

A GESTÃO PÚBLICA POR RESULTADOS E A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Marcos Antonio de Souza

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

César Volnei Mauss

UNIVERSIDADE LUTERANA DO BRASIL

Carlos Alberto Diehl

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

Claudecir Bleil

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

RESUMO

A contabilidade de custos é uma das principais bases para avaliação do desempenho da gestão pública e, com suas informações, é possível aos gestores demonstrarem sua eficiência e o resultado econômico de suas atividades. Neste sentido, o objetivo desta pesquisa foi delinear um sistema de avaliação do resultado e desempenho de unidades de saúde pública. Como estratégia metodológica utilizou-se de um estudo de caso aplicado ao Município de Coqueiros do Sul, RS, mensurando-se os efeitos dos custos e o impacto da ociosidade dos recursos na composição do custo total dos serviços prestados, utilizando-se os métodos de custeio direto e ABC. Além disso, para mensuração, foram aplicados os conceitos de custo de oportunidade; e para a análise, aplicaram-se os conceitos de eficiência, eficácia e economicidade. Como conclusão, identificou-se que os custos indiretos representam a maior parcela dos custos totais da entidade, justificando-se a aplicação do ABC. Identificou-se que a ociosidade é relevante. Apesar disso, no geral, os serviços públicos de saúde de Coqueiros do Sul foram realizados de forma eficiente e eficaz economicamente, criando um valor econômico significativo para a população. Apesar do bom desempenho geral, foram identificados alguns serviços e atividades da área de saúde que ainda carecem de decisões que promovam melhorias.

Palavras-chave: Contabilidade de custos pública; Gestão pública, Avaliação de desempenho.

1 INTRODUÇÃO

A reforma administrativa impôs aos gestores públicos a necessidade de avaliação do seu desempenho. Isso se deu por meio da Emenda Constitucional nº 19/1998, a qual dispôs sobre princípios e normas de gestão pública e exigiu o controle das finanças a fim de direcionar os gestores públicos para a busca da eficiência e eficácia gerencial. Tal norma foi respaldada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000 – LRF), que buscou estabelecer parâmetros para uma gestão pública responsável.

Esse novo modelo de gestão pressupõe a ação planejada e transparente, mediante o cumprimento de metas que deverão ser constantemente mensuradas, o que somente será possível por meio de uma contabilidade gerencial alimentada por padrões que devem ser estabelecidos no planejamento. Com esta base, a mensuração dos resultados do desempenho dos gestores e da entidade governamental tornou-se mais factível e produtiva, sendo possível demonstrar sua eficiência econômica, por meio do seu resultado e o cumprimento da LRF.

É a partir destes fatos que se fundamenta o objetivo geral da pesquisa de delinear um sistema de avaliação do resultado e desempenho de unidades públicas de saúde. Como objetivos específicos, pretende-se: (1) evidenciar uma forma prática de utilizar os métodos de

custeio ABC e direto para avaliar o desempenho das atividades sob a responsabilidade dos gestores operacionais; (2) mensurar os efeitos dos gastos indiretos na composição do resultado econômico de cada serviço prestado; (3) analisar qual o impacto da ociosidade dos recursos na composição dos resultados dos serviços; (4) apurar o resultado econômico e a eficiência operacional por meio dos conceitos de custo de oportunidade e valor de mercado.

A contribuição do estudo é disponibilizar um instrumento gerencial que permita avaliar o desempenho econômico do gestor público, além, portanto, da tradicional avaliação de cumprimento de verbas orçamentárias e limites legais de aplicação dos recursos públicos.

A transparência na disponibilização dos dados e informações originadas do modelo proposto tem, a princípio, duas grandes utilidades básicas: (1) suporte informacional à gestão pública de forma a subsidiar decisões que efetivamente atendam ao interesse e benefício da população; (2) instrumento de controle legal e da sociedade como um todo, a respeito do efetivo desempenho dos gestores públicos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A Informação de Custos no Planejamento e no Orçamento Público Municipal

Treasury (1994) e Christiansen e Mellick (1993) apontam para a informação de custos como fator crítico para o sucesso do planejamento, orçamento, controle operacional e a tomada de decisões estratégicas. Beckett (2002) enfatiza que essa informação é a base principal para a gestão pública.

Hansen e Mowen (2001) destacam que um sistema de custos deve disponibilizar informações que subsidiam a elaboração do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). O monitoramento dos custos incorridos quando da execução do planejamento fornece informações que podem servir de comparação com as metas fixadas no plano, o que propicia a avaliação e o devido controle. De posse destas informações e comparações também é possível realizar auditorias de gestão, visando medir a eficiência gerencial, visto que os padrões de desempenho estão disponibilizados no planejamento.

Reitel (1958) e Ribeiro Filho (2002) comprovam que se a entidade pública contar com um resultado econômico fixado como objetivo em um planejamento, o seu valor será a base para se acompanhar a execução das ações organizacionais e o desempenho de cada uma das divisões. Assim, será possível medir a performance da gestão pública em nível individual e global.

A busca de um sistema de gerenciamento público mais amplo tem sido abordada por Silva (1997) e BNDES (2000), os quais destacam que é preciso reformular as demonstrações de execução orçamentária para incluir, juntamente com os valores monetários, os parâmetros físicos previstos a fim de possibilitar a comparação com os resultados alcançados.

Trosa (2001) argumenta que o orçamento público não pode basear-se somente nos recursos que coloca à disposição, mas sim, nos resultados a atingir. Para ele, é mais cômodo aos gestores somente prestarem contas dos valores do que sobre a qualidade e o resultado econômico dos serviços prestados.

2.2 Avaliação do Desempenho Divisional e da Entidade Pública

Com a implantação de um sistema gerencial de custos no setor público é possível criar indicadores para se avaliar o desempenho dos gestores departamentais. Além disso, com tais informações, também é possível atender ao artigo 75, III da Lei Federal nº 4.320/64, que exige não só o controle legal, mas também o físico-financeiro dos programas de trabalho

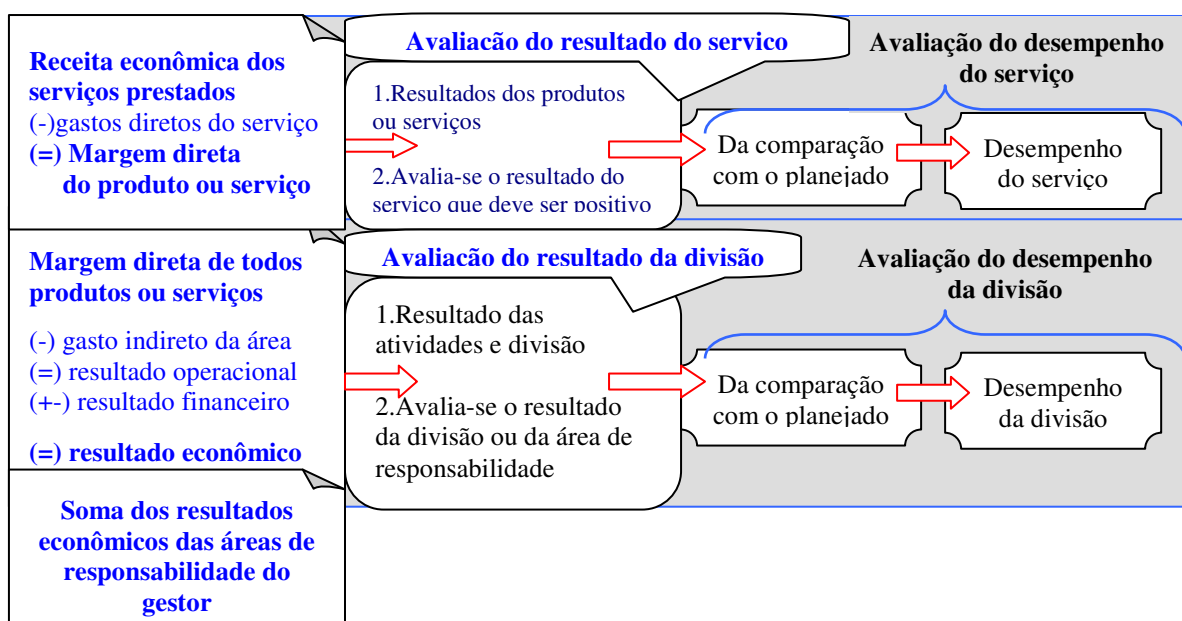
estabelecidos. Metas de resultado fixadas no planejamento devem ser alcançadas pelo gestor público e representam o critério básico para a avaliação do desempenho de todas as áreas de responsabilidade da entidade. Assim, é possível avaliar os resultados dos serviços, e atividades de cada uma das unidades, da entidade como um todo e também dos respectivos responsáveis pela gestão.

Esse sistema de avaliação é importante na gestão econômica, e está amparado no sistema de contabilidade divisional ou contabilidade por área de responsabilidade, onde cada área possui receitas e despesas planejadas e executadas como se fosse uma entidade independente. Tem como premissa exigir e vincular o resultado das diversas partes que compõem a organização, suas atividades, divisões, departamentos, os responsáveis por elas, traduzindo-se num instrumental tanto de avaliação de resultados como de avaliação de desempenho dos gestores. Avaliar um desempenho também é considerado um meio para se fundamentar a tomada de decisões (PADOVEZE, 2003; ANTHONY e HERZLINGER, 1980). Dessa forma, os gestores são avaliados pelo seu desempenho com base nas receitas, custos e resultados vinculados a seus departamentos, e somente estes, sem a transferência de valores de outras áreas que não estão sob a sua responsabilidade, que não são por eles controláveis e não tiveram a sua participação quando do planejamento.

Trazendo esse conceito de divisionalização para o serviço público municipal, pode-se dizer que todas as Secretarias Municipais devem ser consideradas divisões municipais, visto que seus secretários são considerados seus gestores e responsáveis por seus resultados, devendo assim ter seu desempenho mensurado. Pereira (2001) expõe que há duas possíveis formas de avaliar o desempenho:

- a) desempenho divisional ou das áreas da organização: refere-se à geração de resultados por atividades desenvolvidas pelas áreas de responsabilidade de seus respectivos gestores: podem corresponder a divisões ou departamentos inteiros;
- b) desempenho individual ou funcional: refere-se às atividades próprias dos cargos ou funções ocupados pelos gestores que devem ser avaliados. Baseia-se em aspectos quantitativos e qualitativos, incluem aspectos comportamentais e visam atestar que os objetivos do avaliado foram alcançados.

A Figura 1 diferencia avaliação de resultados e desempenho, onde a primeira é a simples verificação do resultado obtido por determinado serviço. Já a segunda requer a comparação entre um resultado realizado e o planejado. Avaliar um desempenho é verificar se o resultado obtido alcançou a expectativa de resultado fixada quando do planejamento. Com base nesse resultado, pode-se julgar a eficácia da gestão.



AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO INDIVIDUAL OU FUNCIONAL
É a avaliação do gestor. Surge da comparação do resultado
obtido com o planejado para a divisão ou divisões sob a sua
responsabilidade. Pode englobar metas qualitativas.

Figura 1 – Diferença entre a avaliação de resultados e a avaliação de desempenhos

Fonte: Construído com base nos conceitos de Pereira (2001) e Padoveze (2003).

Conforme o exposto, e representado na Figura 1, o gestor é avaliado pelos resultados conseguidos pelas divisões e serviços que ele detém a responsabilidade de planejar e executar.

No âmbito da gestão econômica, são avaliados níveis de eficácia, isto é, a parcela dos resultados atingida em relação ao planejado. Não é comum usarem-se avaliações simplesmente dicotômicas do tipo sim ou não, ou seja, foi eficaz ou não foi eficaz.

2.3 Resultado Econômico da Atividade Pública

Para tomar suas decisões diárias, deve o gestor verificar qual o resultado econômico gerado pelos serviços. Segundo Slomski (1996), isso significa saber qual a diferença entre a receita de oportunidade econômica e a soma dos custos diretos e indiretos identificáveis a cada serviço.

Ao proceder assim, é possível atender aos artigos 83 e 85 da Lei Federal 4.320/64, ou seja, mensurar e disponibilizar aos órgãos fiscalizadores e à sociedade o seu resultado econômico. Proporcionar essa informação se constitui, então, em um desafio à contabilidade pública de custos.

Slomski (1996) contribui para a formação do conceito de receita econômica de uma entidade pública, definindo-a como sendo a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelo número de serviços que a entidade tenha efetivamente executado. Já o custo de oportunidade significa o menor preço de mercado à vista desprezado para aquele serviço prestado ao cidadão com similar qualidade, oportunidade e tempestividade. Sendo assim, receita econômica é o valor não pago pelo cidadão no mercado, por preferir utilizar o serviço público ao invés do particular. Ou, o serviço não comprado no mercado (terceirizado) pelo poder público. A partir daí é possível relacionar à gestão pública o uso de uma técnica bastante aplicada na gestão das empresas, a margem de contribuição direta.

Além disso, há a margem direta de contribuição, que na iniciativa privada é a diferença entre a venda líquida e os seus custos e despesas diretos ($MC = RL - CD$). Este valor deve ser suficiente para cobrir os custos fixos corporativos da empresa e ainda gerar o lucro almejado. Isto é, as análises gerenciais no âmbito do custeio direto são efetuadas não com base nos lucros unitários do produto, mas sim, na margem de contribuição que oferece.

Dado que a atividade pública possui algumas peculiaridades, tais como a não cobrança direta pelos serviços que presta ao cidadão, há a necessidade de se adaptar o conceito de margem de contribuição que é utilizado na iniciativa privada, para a sua utilização no ambiente público e possibilitar a análise acurada do desempenho econômico dessas entidades. A fórmula adaptada para a atividade pública passa a ser $MCED = REO - CD$, onde: (1) MCED: Margem de Contribuição Econômica Direta; (2) REO: Receita de Oportunidade Econômica; (3) CD: Custos e Despesas Diretos.

Assim, a diferença fundamental entre as fórmulas está na substituição da venda líquida pela receita econômica de oportunidade. Na análise econômica da composição do valor dos serviços prestados, a margem de contribuição é muito importante para os administradores,

pois através dela, pode-se visualizar claramente o quanto cada serviço contribui para cobrir os custos fixos da organização e gerar resultado para a sociedade.

É interessante dispor dessa informação gerencial que propicia ao gestor avaliar e decidir coerentemente sobre quais serviços pode ou não manter em produção, qual deve priorizar (pois contribui com um valor maior para a organização) e quais devem ser descontinuados porque a receita originada é inferior aos seus custos diretos.

2.4 Eficiência Econômica, Eficácia e Economicidade

Esta pesquisa contribui diretamente para o atendimento do artigo 70 da Constituição Federal Brasileira que exige que a fiscalização das ações públicas observe a economicidade. Segundo o BNDES (2000) e Ribeiro Filho (2002), a economicidade está estreitamente ligada a informações adequadas de custos; sem estas, não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados.

Para De Negri, Salerno e Castro (2005) e Cruz (1997): a) eficiência: diz respeito à capacidade de uma organização em obter o máximo de produto a partir de um dado conjunto de insumos. A eficiência mede a habilidade de se produzir tantos produtos quanto permitem os insumos utilizados, ou usar o mínimo necessário de insumos para produzir uma quantidade de produto; b) eficácia: é a obtenção de resultado dentro dos objetivos propostos; c) economicidade: pressupõe a obtenção e a utilização exata de recursos nas quantidades necessárias e suficientes e no momento adequado, sem desperdícios e observando as alternativas mais econômicas no mercado. Para exemplificar esses conceitos utiliza-se, na sequência, o serviço de consulta de um médico:

a) Eficiência: significa o médico cumprir as metas físicas de atendimento estabelecidas em seu planejamento a um custo inferior ao custo-padrão, baseado no custo de uma empresa privada e observando as especificações de qualidade e tempestividade para sua execução.

b) Eficácia: o profissional será eficaz se atender a necessidade pública e curar o paciente de sua enfermidade nos atendimentos que realiza de forma eficiente e econômica. Ou seja, deve atingir, no mínimo, o resultado econômico fixado como objetivo no planejamento prévio.

c) Economicidade: o custo de um atendimento médico deve ser inferior ao menor preço de mercado à vista para a contratação terceirizada desse serviço.

Conhecendo tais conceitos pode-se afirmar que o sistema público de informação contábil atual é ineficaz para atestar a eficiência, a eficácia e a economicidade da aplicação dos recursos. Ela apresenta como resultados, termos como economia orçamentária, sobras e superávit financeiro, que só poderiam assumir conotação de algo positivo depois de atestado o cumprimento das metas planejadas. É de pouca utilidade conhecer as sobras financeiras e economia orçamentária se estas ocorreram em detrimento do cumprimento efetivo dos programas de governo em termos do produto esperado (RIBEIRO FILHO, 2002).

3 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA

A presente pesquisa estudou a aplicação de um sistema de custos no município de Coqueiros do Sul, RS, escolhido por conveniência e pela facilidade de obtenção das informações necessárias para a sua construção. O município foi criado pela lei nº 9.565, em 20 de março de 1992, e é considerado de pequeno porte. O orçamento municipal em 2007 foi de R\$ 6,7 milhões. Deste total, a Secretaria Municipal de Saúde contou com R\$ 1,1 milhão, a segunda em volume de recursos. A Secretaria de Saúde é composta por três postos de saúde, sendo um localizado na sede do Município, outro no Distrito de Igrejinha e outro no Distrito de Xadrez. Conta com 33 profissionais que prestam 27 tipos de serviços diferentes à população.

A coleta de dados deu-se por pesquisa documental, obtendo-se informações financeiras através da análise dos balancetes do sistema orçamentário, financeiro e patrimonial do município, referente aos primeiros nove meses do exercício de 2006, na época da pesquisa as mais recentes disponíveis. As informações físicas dos serviços foram obtidas dos relatórios de controle interno. Como o município possui implantado o método de custeio direto, os custos diretos dos serviços prestados foram obtidos dos relatórios gerenciais fornecidos pelo sistema de custos.

Pela observação da prestação dos serviços e do funcionamento regular dos postos de saúde foi possível identificar as atividades a serem custeadas, direcionadores de custos e objetos de custos, que são a base para a construção do método de custeio ABC.

Em entrevistas realizadas com o prefeito, enfermeira responsável e o secretário de saúde, obteve-se a informação sobre o local que o cidadão pode utilizar serviços de saúde na iniciativa privada como segunda opção (a primeira é o serviço público). Este local é o mesmo que seria utilizado pelo Município na hipótese de terceirização dos serviços. Com tais respostas realizou-se a pesquisa de preços, através da aplicação de questionário nas empresas apontadas. O objetivo foi identificar qual o menor preço de mercado à vista desses serviços, informação essa que foi considerada como o custo de oportunidade dos serviços prestados.

4 O MODELO PARA A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

4.1 A Separação dos Custos Diretos e o Custeio dos Custos Indiretos

O primeiro passo para o início dos trabalhos é separar os custos diretos e indiretos do Centro de Resultados (CR) de execução dos serviços, que se encontra na própria secretaria de saúde (executora dos serviços).

Tipo de custo	Valor liquidado
Custos diretos do departamento de execução, mas indiretos aos serviços	401.479,38
Total dos custos indiretos com folha	67.205,42
Total dos demais custos indiretos	40.072,08
Total dos custos diretos	208.513,02
Total das despesas de capital	19.592,62
Total de janeiro a setembro de 2006	736.862,52

Quadro 1– Custos da Secretaria de Saúde de janeiro a setembro de 2006.

Além disso, no caso específico desta pesquisa, é necessário incluir no custo unitário de cada serviço os custos de administração, visando possibilitar uma comparação consistente do custo total do serviço municipal com o correspondente preço no mercado. Isso é necessário porque quando alguém compra um serviço privado está pagando por todos os gastos operacionais (custo indireto, custo direto e despesas).

Da mesma forma que nos CR de execução, nos CR administrativos também devem ser identificadas e custeadas as atividades que dão causa aos R\$ 370.560,06 de custos administrativos, indiretos para os serviços de saúde. O mesmo se aplica aos custos do CR auxiliar, onde se tem o almoxarifado e controle de frotas, com um custo de R\$ 7.340,23.

É sabido que todos os móveis e imóveis geram custos de desgaste pelo uso no decurso do tempo, a depreciação. Embora não exista imposição legal para tal, e que, por isso, não é calculada no serviço público, entende-se que gerencialmente é necessário mensurar e integrar ao custo do serviço o valor da depreciação destes bens, visando apurar um custo total mais correto de forma a permitir dispor de uma informação de resultado econômico mais real.

Assim, através de levantamento extracontábil, chegou-se ao valor de R\$ 24.565,09 de depreciação total, da qual, R\$ 19.793,63 é indireta, inclusive da administração geral. Tendo

essa informação, os custos diretos são alocados aos objetos de custos (serviços de saúde). Já os custos indiretos são direcionados aos serviços pelo método de custeio ABC.

4.2 A Composição dos Custos Totais

Os custos diretos (R\$134.675,36) somados ao valor dos indiretos (R\$ 597.266,57) totalizam R\$ 731.941,93 de recursos aplicados na produção dos serviços de saúde. Considerando-se ainda o valor de R\$ 78.609,12, referente aos serviços contratados de forma terceirizada, chega-se ao total geral de R\$ 810.551,05. Este valor corresponde aos recursos aplicados pela Secretaria de Saúde no período de janeiro a setembro de 2006.

Estes dados respaldam Souza *et al.* (1995) e o Boletim IOB 11/94 (1994) que destaca a importância do método de custeio ABC para organizações com altos custos indiretos em relação aos custos totais que, no caso de Coqueiros do Sul, somam a 82%. Em 20 dos 29 tipos de serviços, chegam a 100%, como consta do Apêndice 1. Tal fato desqualifica a utilização do custeio direto como a única ferramenta gerencial de análise de custos como defendem Catelli e Guerreiro (1995) e Catelli e Santos (2001).

Para se avaliar o desempenho público deve-se integrar ao custo unitário dos serviços os custos indiretos. Não há a possibilidade de se ater apenas à análise da sua margem direta, pois os seus custos diretos não são relevantes, o que prejudica as análises gerenciais. Portanto, esta pesquisa comprova que não há como não considerar e integrar a um serviço ou atividade pública o montante dos custos indiretos que possam ser ligados a um serviço prestado. Como exemplo, pode-se citar o serviço dos técnicos de enfermagem que trabalham para vários setores como: médicos (na realização de microcirurgias e preparando pacientes), realizando exames ou na soroterapia.

Sem tais custos nos serviços, não seria possível verificar quais os serviços são eficazes e produzem resultado econômico positivo. O Apêndice 1 sintetiza os custos totais e possibilita verificar onde e quais custos são mais relevantes. O ABC permite uma visão dinâmica de todos os custos dos serviços de saúde. Evidencia, por exemplo, que as consultas médicas dos clínicos gerais custaram R\$44,00, enquanto que a consulta do PSF custou R\$27,00. Esse resultado justifica o motivo de terem sido separados estes dois serviços para fins de análise. O médico PSF possui um custo total de contratação bastante elevado em relação aos demais profissionais, porém atende uma carga horária maior, e conseqüentemente, um número muito maior de pacientes no período (3953 contra 2550) de todos os outros médicos juntos.

No que tange aos procedimentos, a soroterapia lidera o ranking dos maiores custos, com R\$178,00. Nos demais serviços, em primeiro está o treinamento do PACS R\$1.746,00.

Em termos percentuais, a ociosidade representa 13% dos custos totais (obtido pela divisão do custo da ociosidade pelo custo total dos serviços - Apêndice 1), o que justifica sua separação para possibilitar uma análise crítica de seu valor sobre cada serviço. O atendimento da psicóloga possui um dos maiores custos (50%), seguido da enfermeira (48%). Na visita domiciliar dos técnicos esse custo perfaz 59%, da enfermeira 50% e no preventivo 45%.

Neste caso, cabe a recomendação da necessidade de uma atuação gerencial com a possível utilização das técnicas do gerenciamento baseado nas atividades (ABM), para verificar as causas dessa alta ociosidade dos recursos públicos. Uma alternativa pode ser a reorganização dos horários de atendimento dos médicos, transferindo-os dos horários de alta concentração (manhã) para os da tarde que ficam vagos. Os atendimentos não emergenciais também poderiam ser agendados para esses horários de maior ociosidade.

Análise específica revela que o custo indireto é o mais elevado no serviço público, correspondendo a 42% do total. Chega a 85% no debridamento e na exereze, 86% na visita do

PSF e 83% no cerumem. Em ordem de importância dos custos têm-se: em primeiro os custos indiretos com 42%, depois os custos diretos com 18%, seguido dos custos gerais e de administração do CR 16%, dos 13% de custos da ociosidade e, por fim, dos custos administrativos 11%.

4.3 O Processo de Criação de Valor pelo Serviço Público de Saúde

Para mensurar o valor adicionado e o resultado econômico de Coqueiros do Sul, tem-se presente, conforme Slomski (1996 e 2003), que se não existisse o serviço público o cidadão buscaria o menor preço de mercado à vista (custo de oportunidade), para a contratação desses serviços. Por isso, a entidade pública tem como missão prestar serviços com um custo menor que o mercado, pois, do contrário, via de regra, deveria terceirizá-lo ao invés de prestá-lo.

Por isso, para apurar a receita de oportunidade econômica é necessário multiplicar a quantidade de serviços prestados pelo seu menor preço de mercado à vista. Tal preço foi conhecido por meio de uma pesquisa de mercado, realizada nas empresas indicadas pelo Secretário da Saúde, Enfermeira e Prefeito Municipal ao responderem outro questionário, que indagava em quais empresas o cidadão tomaria os serviços caso o Município não os oferecesse.

O Apêndice 2 indica o menor preço de mercado cotado pelas empresas, a margem direta (valor adicionado por Coqueiros do Sul na área de saúde) por serviço e o total da secretaria. Como muitos serviços não são oferecidos em Coqueiros do Sul, a população precisa se deslocar até Carazinho, município mais próximo e com maior oferta de serviços de saúde. Por isso, no preço de mercado deve ser somado o custo de uma passagem de ida para Carazinho e posterior retorno.

O valor adicionado foi apurado pela diferença entre a receita de oportunidade econômica e o custo direto, mais o custo indireto do serviço, porém direto ao seu CR. Entende-se que este resultado é o valor agregado mais justo pela entidade (em cada serviço). Se fosse considerado o valor da margem direta como preconizam os autores Padoveze (2003), Catelli e Santos (2001) e Pereira (2001) se estaria considerando como valor agregado o custo de mão de obra dos profissionais que prestaram o serviço.

Por exemplo, a sutura, drenagem e o debridamento possuem margem direta positiva de 100% através do uso do método de custeio direto, pois esses serviços não possuem nenhum custo direto, como pode ser observado no Apêndice 2. Mas, ao se integrar no seu custo os custos indiretos que pertencem a seu departamento obtém-se como resultado uma margem direta altamente negativa -156%, -88% e -74% (Apêndices 1 e 2). Isto prova que no serviço público a análise de custos considerando simplesmente os custos diretos tornará a informação gerencial insuficiente e demonstrará um irreal valor agregado por serviço prestado.

No geral, a margem direta dos serviços perfaz R\$ 1.150.363,70 (90% da receita de oportunidade total de R\$ 1.285.039,06). Já se for considerada a margem direta do CR, a qual inclui os custos indiretos de mão-de-obra em cada serviço, obtém-se um valor agregado de 58%, ou R\$ 745.770,80, bem menor e mais real do que pela margem direta dos serviços.

O Apêndice 2 comprova as afirmações anteriores e nele pode-se visualizar que a maioria dos serviços aparece com margem direta de 100%, ou acima de 90% por causa dos pequenos valores que compõem unicamente os custos diretos.

4.4 O Resultado Econômico dos Serviços

Nesse estudo, o resultado econômico representa, de acordo com Slomski (1996 e 2003), o lucro econômico criado pela secretaria de saúde para o povo coqueirense por meio de

uma comparação entre o custo do serviço público e o respectivo custo de oportunidade no mercado.

Devido às constatações desta pesquisa é necessário ajustar a fórmula de Slomski (1996), para propiciar uma comparação mais justa e consistente com os preços de mercado. As alterações são as seguintes:

- a) integrar no valor adicionado os custos diretos do CR e indiretos aos serviços, para depois se apurar o resultado econômico;
- b) retirar do custo do serviço o valor dos materiais consumidos nos curativos, pois o preço obtido do Hospital Comunitário de Carazinho – HCC refere-se unicamente à mão de obra. O hospital cobra o material separado conforme cada caso;
- c) já que alguns serviços não são oferecidos no próprio município, e a população precisa se deslocar até Carazinho (cidade mais próxima) para comprá-lo, deve também ser considerado o custo de locomoção – ida e volta;
- d) retirar do seu custo da consulta médica o valor dos medicamentos distribuídos gratuitamente pelo Município e que estão nele inclusos, pois na iniciativa privada estes são comprados após a consulta.

Com base nestas situações, a fórmula fica assim composta:

(+) RECEITA DE OPORTUNIDADE ECONÔMICA
(+) Custo de deslocamento para outra cidade para adquirir o serviço
(=) RECEITA DE OPORTUNIDADE ECONÔMICA TOTAL
(-) Custo direto unitário dos serviços
(-) Custos diretos ao CR, mas indiretos aos serviços rastreados
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO ECONÔMICA DIRETA DO CR POR SERVIÇO
(-) outros gastos indiretos rastreados ao serviço
(+) Custo dos materiais e medicamentos consumidos e cobrados em separado no mercado
(=) RESULTADO ECONÔMICO

Figura 2 – Fórmula ajustada para a apuração do resultado econômico

O Apêndice 2 evidencia que 15 serviços são prestados de forma eficiente. Dentre os principais estão: a consulta da nutricionista 78%, a consulta e a visita domiciliar do PSF, com 68%. Dentre os 12 ineficientes aparecem: as consultas da psicóloga, a soroterapia, sutura e outras, cujo custo público está superior ao menor preço de mercado à vista.

Para esses casos, cabe o entendimento de Catelli e Guerreiro (1995) de que com a informação do resultado econômico é possível identificar qual serviço é mais vantajoso terceirizar, qual vale a pena manter, e qual é a perda econômica pela manutenção de serviços estratégicos deficitários que não se pode desfazer. Nesta linha de raciocínio, o gestor verifica resultados, como por exemplo, de uma consulta médica que custa R\$41,28 (descontados os medicamentos). Se não houvesse tal serviço público, o cidadão teria que adquiri-lo na iniciativa privada, no Município de Carazinho, onde pagaria por esta mesma consulta médica o valor de R\$70,00, mais o valor das passagens de ida e volta de R\$8,40 (total de R\$78,40), ou seja, R\$37,12 (90%) mais caro do que no posto de saúde municipal. No caso do médico PSF o custo municipal cai para R\$24,85 e gera um resultado econômico de R\$53,55. Assim, a economia do cidadão chega a 68% do preço na iniciativa privada.

Por outro lado, o gestor pode também verificar as situações em que a atividade pública traz prejuízos ao cidadão, como é o caso dos atendimentos na sala de observações (soroterapia), onde o custo municipal encontra-se em R\$143,51, contra um custo de R\$28,40 do HCC; isso ocorre devido a pouca demanda por este serviço no Município. Neste caso, seria

preferível para o Município ou o cidadão adquirir tal serviço diretamente na iniciativa privada, ao invés de mantê-lo na atividade pública.

Existe, também, o caso dos serviços que podem ser tomados gratuitamente nas farmácias. Eles não possuem preço de mercado, por esse motivo, não há como se apurar uma receita de oportunidade econômica. Entretanto, o Município despense seus escassos recursos para oferecer esse serviço, logo, possui um custo e deixa de oferecer outros serviços em troca destes. Por isso, o valor de receita de oportunidade é zero e todo o seu custo foi incluído no cálculo do resultado econômico, reduzindo assim, o resultado geral da secretaria.

No global, a mensuração do resultado econômico, demonstrou uma receita de oportunidade de R\$1.285.039,06. Este valor representa quanto que o povo gastaria se fosse adquirir esses serviços no mercado ao invés de utilizar o serviço público. Igualmente, também seria o valor gasto pelo Município se tivesse terceirizado todos os seus serviços. Nesse mesmo período foram consumidos R\$709.650,22 de recursos para prestar os serviços, obtendo-se assim, um resultado econômico de R\$575.388,84 (45% da receita) para a sociedade. Com esse resultado observa-se que no geral a alocação de recursos foi gerenciada de forma eficiente. Esse resultado, embora relevante, deve ser analisado com prudência, uma vez que não é possível considerar o preço de mercado de um serviço comprado individualmente daquele que seria comprado em um contrato global, onde possivelmente se negociariam condições mais vantajosas, como pode ser visto no caso a seguir.

Mas, além desses serviços prestados na estrutura própria, o Município contratou mais 12 serviços de forma terceirizada que foram oferecidos à população e que custaram R\$78.609,12. Por questões técnicas ou econômicas não podem, não é interessante ou viável que sejam prestados pelo próprio poder público.

Verificou-se que nos contratos firmados com as empresas o Município paga um valor bem menor que o de mercado. Em alguns casos, o contrato prevê o pagamento do preço da tabela SUS pelo serviço; noutros, o atendimento dá direito a um expressivo desconto.

Tipo de serviço contratado	Nº serviços prestados	Custo para o município	Custo total do município	Preço para paciente particular	Custo total paciente particular #	Resultado econômico unitário	Resultado econômico global	% de economia do cidadão
Alimentos multimistura adquiridos	323	1,83	594,53	1,83	594,53	-	-	-
Fotos para vigilância sanitária	1	14,00	14,00	14,00	14,00	-	-	-
Laboratório Jorgens - análises *	1576	6,76	10.649,00	14,50	22.852,00	7,74	12.203,00	53,40
Análises químicas - UPF	1	215,00	215,00	215,00	215,00	-	-	-
Auxílio a pessoas para tratamento	6	549,37	3.296,20	549,37	3.296,20	-	-	-
Hospital Comunitário Carazinho-HCC *	1504	36,57	55.000,00	130,32	196.001,28	93,75	141.001,28	71,94
Consulta Hospital de Olhos +	17	48,00	816,00	70,00	1.190,00	22,00	374,00	31,43
Campimetria Hospital de Olhos	1	80,00	80,00	80,00	80,00	-	-	-
Instituto de Radiologia - exames +	44	44,63	1.963,85	104,50	4.598,00	59,87	2.634,15	57,29
Hospital da Cidade de Passo Fundo +	16	188,88	3.022,00	292,06	4.672,96	103,19	1.650,96	35,33
Exames prestados pela empresa Cedil +	6	300,00	1.800,00	396,00	2.376,00	96,00	576,00	24,24
Outros serviços diversos comprados	98	11,82	1.158,54	11,82	1.158,54	-	-	-
Total desses custos	3.595		78.609,12		237.048,51		158.439,39	66,84

Quadro 2 – Resultado econômico dos serviços de saúde terceirizados pela Secretaria

Legenda: # Receita de oportunidade econômica; * Serviço com o valor da tabela SUS; + descontos especiais;

O Quadro 2 mostra que os cidadãos pagariam R\$237.048,51 pelos mesmos serviços que o Município comprou por R\$78.609,12 conforme os preços de mercado. Também é possível verificar que esses contratos repassam ao cidadão um lucro econômico de R\$158.439,39, ou seja, 66% do preço que pagaria se comprasse esses serviços no mercado.

O Quadro 3 mostra o resultado econômico total da Secretaria Municipal de Saúde.

Rresultado econômico total	Receita de oportunidade	(-) Custo municipal	(+) Medicamentos	Resultado econômico	% de economia
Serviços próprios	1.285.039,06	731.941,93	22.291,71	575.388,84	44,78
Serviço terceirizado	237.048,51	78.609,12		158.439,39	66,84
Totais	1.522.087,57	810.551,05	22.291,7	733.828,23	48,21

Quadro 3 – Apuração do resultado econômico total da Secretaria de Saúde

Como resultado final, verifica-se que foram investidos R\$810.551,05 na produção própria e contratação terceirizada de serviços oferecidos aos cidadãos. Estes serviços, caso fossem adquiridos na iniciativa privada pelo povo teriam um custo de R\$1.522.087,57 (receita de oportunidade econômica), ou seja, evitou-se um gasto adicional de R\$733.828,23. Portanto, o Município gera um lucro econômico de 48% em relação ao preço privado.

4.5 A Eficiência Econômica Operacional dos Serviços de Saúde de Coqueiros do Sul

Na comparação direta do custo público de um serviço, com o seu preço de mercado, existe a questão dos impostos que a iniciativa privada paga e o lucro desejado. Isso gera uma inconsistência técnica para se poder mensurar a eficiência operacional do poder público, mediante a comparação direta do custo do serviço público (que não tem imposto, nem visa lucro) com o custo de uma empresa da iniciativa privada.

Por meio de questionários específicos aplicados, obteve-se os percentuais dos impostos e lucro desejados pelas empresas, foi possível decompor o preço de venda privado, retirando-lhe os impostos e o lucro. Com isto, chega-se ao custo operacional do serviço privado e pode-se compará-lo com o custo público para verificar se esse serviço é eficiente ou ineficiente operacionalmente. Para isso, utiliza-se a seguinte fórmula:

Preço de venda privado do serviço

(-) Custo dos impostos

(-) Lucro almejado

(=) Custo do serviço na iniciativa privada

(-) Custo do serviço público (obtido no Apêndice 2, e descontados os materiais e medicamentos)

(=) Resultado (eficiência ou ineficiência econômica operacional)

Figura 3 – Fórmula para apuração da eficiência econômica operacional

Os procedimentos ambulatoriais sem preço de mercado (receita de oportunidade econômica) e que não possuem serviços similares no mercado ou são prestados gratuitamente por farmácias ou outras entidades públicas, não são aqui comparados.

O Apêndice 3 sintetiza os resultados da eficiência operacional do Município e permite verificar que 17 serviços públicos (59% do total) estão com um custo maior que o da iniciativa privada. Nestes casos, o serviço público estaria consumindo de forma ineficiente seus recursos. De outra parte, 9 serviços públicos (31% do total) estão com o custo menor que o privado. Isso sinaliza uma eficiência operacional e demonstra que a gestão pública estaria se direcionando para a eficácia econômica no longo prazo (resultado econômico positivo). Três serviços (10%) não permitem a comparação porque não possuem similares no mercado.

No geral, a Secretaria de Saúde de Coqueiros do Sul demonstra eficiência operacional: o custo é R\$ 329.128,00 ou 34% mais barato que o do mercado. Isto ocorre, porque os serviços com resultado positivo embora representem apenas 31% do total, possuem maior relevância econômica que os serviços que trazem resultado negativo e perfazem 59% do total (10% não foram mensurados).

Dentre os principais resultados positivos constam à consulta do PSF (64%), seguida da consulta Nutricional (60%) e da consulta odontológica (54%). Quanto aos piores resultados: aplicação de injeção (-837%), soroterapia (-655%), treinar PACS (-460) e a sutura (-354%).

Pelas observações realizadas no decorrer desta pesquisa constatou-se que uma das causas que pode levar ao custo maior nestes serviços é a pouca utilização da capacidade instalada da estrutura pública. Para oferecer certos serviços, essenciais para a população, o Município teve que montar uma estrutura completa para a sua execução, porém devido às

características de Município pequeno existe uma demanda reduzida pelos mesmos, o que, conseqüentemente, acarreta o aumento do custo unitário de cada serviço.

Estes confirmam a relevância da informação de custos e ratifica o entendimento de que ela é crucial para a busca da eficiência e eficácia na gestão pública. O gestor deve dispor dessa informação de forma acurada para que possa decidir como melhor utilizar os recursos públicos. Ele deve saber qual serviço está com o resultado econômico negativo, qual é ineficiente operacionalmente, onde está o problema que acarreta a ineficiência e a ineficácia, onde deve atuar para melhorar o cenário atual etc. Enfim, somente com estas informações ele poderá decidir com segurança sobre cancelar, terceirizar ou estatizar um serviço.

5 CONCLUSÃO

O objetivo desta pesquisa foi delinear um sistema de avaliação do resultado e desempenho de unidades de saúde pública. Ao seu final, tem-se um modelo gerencial e voltado para o planejamento, avaliação, controle e tomada de decisão. Porém, mesmo sendo voltado a aspectos gerenciais, tem sua essência e premissas direcionadas a também atender dispositivos legais que exigem que o serviço público institua e utilize sistema de custos, demonstre o seu resultado econômico e comprove que está sendo eficiente e econômico.

Avaliar o desempenho das atividades sob a responsabilidade dos gestores públicos requer uma contabilidade divisional, utilizando-se do custeio direto e do método ABC para o rastreamento dos expressivos custos indiretos. Sem esses, não é possível apurar um valor adicionado e o desempenho de cada gestor de uma forma acurada e fidedigna.

Outra constatação que se obteve, é que o impacto da ociosidade dos recursos na composição do custo total dos serviços públicos é relevante e deve ser monitorada para criar formas de reduzi-la e evitar esse desperdício de recursos públicos.

Por fim, o modelo de custeamento proposto neste estudo possibilita uma apuração acurada do resultado econômico do Município de Coqueiros do Sul, tanto a nível organizacional como por serviço, divisão ou órgão. Ele oferece fundamentos para o gestor tomar decisões operacionais e estratégicas que tornem o serviço público eficaz, eficiente e econômico, como determinado pela legislação pertinente.

Com as informações extraídas deste modelo o gestor sabe quais serviços são deficitários e, desta forma, tem melhores condições de decidir se irá descontinuí-los ou mantê-los com ou sem expansão dos atendimentos, pois dispõe da informação de qual será a perda ou o ganho econômico da entidade no longo prazo. O sucesso na obtenção dessas informações, aqui demonstrado, levou o Município não só a adotar o sistema proposto na Secretaria de Saúde, como tomar a iniciativa de estendê-lo a outras secretarias.

Sugere-se, a realização de novas pesquisas visando analisar mais profundamente a eficiência econômica operacional dos serviços públicos e os aspectos não econômicos da eficiência e eficácia criando parâmetros que também possibilitem medir a qualidade dos serviços.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert N.; HERZLINGER, Regina E. **Management Control in Nonprofit Organizations**. Richard D. Irwin Inc. Illinois, 1980.
- BECKETT, Julia. Toward a better understanding of politics: Linking costs, cultures, and institutional rules to budgets. **Public Administration Review**. v. 62. n. 1. p. 112-115. Washington: jan./feb, 2002.

BNDES- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL. Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos. Informe-SF, n. 18, ago/2000. Disponível em: www.federativo.bndes.gov.br Acesso em: 10 de mai. 2005.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil** de 05 de outubro de 1988.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 200** de 25 de fevereiro de 1967.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101** de 04 de maio de 2000.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320** de 17 de março de 1964.

CATELLI, A. GUERREIRO, R. Uma análise crítica do sistema “ABC – Activity Based Costing”. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, n. 91, p. 18-23, 1995.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a Criação de Valor na Gestão Pública. In: ASIAN PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES. 13., 2001, Rio de Janeiro. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2001.

CHRISTIANSEN, Jeffrey C; MELLICK, Michael S. A 'new' program management information system. **Transactions of AACE International**. 1993.

CRUZ, F. O Método de Custeamento ABC Adaptado ao Controle Substantivo da Despesa Orçamentária ao Setor Público. **Contabilidade Vista & Revista**. v. 8, n. 1, p. 33-42, 1997.

DE NEGRI, J.A; SALERNO, M.S; CASTRO, A.B. **Inovações, Padrões Tecnológicos e Desempenho das Firms Industriais Brasileiras**. Brasília: IPEA, 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

IOB (Informações Objetivas). **O sistema de custeio por atividade – sistema ABC**. Caderno Temática Contábil. São Paulo, Boletim 11, mar., 1994.

PADOVEZE, C.L. Contabilidade Divisional: Centros de lucros e unidades de negócios. **RA UNIMEP – Revista Eletrônica do Mestrado de Administração da UNIMEP**. v. 1, n. 1, set./dez. 2003. Disponível em: www.unimep.br/fgn/ppgma/revistaadm/ficha_cat.html.

PEREIRA, C.A. **Avaliação de Resultados e Desempenhos**. In: Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica GECON/Armando Catelli (Coord.). São Paulo: Atlas, 2001.

REITELL, Charles. Direct Costing Opens the Door to Profit Planning. **National Association of Accountants. NAA Bulletin**. v. 39, n. 8, p. 5-15, 1958.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Modelo Gerencial para a Eficácia de Hospitais Públicos: Análise do âmbito de uma Entidade de Ensino e Assistência**. 2002. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, [2002].

SILVA, Lino Martins. Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custos na Administração Pública. In: PRÊMIO STN DE MONOGRAFIAS. II, 1997, Brasília. **Anais...** Brasília: ESAF, 1997.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas – Uma Proposta**. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, [1996].

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na contabilidade municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Alceu; CASALI, Adriana M.; FONTANNINI, Carlos A.; SILVA, Eduardo D. Sistema ABC: Implantação e resultados. **Revista Brasileira de Administração Contemporânea**. Rio de Janeiro: v. 1, n. 2, p. 75-96, set. 1995.

TREASURY of New Zeland. **Improving Output Costing: Guidelines and examples**. Nova Zelândia, 1994. Disponível em: www.treasury.govt.nz/aboutsite. Acesso em: 15 de jun. 2005.

TROSA, Sylvie. **Gestão Pública por Resultados**: Quando o Estado se compromete. Rio de Janeiro: Revan. Brasília-DF: ENAP, 2001.

Apêndice 1 – Composição dos custos totais dos serviços de saúde

	consulta médica	consulta médica do PSF	consulta dentista	consulta fonoau- dióloga	consulta nutricio- nista	consulta psico- lógica	curativo	paciente observação	nebulizar	sutura	drena- gem	retirada de pontos	teste do pezinho	controle de peso	consulta enfer- meira	visita enfer- meira	visita técnicos	visita PSF	Visita domiciliar (PACS)	cerumem	exerece	HGT	debrida- mento	preven- tivo	aplicação injeção (IM)	verificar pressão	atividade educativa	TOTAL	transporte	treinar PACS	Total geral	% do total	
Nº de serviços prestados no período	2550	3953	3637	150	713	170	872	36	31	50	27	83	6	929	205	80	183	62	7350	8	30	275	6	199	1320	5251	75	28251	145103	4			
1- Custo direto unitário de cada serviço	3,68	3,68	1,10	-	-	-	1,89	47,38	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,04	-	-	2,07	-	-	0,15	-	-	-	0,70	-	134.675,36	18	
2- Custo indireto unitário do CC de execução	31,04	14,61	13,95	23,25	8,39	47,04	2,33	44,12	1,75	52,40	60,51	1,17	3,14	0,94	17,54	19,73	4,64	27,35	5,46	54,31	65,94	2,20	77,58	15,79	1,40	0,59	380,37	-	1.267,86	307.035,41	42		
3- Custo de administração do CC de execução	4,32	4,32	4,44	3,62	3,47	3,60	6,07	25,53	5,06	4,07	4,07	5,06	5,06	4,61	3,43	2,12	2,12	2,12	2,15	4,07	4,07	5,06	4,07	5,06	5,26	4,61	2,12	3,91	0,03	-	114.663,69	16	
4- Custo indireto administrativo rastreado	2,56	2,56	2,56	2,51	2,51	2,51	2,56	2,56	2,56	2,56	2,56	2,56	2,56	2,51	2,51	2,51	2,51	2,51	2,51	2,56	2,56	2,56	2,56	2,56	2,56	2,56	2,51	2,51	2,53	0,05	-	78.009,98	11
5- Custo unitário global	41,60	25,17	22,04	29,37	14,36	53,15	12,84	119,59	9,36	59,02	67,13	8,78	10,75	8,05	23,47	24,36	9,27	31,98	10,17	60,93	72,57	11,88	84,20	23,40	9,36	7,70	384,99	6,44	0,78	1.267,86			
6- Custo unitário da ociosidade	2,66	2,66	0,97	21,38	7,57	52,57	6,66	59,12	5,00	9,99	11,66	3,33	8,99	2,66	21,65	24,36	13,32	-	0,96	4,66	5,66	2,71	6,66	19,49	4,00	1,67	143,67	-	-	478,89	97.557,40	13	
7- Custo unitário global com ociosidade	44,26	27,83	23,02	50,75	21,93	105,7	19,50	178,71	14,35	69,01	78,78	12,11	19,74	10,72	45,13	48,72	22,59	31,98	11,12	65,59	78,23	14,59	90,86	42,89	13,36	9,37	528,66	6,44	0,78	1.746,74			
8- Custo global de cada serviço	112.870	110.026	83.710	7.612	15.634	17.971	17.006	6.434	445	3.451	2.127	1.005	118	9.955	9.251	3.898	4.135	1.983	81.753	525	2.347	4.012	545	8.534	17.634	49.198	39.650	611.829	113.126	6.987	731.941,93	100	
Custo total dos serviços terceirizados																															78.609,12		
Total aplicado em saúde																																810.551,05	
% do custo total com serviços terceirizados																															%	9,70	

Apêndice 2 – Apuração do valor adicionado e do resultado econômico da Secretaria de Saúde de janeiro a setembro de 2006.

Resultado Econômico	Consultas médicas	Consultas médicas do PSF	Consultas dentista	Consultas fonoaudióloga	Consulta nutricionista	Consultas psicológica	Curativo	EV/Soro- observação	Nebulizar	Sutura	Drenagem	Retirada de pontos	Teste do Pezinho	Controle de Peso	Consulta de enfermeira	Visita domiciliar (enfermeira)
Receita de oportunidade econômica	70,00	70,00	50,00	45,00	100,00	50,00	17,00	20,00	5,26	16,00	30,00	4,00	-	-	80,00	40,00
(+) passagem de ônibus a Carazinho	8,4	8,4		8,40		8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40	8,40			
(=) Receita de oportunidade total	78,40	78,40	50,00	53,40	100,00	58,40	25,40	28,40	13,66	24,40	38,40	12,40	8,40	-	80,00	40,00
(-) Custo direto	3,68	3,68	1,10	-	-	-	1,89	47,38	-	-	-	-	-	-	-	-
(=) Margem direta por serviço	74,72	74,72	48,90	53,40	100,00	58,40	23,51	(18,98)	13,66	24,40	38,40	12,40	8,40	-	80,00	40,00
(-) Custo indireto do CR por serviço	33,70	17,27	14,93	44,62	15,95	99,61	8,99	103,25	6,74	62,39	72,16	4,50	12,13	3,60	39,19	44,09
(=) Margem direta do CR por serviço	41,02	57,44	33,98	8,78	84,05	(41,21)	14,52	(122,22)	6,92	(37,99)	(33,76)	7,90	(3,73)	(3,60)	40,81	(4,09)
(-) outros gastos indiretos rastreados	6,88	6,88	6,99	6,13	5,97	6,10	8,63	28,09	7,61	6,62	6,62	7,61	7,61	7,12	5,93	4,63
(+) medicamento e material hospitalar	2,98	2,98	0,05				1,68	35,20								
(=) Resultado econômico unitário	37,12	53,55	27,03	2,65	78,07	(47,31)	7,58	(115,11)	(0,69)	(44,61)	(40,38)	0,29	(11,34)	(10,72)	34,87	(8,72)
Quantidade de serviços prestados	2.550	3.953	3.637	150	713	170	872	36	31	50	27	83	6	929	205	80
Total da receita de oportunidade	199.920,00	309.915,20	181.850,00	8.010,00	71.300,00	9.928,00	22.148,80	1.022,40	423,46	1.220,00	1.036,80	1.029,20	50,40	-	16.400,00	3.200,00
Resultado econômico total dos serviços	94.653,48	211.676,43	98.305,78	397,64	55.665,84	(8.042,98)	6.610,12	(4.144,12)	(21,51)	(2.230,72)	(1.090,38)	24,13	(68,05)	(9.955,14)	7.149,15	(697,60)
% sobre a receita total	47	68	54	5	78	(81)	30	(405)	(5)	(183)	(105)	2	(135)		44	(22)
	Visita domiciliar (técnicos)	Visita domiciliar (PSF)	Visita domiciliar (PACS)	Cerumem	Exerece	HGT	Debridamento	Preventivo	Aplicação de Injeção (IM)	Verificar de Pressão	Atividade Educativa	TOTAL	Transporte	Treinar PACS	Total geral por item	%
Receita de oportunidade econômica	20,00	100,00	20,00	150,00	90,00	4,62	40,00	100,00	1,50	-	900,00		1,30	900,00		
(+) passagem de ônibus a Carazinho					8,40	8,40	8,40		8,40							
(=) Receita de oportunidade total	20,00	100,00	20,00	150,00	98,40	13,02	48,40	100,00	9,90	-	900,00		1,30	900,00	1.285.039,06	100
(-) Custo direto	-	-	0,04	-	-	2,07	-	-	0,15	-	-	-	0,70	-	134.675,36	
(=) Margem direta por serviço	20,00	100,00	19,96	150,00	98,40	10,95	48,40	100,00	9,75	-	900,00		0,60	900,00	1.150.363,70	90
(-) Custo indireto do CR por serviço	17,97	27,35	6,42	38,97	71,61	4,91	84,24	35,28	5,40	2,25	524,03	-	-	1.746,74	404.592,90	
(=) Margem direta do CR por serviço	2,03	72,65	13,54	91,03	26,79	6,04	(35,84)	64,72	4,35	(2,25)	375,97	-	0,60	(846,74)	745.770,80	58
(-) outros gastos indiretos rastreados	4,63	4,63	4,66	6,62	6,62	7,61	6,62	7,61	7,81	7,12	4,63		0,07	-	192.673,67	
(+) medicamento e material hospitalar							-								22.291,71	
(=) Resultado econômico unitário	(2,59)	68,02	8,88	84,41	20,17	(1,57)	(42,46)	57,11	(3,46)	(9,37)	371,34		0,52	(846,74)		
Quantidade de serviços prestados	183	62	7.350	8	30	275	6	199	1.320	5.251	75	28.251	145.103	4	-	
Total da receita de oportunidade	3.660,00	6.200,00	147.000,00	1.200,00	2.952,00	3.580,50	290,40	19.900,00	13.068,00	-	67.500,00	1.092.805	188.634	3.600,00		
Resultado econômico total dos serviços	(474,70)	4.217,17	65.246,92	675,25	605,13	(431,99)	(254,78)	11.365,61	(4.565,84)	(49.197,65)	27.850,50	503.268	75.508	(3.386,97)	575.388,84	45
% sobre a receita total	(13)	68	44	56	20	(12)	(88)	57	(35)	(41)	41		40	(94)		

Apêndice 3 – Apuração da eficiência operacional do serviço público

Eficiência operacional	Consultas médicas	Consultas médicas do PSF	Consultas dentista	Consultas fonoaudi- óloga	Consulta nutricionista	Consultas psicológica	Curativo	EV/Soro- observação	Nebulizar	Sutura	Drenagem	Retirada de pontos	Teste do Pezinho	Controle de Peso	Consulta de enfermeira	Visita enfermeira
(+) Preço de venda privado	70,00	70,00	50,00	45,00	100,00	50,00	17,00	20,00	5,26	16,00	30,00	4,00	-	-	80,00	40,00
Impostos = % sobre o preço	-	-	-	15,33	15	15	7,65					7,65			15	15
(-) Valor dos impostos sobre o preço	-	-	-	6,90	15,00	7,50	1,30	-	-	-	-	0,31	-	-	12,00	6,00
Lucro = % estimado sobre o preço				30	30	30	10	5	5	5	5	10			30	30
(-) valor do lucro no preço	-	-	-	13,50	30,00	15,00	1,70	1,00	0,26	0,80	1,50	0,40	-	-	24,00	12,00
(=) Custo do serviço privado	70,00	70,00	50,00	24,60	55,00	27,50	14,00	19,00	5,00	15,20	28,50	3,29	-	-	44,00	22,00
(-) Custo público sem materiais	41,28	24,85	22,97	50,75	21,93	105,71	17,82	143,51	14,35	69,01	78,78	12,11			45,13	48,72
(=) Resultado (eficiência/ineficiência)	28,72	45,15	27,03	(26,15)	33,07	(78,21)	(3,82)	(124,51)	(9,36)	(53,81)	(50,28)	(8,82)	-	-	(1,13)	(26,72)
(x) Quantidade de serviço prestado	2.550	3.953	3.637	150	713	170	872	36	31	50	27	83	6	929	205	80
(=) Resultado total (eficiência geral)	73.233	178.471	98.306	(3.922)	23.581	(13.296)	(3.331)	(4.483)	(290)	(2.691)	(1.358)	(732)	-	-	(231)	(2.138)
Custo total do serviço privado	178.500	276.710	181.850	3.690	39.215	4.675	12.208	684	155	760	770	273	-	-	9.020	1.760
% sobre o custo privado	41	64	54	(106)	60	(284)	(27)	(655)	(187)	(354)	(176)	(268)			(3)	(121)

	Visita domiciliar (técnicos)	Visita domiciliar (PSF)	Visita domiciliar (PACS)	Cerumem	Exerese	HGT	Debrida- mento	Preventivo	Aplicação de Injeção (IM)	Verificar Pressão	Atividade Educativa	TOTAL		Transporte	Treinar PACS	Total geral
(+) Preço de venda privado	20,00	100,00	20,00	150,00	90,00	4,62	40,00	100,00	1,50	-	900,00	-	-	1,30	900,00	
Impostos = % sobre o preço	15	15,33	15	15,33			-	15			15,33			15,33	15,33	
(-) Valor dos impostos sobre o preço	3,00	15,33	3,00	23,00	-	-	-	15,00	-	-	137,97	-	-	0,20	137,97	-
Lucro = % estimado sobre o preço	30	30	30	30	5	5	5	30	5		50			10	50	
(-) valor do lucro no preço	6,00	30,00	6,00	45,00	4,50	0,23	2,00	30,00	0,08	-	450,00	-	-	0,13	450,00	-
(=) Custo do serviço privado	11,00	54,67	11,00	82,01	85,50	4,39	38,00	55,00	1,43	-	312,03	-	-	0,97	312,03	-
(-) Custo público sem materiais	22,59	31,98	11,12	65,59	78,23	14,59	90,86	42,89	13,36		528,66	-	-	0,78	1.747	-
																-
(=) Resultado (eficiência/ineficiência)	(11,59)	22,69	(0,12)	16,41	7,27	(10,20)	(52,86)	12,11	(11,93)	-	(216,63)	-	-	0,19	(1.435)	
(x) Quantidade de serviço prestado	183	62	7.350	8	30	275	6	199	1.320	5.251	75	28.251	-	145.103	4	-
(=) Resultado total (eficiência geral)	(2.122)	1.407	(903)	131	218	(2.806)	(317)	2.411	(15.753)	-	(16.247)	307.140	-	27.727	(5.739)	329.128,48
Custo total do serviço privado	2.013	3.390	80.850	656	2.565	1.207	228	10.945	1.881	-	23.402	837.406	-	140.853	1.248	979.507,46
% sobre o custo privado	(105)	42	(1)	20	9	(232)	(139)	22	(837)		(69)			20	(460)	34