não foi concebido para apurar os custos da Administração Pública, mas sim a função precípua de controle de execução das despesas.

Também Cohen e Franco (2012):

É um dado, resultado da experiência, que os programas sociais costumam gastar de maneira não ótima os recursos de que dispõem. Isso se deve à ausência de adequados controles e à não utilização das metodologias de avaliação de que, por um lado, poderiam permitir optar pelas alternativas mais econômicas para alcançar os objetivos procurados e, por outro lado, efetuar um acompanhamento que permita reorientar o projeto quando se julgar que os objetivos não estão sendo alcançados.

Assim, o correto conhecimento de custos significa optar pela escolha mais eficiente e eficaz entre as disponíveis para a Administração. E, como está estritamente vinculada ao princípio da economicidade e eficiência, a Administração Pública deverá recorrer a instrumentos que a levem a obter os melhores resultados de gestão, através do controle e avaliação dos resultados obtidos com vistas à melhoria do gasto público.

Esse trabalho tem como objetivo estudar o processo de implementação do sistema de custos no setor público, tendo como paradigma o Ministério da Saúde, um dos órgãos pioneiros nesse processo, sendo já constante de seu organograma um setor específico, qual seja a unidade de Coordenação de Monitoramento de Custos, com atribuições ligadas diretamente ao controle e avaliação de custos.

Num ambiente ainda pouco discutido e ainda em fase “embrionária” de construção de um ambiente favorável à cultura de custos dentro da Administração Pública, é premente a necessidade de se sair de uma discussão apenas teórica e verificar na prática, como está se desenvolvendo e consolidando essa nova visão gerencial, primeiramente num ambiente macro (Governo Federal), para, posteriormente, em um maior grau de desenvolvimento e livre de inconsistências, avançar para o ambiente micro (Governos Estaduais e Municipais).

E com a obrigatoriedade de observância da Lei de Responsabilidade Fiscal, os gestores tem cada vez mais interesse em legitimar seu trabalho e não serem alvo de ações do Tribunal de Contas e dos órgãos de controle externo e interno a que se submetem.

Levando-se isso em conta, foram definidos os seguintes objetivos.

O objetivo geral desta pesquisa foi avaliar o processo de implantação, bem como do monitoramento e apuração de custos no Ministério da Saúde, dentro do ambiente histórico que será mencionado.

Objetivo específico foi apontar pontos específicos de avanço na implantação do sistema de gestão de custos no setor público, através da análise do processo evolutivo nacional, expondo pontos contrastantes com o internacional. Expor algumas limitações encontradas nesta fase inicial de implementação, bem como possíveis avanços a serem alcançados. Analisar o papel exercido pelos órgãos centrais para a construção de uma visão gerencial dos gestores, paralelamente à visão orçamentária.

Tendo em vista a escassez de trabalhos sobre custos na administração pública, não obstante a relevância do tema dada a necessidade de um sistema de informação contábil eficaz que promova a transparência dos gastos e aplicação de recursos no setor público, bem como sua notória atualidade, o estudo é relevante para elucidar aspectos contrastantes e as formas de conciliação, bem como tópicos inovadores que acarretem alteração dos padrões de elaboração e evidenciação contábil e exijam esforços conjuntos de variados órgãos para a sua efetiva implementação atendendo as expectativas planejadas tanto pelo Governo e seus gestores, quanto pela própria sociedade.

Este artigo tem como questão de pesquisa: **Qual foi e como se deu o processo histórico-evolutivo de implementação do sistema de gestão de custos dentro do serviço público federal, numa visão geral, e em uma análise específica, no Ministério da Saúde?**

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. CUSTOS NO SETOR PÚBLICO NO CONTEXTO INTERNACIONAL**

A necessidade de evidenciação das informações de custos não é pioneira no Brasil, tendo sido implementadas em diferentes países, tais como Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido, Islândia, Estados Unidos, Holanda, Canadá e França, dentre outras nações.

De acordo com Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), para Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido, a grande motivação para implantação do sistema de custos foi a de promover uma ampla reforma voltada para o aumento da eficiência na gestão pública, através da introdução

de mecanismos de competição na provisão de serviços e a adoção de métodos privados de gestão. Já na Islândia e Estados Unidos, uma das grandes motivações foi a necessidade de avaliação dos riscos fiscais a longo prazo, como pré-requisito a fim de conter os gastos previdenciários (Islândia) e de combater a crise econômica (Estados Unidos). Como um dos grandes precursores das informações de custos no setor público, Holanda e Canadá tiveram como motivadores a busca pela eficiência do Estado, bem como de uma maior descentralização fiscal e da delegação de responsabilidades na provisão de serviços aos governos locais.

Conforme evidenciado por Pigatto (2004) a estrutura inicial da contabilidade do setor público na Europa Continental como se conhece hoje é atribuída à regulamentação compilada e organizada por Mollien (Ministro do Tesouro do Império Napoleônico de 1804 até 1815) e Audiffret (pupilo de Mollien, após a queda do Império Napoleônico foi nomeado Diretor da Contabilidade Central em 1814, sendo responsável por organizar a contabilidade pública da França).

No modelo europeu continental, o principal objetivo das demonstrações contábeis neste modelo é a observância das leis quando da elaboração e divulgação dessas mesmas demonstrações. É o que se observa em países da Europa como Alemanha, França, Bélgica, Portugal, que por sua vez fez repercutir tal modelo nos países da América Latina por eles influenciados historicamente como Brasil, Argentina, Colômbia, Chile, dentre outros.

Na Itália, a divisão entre itens correntes e de capital na Contabilidade Pública já era um fator conhecido desde a virada do séc. XIX para o séc. XX, assim como a regra de ouro, em que se veda a realização de operações de crédito em um montante superior às despesas de capital (PIGATTO, 2004).

A contribuição da contabilidade de custos para o controle interno e externo foi, para a França, muito importante para a promoção da qualidade, transparência e confiabilidade das contas públicas.

## 2.2 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

No Brasil, não obstante a publicação do Decreto do Poder Legislativo n.º 4536, de 28 de janeiro de 1922, que instituiu o Código de Contabilidade da União, o período de maior avanço da legislação relacionada a custos no serviço público foi de 1964, com a Lei n.º 4320.

Abaixo segue uma linha cronológica dos principais eventos que contribuíram para a concretização desse grande marco para a Administração Pública.

**Quadro 1 - Delimitação histórica da evolução do uso de informação de custos na legislação brasileira.**

<p>Lei nº4320/1964 – Arts. 85. e 99</p>	<p>“Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”  “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”</p>
<p>Decreto Lei nº2000/1967 – Art. 79</p>	<p>“A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”</p>
<p>Decreto nº 9.3.879/1986 – Art. 137</p>	<p>“A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”</p>
<p>Criação da Secretaria do Tesouro Nacional (1986) e do SIAFI (1987)</p>	<p>Decreto n.º 92.452, de 10 de março de 1986, o qual criou a Secretaria do Tesouro Nacional, que possibilitou a unificação dos orçamentos da União, através do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), definido como o principal instrumento utilizado no registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.</p>
<p>Decreto n.º 2.829, de 29 de outubro de 1998.</p>	<p>Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências.</p>
<p>Lei Complementar nº101/2000 – LRF – Art. 50.</p>	<p>“Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”</p>
<p>Lei nº10180/2001 – Art. 15.</p>	<p>O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.</p>
<p>Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU)</p>	<p>“Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e</p>

	financeira”.
Portaria Interministerial n.º 945, de 26 de outubro de 2005.	Cria a Comissão Interministerial de Custos com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.
Portaria Conjunta STN/SOF, de 14 de outubro de 2008.	Ratifica a aplicação integral do regime de competência para a Contabilidade Pública.
Res. CFC n.º 1133, de 25 de novembro de 2008.	Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, incluindo a Demonstração de Resultado Econômico.
Decreto n.º 6976/de 07 de outubro de 2009 – Art. 3º	“O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”.
Portaria STN n.º 157, de 9 de março de 2011.	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.
Res. CFC n.º 1366, de 02 de dezembro de 2011.	Aprova a NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público. “Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)”

Fonte: Adaptado de Monteiro et al.

Para desenvolvimento de um sistema de informação de custos do governo, foi necessária a realização de ajustes, para que o resultado obtido fosse o esperado como informação de custos em conformidade com o regime de competência. Mas era necessário, antes de tudo, superar a barreira terminológica existente entre a contabilidade de custos e a contabilidade governamental, qual seja:

**Quadro 2 - Contabilidade Governamental x Contabilidade de custos empresarial: correspondência terminológica**

Contabilidade Governamental	Contabilidade de custos empresarial
Fixação	Padrão
Empenho	-
Liquidação	Gasto
Pagamento	Desembolso

Fonte: Machado (2002)

O ponto de partida para os ajustes são os dados obtidos através do SIAFI, sendo que a fase da despesa orçamentária utilizada é a da liquidação, por ter esta maior aproximação com a informação de custos.

O SIC – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal é um Data Warehouse, que se utiliza da integração de dados obtidos dos diversos sistemas (SIAFI, SIAPE e SIGplan) para subsidiar a tomada de decisão visando a alocação mais eficiente do gasto público.

O SIC é um sistema que não necessita da criação de dados novos, mas sim da utilização das informações disponíveis nos diversos sistemas estruturantes existentes, sem haver interferência pela apropriação dos dados pelo sistema de custos.

Conforme Silva (2011) o SIC está fundamentado em quatro objetos de custos, quais sejam:

- a) Custo por Órgão Superior, Órgão e Unidade Orçamentária;
- b) Custo por Programa
- c) Custo por Ação (Projeto/Atividade)
- d) Custo por Produto ou Serviço

Para o mencionado autor, essa separação tem como função permitir aos gestores avaliarem os custos de seu órgão/setor mensurados por elemento de custo (pessoal, material, serviço de terceiros e encargos), podendo assim fazer uma análise do ambiente interno em termos de eficiência, eficácia e efetividade, podendo transpô-la se for o caso, para o ambiente externo para fins de *benchmarking*.

O SIC atualmente está sendo alvo de muitos debates, sem que haja consenso entre as diversas áreas envolvidas (Secretaria do Tesouro, acadêmicos, gestores, órgãos do governo, etc.) em relação à questões como a melhor estratégia para sua implementação.

Uma das questões levantadas foi a acerca da generalidade adotada para formulação do sistema. O que se usou como justificativa foi a de que se partisse de unidades menores, com maior profundidade e qualidade de informação poder-se-ia gerar altíssimos custos de implementação e a necessidade de gerar novas políticas específicas para sua manutenção e subsídio de informação, fora o risco de descontinuidade do projeto ante a rotatividade dos responsáveis pelas decisões devido a alternâncias do poder democrático.

O processo de concepção, desenvolvimento e implantação do SIC vem sendo sustentado, portanto, tendo como pilares adequadas bases teóricas conceituais, abordagem sistêmica, flexibilidade adaptativa, o gradualismo e a concomitância. (GUIMARÃES; HOLANDA;LATTMAN-WELTMAN, 2010)

## 2.3 CUSTOS NO MINISTÉRIO DA SAÚDE

Em 2010, através do Decreto n.º 7135, de 27 de março, houve a criação do Departamento de Economia da Saúde e Desenvolvimento, órgão subordinado à Secretaria Executiva, incumbido da responsabilidade de implementação de medidas de redução de custos, mapear e monitorar os custos administrativos, propondo medidas que visem a eficiência; analisar e avaliar os gastos buscando melhorias; monitorar os custos dos produtos adquiridos considerando-se a economicidade das aquisições; e, também, acompanhar e consolidar os dados sobre gastos com saúde da União, Estados e Municípios, monitorando o financiamento do SUS. (BRASIL, 2010).

Em 13 de abril de 2011, através da Portaria n.º 765 do Ministério da Saúde, foi criado o Comitê de Análise e Avaliação das Informações de Custos, dentro do Departamento de Economia da Saúde e Desenvolvimento, com função específica de validar as informações setoriais inseridas no Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (BRASIL, 2011), através da geração de relatórios obtidos através do Sistema de Informação de Custos que contenham a análise e avaliação dos custos dentro do Ministério.

Em 14 de outubro de 2011 foi realizada uma reunião entre o Ministério da Saúde e a Secretaria do Tesouro Nacional, em que ficou claro que esse Departamento tratava-se de um órgão inserido no tema de custos, mas focado na economia da saúde e ligado diretamente ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Nessa reunião verificou-se a necessidade de uniformização da tecnologia de coleta dos elementos de custos, com a criação de centros de custos e outras ações, já que esta era feita de modo independente pelos participantes nas diversas esferas de governo. Também verificou-se a necessidade de saneamento de falhas no preenchimento do Sistema de Planejamento (SIGPLAN), justamente dos itens correspondentes aos indicadores físicos, cruciais para implementação do sistema de custos.

Segundo Silva (2011), os representantes do Comitê do Ministério da Saúde acordaram em identificar dois ou três programas relevantes que possam servir de piloto para estabelecer as atividades e produtos que permitam a construção de indicadores.

Na reunião também foi enfatizada a necessidade da ação conjunta de todos gestores para a criação e implementação dos indicadores de programas, com a consequente disseminação das expectativas de desempenho e dos resultados para toda a organização.

Em 08 de março de 2012, o Ministério da Saúde, através da Portaria n.º 405, instituiu a Secretaria-Executiva como Órgão Setorial de Custos Federal, com atribuições de supervisão e gestão da apuração de custos, sendo o órgão responsável pela integração e comunicação direta entre o Ministério da Saúde e a Secretaria do Tesouro Nacional (Órgão Central do Sistema de Custos do Governo Federal).

Em 14 de setembro deste ano, o Decreto n.º 7.797 revogou o Decreto n.º 7.135, centralizando as atribuições de implementação e coordenação de programas referentes à gestão de custos para o SUS e da apuração de custos no Ministério da Saúde ao agora denominado Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento; também com relação à Secretaria Executiva foi enfatizada a função de coordenação e apoio das atividades relacionadas com o sistema federal de custos, dentre outras, além de instituí-la como Órgão Setorial não apenas da Contabilidade, mas de diversos outros sistemas da Administração Federal.

### **3 METODOLOGIA**

O estudo será exploratório e descritivo devido a pouca quantidade de estudos sobre o tema no cenário brasileiro, buscando contribuir para a consolidação do conhecimento sobre o assunto. Para Marconi e Lakatos (2010) as bases do estudo exploratório são:[...] de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos.

Os estudos exploratório-descritivo, por seu turno, são estudos exploratórios que têm por objetivo descrever completamente determinado fenômeno, como, por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas.(MARCONI;LAKATOS,2010).

Nos dizeres de Gil (2008) a pesquisa exploratória tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos e a formulação de hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. E ainda, o de proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato.

De outro modo, também terá uma face empírica de avaliar como ocorre sistematização para a implementação do sistema de gestão de custos.

Quanto ao procedimento, a pesquisa será predominantemente qualitativa, definida por Martins e Theóphilo (2009) como pesquisa naturalística, uma vez que para estudar o fenômeno relativo às ciências humanas e sociais é necessário que o pesquisador entre em contato direto e prolongado com o ambiente no qual o fenômeno está inserido. Além disso, a pesquisa qualitativa difere da pesquisa quantitativa quanto à maior predominância dos dados descritivos, da análise sob o ponto de vista indutivo, em que não se busca provar evidências formuladas a priori, e quanto à preocupação com o significado, descrições, compreensões e interpretações dos dados através de medições.

Em seu aspecto lógico, a pesquisa será indutiva, que para Gil (2008) procede inversamente ao dedutivo: parte do particular e coloca a generalização como um produto posterior do trabalho de coleta de dados particulares.

E, ainda, segundo o autor, de acordo com o raciocínio lógico indutivo, a generalização não deve ser buscada aprioristicamente, mas constatada a partir da observação de dados concretos suficientemente confirmadores dessa realidade.

A pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, e, tem como finalidade colocar o pesquisador em contato direto com tudo que foi escrito, dito, filmado, sobre determinado assunto. (MARKONI; LAKATOS; 2010)

O objeto de estudo em questão escolhido, dentre os poucos disponíveis, foi o Ministério da Saúde, dado seu pioneirismo juntamente com os Ministérios da Defesa e Educação, no processo de implementação do Sistema de Informação de Custos.

Através de entrevista realizada com representantes do Comitê de Monitoramento de Custos, os dados foram obtidos os dados de extrema importância para a realização deste estudo, sem as quais esse trabalho não teria sido possível.

Segundo Martins e Theóphilo (2009), uma entrevista, trata-se de uma técnica de pesquisa para coleta de informações, dados e evidências cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que entrevistados atribuem a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador.

#### **4 ANÁLISE DE RESULTADOS**

Dentre as diversas ramificações do Ministério da Saúde, através do material obtido, escolhe-se para objeto de análise uma das atribuições elencadas àquele que é o órgão canal

direto de comunicação entre os usuários do sistema de todo o país, a Ouvidoria Geral do Sistema Único de Saúde (SUS): o detalhamento de gasto mensal com telefonia fixa no ano de 2011.

O Departamento de Ouvidoria Geral do SUS-DOGES foi criado em 2003 conforme Decreto n.º 4.726, de 09 de junho, como integrante da Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (SGEP), e teve suas competências estabelecidas através do Decreto n.º 7.797, de 30 de agosto de 2012, que são, dentre outras, as de: estimular e apoiar a criação de estruturas descentralizadas de ouvidoria em saúde; implementar políticas de estímulo à participação de usuários e entidades da sociedade no processo de avaliação dos serviços prestados pelo SUS e assegurar aos cidadãos o acesso às informações sobre o direito à saúde e às relativas ao exercício desse direito.

As Ouvidorias são um canal democrático de comunicação através do qual os cidadãos podem encaminhar reclamações, denúncias, manifestações protocoladas, elogios e solicitações, sendo incumbidas de encontrar soluções aos diversos problemas apresentados pelos usuários.

Uma das formas mais utilizadas para essa comunicação democrática e acessível a todos os usuários das três esferas do poder é o “Disque Saúde” do Ministério da Saúde (centralizado em todo país no número 0800-61-1997), que, somente em 2010 recebeu 4.556.588 ligações, conforme Relatório Gerencial divulgado pelo site da Ouvidoria.

Segue abaixo o detalhamento do gasto mensal referente ao “Disque Saúde” durante o ano de 2011:

**Tabela 1 – Detalhamento de gasto mensal com “Disque Saúde” referente ao ano de 2011.**

Mês	Valor da Fatura (em R\$)	Quantidade de ligações recebidas	Custo Unitário da Ligação (em R\$)	Quantidade de Atendimento	Média de Atendimentos por Ligações	Custo Unitário do Atendimento (em R\$)
Janeiro	408.376,38	345.219	1,18	642.160	1,9	0,64
Fevereiro	247.061,95	238.235	1,04	717.057	3	0,34
Março	392.214,15	299.629	1,31	661.311	2,2	0,59
Abril	290.740,03	243.975	1,19	518.048	2,1	0,56
Mai	306.302,48	269.247	1,14	644.223	2,4	0,48
Junho	274.075,99	234.514	1,17	518.108	2,2	0,53
Julho	262.928,17	291.562	0,9	541.619	1,9	0,49

Agosto	263.557,73	359.182	0,73	514.570	1,4	0,51
Setembro	245.593,76	318.190	0,77	442.214	1,4	0,56
Outubro	247.866,62	331.024	0,75	452.380	1,4	0,55
Novembro	212.012,43	331.242	0,64	481.166	1,5	0,44
Dezembro	257.132,37	318.827	0,81	434.197	1,4	0,59
<b>TOTAL</b>	<b>3.407.862,06</b>	<b>3.580.846</b>	<b>0,95</b>	<b>6.567.053</b>	<b>1,8</b>	<b>0,52</b>

Fonte: Relatório Coordenação de Monitoramento de Custos.

Conforme pode-se observar na tabela 1, houve uma redução do custo unitário do atendimento durante o ano de 2011 em 18,75% (de 0,64 para 0,52), em parte devido à queda da quantidade do atendimento em 32,4% (de 642.160 para 434.197 atendimentos) e também da quantidade de ligações recebidas em 7,65% (de 345.219 para 318.827).

Com os dados da tabela 1, também é possível a construção de um indicador mensal de prestação de serviços de atendimento pelo “Disque Saúde”:

**Figura 1. Indicador mensal de atendimento por R\$ gasto com fatura.**

$$\frac{\text{Número de atendimentos no mês}}{\text{Valor Mensal da Fatura}}$$

Esse indicador pode-se chamar de indicador-fluxo (JANNUZZI, 2009) por especificar o fluxo do atendimento prestado, seria o elo de interligação entre o recurso ou indicador-insumo (valor dispendido na fatura) e o resultado ou indicador de resultado, que, no caso, poderiam ser vários como: um índice de satisfação e/ou grau de utilidade para atendimentos de suas necessidades percebidos pelo usuário no atendimento, ou percentual de atendimentos efetivamente realizados (sem queda de linha, por exemplo); o percentual de variação da demanda pelos serviços do SUS, dentre outros possíveis como sendo evidenciadores do resultado efetivo alcançado.

Assim, desprende-se inúmeros pontos relevantes para determinação da economia, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos, dependendo do ponto de vista a ser utilizado, que, neste caso, será do gestor que terá a responsabilidade de fazer as escolhas certas que leve obter o resultado mais favorável à Administração.

Segundo Cohen e Franco (2012) são várias as novas orientações para a política social, que bem poderiam ser utilizadas pela Ouvidoria do Ministério da Saúde, tendo em vista os resultados obtidos acima, para que obtivesse-se resultados efetivamente eficiente e eficazes do ponto de vista social.

Dentre essas orientações, a de conseguir que se usem os serviços. Observando a informação de que em 2010 foram recebidas 4.556.588 ligações no “Disque Saúde”, percebe-se que houve uma queda de 975.742 ligações comparada a 2011, já que nesse último ano foram 3.580.846. Para tanto, seria necessário ampliar os meios de divulgação deste relevante canal de comunicação, através dos meios disponíveis sob a melhor análise custo-benefício.

Não se poderia usar, no caso, o pretexto de que maiores ligações implicariam em maiores custos, pois não é o que se observa em períodos como entre junho e julho e outubro e novembro, em que não obstante o número de ligações terem aumentado significativamente, o valor da fatura diminuiu. Também em períodos como entre julho e agosto, o aumento do número de ligações foi significativamente maior que o do valor da fatura.

**Quadro 3 – Validação de Dados SIGplan e PLAMSUS.**

Quantitativo programado anual Especificação do produto – número de Atendimentos Realizados	SIGplan	PLAMSUS	Diferença
Físico Programado	10.000.000	10.000.000	-
Físico Realizado	9.706.910	9.706.710	-
<b>% de Execução</b>	<b>97%</b>	<b>97%</b>	-

Fonte: Relatório Coordenação de Monitoramento de Custos

O PLAMSUS, também chamado Sistema de Planejamento, Orçamento e Monitoramento das ações do SUS foi criado em 2008, voltado para os profissionais ligados diretamente à área do planejamento e para os gestores que podem monitorar diretamente o resultado das ações que estão sob sua responsabilidade. O PLAMSUS tem interligação com outros sistemas como o SIAFI, o SIDOR e o SIGplan. Disso resulta a obtenção de dados como os ilustrados acima.

Segundo Cohen e Franco (2012) pode-se definir efetividade como a relação entre o resultados e o objetivo:

Efetividade: Resultados/Objetivos

No quadro 3 pode-se encontrar a efetividade do programa de atendimentos pela Ouvidoria pela relação entre o Físico Realizado e o Físico Programado, o que resultaria nos 97% de Execução.

A efetividade ainda teria, para os autores, duas dimensões em função dos fins perseguidos. É medida de impacto, na medida em que se define os efeitos secundários de sua implementação, e também possui a dimensão do grau de alcance dos objetivos. A diferença entre as duas dimensões permite realizar a análise custo-efetividade (ACE).

A ACE permitiria mensurar em termos não monetários os benefícios resultantes de um projeto, comparativamente aos custos.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por finalidade expor a trajetória de implantação do sistema de custos dentro do Governo Federal, mais precisamente dentro do Ministério da Saúde através de um de seus Departamentos – a Ouvidoria Geral do SUS. Os resultados demonstraram que passos importantes já foram dados tanto em nível de tecnologia de informação, com a criação do SIC e a interligação estrutural entre este e o SIAPE, SIDOR, SIGplan, dentre outros, quanto em nível de implantação, com tudo que dela possa resultar: foi criada uma verdadeira força tarefa presidida pela Secretaria do Tesouro Nacional a qual ficou incumbida de por efetivamente em prática o Sistema de Informação de Custos em todos os órgãos da Administração Pública Federal.

Essa ação ainda está em fase inicial, sendo que os problemas ainda estão sendo rastreados para que se possa aprimorar todo o sistema para que funcione de forma harmoniosa e eficiente em toda sua amplitude.

Apesar do exposto, é inegável a relevância do assunto quando se observa que há pouco tempo atrás apenas tínhamos uma contabilidade pública conservadora e inflexível, de enfoque predominantemente orçamentário e sem se preocupar sequer minimamente com custos e resultado. Agora vemos esse quadro mudar, com muitas mudanças normativas sendo disciplinadas pelo CFC e com a ação atuante da STN em pôr em prática para que tudo não fique apenas no papel.

Há um ambiente vastíssimo a ser explorado, principalmente em termos de gestão, da percepção dos atuais gestores que estão presenciando essa mudança em termos de

aprimoramento do setor público decorrente das novas diretrizes; da mesma forma é possível fazer outras análises em outros órgãos também se encontram na fase de implementação comparando os diferentes padrões utilizados para interpretação dos dados fornecidos – educação, saúde, forças armadas, etc.; enfim, há uma infinidade de assuntos disponíveis para pesquisa.

Considera-se que essa pesquisa contribuirá para a formação de uma nova cultura que se procura incutir em todos que vão ingressar e naqueles que já ingressaram no estudo da contabilidade pública: a cultura de custos. Tendo como ponto de partida um novo enfoque para a Administração Pública, em contribuir também para a formação de novos gestores públicos comprometidos com a eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto n.º 2829**, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2829.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm)>. Acesso em: 25 set. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 4.726**, de 09 de junho de 2003. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Saúde, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/D4726.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4726.htm)>. Acesso em: 25 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 7.135**, de 29 de março de 2010. Dispõe sobre remanejamento de cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS; aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Saúde; altera o Anexo II ao Decreto no 4.727, de 9 de junho de 2003, que trata do Estatuto e do Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Fundação Nacional de Saúde; e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7135.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7135.htm)>. Acesso em: 04 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 7.797**, de 30 de agosto de 2012. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Saúde. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7797.htm#art8](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7797.htm#art8)>. Acesso em: 04 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm)>. Acesso em 25 set. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 25 set. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 25 set.2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **Portaria n.º 765**, de 13 de abril de 2011. Institui o Comitê de Análise e Avaliação das Informações de Custos do Ministério da Saúde que tem por finalidade validar as informações setoriais inseridas no Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. Disponível em:<[http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2011/prt0765\\_13\\_04\\_2011.html](http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2011/prt0765_13_04_2011.html)> Acesso em: 25 set.2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 157**, de 09 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: < [http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf)> . Acesso em 25 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Acórdão TCU 1.078/2004**. Disponível em: <[www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2004-08-04;1078](http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2004-08-04;1078)>. Acesso em: 25 set. 2012.

CARVALHO, D.;CECCATO, M. **Manual completo de contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

COHEN, E.;FRANCO, R. **Avaliação de projetos sociais**.10 ed. Petrópolis. Rio de Janeiro: Vozes, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1.366**, de 02 de dezembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11: Sistemas de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 25 set. 2012.

GIL, A. C.. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUIMARÃES, F.; HOLANDA, V. B.; LATMANN-WELTMAN, F. (Org.). **Sistema de informação de custos na administração pública federal : uma política de Estado**. Rio de Janeiro:Editora FGV, 2010. Disponível em: <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC\\_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 04 nov. 2012.

JANNUZI, P. M. **Indicadores sociais no Brasil**. Conceitos, fontes de dados e aplicações.4 ed. Campinas:Alínea, 2009.

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**.2002, 233 p. Dissertação – Doutorado em Contabilidade - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARCONI, E.M.A.;LAKATOS,M. **Fundamentos de metodologia científica**.7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MONTEIRO, B.R.P. et. al. **O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil**. Disponível em:<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/PROCESSO\\_DE\\_IMPLANTACAO\\_DO\\_SIC.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf)>. Acesso em: 25 set. 2012

PIGATTO, J.A.M. **Estudo Comparativo dos Regimes Contábeis Governamentais**. 2004, 213 p. Dissertação – Mestrado em Contabilidade - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

REZENDE,F.;CUNHA,A;BEVILACQUA,R. Informação de Custos e qualidade do gasto público:lições da experiência nacional. **Revista de Administração Pública**, 44(4):959-92, JUL./AGO. 2010. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2012.

SILVA, L. M. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal**. Brasília. 2011. Disponível em:  
[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Diretrizes\\_Elab\\_Indic\\_Custos\\_LinoMartins\\_VF.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Diretrizes_Elab_Indic_Custos_LinoMartins_VF.pdf). Acesso em:11 out. 2012.