

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS
Centro de Ciências Sócio-Organizacionais
Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional –
PROFIAP



Dissertação

**Mensuração dos Custos do Tratamento fora de Domicílio (TFD) da Secretaria
Municipal de Saúde de Pelotas-RS**

Claudio Ivan Lopes Viana

Pelotas, 2025

Claudio Ivan Lopes Viana

**Mensuração dos Custos do Tratamento fora de Domicílio (TFD) da Secretaria
Municipal de Saúde de Pelotas-RS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP do Centro de Ciências Sócio-Organizacionais da Universidade Federal de Pelotas, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientadora: Profa. Dra. Rosana da Rosa Portella Tondolo

Pelotas, 2025

Universidade Federal de Pelotas / Sistema de Bibliotecas
Catalogação da Publicação

V614m Viana, Claudio Ivan Lopes

Mensuração dos custos do Tratamento fora de Domicílio (TFD) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas-RS [recurso eletrônico] / Claudio Ivan Lopes Viana ; Rosana da Rosa Portella Tondolo, orientadora. — Pelotas, 2025.
103 f.

Dissertação (Mestrado) — Mestrado Profissional em Administração Pública, Centro de Ciências Socio-Organizacionais, Universidade Federal de Pelotas, 2025.

1. Custos. 2. Controle. 3. Gestão pública. 4. Transporte fora de domicílio. I. Tondolo, Rosana da Rosa Portella, orient. II. Título.

CDD 351

Claudio Ivan Lopes Viana

**Mensuração dos Custos do Tratamento fora de Domicílio (TFD) da Secretaria
Municipal de Saúde de Pelotas-RS**

Dissertação aprovada, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração Pública, Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, Centro de Ciências Sócio-Organizacionais, Universidade Federal de Pelotas.

Data da defesa: 07.05.2025

Banca examinadora:

Profa. Dra. Rosana da Rosa Portella Tondolo (Orientadora)
Doutora em Administração pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

Prof. Dr. Gabrielito Rauter Menezes
Doutor em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Profa. Dra. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira
Doutora em Ciências Ambientais e Sustentabilidade Agropecuária pela Universidade Católica Dom Bosco.

Agradecimentos

Primeiramente agradeço à minha família, à minha esposa Beth e à minha filha Julia por terem me suportado e apoiado nesta caminhada desafiadora. Agradeço à minha mãe Ieda que sempre me incentivou a estudar; ao meu pai Valmir (*in memoriam*) que, dentro da sua humildade, me apoiou a crescer intelectualmente; aos meus avós Izaurino (*in memoriam*) que me ensinou a ler quando criança, e Irene (*in memoriam*) que tanto fez para que eu estudasse, apesar de não saber assinar o próprio nome.

Agradeço aos meus colegas de trabalho que sempre mantêm debates acalorados sobre os mais variados temas, tudo dentro do desejo de fazer um trabalho melhor, baseado no conhecimento e na ciência.

Agradeço especialmente à minha orientadora professora Dra. Rosana Rosa Portella Tondolo que tanto me ensinou, ajudou e incentivou para que eu chegasse até aqui. O amor ao conhecimento e ao aprendizado me levou a esta escolha. Uma caminhada recheada de desafios muitos grandes, em que nossa região passou por momentos difíceis por conta das inundações de 2024, fazendo com que nossa capacidade de resiliência fosse exercitada a exaustão por termos muitos dos nossos lares alagados. Fazer um mestrado é algo que mexe com nossa mente, nosso psicológico, nosso amor próprio, nossa determinação, fazendo com que nos demos conta que o exercício da humildade e a certeza de que sempre sabemos muito pouco e precisamos evoluir muito mais tem que ser uma constante em nossas vidas. Sempre temos que ter clara a importância de nosso crescimento como profissional, ser humano e nosso lado social, para que possamos contribuir de alguma forma na construção de uma sociedade melhor.

Por fim, agradeço a todos os bons professores que passaram por minha vida, pois somos frutos de uma construção em que cada um deles nos entrega um tijolinho. Cabe a nós decidir o que fazer com ele: construir algo a nós mesmos, ou deixar passar a vida em um vazio existencial.

Resumo

VIANA, Claudio Ivan Lopes. **Proposta de Mensuração dos Custos Municipais do Tratamento Fora de Domicílio (TFD) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas-RS**. Orientadora: Rosana da Rosa Portella Tondolo. 2025. 103 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Centro de Ciências Sócio-Organizacionais, Universidade Federal de Pelotas, Pelotas, 2025.

Os dias atuais que regem a gestão pública remetem a um apelo crescente para o implemento de técnicas inovadoras, governança e respeito à legislação, onde a mensuração de custos no setor público municipal se constitui num fator fundamental para que se atinja resultados otimizados na implantação de políticas públicas. O crescente aumento das demandas sociais, os avanços tecnológicos somados à necessidade de responder as imposições de ordem legal, como a lei de finanças públicas nº 4.320/1964, Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), em especial a nº 34/2021, exigem que se inicie a gestão de custos no setor público municipal. O volume de recursos colocados à disposição do gestor público para que se implemente políticas públicas, conduz ao aprimoramento de controles contábeis de ordem gerencial dando suporte às tomadas de decisões. Os controles financeiros e patrimoniais, dada a atual evolução tecnológica, possibilitam que na atualidade se faça com maior facilidade e celeridade a mensuração de custos. Apesar disto, culturalmente os municípios brasileiros, no geral, ainda estão muito aquém da evolução qualitativa que se pode alcançar em termos de governança. A administração pública municipal apresenta uma cultura focada no controle orçamentário e financeiro, aliado à ilusão de que tendo orçamento há condições de implementar políticas públicas com eficácia, o que não passa de um grande equívoco, pois apenas com a mensuração de custos, é que se pode avaliar a qualidade do gasto público. É através de uma mudança no comportamento e do convencimento do próprio gestor público de que se pode fazer uso racional dos recursos públicos municipais, a partir da conscientização de que cada centavo terá sua correta quantificação, controle e análise de eficiência para atender ao interesse público. A missão de implantar custos no setor público é um grande desafio, e de certa forma pode ser considerada uma quebra de paradigmas, pois apesar de seu uso ser recomendado legalmente no Brasil, desde a Lei nº 4.320/1964, ainda é praticamente nula a crença de que se pode fazer muito mais com menos recursos. Dentro desta visão a proposta deste estudo é desenvolver um método de mensuração de custos no Setor de Tratamento Fora de Domicílio (TFD) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas. O TFD representa uma política pública oferecida pelo Estado que visa atender pacientes que não encontram no município onde residem atendimento especializado ao seu problema de saúde. Portanto, o paciente é transportado gratuitamente pelo Estado a outro município ou estado que ofereça o tratamento pretendido. A pesquisa teve abordagem qualitativa com entrevistas semiestruturadas com gestores e servidores da Prefeitura de Pelotas, em

especial na Secretaria de Saúde do Município, visando construir uma solução conjunta de mensuração de custos municipais no TFD (Tratamento Fora de Domicílio).

Palavras-chave: custos; controle; gestão pública; transporte fora de domicílio.

Abstract

VIANA, Claudio Ivan Lopes. **Proposal for the Measurement of Municipal Costs Related to Out-of-Town Treatment (TFD) by the Pelotas Municipal Health Department.** Advisor: Rosana da Rosa Portella Tondolo. 2024. 98 f. Dissertation (Masters in Public Administration). Center for Socio-Organizational Sciences, Federal University of Pelotas, Pelotas, 2025.

The current days that govern public management attribute a growing appeal to the implementation of innovative techniques, governance and respect for legislation, where the measurement of costs in the municipal public sector constitutes a fundamental factor in achieving optimized results in the implementation of public policies. The growing increase in social demands, technological advances added to the need to respond to legal impositions, such as public finance law nº 4.320/1964, fiscal responsibility law nº 101/2000 and the Brazilian Technical Accounting Standards Applied to the Sector Public (NBC TSP), especially 34/2021, require cost management to begin in the municipal public sector. The volume of resources made available to public managers to implement public policies leads to the improvement of managerial accounting controls, supporting decision-making. Financial and asset controls, given current technological developments, make it possible to measure costs more easily and quickly today. Despite this, culturally, Brazilian Municipalities, in general, are still far behind the qualitative evolution that can be achieved in terms of governance. Municipal public administration presents a culture focused on budgetary and financial control, combined with the illusion that having a budget is capable of implementing public policies effectively, which is nothing more than a big mistake, as only by measuring costs can one can assess the quality of public spending. It is through a change in behavior and the conviction of the public manager himself that rational use of municipal public resources can be made, based on the awareness that every penny will have its correct quantification, control and analysis of efficiency to serve the public interest. The mission of implementing costs in the public sector is a great challenge and a paradigm shift, because despite its use being legally recommended in Brazil, since law 4.320/1964, the belief that much more can be done with it is still practically null fewer resources. Within this vision, the purpose of this study is to develop a cost measurement method in the Out-of-Home Treatment Sector (TFD) of the Municipal Health Department of Pelotas. The research will have a qualitative approach with semistructured interviews with managers and employees of the Municipality of Pelotas, especially the Municipal Health Department, aiming to build a joint solution for measuring municipal costs in the TFD (Transport Outside the Home).

Keywords: costs; control; public management; transportation outside the home.

Lista de Figuras

Figura 1	Deslocamentos nos meses de setembro a novembro de 2024.....	16
Figura 2	Processo de organização dos custos	52
Figura 3	Análise de dados	47
Quadro 1	Resumo da Entrevista Semiestruturada.....	46

Lista de Tabelas

Tabela.1	Custos com transporte.....	54
Tabela.2	Custos administração setembro a novembro de 2024.....	55
Tabela.3	Apuração do custo unitário e alocação de custo indireto.....	56
Tabela 4	Distribuição e rateio do centro de custos do período setembro a novembro de 2024.....	58

Lista de abreviaturas e siglas

ABC	<i>Activity Basead Costing</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DVO	Departamento de Veículos e Oficina
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
GE	<i>General Eletric</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
NBCTSP	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público
NBCT	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NPM	<i>New Public Management</i>
OCDE	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PPA	Plano Pluri Anual
SIAFIC	Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle
SUS	Sistema Único de Saúde
TFD	Tratamento Fora de Domicílio

Sumário

1 Introdução.....	12
1.1 Delimitação do tema e definição do problema de pesquisa	14
1.2 Objetivos	15
1.2.1 Objetivo geral	15
1.2.2 Objetivos específicos	16
1.3 Justificativa	16
2 Referencial teórico	19
2.1 Governança e controladoria no setor público	19
2.2 Custos como ferramenta de gestão e qualidade do gasto	22
2.3 Mensuração de custos no setor público	22
2.3.1 Terminologia da Contabilidade de Custos	26
2.3.2 Métodos de custeio na gestão pública	27
2.3.2.1 Custeio direto	28
2.3.2.2 Custeio variável	28
2.3.2.3 Custeio por absorção	29
2.3.2.4 Custeio por Absorção Integral (Pleno-RKW)	29
2.3.2.5 Custeio Baseado em Atividade (ABC – <i>Activity Basead Costing</i>)	30
2.3.3 Escolha do Método de Custeio por Absorção Integral/Pleno/RKW	30
3 Metodologia	31
3.1 Abordagem da pesquisa	34
3.2 Escopo da pesquisa	35
3.3 Estratégia de pesquisa	35
3.4 Técnica de coleta de dados	36
3.5 Técnica de análise dos dados	37
3.6 O Município de Pelotas	37
4 Análise de dados	39
4.1 Diagnóstico.....	39
4.1.1 O TFD e suas peculiaridades.....	39
4.1.2 Recursos utilizados	42

4.1.3 Lacunas e deficiências do TFD	43
4.1.4 Análise da consistência dos dados e resumo do instrumento de pesquisa.....	44
5 A proposta de mensuração de custos	46
5.1 Principais custos associados ao TFD	46
5.2 <i>Design</i> da mensuração de custos do TFD	47
5.3 Modelo de custeio proposto	48
5.4 Proposta de Intervenção.....	57
6 Considerações finais	56
Referências	59
Apêndices	64
Apêndice A – Roteiro da entrevista	65
Apêndice B – Relatório técnico conclusivo	77
Anexos	96
Anexo A – Formulário de qualificação	97
Anexo B – Ata de correções	98

1 INTRODUÇÃO

As organizações públicas têm a necessidade de buscar reiteradamente o fortalecimento da sua atuação. O desafio de atender expectativas e necessidades dos *stakeholders*¹, torna o ambiente corporativo e as organizações públicas uma arena que exige transformações e competitividade (Laranja; Saquetto, 2023).

A necessidade de implementar controles gerenciais mais modernos, ágeis e simplificados, que possam mensurar e apresentar para os gestores atuais e para a população em geral informações do que está sendo executado em termos de recursos públicos, reverberando o que preconiza a *accountability*², torna imperiosa a exigência de um nível elevado de qualidade da gestão. Desta forma, torna-se inerente que a gestão seja feita utilizando-se de indicadores, os quais são obtidos em grande parte com a implantação de controle de custos nos municípios (Laranja; Saquetto, 2023).

A partir do ano de 1995, o Brasil passou a utilizar ferramentas de gestão modernas, cuja utilização já era comum em empresas privadas. A partir de então se tem uma evolução que busca aprimoramento e fortalecimento do Estado Gerencial, como se pode observar:

A abordagem gerencial, também conhecida como nova administração Pública, parte do reconhecimento de que os Estados democráticos contemporâneos não são simples instrumentos para garantir a propriedade e os contratos, mas formulam e implementam políticas públicas estratégicas para suas respectivas sociedades tanto na área social quanto na científica e tecnológica. E para isto é necessário que o Estado utilize práticas gerenciais modernas, sem perder de vista suas funções eminentemente públicas. “Gerenciar” difere de “controlar” quase da mesma forma que “fazer acontecer”, difere de “evitar que aconteça”. Essa perspectiva, desenvolvida na administração das empresas é também válida para administrações públicas (Pereira; Peter 2006, p. 9).

Neste sentido, uma nova forma de gerir as organizações públicas toma cada vez mais consistência. O desenvolvimento da tecnologia e da pesquisa na área

¹*Stakeholders* significa público estratégico e descreve todas as pessoas ou "grupo de interesse" que são impactados pelas ações de um empreendimento, projeto, empresa ou negócio.

²*Accountability* é um conceito que se refere à responsabilidade e transparência nas ações realizadas dentro de uma organização. Envolve a obrigação de prestar contas e tomar medidas corretivas, quando necessário.

pública possibilita que novos sistemas sejam utilizados, onde ao longo dos últimos anos a *internet* se popularizou dando condições para que a população tenha maior participação no acompanhamento dos gastos públicos. As leis de finanças públicas vêm se aprimorando e dando maior transparência ao que de fato acontece com o orçamento e o dinheiro público (Laranja; Saquetto, 2023).

Não menos importante e de total relevância, tem-se o arcabouço legal que visa eliminar ou reduzir a corrupção na gestão pública. A aprovação da lei anticorrupção (Lei nº 12.846/2013³) trouxe importantes mudanças quanto às boas práticas de governança pública⁴ e *compliance* que significa estar em conformidade com as leis e as normas, reduzindo riscos e aumentando a segurança e padronização dos processos da entidade.

A mensuração de custos, é mais um elemento agregador no combate à corrupção, ao demonstrar tecnicamente super faturamentos. E ainda a Lei nº 101/2000 ou Lei de Responsabilidade Fiscal que em seu artigo nº 50 preconiza:

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 (Brasil, 2000, online).

A controladoria no setor público está se tornando um alicerce essencial no desenvolvimento de melhorias no controle e gerenciamento dos recursos públicos, dos riscos e no fortalecimento da governança pública. Diante disto, é fundamental que os municípios se atentem e passem a adotar as técnicas necessárias ao desenvolvimento de uma gestão marcada pela potencialização do bom uso dos escassos recursos públicos, tendo na implantação de sistema de custos uma das maiores e melhores fontes de seu aproveitamento (Mauss; Souza, 2020).

Neste sentido, foi escolhido como objeto de estudo o setor de Tratamento Fora de Domicílio (TFD), o qual faz parte da Política Pública que garante aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS) o direito e acesso à tratamentos especializados, os quais não estão disponíveis na cidade de residência do cidadão. O TFD, o qual foi

³A Lei nº 12.846/2013, também conhecida como Lei Anticorrupção, trata da responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

⁴Governança pública é o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

regulamentado pela Portaria SAS nº 55/1999 do Ministério da Saúde, abrange o deslocamento do paciente, e, em alguns casos de um acompanhante.

A fim de responder ao problema de pesquisa que é Mensurar os Custos do TFD do Município de Pelotas, funcionando como projeto piloto, o setor de TFD está estabelecido na Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas, sendo uma subdivisão do departamento de regulação. A função deste serviço é transportar pacientes do SUS para fora do Município de Pelotas para que sejam atendidos nas especialidades médicas referenciadas em outras cidades e que não são oferecidas pelo sistema SUS em Pelotas. Este serviço TFD é regido pela Portaria de Consolidação nº 1 de 22 de fevereiro de 2022 do Ministério da Saúde.

1.1 Delimitação do tema e definição do problema de pesquisa

Para delimitar o tema do projeto, foi considerado o conjunto de ações e responsabilidades no âmbito do TFD de pacientes do Município de Pelotas, desenvolvidos no âmbito da Secretaria de Saúde deste Município, visando organizar a mensuração de custos. Foi feita uma análise da percepção dos gestores quanto à importância e entendimento do tema gestão de custos do TFD nas suas respectivas pastas, como também foi verificado o conjunto de recursos materiais, tecnológicos e de capacidade profissional à disposição.

O cenário atual, principalmente por conta da preocupação com mensuração de custos e um foco no controle orçamentário, exigirá uma quebra de paradigmas. Os sistemas estruturantes, que fazem a gestão de materiais, o controle de estoques, veículos, pessoal, patrimônio e os controles de contratos e quantidades utilizadas, tomam um papel preponderante neste processo.

É necessário que se cuide de melhorias de processos, de controle de fluxo de veículos e materiais, de treinamento de pessoal para que os mesmos passem a construir uma filosofia e uma cultura voltada para se trabalhar diante de uma perspectiva nova, onde o quanto custa cada material ou serviço utilizado, seja medido. Os sistemas de informática, tanto os estruturantes quanto os de apuração de custos deverão ser adaptados e aprimorados para que se consiga uma facilitação dos controles e a mensuração de custos pretendida.

A importância de se mensurar os custos de TFD advém também de um aumento cada vez maior de demandas sociais que exigem um verdadeiro

malabarismo financeiro para que sejam atendidas a contento. A falta de uma política de descentralização de recursos que modifique o pacto federativo, visto que os recursos que retornam para os municípios através do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), por exemplo, são muito pequenos quando comparados às suas reais necessidades geram um problema que agrava as finanças públicas.

A maior parte destes recursos fica com a União e os Estados, exigindo que os municípios recorram cada vez mais à empréstimos e refinanciamentos de dívidas a fim de atender as demandas públicas da população, principalmente a mais carente. Nesse sentido desenvolver sistemas para resolver um problema através da utilização de uma metodologia para mensuração de custos é fundamental, uma vez que trará maior controle dos gastos municipais e visão sistêmica da máquina pública.

Desta forma, os municípios terão um aproveitamento otimizado da totalidade das receitas que arrecadam. Diante disso, esta dissertação apresenta a seguinte questão de pesquisa: Como desenvolver um método de mensuração de custos no setor de Tratamento Fora do Domicílio (TFD) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Desenvolver um método de mensuração de custos no Setor de Tratamento Fora de Domicílio (TFD) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas.

1.2.2 Objetivos específicos

- Compreender o setor de TFD, bem como as práticas desenvolvidas pelo mesmo;
- Identificar e aplicar o método de custeio apropriado;
- Elaborar os critérios de classificação por centro de custos;
- Construir os critérios que embasam a metodologia de mensuração dos custos;
- Verificar os *softwares* utilizados pelo município e seu alinhamento com a metodologia de mensuração dos custos a ser desenvolvida;
- Propor correções processuais, estruturais e metodológicas necessárias.

1.3 Justificativa

A necessidade de uma maior eficiência na aplicação de recursos públicos é algo que vem ao encontro dos princípios da administração pública, ou seja, da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Neste sentido, a implantação de custos no município, sendo inicialmente pesquisada no TFD com o fim de desenvolver uma metodologia de mensuração de custos que resolva o problema de sua inexistência trará benefícios para a gestão pública municipal, a qual poderá buscar a eficiência do gasto público e o maior remanejamento dos recursos, e consequentemente, beneficiando uma grande quantidade de pessoas, principalmente aquelas com problemas de saúde.

A seguir é apresentada a Figura 1, a qual resume o quantitativo de pessoas transportadas para TFD nos meses de setembro a novembro de 2024, a fim de destacar a relevância da política pública ora estudada.

Figura 1- Deslocamentos para o TFD nos meses de setembro a novembro de 2024

Deslocamentos nos meses de setembro, outubro e novembro de 2024			
Tipo de Veículo	Pacientes e acompanhantes transportados	Técnicos	Destino
Carro	1.040	-	Porto Alegre
	198	-	Rio Grande
	615	13	Bagé
	-		
Ônibus	5.621	-	Porto Alegre
	1.088	-	Rio Grande
	539	10	Bagé
Ambulância	9		Porto Alegre
Total Geral	9.110	23	

Fonte: Elaborado pelo autor (2025), com dados da pesquisa.

Neste sentido, o gestor público precisa ser despertado. Tem-se desperdícios de recursos por não se ter uma política de controle de custos, como também falta de dinheiro para fazer frente às demandas sociais. A Figura 1 demonstra o volume de pessoas que necessitam de transporte para tratamento, envolvendo um número bastante expressivo em apenas três meses do ano.

É preciso que se faça o uso correto das técnicas que possibilitem melhor gestão e aproveitamento de recursos. Não é mais possível ver obras paradas, ruas esburacadas, hospitais e postos de saúde mal atendidos e escolas em estado deplorável. Tudo isto é fruto de uma política que ainda não evoluiu no sentido de atender com eficácia as demandas da sociedade, lastreado no uso correto da técnica e da ciência (Lopes, 2015).

As organizações públicas têm todas as condições de fazer um trabalho melhor e mais eficiente, baseado em técnicas gerenciais modernas que darão uma resposta contundente à sociedade, desde que os gestores públicos estejam dispostos a dar condições ao seu implemento. O sucesso de medidas de melhorias na governança, entre as quais se salienta a utilização de mensuração de custos, está intrinsecamente ligada ao apoio da alta administração (Lopes, 2015).

O aproveitamento dos recursos públicos de maneira assertiva passa pela vontade do gestor público em ter maior empatia pelos cidadãos que pagam impostos. Não é mais possível que se fique fazendo obras que não acabam ou hospitais que levam anos para funcionar. O Estado precisa se constituir numa estrutura voltada mais aos interesses públicos e menos aos interesses dos políticos (Lopes, 2015).

No Jornal do Comércio de 09 de maio de 2023, o repórter Pedro Carrizo faz uma análise junto à especialistas sobre o cenário de implantação de contabilidade de custos no setor público, incluindo as Prefeituras. Cita que:

Embora as exigências sobre implementar o sistema de custos na administração pública como forma de controle patrimonial e orçamentário já estejam estabelecidas por lei desde a década de 1960 (Lei nº 4.320/64), texto que foi seguido por diversas atualizações normativas, o sistema de custos aplicados à contabilidade pública começou a ganhar força no País somente na última década - e ainda de maneira tímida (Carrizo, 2023, p.20).

Por outro lado, na condição de servidor de carreira do município de Pelotas desde fevereiro de 2004, atuando diretamente na função de Contador Geral e vivenciando experiências que denotam uma necessidade de melhoria no controle e eficiência da governança pública, colabora para a justificativa a escolha deste tema de pesquisa. É importante que se aprofunde a análise dos pontos deficientes da aplicação dos recursos públicos e se implemente melhorias que potencializem o desenvolvimento e plena aplicação otimizada das políticas públicas.

Desta forma, esta dissertação busca destacar a importância e necessidade da mensuração de custos no setor público. Para isto, foi adotada como metodologia uma

abordagem qualitativa por meio de entrevistas semiestruturadas com servidores da Secretaria Municipal de Saúde, mais especificamente os gestores dos setores de TFD e Veículos, além da consulta em banco de dados, documentos e relatórios, os quais apresentassem as informações necessárias para a realização do estudo. Pretende-se com isto contribuir para melhoria na gestão pública, na aplicabilidade do conceito de eficiência, atendimento da sociedade como um todo bem como qualificar a utilização dos recursos públicos.

O presente estudo apresenta, além desta seção introdutória, os seguintes capítulos: referencial teórico, metodologia, análise dos dados e as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será apresentada a base teórica que sustenta a necessidade e relevância de implementação de custos no setor público com uma abordagem em três pilares que são a Governança e Controladoria no setor Público, Custos como Ferramenta de Gestão e Qualidade do Gasto e Mensuração de Custos no Setor Público.

2.1 Governança e controladoria no setor público

A governança e controladoria no setor público se caracterizam como um dos pilares para a otimização do desenvolvimento das políticas públicas pelo Estado. A utilização de técnicas gerenciais que aproximam a gestão pública em termos qualitativos à gestão empresarial, conduz o Estado ao incremento de resultados mais eficazes no implemento dos Planos de Governo para atender a população. Segundo Messias e Walter (2019, p. 20):

Assim como na iniciativa privada, a governança e seus instrumentos são igualmente aplicáveis às instituições da administração pública, visando relacionar os objetivos políticos de forma eficiente e eficaz, além de proporcionar informações transparentes e fidedignas acerca de seus atos.

Diante deste cenário, torna-se imperioso a sensibilização dos gestores públicos para que passem a exercer uma gestão o mais racional possível, uma vez que os desafios e demandas de toda ordem que afligem a sociedade, seja nas políticas de saúde, educação, segurança, meio ambiente etc. exigem uma tomada de posição firme e condizente com a atualidade. Para Albuquerque *et al.* (2015, p.20):

A controladoria é relevante para apoiar e orientar os gestores de recursos públicos quanto à melhor e mais eficiente forma de aplicação do gasto público. Na seara da gestão pública, a controladoria deve funcionar como órgão de linha e/ou de staff dentro da estrutura organizacional, atuando de maneira preventiva, visando à otimização da aplicação dos recursos e correção de rotas quando forem detectados desvios nos objetivos estratégicos.

Ainda tem-se o aspecto de combate a corrupção e fraudes, que através de uma gestão mais eficiente e com maior capacidade de controle e avaliação dos recursos aplicados, trará mais transparência e condições técnicas de analisar a existência da

quebra do interesse público e a prática do patrimonialismo. A utilização da controladoria e governança no setor público conduz a construção de toda uma base de controle gerencial e jurídico, onde são criadas normas, desenhados processos, desenvolvidos sistemas de tecnologia da informação visando maior transparência e *compliance*. Segundo Dias *et al.* (2013) a principal conclusão da pesquisa relaciona-se à identificação da necessidade da implantação de mecanismos de governança no setor público, os quais poderiam reduzir o desperdício ativo e passivo como citado:

O acesso a informações governamentais, indispensável à *accountability* com a edição da Lei n.12.527, de 18 de novembro de 2011, regulamentadora do art. 5º, XXXIII da CF (direito à informação), ganhou novas potencialidades reveladas, por exemplo, pela necessidade de divulgação, pelos órgãos e entidades públicas, inclusive no âmbito da rede mundial de computadores (art.8º, §2º), de (art. 8, III); procedimentos licitatórios (art. 8, IV), dados sobre programas, obras informações de “interesse coletivo ou geral por elas CUSTODIADAS”, tais como repasses a eles de quaisquer recurso ou transferência financeira (art.8, II), despesas realizadas serviços a cargo eles (art. 8, V). No âmbito federal o Portal da Transparência cumpre tal função (Dias *et al.*, 2013, p. 5).

Para fins conceituais e de compreensão do objeto de análise da controladoria como uma ferramenta estratégica de apoio à gestão, Borinelli (2006) citado por Schio, Wernke e Zanin (2019), faz uma divisão em várias funções que constituem uma estrutura conceitual básica:

a)Função Contábil: compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da contabilidade societária (ou financeira) como gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (*stakeholders*) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.

b)Função Gerencial-Estratégica: abrange as atividades relativas a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Além disso, está no escopo dessa função a atividade de coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais.

c)Função de Custos: envolve as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e Importância atribuída pelos Gestores às funções de Controladoria nas Prefeituras Municipais da Associação dos Municípios da Zona de Produção do Rio Grande do Sul estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.

d)Função Tributária: refere-se às atividades relativas à contabilidade tributária (ou fiscal), ou seja, atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar,

apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o planejamento tributário da organização.

e) Função de Proteção e Controle dos Ativos: compreende as atividades referentes a prover proteção aos ativos, como selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.

f) Função de Controle Interno: abrange as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.

g) Função de Controle de Riscos: envolve as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.

h) Função de Gestão de Informação: refere-se às atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas (Borinelli 2006 apud Schio; Wernke; Zanin, 2019, p. 44).

Pela análise da divisão acima, torna-se mais visível a importância que a controladoria assume no sentido de qualificar o controle e a gestão, visto que passa a monitorar e a desenvolver melhores técnicas de controle e gestão por áreas e função. Tal método otimiza o processo e protege o patrimônio público de má utilização e inconformidades, colaborando para o fortalecimento do *compliance*⁵.

A controladoria atua exercendo um papel capaz de auxiliar e coordenar todos os subsistemas organizacionais com o objetivo de otimizar o uso dos recursos. A visão sistêmica na qual a controladoria está engajada, está presente em todas as áreas de responsabilidade da organização, atuando de forma integrada e estando preparada para que consiga se adequar às continuas mudanças no ambiente (Curi *et al.*, 2012).

A Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso do Sul obteve conceito máximo em avaliação do Governo Federal que usou como métrica um Instrumento de Melhoria de Governança e Gestão referente ao ano de 2021, embora o órgão ainda não tivesse um planejamento estratégico em execução. O destaque da CGE-MS se caracterizou como uma das três instituições mais bem avaliadas, obtendo o maior índice possível, Bronze-4, recebendo um certificado de boas práticas de governança e gestão. Tal resultado intrigou tendo em vista que não havia um planejamento estratégico (Ribeiro; Sousa, 2024).

Um dos pontos constatados é de que a CGE-MS desenvolveu um ensaio de planejamento estratégico em 2021, onde definiu a Missão, Visão e Valores da

⁵*Compliance* é a adoção de procedimentos internos por meio de um programa cuidadosamente estruturado e que tem como objetivo fazer com que a organização esteja em conformidade com leis, normas e regulamentos vigentes, inclusive regulamentos internos, sobretudo o código de ética e conduta.

Organização. Como missão, sua meta foi de exercer o controle interno governamental e contribuir para a efetividade das políticas públicas, através da promoção de um ambiente ético e íntegro, transparência e participação social efetiva, conforme estabelece a Lei Estadual nº 230. Utilizou ferramentas de gestão como *MSPProject*, *kanban* e o Sistema SE-Suite para planejamento e monitoramento de projetos e ações, num ambiente *sharepoint*, com uma abordagem estruturada e sistêmica. Em 2021 também criou um projeto chamado Estudantes no Controle que visou a participação efetiva de estudantes na organização escolar, visando que investigassem problemas e apresentassem soluções, aproximando o cidadão do governo na execução de políticas públicas. Tal projeto ocorre anualmente e entrega um *feedback* dos cidadãos propiciando melhorias na gestão (Ribeiro; Sousa, 2024).

Houve a comprovação de que além das ferramentas utilizadas, *MSPProject*, *kanban* e o Sistema SE-Suite, houveram auditorias contínuas para garantir a conformidade e eficácia das ações governamentais. Tais auditorias verificaram os controles contábeis, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial quanto aos princípios da administração pública e *compliance*. Após as auditorias houve trabalho de monitoramento e avaliações da execução de planos de providência para corrigir o que foi detectado nas auditorias (Ribeiro; Sousa, 2024).

Com base no acima exposto, fica nítida a importância do uso da controladoria na melhoria e qualidade da gestão pública, apesar de algumas vezes não se ter um plano estratégico bem definido.

2.2 Custos como ferramenta de gestão e qualidade do gasto

A implantação do sistema de custos além de sua importância como ferramenta de gestão e controle, é uma exigência legal. A Lei nº 4.320/1964 no seu artigo 85 destaca que:

Art. 85. 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 (Brasil, 1964, online).

Por outro lado, outras leis também regem a necessidade de implementar custos entre as quais estão o Decreto-Lei nº 200 de 25/02/1967 (Brasil, 1967), Decreto-Lei

nº 93.872 de 23/12/1986 (Brasil, 1986), Lei Complementar nº 101 de 04/05/2000 (Brasil, 2000), Lei nº 10.180 de 06/02/2001 (Brasil, 2011), Decreto nº 6.976 de 07/10/2009 (Brasil, 2009), Portaria STN nº 157 de 09/03/2011 (Brasil, 2011) e 716 de 24/10/2011 (Brasil, 2011), a NBC TSP nº 16.11 de 25/11/2011 (Conselho Federal de Contabilidade, 2011) e a NBC TSP nº 34/2021 (Conselho Federal de Contabilidade, 2021). A Portaria nº 548 de 24/09/2015 (Brasil, 2015) também trouxe a necessidade de implementar uma série de controles, os quais são necessários para criar condições ao implemento da contabilidade de custos.

Diante do exposto, fica muita clara a importância da implementação de custos, onde o conjunto de normas regendo sua utilização, apenas reforça a importância de se apurar os valores dentro de critérios técnicos, para que se tenha indicadores capazes de medir a eficiência do gasto público. A convergência às normas internacionais de contabilidade cujo início se deu em 2007 através da Lei nº 11.638, sendo mais tarde transformada na Lei nº 11.941/2009 (Brasil, 2009), trouxe uma grande mudança na contabilidade no Brasil, tanto na área privada quanto na área pública.

Segundo Castro (2016), a adoção de regras internacionais de contabilidade, *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) pode melhorar a qualidade dos relatórios, uma vez que a divulgação de informações por meio das demonstrações contábeis é o principal meio de controle da aplicação dos recursos públicos.

Segundo Mauss e Souza (2020) a busca pela maior eficiência e eficácia na gestão pública, fez com que entidades organizacionais como a Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE) reunissem profissionais e acadêmicos a fim de criar um corpo central de conhecimentos e atividades que trouxessem clareza e a proposição de soluções para a realidade de Países com gestão pública desequilibrada. Este movimento foi denominado *New Public Management* (NPM) traduzido como Nova Gestão Pública. O foco desta nova visão de gestão pública, é o uso de técnicas já aproveitadas e consolidadas nas organizações privadas, no âmbito da contabilidade gerencial e estratégica.

A partir do implemento de uma nova administração pública, mudanças como a adoção de novos métodos de mensuração e contabilização dos recursos públicos trazidos pelas novidades das Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor

público (NBC TSP), começa-se então a construir uma perspectiva pragmática de utilização de controle de custos no setor público.

As NBC TSP têm sua importância baseada principalmente na capacidade de proporcionar maior confiabilidade da informação, transparência, melhor entendimento pelos usuários finais e capacidade de tornar a contabilidade dotada de informações que possibilitem melhorar a gestão dos recursos. Através deste novo paradigma, é possível que se mensure com maior eficácia o patrimônio público, fortalecendo a capacidade gerencial do Estado (Oliveira, 2018).

Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) como órgão de classe, divulgou as primeiras normas de contabilidade aplicadas ao setor público as denominadas Normas 16, constituindo-se num conjunto inicial de 10 normas que passaram a nortear o tratamento contábil do patrimônio público. Face a isto, tem-se a necessidade de realizar uma grande mudança na contabilização dos fatos administrativos. A partir da convergência, o regime de contabilidade no setor público passa a ser o regime de competência, ou seja, a apropriação da receita e despesa passam a ocorrer no momento do fato gerador, independente do recebimento ou pagamento em espécie. Usualmente a contabilidade pública usa o método misto, ou seja, as receitas são apropriadas pelo regime de caixa e a despesa pelo regime de competência. O regime de caixa, que apropria o fato contábil pelo recebimento e pagamento em espécie, desconsiderando as ocorrências que não envolvam transação financeira, não é utilizado na gestão pública. A ideia de uma contabilidade baseada no orçamento perde força e se transforma na visão patrimonial.

Trazendo um reforço à importância do processo de mensuração de custos no setor público, encontra-se no teor da própria descrição da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público (NBC TSP nº 34/2021) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que na referência à contextualização de custos na página 6 assim se apresenta:

O sistema de custos visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade. Nesse contexto, é importante a identificação da variável física, a fim de mensurar os custos dos bens e serviços entregues. O custo unitário inclui, por exemplo, o custo por tonelada, por hora máquina, por hora de trabalho do servidor ou do departamento, por cidadão atendido, por item disponibilizado, por metro quadrado construído. Essa informação é especialmente útil no monitoramento, avaliação e comparação de indicadores de desempenho (NBC TSP, 2021, p. 6).

Por outro lado, a implantação de custos no setor público não tem apenas entraves em termos técnicos. Sua implantação também está relacionada à vontade e importância que os gestores darão a mesma. Para Silva e Miranda (2022, p. 20):

A principal dificuldade apresentada diz respeito a falta de interesse dos gestores em buscar a implantação do SICSP (Sistema de Contabilidade Aplicada ao Setor Público). A redução do desperdício de recursos públicos e a transparência pública são os principais benefícios em se implementar um SICSP, na visão dos contadores e *controllers* públicos.

No entanto, é necessário que se faça uma combinação do planejamento estratégico da alta gestão denominado Plano Pluri Anual (PPA), que representa o planejamento de governo ou de gestão dos próximos 4 anos com aquilo que se pretende alcançar em termos de resultados efetivos. É necessário que haja uma relação harmônica de objetivos e metas da alta gestão com os técnicos que desenvolverão e implantarão o sistema de custos. Esta relação que pode ser traduzida basicamente como plano de comunicação e monitoramento do planejamento através de *feedbacks*, terá no controle de custos respostas com indicadores qualitativos daquilo que efetivamente pretendeu-se desenvolver em matéria de políticas públicas (Silva; Miranda, 2022)

Em termos de adoção de regime de competência para medir a qualidade do gasto, experiências de outros países como Austrália, Nova Zelândia e o Reino Unido são pioneiras na utilização desta técnica. A percepção dos mesmos é de que o regime de caixa não é suficiente para dar um retorno da qualidade do gasto. Apesar de não abandonarem a análise do orçamento utilizando o fluxo de caixa como base, notaram que sem o uso do regime de competência e custos acabam cortando de forma linear os gastos sociais visando equilibrar o orçamento, perdendo a qualidade da gestão e até prejudicando a população de um modo geral (Rezende; Cunha; Bevilacqua, 2010).

A Islândia foi um dos países pioneiros em adotar a contabilidade por regime de competência em razão dos riscos fiscais. O motivo principal foi a expansão descontrolada dos gastos de pessoal. Entre os motivos que reforçam o uso deste modelo está a capacidade de antever riscos futuros de decisões adotadas no presente. No Brasil, o sistema de informações e custos para o governo federal vem sendo construído desde 2008 com o objetivo de gerar dados que permitam avaliar a eficiência no uso dos recursos, a eficácia dos gestores na obtenção de suas metas e a efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas apresentados pela

sociedade. Com isto, a proposta é de que as informações de custos sejam integradas aos subsistemas de orçamento público, contabilidade governamental e processamento de dados para compor um sistema de informações contábeis gerenciais para atender o ente público com base nos dados e informações internas que o mesmo possua. Desta forma se terá a acumulação dos custos de projetos e atividades e por conseguinte os custos dos programas. Com isto, os custos forneceriam dados para a melhoria da qualidade do orçamento (Rezende; Cunha; Bevilacqua, 2010).

2.3 Mensuração de custos no setor público

A mensuração de custos no setor público é regrada pela Lei 4.320/1964 em seu artigo 85 (Brasil, 1964), pelo Decreto-Lei nº 200 de 25/02/1967 (Brasil, 1967), Decreto-Lei nº 93.872 de 23/12/1986 (Brasil, 1986), Lei Complementar nº 101 de 04/05/2000 (Brasil, 2000), Lei n. 10.180 de 06/02/2001 (Brasil, 2001), Decreto nº 6.976 de 07/10/2009 (Brasil, 2000), Portaria STN nº 157 de 09/03/2011 (Brasil, 2011), e 716 de 24/10/2011 (Brasil, 2011), NBC TSP nº 16.11 (revogada) de 25/11/2011 (Brasil, 2011), e a NBC TSP nº 34/2021 (Brasil, 2021), e o Decreto Federal nº 10.540 de 05 de novembro de 2020 que na seção V do parágrafo 1º do artigo 1º estabelece que no mínimo o sistema deverá ser capaz de prover “das informações necessárias à apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública” (Brasil, 2020). O Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) trouxe um reforço a que as entidades públicas passem a adotar a mensuração de custos, visto que traz explícito no corpo do texto a obrigatoriedade de sua adoção a partir de 1º de janeiro de 2025. Vale ressaltar que o regramento de utilização do SIAFIC veio para otimizar os controles de sistemas estruturantes e finalísticos, uma vez que estabelece normas para a organização e padronização de melhoria de controles do patrimônio público. O SIAFIC também auxilia e fortalece a transparência dos recursos públicos utilizados, efetivando o controle social.

2.3.1 Terminologia da Contabilidade de Custos

Pela especificidade e linguagem técnica da contabilidade de custos, se faz necessário alguns esclarecimentos e diferenciações de termos técnicos que muitas vezes acabam confundindo os usuários da informação. Por mais que no próprio cotidiano popularmente se utilize a denominação de custos como gasto, despesa e até perdas, optou-se em descrever conceitualmente as mesmas, a fim de facilitar o entendimento da mensuração de custos. Conforme Martins (2018, p. 9-11):

- **Gasto:** Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro);
- **Desembolso:** Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;
- **Investimento:** Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período (s). Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.
- **Custo:** Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
- **Despesa:** Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
- **Perda:** Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Pelo acima exposto, percebe-se que custos tem uma diferenciação importante, visto que sua quantificação se constitui num elemento chave, pois vai compor o montante de gastos de produção de outros bens e serviços. Desta forma, o gerenciamento e a classificação dos elementos de produção de bens e serviços como custos afetarão o resultado da entidade para mais ou para menos à medida que sua mensuração vai possibilitar o estabelecimento de métricas e indicadores. Tais elementos poderão fornecer dados para que se façam comparações de custos de serviços e produtos entre entidades similares e até mesmo dentro de departamentos da própria entidade analisada. Ainda há definições importantes e relevantes no que tange a custos que são essenciais para o correto entendimento e aplicação das técnicas de custeio.

2.3.2 Métodos de custeio na gestão pública

Métodos de custeio representam as diversas técnicas de se apurar e mensurar os custos de um processo produtivo. Segundo Silva Filho e Silva (2022) a contabilidade de custos surgiu durante a Revolução Industrial no século XVIII onde uma grande quantidade de empresas que deixaram de praticar apenas operações comerciais, ou seja, de compra e venda de produtos prontos passaram a comprar matérias primas para fabricar ou produzir mercadorias. Destas transformações surgiu a necessidade de melhorar os controles e valorização de estoques, onde se começou a agregar aos produtos os valores dos gastos de mão de obra, matéria prima e gastos gerais de fabricação. Desta forma, surgiu um ramo da contabilidade específico, a contabilidade de custos como um avanço à contabilidade financeira e patrimonial existente na época.

Os estudos e pesquisas que se seguem ao longo do tempo, desenvolveram metodologias de mensuração de custos, as quais serão listadas a seguir dentro do escopo da NBC TSP nº 34, que é a norma de custos do CFC atualmente em vigor e voltada ao controle e implementação de custos no setor público, quais sejam: custeio direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno) ou RKW e Custeio Baseado em Atividade (ABC – *Activity Basead Costing*).

2.3.2.1 Custeio direto

Segundo Mauss e Souza (2020) esse método define que os custos indiretos que não podem ser identificados com precisão sobre quais produtos e serviços resultaram, devem ser considerados como custos do período e não custos do produto, sendo levados diretamente ao resultado do produto ou serviço. Custos e despesas variáveis e custos fixos identificáveis diretamente ao produto ou serviço são apropriados aos mesmos durante o processo produtivo.

Martins (2025) defende que o custeio direto ou variável é um método de custeio que acumula apenas os custos e despesas diretamente relacionadas aos produtos. Tem como característica separar os custos fixos e variáveis, considera os custos fixos como despesas do período, aloca os custos variáveis aos produtos e utiliza apenas os custos e despesas que tem relação proporcional e direta com a quantidade de produtos.

2.3.2.2 Custeio variável

Conforme Mauss e Souza (2020), o método de custeio variável apropria aos produtos apenas os custos e despesas que variam conforme o volume de produção. Não são apropriados aos objetos de custo os custos e despesas indiretas. Este método de custeio disponibiliza uma informação menos completa que o método de custeio direto ao não englobar em sua apuração os custos e despesas fixas diretamente relacionados ao objeto de custo.

De acordo com Martins (2025) o custeio variável é um método contábil que considera apenas os custos variáveis de um produto ou serviço, separando os custos fixos que serão levados ao resultado do exercício como despesa, uma vez que eles existem mesmo quando não há produção.

2.3.2.3 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção, Mauss e Souza (2020) o descrevem como um método utilizado pelos gestores que querem alocar aos seus objetos de custos tanto os custos diretos como os indiretos incorridos na produção, visando obter o custo total dos produtos ou serviços. Os demais gastos são considerados como despesas e levados a apuração no resultado do período. O uso deste método é bastante utilizado visando apresentar relatórios ao público externo, auditoria e fisco. É um método derivado da aplicação dos princípios Fundamentais de Contabilidade.

De acordo com Neves e Viceconti (2010), custeio por absorção é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Logo, um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção. Assim, cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos Estoques Finais.

Nos Estados Unidos é conhecido com o nome de Custo Convencional.

2.3.2.4 Custeio por Absorção Integral (Pleno-RKW)

Este método é praticamente idêntico ao custeio por absorção variável, onde a diferença é que os demais gastos e despesas são apropriados aos produtos e serviços juntamente com os custos diretos e indiretos, diferente do custeio por absorção

variável que os leva para o resultado do período. Desta forma, os objetos de custo recebem o total de gastos incorridos durante o período, tendo uma informação completa do desembolso de valores para constituir seus objetos.

2.3.2.5 Custeio Baseado em Atividade (ABC – *Activity Basead Costing*)

Conforme Mauss e Souza (2020) os primeiros trabalhos sobre ABC se originaram em atividades desenvolvidas na General Eletric (GE), no início da década de 1960, nos Estados Unidos da América. A empresa estava preocupada com o crescimento dos seus custos indiretos e sua repercussão na determinação dos custos de produção. Para mensurá-los melhor, propôs uma técnica alternativa e baseada em direcionadores de custos.

Ainda segundo Mauss e Souza (2020) o primeiro livro a respeito de ABC foi publicado nos Estados Unidos em 1971, denominado *ctivity Costing and Input-Output Accounting*. No Brasil o ABC foi de início tratado pelo Professor Masayuki Nakagawa, da Universidade de São Paulo (USP), quando editou o livro ABC: custeio baseado em atividades, em 1994. Esta obra foi resultado de suas pesquisas iniciadas na Universidade de Illinois (EUA), nos anos de 1988 e 1989.

Este método de custeio é bastante complexo, pois avalia e mensura o custo dos produtos/serviços em todo o seu processo de desenvolvimento desde a produção até a comercialização e por isso envolve dispendiosas e demoradas análises dos objetos de custeio e dos processos das operações (Wernke, 2005).

Para Martins (2025) o custeio ABC é uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos, pois calcula os custos das atividades e atribui custos para os objetos de custos, concentrando-se na apropriação dos custos indiretos aos departamentos, processos e produtos.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade nº 34/2021, a escolha do método de custeio depende da organização e do objetivo da mesma, que vai avaliar qual o melhor método se adapta ao seu processo produtivo. Depende muito do tipo de produto ou serviço produzido, do tipo de empresa ou organização pública e das informações que a mesma busca obter (Conselho Federal de Contabilidade, 2021).

No caso específico deste trabalho, foi escolhido o Custeio RKW por entender-se que seria o mais adequado dadas as características do serviço público.

2.3.3 Escolha do Método de Custeio por Absorção Integral/Pleno/RKW

A mensuração de custos no setor público constitui um grande desafio à medida que é um tema pouco amadurecido e que exige um grande esforço e gasto de energia. No entanto para que tal seja implementado, tem-se que partir de algumas premissas entre as quais uma primordial que é o tipo de método de custeio que será utilizado. Neste trabalho, optou-se em utilizar o método RKW, que é originário da Alemanha, cuja principal característica é apropriar todos os gastos, ou seja, CUSTOS DIRETOS, CUSTOS INDIRETOS E DESPESAS diretamente aos custos dos serviços prestados. Pelas características do serviço público e levando em conta a própria orientação da NBC TSP nº 34, que elenca este tipo de custeio como um dos indicados a serem utilizados, optou-se em desenvolver o estudo com base neste tipo.

Por outro lado, importa descrever os objetivos que a NBC TSP nº 34/2021 descreve quanto ao implemento do sistema de custos e que são a base deste trabalho:

- (a) mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos;
- (b) apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria;
- (c) subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto;
- (f) produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade;
- (g) subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público;
- (h) direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais; e
- (i) apoiar o monitoramento do planejamento estratégico (Conselho Federal de Contabilidade, 2021, online).

No setor público a essência da atividade produtiva é a prestação de serviços para a sociedade. Desta forma, uma vez que o objetivo deste trabalho é a criação de um modelo de mensuração de custos para fins gerenciais, o uso do método RKW atinge a finalidade a que se propõe, visto que a principal característica do mesmo é dar tratamento de custos também às despesas e ir atribuindo aos objetos de custo.

Assim não teremos separações e classificações desnecessárias que fugiriam ao objetivo deste estudo.

Desta forma com base na NBC TSP nº 34/2021 a fim de que se organize a implantação de custos, é necessário que se faça preliminarmente uma análise dos sistemas estruturantes e se estabeleça alguns regramentos a fim de que se consiga determinar os custos dos serviços como a definição dos objetos de custos, a metodologia de apropriação, o sistema de acumulação, o sistema de custeio e o método de custeio a ser adotado:

1. Definir os objetos de custos ou unidade que deseja mensurar e avaliar os custos;
2. Apropriação de custos que é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido;
3. Sistema de acumulação que corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Podem ocorrer por ordem de serviço ou produção e contínuo;
4. Sistema de Custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo corrente; custo estimado; e custo padrão.
5. Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos são: direto, variável, por absorção, por atividade e pleno (Conselho Federal de Contabilidade, 2021, online).

Para que se implemente os itens anteriores, vários aspectos relacionados ao controle interno precisam estar em pleno funcionamento. Desde o organograma, folha de pagamento, controles de almoxarifado, controle patrimonial, etc. A fim de seguir a NBC TSP nº 34/2021, tal organização se faz necessária visando a acumulação dos custos e despesas, para que posteriormente sejam alocados aos centros de custos.

Cabe mais uma vez ressaltar a importância do envolvimento da alta administração neste processo, pois é através da sua intervenção e poder que as condições básicas estruturais serão implementadas e os custos serão apurados.

3 METODOLOGIA

O presente trabalho teve como objetivo desenvolver um método de mensuração de custos no Setor de Tratamento Fora de Domicílio (TFD) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas. A fim de atingir tal objetivo, uma série de estudos, observações e reuniões, visando a compreensão e levantamentos de dados e informações junto ao departamento ora citado e afins foram realizadas.

A partir destes levantamentos que visaram compreender e analisar os fatores e causas impeditivas para que se desenvolva uma correta mensuração de custos do TFD, foi criado um modelo que servirá como projeto piloto para que o Município de Pelotas entenda seus pontos fracos em termos de custos e implemente um sistema que mesure custos em todas as suas secretarias e departamentos, além do TFD.

3.1 Abordagem da pesquisa

Em termos de abordagem a pesquisa é qualitativa. Dada a necessidade de estudos e análise em profundidade, optou-se por esta tipologia. A pesquisa qualitativa é a melhor forma de responder ao “COMO?” e ao “POR QUE?” Yin (2015).

A extensão e complexidade do problema de pesquisa, tornou necessário um estudo *in loco* a fim de investigar os controles existentes, os processos que compõem as atividades do setor, além do conhecimento das pessoas que ali operam e seu entendimento referente ao tema. O uso da pesquisa qualitativa se justificou por usar textos como material empírico, partindo da noção de construção social de realidades estudadas, pois se interessa pela visão dos participantes, em especial as suas práticas do dia a dia que se relacionam com o conhecimento do objeto de pesquisa.

“Os métodos devem ser adaptados de maneira a permitir um entendimento do processo que norteia o uso de ferramentas investigativas” (Flick, 2008, p. 16).

3.2 Escopo da pesquisa

A pesquisa é exploratória. Foi necessário fazer uma incursão na Secretaria da Saúde de Pelotas no setor de TFD (Tratamento Fora de Domicílio) a fim de entender o funcionamento e limitações dos controles e rotinas de atividades que se relacionam com a apuração de custos. Foram obtidas várias informações através de entrevistas,

reuniões e análises de documentos e relatórios relacionados a custos. O estudo mensuração de custos é um tema novo que exige uma continuidade de análises e construção de modelos que possam atingir gradativamente a solução do problema de pesquisa.

Segundo Yin (2015) um dos exemplos para a utilização de pesquisa exploratória é:

O que pode ser aprendido de um estudo sobre uma empresa iniciante?" Este tipo de questão é uma justificativa para a condução de um estudo exploratório, cuja meta seria desenvolver hipóteses e proposições pertinentes para investigação posterior (Yin, 2015, p. 10).

Desta forma, a intenção foi desenvolver modelos e construir maior familiaridade com o problema de pesquisa em razão do mesmo ainda ser algo pouco explorado.

3.3 Estratégia de pesquisa

A estratégia de pesquisa foi o Estudo de Caso Único. Dada a especificidade do problema de pesquisa e a intenção de mensurar os custos do Tratamento Fora do Domicílio (TFD) de Pelotas, o foco da pesquisa e o seu desenvolvimento foram específicos na Secretaria de Saúde de Pelotas.

Para Yin (2015) o estudo de caso único se justifica quando um fenômeno crítico, peculiar, comum e também revelador é encontrado num único estudo, caracterizando-se como similar ao experimento. Em estudos de casos múltiplos, a seleção dos casos leva em consideração a lógica de replicação literal ou teórica, e não de amostragem.

O Estudo de caso tem sua importância alicerçada no referencial teórico. Conforme Yin (2015) a importância dessa metodologia se revela como um crescente instrumento de pesquisa, apresentando suas origens, significados e seu delineamento como método de investigação e acentua que sua escolha acaba se relacionando com os objetivos propostos.

Esta estratégia visou aprofundar o entendimento das dificuldades enfrentadas e identificar temas e padrões nos dados coletados.

3.4 Técnica de coleta de dados

A coleta de dados abrangeu a obtenção de dados primários, através de entrevistas semiestruturadas obtidas através de questionários categorizados e aplicados aos servidores do setor de TFD da Secretaria de Saúde do Município de Pelotas, que foram gravadas e posteriormente transcritas. Nesse sentido foram entrevistados o gestor do setor de TFD e o gestor de veículos. É importante destacar a coleta de dados com os servidores que operam o transporte dos pacientes, principalmente os motoristas que fazem o deslocamento e toda a gestão da logística envolvida no processo de deslocamento.

Houve coleta de informações com servidores de áreas como Departamento de Veículos e Oficina (DVO) que forneceram dados sobre seguros e licenciamentos de veículos.

O instrumento de coleta de dados encontra-se no apêndice deste trabalho. Está apresentado em dois blocos, sendo que o primeiro apresenta uma divisão em categorias representadas por questões relacionadas à coordenação geral do setor, e explorou aspectos de natureza geral, quanto aos recursos aplicados, ao controle e à gestão e planejamento do mesmo. O segundo bloco investigou especificamente a Gestão de Frotas e buscou identificar questões ligadas a dados gerais e recursos aplicados no TFD, como também ao controle e planejamento.

O instrumento foi construído em razão de especificidades do setor que exigiram um detalhamento de informações. O mesmo foi validado por 4 especialistas, sendo 2 acadêmicos da área de administração pública e 2 profissionais da área de saúde que atuam no TFD e que foram entrevistados.

No que tange aos dados secundários, a coleta de dados ficou restrita à obtenção de dados históricos do setor, como relatórios de atendimentos, relatórios contábeis, orçamentários, folha de pagamento e movimentação de veículos.

3.5 Técnica de análise dos dados

A técnica utilizada para analisar os dados na pesquisa foi a análise de conteúdo. Na maior parte dos casos a codificação e a categorização tiveram por base um desenho comparativo (Flick, 2009). Foram usados *softwares* apropriados como

Atlas.ti para análise dos dados, e o Excel onde se encontrou padrões de informações e categorizações adequadas ao elucidamento do problema de pesquisa.

Foi realizada a triangulação de dados. Se comparou as informações do referencial teórico, com os dados obtidos nas entrevistas e nos relatórios extraídos do sistema de gestão da Prefeitura, especificamente os dados contábeis e orçamentários. O uso desta técnica comprovou a veracidade e solidez dos dados colhidos.

As categorias analisadas foram: Bloco I, entrevista com Coordenador do Setor de TFD, cujas categorias se dividiram em: 1. Dados gerais do setor; 2. Recursos aplicados ao setor; 3. Controle e 4. Gestão e Planejamento do setor. No Bloco II a entrevista foi com o gestor de frotas, cujas categorias foram: 1. Dados gerais do setor e Recursos Aplicados ao TFD; 2. Controle e Planejamento.

3.6 O Município de Pelotas

O Município de Pelotas possui uma importância cultural, geográfica, social, econômica, turística e política para a Região Sul, Estado do Rio Grande do Sul e para o Brasil de forma geral. Em 2022, no último censo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) possuía uma população de 325.685 habitantes. É a oitava economia do Estado do Rio Grande do Sul, com um PIB de R\$ 9.494.825.880,00 (IBGE, 2025). As receitas correntes do Município em 2024 alcançaram o valor de R\$ 1.615.235.108,66 (TCE-RS, 2025). A aplicação de recursos próprios em saúde em 2024 alcançou a cifra de R\$ 144.429.485,10.

As principais atividades econômicas do Município são o comércio, serviços, agronegócio e indústria. A renda média dos trabalhadores é de 2,7 salários-mínimos, comparado a outros Municípios no País, sua posição é 311, e no Estado do Rio Grande do Sul sua posição é 57 (IBGE, 2025).

No comércio se destaca pela tradição de ser uma cidade com grande produção de doces, cuja origem remonta ao século XVIII. É conhecida como a “terra do doce” por seus doces coloniais e finos. A origem das receitas provém da mão portuguesa, mas também pelas mãos de negros escravizados, dos imigrantes alemães, pomeranos, franceses, espanhóis e de outras nacionalidades (IPHAN, 2025).

A Estrutura administrativa da Prefeitura de Pelotas conta na administração direta com um quadro funcional de 9.104 servidores ativos. Possui duas autarquias e

duas empresas públicas, com atividades nas áreas de água e saneamento, previdência, rodoviária e na área de Tecnologia da Informação (TCE-RS, 2025).

O orçamento do Município em 2025 é na ordem de R\$ 1.911.565.157,90 para a receita, e de R\$ 2.103.046.651,23 para a despesa, prevendo um déficit orçamentário de R\$191.481.493,33. As despesas empenhadas durante o exercício de 2024 somaram R\$ 1.329.281.647,58, onde a Secretaria de Saúde representou R\$ 518.052.762,76 ou 38,97% do total do orçamento do Município (TCE-RS, 2025).

O setor de TFD no tocante ao organograma está situado na Diretoria de Atenção Especializada e Hospitalar, fazendo parte do Departamento de Regulação Ambulatorial e Hospitalar que é subdividido em: Setor de TFD, Setor de Vigileitos e Setor de Médicos Reguladores.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 Diagnóstico

4.1.1 O TFD e suas peculiaridades

O TFD representa uma política pública em saúde oferecida pelo SUS. Através dela é possível atender demandas de pacientes que necessitam de tratamentos que não estão disponíveis no município em que eles residem, após esgotadas todas as tentativas de solução da enfermidade. Com isto, pessoas sem recursos financeiros suficientes para se deslocarem da sua residência até o Município que oferece o tratamento é viabilizado.

Desde procedimentos que envolvam cirurgias de catarata, até mesmo transplantes de órgãos, o Município custeia o deslocamento (transporte) de pacientes a nível intermunicipal e interestadual e seus acompanhantes. Diárias para alimentação e pernoites ficam restritas aos servidores do Município que operam o TFD.

Os pacientes são encaminhados ao setor de TFD da Prefeitura através de um médico do SUS que atesta a necessidade de tratamento em outro Município por meio de formulários preenchidos. A partir do recebimento destes formulários o setor de TFD verifica previamente onde existe o tratamento solicitado, que se chama Município de Referência, e faz o encaminhamento ao Setor de Regulação para agendamento do paciente. A regulação é realizada pelo Estado do Rio Grande do Sul, que apresenta critérios de prioridade para cada especialidade. Como a demanda é maior que a oferta, existe a fila de cada especialidade.

Quando o paciente finalmente é agendado para a consulta, o que pode levar muito tempo devido às filas, caso ele não disponha de recursos para ir a consulta/procedimento na outra cidade, o município disponibiliza o transporte para que o paciente seja atendido.

Nesta pesquisa constatou-se que em Pelotas o número de atendimentos no TFD é na ordem de 5.766 pessoas no trimestre de setembro a novembro de 2024, consumindo o valor de R\$ 1.136.192,79 de recursos próprios. Desta forma, exige uma dinâmica e logística aguçada a fim de que ninguém fique sem atendimento e que as agendas sejam prontamente cumpridas, visto que o transporte é diário e está atrelado à disponibilização da consulta ou procedimento médico, hospitalar ou ambulatorial do

Município de referência quando o prestador de referência disponibilizar o atendimento aguardado. Portanto, é importante que o TFD funcione de maneira eficaz, pois são vidas que podem ser salvas ou não, doenças que podem se agravar pelo não atendimento.

Em termos de critérios para organizar a fila de atendimentos, a gestora da regulação ao ser questionada sobre a metodologia utilizada enfatiza e esclarece na entrevista da seguinte forma:

Os critérios é o que o setor atende pela premissa da universalidade do acesso ao SUS e é conforme a agenda dos prestadores. Nós não temos gerenciamento sobre os agendamentos. Os agendamentos são no município onde eles vão ser atendidos. Então vem a informação e a gente tem que saber do paciente. Esse é o critério. É esse, é o agendamento lá e a gente tem que encaminhar. Nós não temos interferência nesses agendamentos. A gente coloca no sistema e ele é regulado pelo município lá que vai ser a consulta. Então, o critério de avaliação é médico. É o médico que vai definir essa ordem, definir a prioridade. É a prioridade do transporte também. A gente vê qual é a necessidade. Se vai ser uma ambulância, se é um paciente que precisa ir sozinho. Isso é avaliado pelo setor, mas a prioridade do atendimento lá é dada pelo médico que regula essas consultas. Assim como nós temos aqui, tem lá também uma central de regulação. Agora, se a pessoa tem, por exemplo, uma doença grave, um câncer, por exemplo, o critério da marcação é do município onde ele vai ser atendido. É uma avaliação médica com protocolos. Agora, para a marcação de transporte, toda consulta que foi agendada, a gente tem que conseguir o transporte. Eu não vou dizer para Porto Alegre que eu não tenho transporte hoje para mandar o paciente que está marcado. Não, eu tenho que conseguir o transporte. De qualquer jeito a gente tem que conseguir. A fila lá é muito grande. Eles têm o estado todo. Então, quando marca, tem que se virar e conseguir o transporte. E tem que levar, a pessoa tem que chegar lá. É, tem que chegar. Normalmente, a gente pede para as pessoas levarem uma acompanhante. Ela tem que ir. Até quando vai no ônibus, a gente dá o transporte, pede para a pessoa levar o acompanhante.

Fica muito claro que os servidores do setor TFD trabalham sob muita pressão necessitando de um planejamento assertivo e uma gama de recursos materiais e financeiros para não desperdiçar a consulta ou o procedimento que o paciente está aguardando. Isto reforça a necessidade de utilizar o controle de custos a fim de otimizar todo e qualquer recurso utilizado no transporte dos pacientes.

Em relação à qualidade no atendimento dos usuários do TFD e na implementação de melhorias a gestora considera que os pacientes estão bem atendidos. Quando questionada sobre este item ela diz que “Quando vão de ônibus ou de carro, deixam os pacientes na porta de onde é o atendimento”. Na concepção da gestora, quanto à dimensão transporte, os pacientes estão bem atendidos.

Os servidores que atuam no TFD são todos de carreira, conforme respondido pela gestora na entrevista. Esta estruturação do setor traz grandes vantagens, uma vez que os servidores de carreira possuem maior experiência no trato das atividades, trazendo maior qualidade no atendimento dos pacientes, por não haver rotação em cargos e funções.

Entre as categorias abordadas na pesquisa, a categoria Controle demonstra uma grande limitação da gestora do TFD em relação ao desenvolvimento do seu trabalho. Quando questionada sobre a existência deste quesito, sua resposta é de que “usa planilha de Excel e não tem nenhum sistema”. Também pontua que os “controles que possui em planilhas, não são acompanhados pelo setor financeiro da Secretaria de Saúde, não recebendo nenhum *feedback* quanto aos dados que organiza”.

Já no aspecto existência ou não de classificação orçamentária específica do TFD e controle de custos, alega “não ter conhecimento da existência”. Com isto, manifesta que sua gestão fica prejudicada, “pois não sabe os limites de utilização dos recursos orçamentários e financeiros”. Seu entendimento é de que poderia contribuir muito mais na gestão do transporte dos pacientes caso tivesse conhecimento dos valores orçamentários e de custos, otimizando a distribuição dos pacientes de formas variadas trazendo redução de custos.

Não há participação da equipe nem da gestora no planejamento estratégico do setor. Segundo informa na entrevista, o planejamento ocorre em nível de gabinete com a diretora, não havendo uma integração e comunicação com a equipe. Em termos de treinamento, não há uma padronização e uma periodicidade de ocorrência, segundo afirma a gestora na entrevista.

Em termos de proposta de melhoria para o setor TFD a gestora considera de suma importância que “o setor de agendamentos e atendimento aos pacientes que serão transportados, deva funcionar junto ao setor de veículos”, facilitando a comunicação e interação entre os funcionários administrativos e os motoristas, trazendo redução de custos e maior eficácia na atividade.

Analisando as respostas dos questionamentos à gestora da regulação, percebe-se uma ausência muito grande de apoio e interação entre o setor sob seu comando e os escalões mais acima. Na gestão de frotas, o gestor indica que “os veículos estão em boas condições mecânicas, apesar de um uso intenso e diário”. Pontua que os mesmos são exclusivos do setor TFD até pela demanda elevada.

O gestor de frotas esclarece que “quando há uma demanda muito grande, os veículos exclusivos do TFD não dão conta. Quando isto ocorre, precisam utilizar veículos de outros departamentos, como Vigilância em Saúde”, para que os pacientes não percam sua consulta e sejam atendidos.

Em relação ao espaço físico ocupado pelo setor de frotas, o gestor alega que “o mesmo é muito pequeno, uma única sala de 20m², sem refeitório, onde o ideal seria que o departamento de veículos fosse em outro prédio e não na Secretaria de Saúde como é hoje”.

Ao ser questionado sobre os recursos utilizados, alega que “os mesmos não são suficientes, que precisaria de mais uns cinco veículos para atender a demanda e que poderia haver a terceirização da frota”. Apesar de não conhecer todos os custos, tendo uma ideia aproximada através de uso de alguns aplicativos que fornecem os valores dos custos de manutenção e combustível, acha que poderia ser mais barato terceirizar do que utilizar apenas veículos próprios. Tem-se mais um exemplo da importância do conhecimento de custos para colaborar no diagnóstico e na melhor decisão de aplicação dos recursos.

A análise das respostas do gestor de frotas, conduz à conclusão de que também falta muito apoio dos gestores hierarquicamente superiores a fim de que os resultados sejam otimizados principalmente em termos de custos.

4.1.2 Recursos utilizados

Os recursos utilizados no TFD vão desde veículos como carros, vans, ônibus, computadores, mesas, impressoras, telefones, aplicativos como Excel e *open office*, *software* de controle de abastecimento dos veículos e manutenção. O controle da movimentação dos veículos é feito de forma manual, onde os motoristas anotam em uma planilha com caneta o deslocamento do veículo, conforme responde o gestor de frotas quando indagado. Desta forma, embora atinja certo objetivo que é acompanhar o deslocamento do veículo com os pacientes e motorista, fica prejudicado o gerenciamento das informações. Em termos de *software* de controle de gestão, os servidores da regulação do TFD utilizam uma planilha em *open office* compartilhada com os motoristas e *whatsapp* para se comunicarem também com os pacientes, conforme pontua a gestora do setor.

O tempo de manutenção dos veículos não possui a agilidade necessária, uma vez que precisa passar pelo Departamento de Veículos e Oficina (DVO). Na visão do gestor de frotas, “o ideal seria que a gestão de manutenção ocorresse direto na Secretaria de Saúde, sem passar pelo DVO e que isto tornaria mais ágil a correção dos problemas mecânicos dos veículos.”

A guarda dos veículos é feita na própria Secretaria de Saúde, não existindo um espaço externo mais adequado. Os veículos ficam num lugar e a administração do TFD em outro, o que torna menos efetiva a comunicação entre os setores e a agilização das demandas. A gestora do TFD considera este fato uma limitação do fluxo de atividades do departamento.

O planejamento de atividades no setor de frotas também possui dificuldades operacionais. O gestor de frotas alega que “precisa imprimir documentos e levar até a administração e vice-versa”. A partir deste relato, nota-se que há dificuldade no fluxo de documentos, que não deveria haver impressão e encaminhamento físico, mas sim formulários eletrônicos assinados digitalmente e encaminhados via sistema.

Ainda se observa que a Prefeitura oferece através do sistema de gestão municipal (SIM) uma aplicação denominada SISTEMA FROTA. Este sistema tem por objetivo gerenciar e controlar todos os indicadores ligados à frota de veículos, tais como abastecimento, deslocamento, manutenção, ocorrências com os veículos dos mais variados tipos. Ou seja, é um *software* preparado para organizar e oferecer um conjunto substancial de informações que propicie ao gestor do departamento tomar decisões assertivas e melhorar as operações dos veículos e dos departamentos como também ter um acompanhamento dos custos de combustíveis e manutenção.

Apesar da existência deste *software* ele não é utilizado na íntegra pelos servidores. Ao se acessar a plataforma, percebe-se que não há alimentação de todos os dados provenientes dos veículos, perdendo-se uma grande oportunidade de qualificar o departamento e a gestão.

4.1.3 Lacunas e deficiências do TFD

O setor apresenta lacunas e problemas que o tornam aquém do que poderia render em termos qualitativos. A falta de apoio da gestão no oferecimento de maiores recursos materiais, *softwares* e treinamentos para os servidores faz com que os pacientes não tenham um atendimento tão rápido e eficaz quanto deveria. Embora

seja dito pela gerente do TFD que os pacientes são bem atendidos, a falta de recursos e a logística do setor deixam nítido que caso houvesse um olhar mais atento ao saneamento das falhas, mais pessoas poderiam ser atendidas e ter suas doenças saneadas em termos quantitativos e qualitativos num prazo menor. O potencial de crescimento produtivo do setor é elevado, porém sem um olhar atento da alta gestão que trate com a devida importância o fortalecimento dos pilares de controle e melhoria da gestão não se conseguirá potencializar a redução do sofrimento das pessoas.

Por outro lado, este modelo de atendimento aos pacientes precisa necessariamente ser avaliado e seus custos mensurados e analisados. Tal medida é essencial para que se conclua se não seria mais viável e barato investir no oferecimento de atendimentos inexistentes no Município de origem dos pacientes, do que transportá-los para outras cidades.

Outro aspecto relevante é a possibilidade de os gestores dos veículos terem a autonomia e apoio da alta gestão para que possam organizar o transporte dos pacientes visando reduzir custos e aumentar a produtividade. Tais medidas resultariam em agrupamentos de um número maior de pacientes levados através da intensificação do uso de vans e veículos que transportem mais pacientes, é claro, sempre levando em consideração os critérios médicos do paciente.

Outra opção para reduzir as deficiências do transporte apontadas pelo gestor de frotas seria o uso de veículos terceirizados, para melhor atender os pacientes e reduzir os custos. No entanto, a existência de lacunas e falhas de controles atualmente existentes que impedem a mensuração de custos, dificultam a tomada de decisões na busca por alternativas como a terceirização de veículos. Sem saber ao certo quanto custa o transporte dos pacientes usando os veículos e motoristas do Município, é muito difícil elaborar um projeto viável de terceirização.

Em termos de levantamento de dados, encontra-se um rol de deficiências para a mensuração de custos uma vez que há uma séria de deficiência de controles e organização. Entre as dificuldades encontradas foi conseguir medir o custo das ambulâncias próprias utilizadas no TFD, pois não há um método de controle que segregue todos os serviços prestados pela ambulância, visto que não é exclusiva de atendimento ao TFD. Como ela consome recursos variados e atende todas as demandas do Município sem um controle seguro de quantificação unitária, optou-se em não calcular os custos por não haver condições técnicas. Desta forma, foi calculado somente o custo das ambulâncias terceirizadas, pois desse há controle.

Outra limitação enfrentada foi em relação ao cálculo dos custos administrativos da sala dos motoristas, que não foi realizado por não haver condições técnicas. A principal razão é que a luz, internet e água utilizadas não são individuais, mas sim de toda a sede administrativa da Secretaria de Saúde. Com isto, embora identificável o tamanho da sala que é de 20m², não foi possível determinar com segurança o tamanho do prédio como um todo, que é próprio. Os servidores quando questionados alegaram não ter conhecimento de maiores informações e plantas baixas do prédio, como também as medidas totais do prédio.

Também não foi possível calcular a depreciação do prédio da Secretaria de Saúde, pois a Prefeitura não possui um controle eficaz dos bens móveis nem imóveis. As reavaliações que deveriam ser feitas periodicamente, não são realizadas. Ainda o controle patrimonial efetivo também não é realizado devidamente, por falta de servidores no quadro, prejudicando a correta contabilização e apuração dos ativos e custos decorrentes.

A obtenção de relatórios com informações quantitativas de pacientes e acompanhantes também foi bastante prejudicada visto que quando solicitadas não estavam organizadas, necessitando vários contatos com alguns servidores para que se conseguisse os dados. Desta forma, é importante deixar registrado as lacunas encontradas por esta pesquisa, as quais poderão ser observadas pela alta gestão e dirimidas em um futuro, que se espera, próximo.

4.1.4 Análise da consistência dos dados e resumo do instrumento de pesquisa

Os dados analisados demonstraram que a falta de controle traz grandes prejuízos ao uso eficiente dos recursos financeiros. A controladoria tem como premissa uma organização de subsistemas afim de que a governança seja exercida na sua plenitude, atendendo aos princípios da administração pública. Para Albuquerque *et al.* (2015, p.20):

A controladoria é relevante para apoiar e orientar os gestores de recursos públicos quanto à melhor e mais eficiente forma de aplicação do gasto público. Na seara da gestão pública, a controladoria deve funcionar como órgão de linha e/ou de staff dentro da estrutura organizacional, atuando de maneira preventiva, visando à otimização da aplicação dos recursos e correção de rotas quando forem detectados desvios nos objetivos estratégicos.

Neste sentido, ao analisarmos as respostas dos gestores do TFD e frota, fica nítido que a controladoria e a governança são exercidas precariamente, uma vez que os mesmos relatam ausência de informações sobre orçamento, custos, pessoal e patrimônio. Ainda, o fato de não se ter conseguido apurar o custo com a ambulância própria da Prefeitura e da sede administrativa dos motoristas por ausência de registros, também corrobora esta constatação. Ao se apurar os custos manualmente, como depreciação, combustíveis, manutenção e folha de pagamento através da busca no sistema, com muita precariedade, tem-se a confirmação do motivo pelo qual os gestores não tem as informações de que necessitam para melhorar a gestão dos seus departamentos. Tais constatações reforçam a necessidade de implemento de custos no TFD, pois através do uso e melhoria dos subsistemas, da organização dos dados, da criação dos centros de custos que são reflexo do fortalecimento da governança é que se conseguirá apurar os custos e tornar a gestão eficaz.

A entrevista semiestruturada foi realizada com a participação de dois servidores, sendo um o Gestor do departamento administrativo do TFD e outro o Gestor de frotas, sendo validada por dois acadêmicos atuantes na área de administração pública. Houve a gravação da entrevista, cuja utilização no referido trabalho foi expressamente autorizada pelos entrevistados, que tiveram sua identidade preservada.

Abaixo apresenta-se a síntese da entrevista realizada pelo autor com a divisão por categorias da seguinte forma:

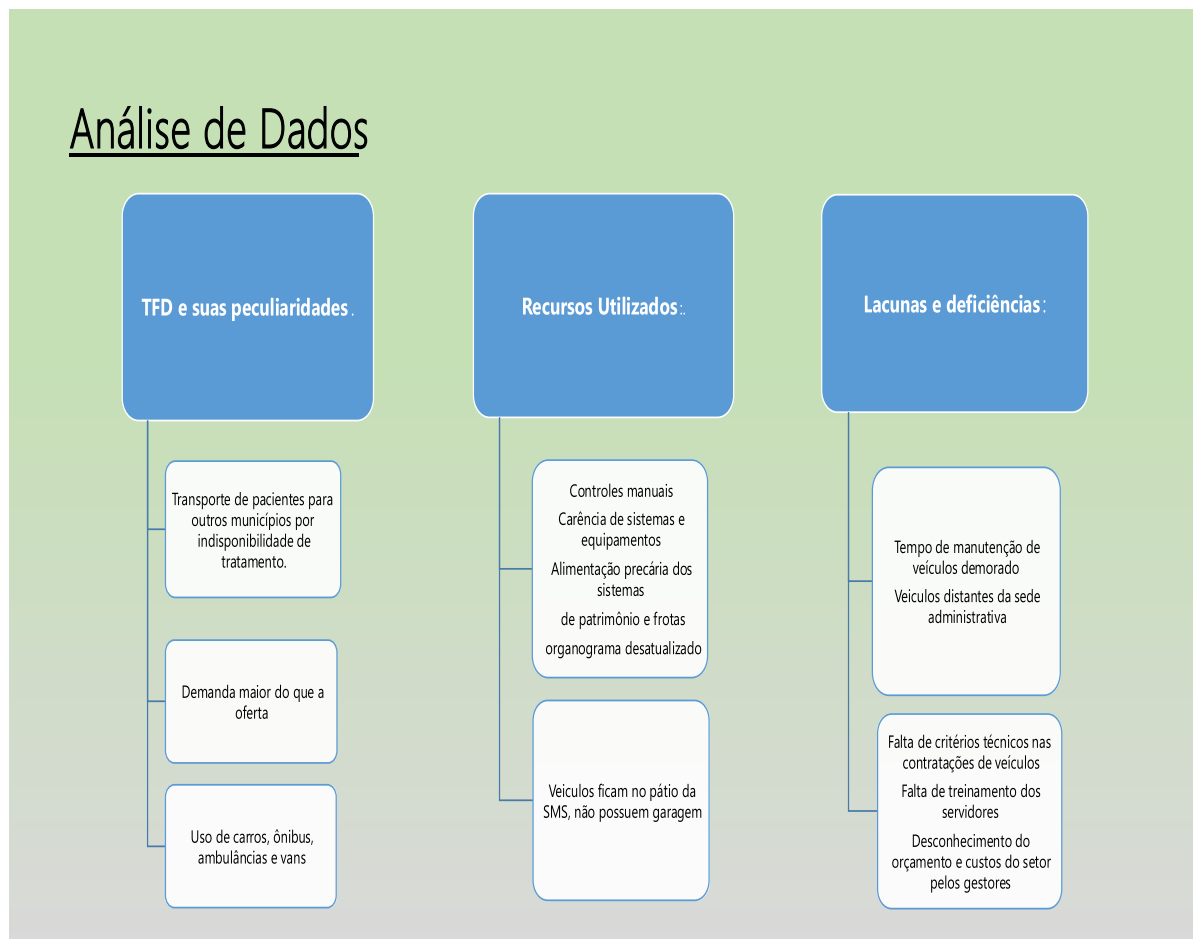
Bloco I, entrevista com Coordenador do Setor de TFD, cujas categorias se dividiram em: 1. Dados gerais do setor; 2. Recursos aplicados ao setor; 3. Controle e 4. Gestão e Planejamento do setor. Já no bloco II a entrevista foi realizada com o gestor de frotas, cujas categorias foram: 1. Dados gerais do setor e Recursos Aplicados ao TFD; 2. Controle e Planejamento.

Quadro.1–Resumo da.Entrevista Semiestruturada

nº	Categoria	Resumo
Gestor do TFD	1. Dados Gerais do Setor	O objetivo do TFD é fornecer transporte para atendimento médico e ambulatorial especializado a pacientes, fora de seu domicílio, caso não exista. A base é o atendimento universal do SUS, regulado pela portaria 055/1999 e a SIB 069/2000. Os principais destinos são Porto Alegre, Bagé, Canoas, Lajeado, Rio Grande, Piratini. Os principais tratamentos são oncologia, oftalmologia, reabilitação visual, auditiva e física além de banco de órgãos. Transporte é diário através de carros, vans, ambulâncias e ônibus e é considerado bom pela gestora. São transportados ao redor de 120 pacientes por dia. A prioridade no atendimento dos pacientes é definida pela agenda dos prestadores, sem ingerência do setor de TFD.
	2. Recursos aplicados ao setor	Trabalham uma assistente social e 3 oficiais administrativos, seis horas diárias exclusivas ao TFD. Todos os servidores são concursados, realizando seu trabalho em computadores. O espaço físico é pequeno. O gestor do setor de TFD não possui informações sobre custos de manutenção, combustível e salários dos servidores. Também não possui informações sobre custos administrativos do TFD. Os computadores são antigos e lentos, gerando filas de espera e não há telefone disponível, dificultando o contato com pacientes. A impressão de documentos é ruim, visto ter apenas uma impressora disponível. O controle patrimonial não é efetuado adequadamente, pois havendo recebimento de novos equipamentos, há demora no tombamento.
	3. Controle	Controles realizados em planilhas de excel pois não há sistema de gestão e controle. Esta planilha é simples com dados para montar agenda e não é base para controle financeiro ou custos. O gestor considera importante ter conhecimento de custos e finanças para ajudar a gerenciar os recursos que possui, apesar de não conhece-los. Não possui conhecimento do orçamento nem das classificações orçamentárias específicas para o TFD. Alega frustração por não conhecer os dados orçamentários e financeiros e não poder ajudar mais os pacientes.
	4. Gestão e planejamento do setor	As melhorias são solicitadas à diretoria da SMS pelo setor TFD. Os funcionários pedem equipamentos como computadores e impressoras, monitorados pela gestora que não tem poder de decisão. O planejamento estratégico é feito pelo gabinete e pela diretora, com acesso a relatórios internos quando necessário. Treinamentos apenas ocorrem para novos funcionários e são online, sem continuidade. Entre as necessidades de investimento no TFD estão um sistema financeiro integrado, que ligue os setores e aquisição de mais veículos. Também é preciso pesquisa de feedback dos usuários do sistema. A gestora sugere maior colaboração entre o setor administrativo e o de transporte para para melhorar a comunicação e a logística.
Gestor de Frotas	1. Dados Gerais do setor e recursos aplicados ao TFD	O TFD atualmente pode utilizar de 15 a 18 veículos. Os veículos fixos do TFD incluem 3 ônix, 2 caminhonetes Triton, 1 Ranger e 3 Cronos. Há outros veículos disponíveis conforme a necessidade. Não há locação de veículos. A maioria dos veículos tem entre 300 e 400 mil km rodados. Há seis motoristas de carreira fixos e havendo necessidade se solicita mais. O espaço utilizado para o setor é pequeno, uma sala de 4x 5, não havendo refeitório. Como proposta de melhoria, o gestor de frotas sugere locação de veículos com motorista e um espaço exclusivo para os veículos e motoristas.
	2. Controle e Planejamento	Atualmente, existe um controle dos veículos usados no TFD, onde cada carro tem uma planilha para registrar o uso e o combustível é monitorado pelo sistema Banricard. A manutenção inclui trocas regulares de óleo e filtros a cada 10 mil quilômetros, mas o processo é demorado por envolver várias etapas e secretarias. O ideal seria que a Secretaria de Saúde fizesse esse controle diretamente. Os veículos ficam na garagem da Secretaria de Saúde e os motoristas os retiram para atendimento, podendo levá-los para casa em casos urgentes, o que é monitorado. Os custos de manutenção giram em torno de R\$ 80 mil a R\$ 85 mil por mês e o combustível entre R\$ 75 mil a R\$ 90 mil. O pagamento dos motoristas inclui diárias de cerca de R\$ 2 mil e salários em torno de mil e quinhentos reais. O setor de frotas prioriza o TFD em detrimento de outras demandas, refletindo o compromisso em melhorar o atendimento aos pacientes que precisam de transporte para saúde.

Abaixo a figura 3 apresenta um resumo de três aspectos da análise de dados, visando demonstrar de forma mais clara e objetiva os procedimentos realizados.

Figura 3 – Resumo da análise de dados.



Fonte: Elaborada pelo autor 2025

5 A PROPOSTA DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS

Esta seção abordará a os principais elementos para composição dos custos do TFD, o *Design* da Mensuração de Custos no TFD e o Desenvolvimento do Modelo de Mensuração de Custos.

5.1 Principais custos associados ao TFD

Os principais custos associados ao TFD são custos de pessoal, combustível, manutenção de veículos e passagens. Uma vez que o foco da atividade é transporte de pacientes para tratamento fora de domicílio, tem-se um gasto elevado nestes itens.

Contudo, a mensuração destes custos é uma tarefa muito complexa e desafiadora, visto que o controle de custos ainda é algo muito incipiente nos municípios brasileiros. Soma-se a isto a pouca importância que os gestores dão ao controle de custos, sem perceber que poderiam fazer muito mais pelos pacientes caso adotassem técnicas de controle mais modernas e eficazes. O foco dos gestores ainda é no orçamento.

Apesar disso, o próprio orçamento elaborado no município não contempla ou não facilita o controle dos principais itens de custos associados a determinado projeto/atividade. A visão associada à mensuração de custos, deveria nortear a elaboração do orçamento com um viés que agrupasse todos os custos de determinada atividade.

No entanto, o que acontece com os itens de custos é que eles ficam dispersos no orçamento nas mais variadas atividades, dificultando seu agrupamento e mensuração voltados aos seus objetos. Por outro lado, a precária qualidade de controle dos abastecimentos, manutenção, gastos de pessoal e passagens, tornam a mensuração dos custos uma tarefa que exige muitas correções de processos.

5.2 *Design* da mensuração de custos do TFD

Para que se consiga efetuar uma mensuração de custos no TFD, primeiramente é necessário que haja um engajamento da alta gestão. É importante que tanto prefeito como secretário de saúde tenham clara a importância da necessidade do controle gerencial e mensuração dos custos. Como é um processo que exige método, controles auxiliares e mudança de cultura, é preciso que a alta

gestão adote medidas de apoio aos técnicos que farão a implantação de novos procedimentos e propiciem os investimentos que serão necessários ao funcionamento do sistema de mensuração (NBC TSP nº 34/2021).

Tem-se um entendimento que a apuração e mensuração de custos possuem uma estreita ligação com a controladoria, pois é através desta que se consegue tratar dos controles de forma sistêmica, possibilitando que a mensuração de custos surja como produto de um processo de governança com capacidade para promover uma melhoria e qualificação de uso do recurso público na elaboração e atendimento das políticas públicas.

Desta feita, tem-se que organizar e sistematizar a coleta das informações de custos diretos e indiretos, com separação por centro de custos e critérios de rateio a fim de alocar os custos indiretos aos serviços.

No entanto, pela análise dos dados fornecidos pelos gestores da regulação e de frotas, percebe-se que existe uma grande lacuna no que tange ao planejamento e gestão dos recursos materiais e humanos como também dos controles. Desta forma, será necessário que sejam organizados e otimizados os controles existentes a fim de que se tenha um direcionamento para a mensuração dos custos, pois esta cultura é inexistente na Secretaria de Saúde de Pelotas.

O ideal seria que houvesse um sistema automatizado, que registrasse em tempo real através de uso de um aplicativo no celular de cada motorista, que já fosse alimentando um sistema gerencial na central de motoristas. Esta será uma sugestão de projeto a ser implementado futuramente no TFD.

Pela análise da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamento da Prefeitura, percebe-se que não há uma atividade no orçamento específica para segregar os gastos do TFD, apesar destes representarem um montante significativo para o Município de Pelotas. Somente o valor destinado para pagamento de passagens intermunicipais durante os meses de setembro, outubro e novembro de 2024 representou R\$297.284,18, ou seja, projetando para um ano representará em torno de R\$ 1.189.136,72, fora os demais custos que não são identificados e se misturam com os gastos dos demais departamentos, como salário de servidores, combustíveis, diárias, depreciação e manutenção de veículos e administração em geral.

Com base no acima exposto, entende-se que é necessário a criação de algumas divisões por itens para que se consiga organizar os controles e identificar os custos diretos e indiretos do TFD:

1. Alterar no orçamento do Município a classificação de atividade atual, para que agregue todos os custos do TFD e não apenas passagens de pacientes, ficando de fora apenas os custos sem execução orçamentária, como depreciação, que terá seu controle via sistema patrimonial;
2. Criar no sistema de gestão do Município um plano de contas específico para custos, o qual conterá todos os centros de custos codificados necessários a acumulação dos custos diretos e indiretos, especialmente do TFD;
3. Atualizar o organograma da Secretaria de Saúde do Município a fim de que o departamento de TFD fique devidamente classificado e posicionado para que se possa organizar o rateio dos custos indiretos;
4. Verificar o controle patrimonial dos veículos do Município a fim de que sejam alocados ao TFD para que se possa rastrear a depreciação e fazer o rateio dos custos indiretos;
5. Codificar os servidores do TFD no centro de custos adequado a fim de que os custos da folha de pagamento, encargos e diárias sejam mensurados corretamente.
6. Os custos de combustíveis e manutenção de veículos são realizados e controlados via Banricard, um sistema do Banco Banrisul que gerencia e quantifica estes itens de custos. Portanto, os dados para apuração destes custos deverão ser importados do sistema Banricard para o sistema de gestão do Município já devidamente qualificados e quantificados para alocação ao centro de custos e rateio.
7. Qualificar o sistema Banricard, visto que em consulta ao sistema verificou-se que a disposição dos dados não atende plenamente a necessidade do sistema que será desenvolvido para mensurar os custos. (NBC TSP nº 34/2021)

5.3 Modelo de custeio proposto

A proposição do modelo de custos a ser implementada provém da análise e diagnóstico de todos os dados coletados, da estrutura do setor de TFD e dos recursos colocados à disposição do mesmo, das entrevistas que trouxeram conclusões e visões das mais variadas, auxiliando na escolha do modelo de custos a ser implementado.

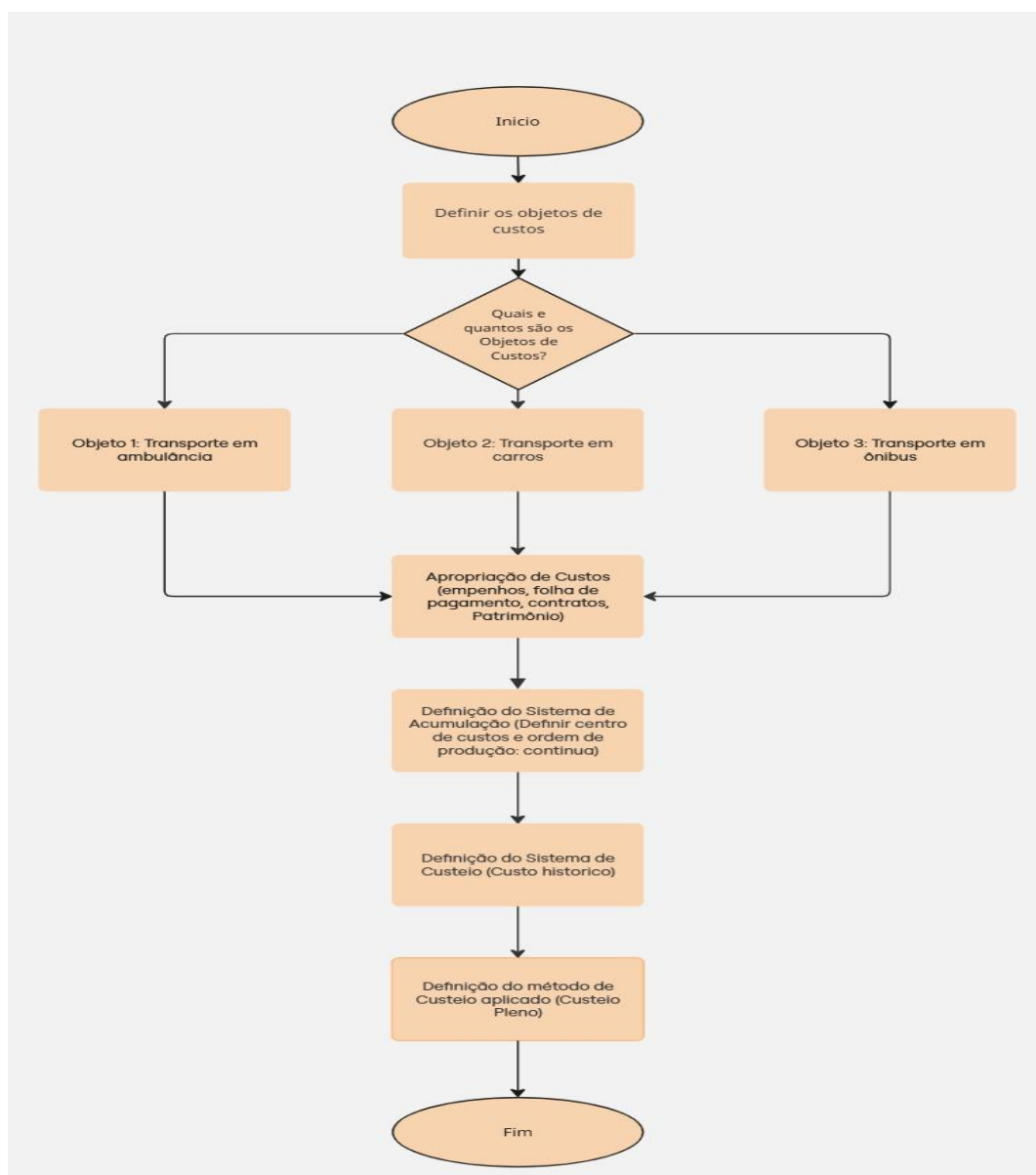
Com base nos estudos e no referencial teórico, chegou-se à conclusão de que o método mais adequado para mensurar os custos do TFD é o método RKW ou custeio pleno, pois abrange todos os custos envolvidos no processo de fabricação ou prestação de serviços sem levar em conta a natureza do gasto, quer seja ele considerado custo ou despesa, agregando sua totalidade de gastos aos objetos de custos escolhidos. Sejam os custos fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

Neste sentido, desenvolveu-se o fluxograma contido na figura 2 para delimitar as ações que baseadas notadamente na NBC TSP nº 34/2021 e já mencionadas nesta

dissertação, estabelecem que para que se atinja a mensuração de custos é preciso preliminarmente seguir determinados princípios quais sejam: a definição dos objetos de custo, a metodologia de apropriação, o sistema de acumulação, o sistema de custeio e o método de custeio a ser adotado.

Desta forma, reproduziu-se a Figura 2 a fim de ilustrar a organização, planejamento e o controle que se necessita para implantar um sistema que mensure custos no setor público, especificamente no TFD.

Figura 2 - Processo de organização dos custos



Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Como se observa na Figura 2, o primeiro passo é definir os objetos de custos, que são representados por qualquer item, produto, serviço, atividade ou eventos para os quais os custos são medidos e alocados. É por sua vez a unidade de medida que ajuda gestores e contadores no rastreamento, controle e otimização dos custos da gestão.

Definidos os objetos de custos, passa-se à apropriação de custos, onde se necessita que a contabilidade pública seja registrada pelo regime de competência a fim de que não haja distorções temporais nos registros e que não se induza o gestor a erros de avaliação. As apropriações vão ocorrer pela liquidação da despesa e o sistema de informática vai necessitar estar preparado para mais uma etapa da

organização e mensuração dos custos que é representada pelo sistema de acumulação dos custos, onde os centros de custos serão definidos e padronizados conforme o tipo de ordem de produção que no caso estudado é contínua. Nesta etapa, a valoração dos custos começa a tomar forma à medida que vão sendo acumulados nos centros de custos que necessita estar codificados na folha de pagamento, patrimônio, almoxarifado, nos veículos e nos empenhos de um modo geral que registram despesas e custos do TFD.

Toda a gama de registros em formulários próprios, sejam eles digitais ou em papel são fundamentais para que se controle o quantitativo consumido através das ordens de produção que comporão a soma dos recursos consumidos nos objetos de custos (Martins, 2025). No caso em análise o sistema de custeio adotado é o custo histórico e o conjunto de insumos e serviços utilizados é bastante variado, com subdivisões e no caso do TFD, pela atividade desenvolvida, foi procedida uma divisão da seguinte forma: Centro de Custos Transporte, que foi dividido em Custos de Pessoal e Custos com Veículos de Transporte, Centro de Custos Administração que foi subdividido em Custos de Pessoal e Custos Administrativos rateados pela área ocupada.

Esta divisão propiciou uma maior organização e visibilidade dos custos utilizados, onde foi possível quantificar separadamente por natureza e proporção os recursos aplicados, como também os custos fixos e variáveis. Tais informações facilitam a análise, como pode ser observado na Tabela 1 que demonstra a mensuração feita no Centro de Custos Transporte.

Tabela 1 – Custos com transporte

Custos apurados no período de setembro a novembro de 2024					
Custos com Transporte				R\$	%
Custos de pessoal	Setembro	Outubro	Novembro	336.508,17	31,77
Fixos	82.107,07	107.595,98	67.331,17	257.034,22	
Vencimentos dos Motoristas e Gestor 1	51.856,03	69.864,11	41.439,39	163.159,53	
Provisão 1/3 Férias	1.843,77	2.484,06	1.473,40	5.801,23	
Provisão 13º Salário	4.558,31	6.359,59	3.457,08	14.374,98	
Encargos Sociais	14.519,69	19.561,95	11.603,03	45.684,67	
Vale Alimentação	9.158,00	9.155,00	9.187,00	27.500,00	
Vale Transporte	315,00	315,00	315,00	945,00	
(-) Desconto Vale Transp. do servidor 6%	- 143,73	- 143,73	- 143,73	- 431,19	
Variáveis	7.933,35	37.664,73	33.875,87	79.473,95	
Diárias Motoristas e Gestor 1	6.642,64	36.535,36	33.004,64	76.182,64	
Diárias Enfermeiro	1.290,71	1.129,37	871,23	3.291,31	
Custos com Veículos de Transporte				722.795,88	68,23
Fixos	35.333,78	37.223,78	44.783,78	117.341,32	
Locação de Ônibus e Vans	11.340,00	13.230,00	20.790,00	45.360,00	
Depreciação de veículos	20.111,56	20.111,56	20.111,56	60.334,67	
Seguro dos Veículos	3.882,22	3.882,22	3.882,22	11.646,65	
Variáveis	188.219,79	211.770,09	187.631,08	605.454,56	
Manutenção	36.033,27	50.089,59	20.762,96	106.885,82	
Locação de Ambulância com equipe	4.000,00	10.600,00	10.800,00	21.800,00	
Passagens	85.881,25	90.199,85	99.769,48	297.284,18	
Multas de Trânsito	865,00	354,00	342,92	1.561,92	
Combustíveis	61.440,27	60.526,65	55.955,72	177.922,64	
Subtotal				1.059.304,05	100,00 93,24

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Pode ser observado na Tabela 1 que acumula os custos dos meses setembro a novembro de 2024 no centro de custo transporte, atingiu a cifra de R\$ 1.059.304,05 ou 93,24% dos custos totais. Já os custos com pessoal deste mesmo período atingiram a marca de R\$ 336.508,17, ou 31,77% dos custos do centro de custos em análise. Por outro lado, os custos com veículos atingiram uma cifra maior, ou R\$ 722.795,88, representando 68,23% dos custos apropriados ao centro de custos.

Tais constatações auxiliam o gestor na tomada de decisões à medida que passa a conhecer os valores dos recursos consumidos em escalas e agrupamentos diferentes. Sem estas informações explicitadas, sua capacidade de análise, planejamento e escolhas ficaria prejudicada, pois teria que recorrer apenas à própria intuição, sem ideias claras de onde os recursos públicos estão sendo aplicados e devidamente controlados. O uso das técnicas adequadas explicitadas na NBC TSP nº

34/2021 demonstradas no fluxograma 1, garantem segurança e assertividade aos números que compõem a mensuração de custos demonstradas na Tabela 1.

Por sua vez, os custos administrativos que compõem o centro de custos administração, representam 6,76% do custo total do TFD. Em termos monetários, tais custos somam R\$ 76.839,66, onde 97,61% do centro de custos são compostos por custos fixos de pessoal, ou R\$ 75.001,97 e os demais custos fixos administrativos R\$ 1.837,69 ou 2,39%. Cabe salientar que os custos administrativos sofreram um rateio pela área ocupada, em razão de que o prédio onde funciona a administração do TFD é compartilhado com outras áreas de atendimento médico e ambulatorial do chamado Centro de Especialidades. Com isto, optou-se por ratear o custo com base na área ocupada, visto que tanto o prédio, que é alugado, como as contas de energia elétrica e *internet* são compartilhadas com os demais departamentos.

A Tabela 2 demonstra os valores mensurados do Centro de Custos Administração.

Tabela 2 – Custos administração setembro a novembro de 2024

Centro de Custos Administração					
DAU e TFD				R\$	%
Custos de pessoal Fixos	25.016,00	25.016,00	24.969,96	75.001,97	97,61
Vencimentos Servidores e Gestor 2	15.641,38	15.641,38	15.606,38	46.889,14	
Vale alimentação	3.000,00	3.000,00	3.000,00	9.000,00	
Provisão 1/3 Férias	556,14	556,14	554,89	1.667,17	
Provisão 13º Salário	1.438,90	1.438,90	1.438,90	4.316,70	
Encargos Sociais	4.379,59	4.379,59	4.369,79	13.128,96	
Custos Administrativos_Fixos rateados pela área ocupada	624,98	606,08	606,63	1.837,69	2,39
Luz	58,94	40,04	40,59	139,57	
Internet	1,30	1,30	1,30	3,90	
Aluguel	564,74	564,74	564,74	1.694,22	
Subtotal	25.640,98	25.622,08	25.576,59	76.839,66	6,76
Total custos				1.136.143,71	100,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

O somatório dos custos do TFD na sua totalidade alcança a cifra de R\$ 1.136.143,71, ou seja, em três meses (setembro, outubro e novembro de 2024) em que os mesmos foram mensurados é possível concluir que se está falando de um montante bastante significativo. Ao se projetar estes valores para um período de 12 meses, chega-se ao total de R\$ 4.544.574,84, os quais são originários de consumo

de recursos próprios do Município, sem que haja transferências do Estado do Rio Grande do Sul ou da União. Importante destacar que foram analisados os meses de setembro a novembro de 2024 para mitigar o efeito das enchentes nos meses anteriores ao período e à variação proveniente das festas de fim de ano em dezembro.

Diante do exposto, cabe questionar se não seria viável um estudo por parte do Município no sentido de investir no atendimento destes pacientes transportados. À medida que se oferecesse o atendimento nestas especialidades na própria cidade, a administração poderia contar com recursos de transferências do Estado ou da União, trazendo uma economia de recursos próprios aos cofres do Município.

Sem mensurar os custos não há como otimizar a análise da gestão. Os dados até aqui levantados levam a uma série de questionamentos e percepções qualitativas e quantitativas relativos ao patrimônio público e à qualidade na prestação de serviços à sociedade.

A mensuração de custos leva a quantificação dos valores atribuídos aos objetos de custos conforme Tabela 3, onde pode-se determinar os custos unitários por tipo de transporte, ou seja, em carros, ônibus e ambulância.

Tabela 3 – Apuração do custo unitário e alocação do custo indireto

CARRO						
			Custos R\$			
Destino	Pacientes e acompanhantes	Distancia km	Diretos	Indiretos	Total	Custo Unitário
Rio Grande	198	22.809,6	19.516,25	1.415,67	20.931,91	105,72
Porto Alegre	1.040	547.040,0	468.055,92	33.951,78	502.007,70	482,70
Bagé	615	234.930,0	200.960,69	14.577,26	215.537,95	350,47
Lajeado	10	7.280,0	6.228,88	451,83	6.680,71	668,07
Total	1.863	812.059,6	694.810,80	50.400,10	745.158,27	
					65,59	%
ÔNIBUS						
			Custos R\$			
Destino	Pacientes e acompanhantes	Distancia km	Diretos	Indiretos	Total	Custo Unitário
Rio Grande	544	57,60	21.433,60	1.554,75	22.988,35	42,26
Porto Alegre	2.811	263,00	275.899,65	20.013,17	295.912,82	105,27
Bagé	539	191,00	45.360,00	3.290,32	48.650,32	90,26
Total	3.894		342.693,25	24.858,24	367.551,49	
					32,35	%
AMBULÂNCIA TERCEIRIZADA						
			Custos R\$			
Destino	Pacientes e acompanhantes	Distancia km	Diretos	Indiretos	Total	Custo Unitário
Porto Alegre	9	2.367,00	21.800	1.581,33	23.381,33	2.605,12
					2,06	%
Total Geral de Custos			1.059.304,05	76.839,66	1.136.143,71	

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Conforme se pode observar pela tabela 3 que finaliza as atribuições dos custos aos objetos de custos inicialmente determinados, com a divisão dos custos mensurados através das apropriações e dos levantamentos realizados. Desta forma, pela simples leitura da Tabela 3, pode-se afirmar que os carros consumiram R\$ 745.158,27, ou 65,59% dos custos totais, que o transporte em ônibus consumiu R\$ 367.551,49 ou 32,35% dos custos totais. Que a ambulância terceirizada consumiu R\$ 23.381,33 ou 2,06% dos custos totais.

Ainda se chega à conclusão dos valores dos custos unitários por pessoas transportadas, que no caso dos carros, custa R\$ 482,70 para levar até Porto Alegre enquanto que o mesmo transporte efetuado em ônibus, custa R\$ 105,27 e caso seja feito de ambulância especializada, custa R\$ 2.605,12, guardadas as devidas proporções e complexidades dos casos. Apesar disto, tem-se a mensuração e os levantamentos dos diversos dados que poderão auxiliar e direcionar os planejamentos estratégicos, táticos e operacionais na direção de melhor aproveitamento dos recursos públicos.

A tabela 4 que segue demonstra o rateio e a distribuição dos custos administrativos (indiretos) aos demais centros de custos (diretos), ou seja centro de custos Pessoal e Veículos, onde o critério de rateio dos custos administrativos foi o valor consumido e acumulado nos centros de custos diretos. Pela tabela 4 percebemos que após a aplicação do rateio dos custos administrativos de R\$ 76.839,66, o valor total dos centros de custos Pessoal e Veículos passam a totalizar respectivamente R\$ 360.917,66 e R\$ 722.795,88. Em termos de proporção, temos 31,76% e 68,24%, consumindo o maior volume de recursos no centro de custos Veículos.

A depreciação dos veículos se deu pelo método linear, onde o total do custo histórico do veículo foi dividido pelo total de meses de vida útil considerados. Não foi atribuído valor residual para os veículos pela dificuldade de atribuir valor de mercado. Por serem veículos de altíssima utilização e rodagem, raramente são adquiridos em leilões mesmo como sucata. No caso em análise, a fórmula adotada foi:

$$\text{Custo histórico} / 60 (\text{n}^\circ \text{ de meses de vida útil})$$

Tabela 4 – Distribuição e rateio do centro de custos do período setembro a novembro de 2024

Distribuição e rateio dos centros de custos do período setembro a novembro de 2024	Centros de Custos		
	Administr.	Pessoal	Veículos
Custos			
Vencimentos	46.889,14	163.159,53	
Provisão 1/3 Férias	1.667,17	5.801,23	
Provisão 13º Salário	4.316,70	14.374,98	
Encargos Sociais	13.128,96	45.684,67	
Vale Alimentação	9.000,00	27.500,00	
Vale Transporte		945,00	
(-) Desconto Vale Transporte do servidor 6%	-	431,19	
Diárias Motoristas e Gestor 1		76.182,64	
Diárias Enfermeiro		3.291,31	
Locação de Ônibus e Vans			45.360,00
Depreciação de veículos			60.334,67
Seguro dos Veículos			11.646,65
Manutenção			106.885,82
Locação de Ambulância com equipe			21.800,00
Passagens			297.284,18
Multas de Trânsito			1.561,92
Combustíveis			177.922,64
Luz	139,57		
Internet	3,90		
Aluguel	1.694,22		
Subtotal	76.839,66	336.508,17	722.795,88
Distribuição dos custos administrativos aos demais centros de custos (rateio pelo valor consumido)		24.409,59	52.430,08
Total		360.917,76	775.225,95
Distribuição aos objetos de custos	%		
carro	65,59		745.210,90
ônibus	32,35		367.551,49
ambulância	2,06		23.381,32
Total	100,00		1.136.143,71

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

5.4 Proposta de Intervenção

A intervenção necessária é no sentido de qualificar a controladoria, onde se realize uma análise dos processos que foram levantados na pesquisa e que se corrija as falhas com celeridade. Assim será criado um ambiente voltado para a gestão pública gerencial, com a criação de uma política otimizada de controle e apuração de custos e portanto o cumprimento dos princípios da economicidade, eficiência e legalidade. Além de exigir a padronização de procedimentos, será preciso que se dê continuidade ao desenvolvimento do módulo de custos que foi iniciado em 2015. Os módulos de gestão de pessoal com a atualização dos organogramas e lotação de servidores, melhorias na gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário, implementação da totalidade do módulo de almoxarifado e uso integral do módulo de frotas, são mudanças essenciais para que se atinja a

geração de informações automatizadas para se mensurar custos. (Mauss e Souza, 2020)

Para fins de organização, criamos um plano de ação com as propostas de intervenção no setor de TFD:

Nº	AÇÃO	SECRETARIA/SETOR RESPONSÁVEL	PRAZO
1	Alterar no orçamento do Município a classificação de atividade[1] atual, para que agregue todos os custos do TFD e não apenas passagens de pacientes, ficando de fora apenas os custos sem execução orçamentaria, como depreciação, que terá seu controle via sistema patrimonial;	Secretaria Municipal da Fazenda, Setor de Orçamento/SMS	31.12.2025
2	Criar no sistema de gestão do Município um plano de contas específico para custos, o qual conterà todos os centros de custos codificados necessários a acumulação dos custos diretos e indiretos, especialmente do TFD;	Secretaria Municipal da Fazenda, Setor de Orçamento, SMS	31.12.2025
3	Atualizar o organograma da Secretaria de Saúde do Município a fim de que o departamento de TFD fique devidamente classificado e posicionado para que se possa organizar o rateio dos custos indiretos;	SARH/SMS	31.12.2025
4	Verificar o controle patrimonial dos veículos do Município a fim de que sejam alocados ao TFD para que se possa rastrear a depreciação e fazer o rateio dos custos indiretos;	SARH/Setor de Patrimônio/SMS/SMF	31.12.2025
5	Codificar os servidores do TFD no centro de custos adequado a fim de que os custos da folha de pagamento, encargos e diárias sejam mensurados corretamente.	SARH/Setor de Folha de Pagamento	31.12.2025
6	Os custos de combustíveis e manutenção de veículos são realizados e controlados via Banricard, um sistema do Banco Banrisul que gerencia e quantifica estes itens de custos. Portanto, os dados para apuração destes custos deverão ser importados do sistema Banricard para o sistema de gestão do Município já devidamente qualificados e quantificados para alocação ao centro de custos e rateio.	SMS/Banrisul/SARH	31.12.2025

7	Qualificar o sistema Banricard, visto que em consulta ao sistema verificou-se que a disposição dos dados não atende plenamente a necessidade do sistema que será desenvolvido para mensurar os custos.	Banrisul /SARH/SMF/AVMB	31.12.2025
8	Realizar atualizações e correções no sistema SIM, em especial nos módulos de custos, almoxarifado, controle de patrimônio, controle de frotas, folha de pagamento e contabilidade.	AVMB/SMF/SMS/SARH	31.12.2025

Fonte: Elaborado pelo autor.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A mensuração de custos no setor público é um divisor de águas significativo na administração pública. Seu estudo e aprofundamento no Brasil se deram principalmente com sua adesão à *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) que trouxe uma grande transformação e harmonização das práticas de contabilidade. O Brasil aderiu às normas internacionais em 2007 e no tocante à administração pública a obrigatoriedade de sua utilização ocorreu no ano de 2014. A partir dessa adesão, a contabilidade pública se aproxima da contabilidade empresarial e adquire um viés gerencial onde o foco da gestão se volta para resultados e não apenas orçamento. Dentro desta nova tendência e revolução na contabilidade pública, cuja origem também encontra eco no implemento do Estado Gerencial (Pereira; Peter, 2006), mensurar custos se torna imprescindível para que se tenha uma gestão pública moderna e uma governança eficaz.

Num ambiente marcado pelo crescimento cada vez maior de demandas sociais, tanto por razões de ordem corriqueira, quanto por desafios maiores e mais graves relacionados ao clima, epidemias e crises econômicas, necessita-se fazer uso mais adequado e otimizado dos recursos públicos. A administração pública hoje se volta para uma gestão de resultados, alicerçada nas grandes necessidades e no próprio desenvolvimento tecnológico e científico. O estudo de custos contribui para que se tenha maior justiça social tanto no atendimento ao cidadão quanto no aproveitamento eficaz dos impostos pagos por ele.

Neste estudo optou-se por uma pesquisa com abordagem qualitativa e a estratégia foi o estudo de caso, à medida que foi necessário investigar os dados em profundidade com fundamentação, o que permitiu para que de fato se compreendesse com abrangência os fatores envolvidos.

O objetivo geral do trabalho que foi “Desenvolver um método de mensuração de custos no Setor de Tratamento Fora de Domicílio (TFD) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas” foi atingido, apesar das muitas dificuldades em obter os dados, seja por não alimentação dos sistemas, seja por não haver uma cultura de controlar as informações de forma sistêmica e padronizada. Os objetivos específicos também foram alcançados, pois foi possível explorar cada item pretendido, como avaliar os sistemas, conhecer os setores, analisar os relatórios e recursos disponíveis, propor

melhorias e correções de processos e desenvolver as metodologias e estabelecer padrões que possibilitaram mensurar os custos, apesar das dificuldades em obter os dados e avaliar os recursos disponíveis.

Entre os resultados mais importantes, destaca-se a reflexão feita pelos servidores envolvidos no TFD e o resultado apurado dos custos. Os servidores tiveram através da pesquisa entusiasmo para fazer uma autocrítica do setor e sugerir melhorias. Por outro lado, ficou nítida a frustração dos servidores ao demonstrarem que pouco são ouvidos e atendidos em suas reivindicações, seja em termos materiais ou mesmo de comunicação com as chefias superiores. Em termos de apuração do custo, o resultado obtido surpreende pelo volume de recursos utilizados, pois como dito ao longo deste trabalho, por não haver uso de metodologia de organização e apuração de custos, não havia uma noção do quanto era gasto com o TFD. Estes resultados vão contribuir para que novos estudos sejam feitos em outras áreas da Prefeitura e a Gestão Pública Municipal se aprimore.

É importante destacar que experiências inovadoras como esta necessitam de uma interação maior entre a Prefeitura e a área acadêmica, pois o debate, troca de experiências e trabalhos conjuntos com universidades através de convênios enriquecem o processo.

A mensuração de custos tem como premissa desenvolver melhorias em termos de metodologia, pois cria um viés e uma cultura de maximização dos resultados da gestão. Por conta disto, torna a gestão mais profissional e qualificada, com o estabelecimento de padrões e controles que exigirão mais pesquisas e estudos, organização e trarão consequentemente maior produtividade.

Quanto à metodologia aplicada, a eficácia foi evidente na coleta dos dados e na análise das informações que foram coletadas. Como toda pesquisa algumas limitações acabaram ocorrendo, como dificuldade na obtenção e acesso aos dados, problemas esses por não haver controles bem definidos e consequente demora na entrega dos dados. No entanto, estas limitações não comprometeram a validade dos resultados da metodologia aplicada na pesquisa.

Esta pesquisa é um ensaio para que outros estudos sejam realizados e contribuam para melhoria da gestão pública. A mensuração de custos no TFD é uma gota de aproximadamente R\$ 4.000.000,00 ano num universo orçamentário de R\$ 1.333.000.000,00, ou seja, 0,30%. Diante disto, fica uma semente para que novos

estudos e pesquisas sejam realizadas no sentido de tornar os recursos públicos mais bem aproveitados, como, por exemplo, a gestão de materiais, patrimônio e contratos.

As limitações da pesquisa ficaram restritas à falta e precariedade de controles. Por não haver um *software* que agregue todas as informações do TFD e gere relatórios, a coleta de dados fica bastante prejudicada, exigindo um grande esforço para que se obtenha relatórios preenchidos de forma manual. Por outro lado, embora exista *software* de gestão no Município, muitos relatórios não são de conhecimento dos servidores. Estas questões prejudicaram e limitaram a pesquisa, sem comprometer o resultado final.

Por fim, cabe ressaltar a importância do tema analisado, ou a mensuração de custos do TFD. Por ser algo antigo em termos legais, visto que a lei nº 4.320/1964 já previa a mensuração de custos no serviço público, em termos práticos é algo novo. É um tema que ainda exige muitos estudos, pesquisas e conscientização da importância da sua utilização, principalmente dos gestores da alta cúpula da administração pública, que não conseguem perceber que esta técnica é um aliado de sucesso da gestão.

A comunidade acadêmica tem muito a contribuir ao abordar e estimular pesquisas sobre mensuração de custos, pois como foi discorrido e fundamentado neste trabalho, o momento atual é voltado para a administração pública gerencial, onde se busca obter o máximo de profissionalismo, eficiência e governança no implemento das políticas públicas. No caso concreto deste trabalho, tais práticas de gestão estarão contribuindo para atender de forma eficaz os usuários do TFD.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, F. A. *et al.* Controladoria e eficiência no setor público. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, v. 13, n. 2, p. 109-121, 2015. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/6>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. **DOU de 23.3.1964**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 15 set. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **DOU de 27.2.1967**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 6 mar. 2023.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **DOU de 24.12.1986**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2093.872%2C%20DE%2023,pertinente%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **DOU de 5.5.2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 6 mar.2023.

BRASIL. Lei nº 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. **DOU de 7.2.2001**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm. Acesso em 6 mar.2023.

BRASIL. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **DOU de 8.10.2009**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%206.976%2C%20DE%207,%C2%A7%203o%20do%20art. Acesso em 6 mar.2023.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e institui regime tributário de transição. **DOU de 28.5.2009**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 16 abr. 2025.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 157, de 09 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **DOU de 10.3.2011**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=231488#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20cria%C3%A7%C3%A3o%20do%20Sistema%20de%20Custos%20do%20Governo%20Federal>. Acesso em 18 mar.2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011. Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal. **DOU de 25.10.2011**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=234413>. Acesso em: 16 abr. 2025.

BRASIL, Lei nº 12.846/2013 de 1º de agosto de 2013. **DOU de 2.8.2013**. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm. Acesso em: 24 nov. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 548 de 24/09/2015**. Disponível em: https://www.sad.ms.gov.br/wp-content/uploads/2020/08/Portaria-548_2015_Planode-Implanta%C3%A7%C3%A3o-dos-Procedimentos-Cont%C3%A1beis-Patrimoniais.pdf. Acesso em: 16 abr. 2025.

BRASIL. Decreto nº 10.540 de 5 de novembro de 2020. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. **DOU de 6.11.2020**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm. Acesso em: 16 abr. 2025.

CARRIZO, P. Gestão de custos avança, mas ainda engatinha na administração pública. Porto Alegre, RS. **Jornal do Comércio**, 9 maio 2023. Disponível em: <https://www.jornaldocomercio.com/cadernos/jc-contabilidade/2023/05/1105648gestao-de-custos-avanca-mas-ainda-engatinha-na-administracao-publica.html>. Acesso em: 18 ago. 2023.

CASTRO, M. C. C. S. **Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos Padrões Internacionais**: Análise da evidência pelos Estados Brasileiros e pelo Distrito Federal. 2016. 117f. Belo Horizonte, MG, 2016. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-ADMMCG/1/disserta__o_mariana__final_com_folha_de__aprova__o.pdf. Acesso em: 16 set. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade: Custos no Setor Público. **Resolução nº CFC/NBC/TSP nº 34 de 18/11/2021**. Brasília, 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: Contabilidade Aplicada ao Setor Público: NBC TSP 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CURI, M. A. *et al.* Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 19, 2012, Bento Gonçalves, RS. **Anais eletrônicos ...** Bento Gonçalves, 2015, p. 1-18. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/313/313>. Acesso em: 15 set. 2024.

DIAS, L. N. S. *et al.* Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, SP. USP. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/9Fch4SmP5HRD48YYKSSKRcb/>. Acesso em: 18 ago. 2023.

FLICK, U. Introdução à pesquisa qualitativa. Porto Alegre, RS: Grupo A, 2008. **Ebook**. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788536318523/>. Acesso em: 12 nov. 2023.

FLICK, U. Desenho da pesquisa qualitativa. Porto Alegre, RS: Grupo A, 2009. **Ebook**. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788536321356/>. Acesso em: 12 nov. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISTICA – IBGE. **Cidades e Estados**. 2025. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/rs/pelotas.html>. Acesso em: 6 abr. 2025.

INSTITUTO DO PATRIMÔNIO HISTÓRICO E ARTÍSTICO NACIONAL – IPHAN. **Origem dos Doces Finos e Doces Coloniais de Pelotas (RS)**. 2025. Disponível em: <http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/1770#:~:text=P%C3%A1gina%20%2D%20IPHAN%20%2D%20Instituto%20do%20Patrim%C3%B4nio%20Hist%C3%B3rico%20e%20Art%C3%ADstico%20Nacional.&text=Os%20doces%20finos%20e%20coloniais%20%2D%20registrados,um%20longo%20processo%20de%20transmiss%C3%A3o%20e%20criatividade>. Acesso em: 6 abr. 2025.

LARANJA, C. O; SAQUETTO, P. H. M. Controladoria aplicada no Setor Público. **Revista Científica Multidisciplinar da Faculdade ALFA Umuarama** [S.l.]. 2023, 18p. Disponível em: <https://revista.alfaumuarama.edu.br/index.php/rsa/article/view/89/81>. Acesso em: 6 abr. 2025.

LOPES, M. A. C. **Uma perspectiva foucaudiana na auditoria à avaliação de desempenho na administração pública**. 2015. Dissertação (Mestrado). Instituto Politécnico do Porto (Portugal). Disponível em: <https://recipp.ipp.pt/bitstreams/97607e01-f635-4743-8435-3041af1719f8/download>. Acesso em: 6 abr. 2025.

MARTINS, E. (1945). **Contabilidade de custos**. 12. ed. Barueri: Atlas, 2025.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. **Ebook**. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018080/>. Acesso em: 12 nov. 2023.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A.; **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**. 2^a ed. Editora Juruá, Curitiba, PR, 2020.

MESSIAS, D.; WALTER, S. A. Governança e Controladoria no Setor Público: Uma análise do Governo e da Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais. **Práticas de Administração Pública**, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 31–51, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/pap/article/view/34635>. Acesso em: 22 nov. 2023.

NEVES, S. D.; VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade de Custos**: um enfoque direto e objetivo. 9. ed. São Paulo: Frase Ltda., 2010.

OLIVEIRA, S. C. C. **As vantagens e dificuldades na adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público no Município de São Bernardo do Campo**. 2018. 53f. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal). Curitiba, PR. 2018. Disponível em: <https://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/21224/>. Acesso em 22 nov. 2023.

PEREIRA, L. C. B.; PETER, K. S., Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial, Rio de Janeiro, RJ; Editora FGV, 2006. **Ebook**. Disponível em: https://ler.amazon.com.br/?asin=B016C2Z3L0&_encoding=UTF8&ref=dbs_p_ebk_r00_pbc_b_rnvc00. Acesso em: 24 set. 2023.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. **Informações de custos e qualidade do gasto público**: lições da experiência internacional. Brasília, BR, 2010, Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/3tJcsnFy5T9FXcrC9bFd9kP/>. Acesso em: 6 abr. 2025.

RIBEIRO, L. M.; SOUSA, M. A. B. Gestão estratégica no setor público: um estudo de caso com base nas escolas de pensamento estratégico. **RCH Revista Científica Hermes** [S.l.], n 36, p. 256-274, out.2024.-mar.2025. Disponível em: <https://www.revistahermes.com.br>. Acesso em: 15 set. 2024.

SCHIO, N. da S.; WERNKE, R.; ZANIN, A. Importância atribuída pelos Gestores às funções de Controladoria nas Prefeituras Municipais da Associação dos Municípios da Zona de Produção do Rio Grande do Sul. **Revista ABCustos**, São Leopoldo, RS. v. 14, n. 2, p. 37-69, ago. 2019. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/512/721>. Acesso em: 16 set. 2023.

SILVA FILHO, C. A.; SILVA, C. R. Contabilidade de Custos: uma análise sobre os métodos de custeio para o auxílio na tomada de decisões. **Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia-REIVA**, [S;l:], v. 5, n. 3, p. 1-21, 2022.

SILVA, A. M.; MIRANDA, R. L. Implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público: Percepção dos contadores públicos do Estado de Rondônia. Revista **Estudo & Debate**, Lajeado, RS, v. 29, n. 4, p. 183-199, 2023. Disponível em: <https://www.univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/view/3223/2024>. Acesso em: 18 ago. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE-RS. **Sistema de Auditoria e Prestação de Contas - SIAPC**. 2025. Disponível em: <https://portal.tce.rs.gov.br/pcdi2/relatorios-recibos-envio.action?&cdOrgao=54400&ano=2024>. Acesso em: 6 abr. 2025.

WERNKE, R. **Gestão de Custos**: Uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

YIN, R. K. **Estudo de caso**. Porto Alegre, RS: Grupo A, 2015. **Ebook**. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788582602324/>. Acesso em: 12 nov. 2023.

Apêndices

Apêndice A – Roteiro da entrevista

ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA

Este roteiro é parte da pesquisa desenvolvida pelo Mestrando Claudio Ivan Lopes Viana, sob a orientação da professora Dra. Rosana da Rosa Portella Tondolo. Esta pesquisa de mestrado tem como objetivo: “Desenvolver um método de mensuração de custos no Setor de Tratamento Fora de Domicílio (TFD) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas.”

O presente roteiro é destinado a compreender as atividades realizadas pelo setor de Tratamento Fora de Domicílio (TFD), bem como a composição de recursos aplicados e os custos deste setor/atividade. Esta pesquisa será realizada na Secretaria de Saúde do Município de Pelotas-RS.

Este roteiro de pesquisa apresenta 2 blocos: o primeiro destinado ao Coordenador do Setor de TFD, e o segundo destinado ao Coordenador do Setor de Frotas.

BLOCO I: COORDENADOR DO SETOR DE TFD

Categoria 1: Dados gerais do setor

1. Qual objetivo do setor TFD?

O objetivo é proporcionar aos pacientes, através do sistema público de saúde, um tratamento médico e especializado que o município não contempla. Então, algumas especialidades nós não temos e Pelotas encaminha os pacientes para outros municípios.

2. Qual a regulamentação (federal/estadual ou municipal) do TFD? Qual a regulamentação é seguida pelo município?

É uma portaria da saúde, a 055, de 24 de fevereiro de 1999, e a SIB, que é a 69-2000, que trata das competências dos municípios e estados.

3. O setor possui algum manual de procedimentos? Todos os procedimentos estão no manual?

Não, ele não possui manual de procedimentos. Nós estamos implementando está na parte burocrática, nos trâmites. Ele será aprovado pela Secretaria.

4. Como o setor/área está estabelecida no organograma da Secretaria de Saúde?

A Secretaria de Saúde, Secretária depois, a Diretoria de Atenção Especializada Ambulatorial, que abaixo vem a regulação, e dentro da regulação tem os setores, a marcação de consultas e exames, o tratamento de fora de domicílio, a oncologia.

5. Quais são os tipos de serviços prestados aos usuários?

Via de administração de transporte para os pacientes de tratamento fora de domicílio. E esse é o objetivo do setor do tratamento TFD.

6. Quais são os municípios/especialidades para os quais os usuários são transportados?

Os municípios de Porto Alegre, Rio Grande, Bagé, Piratini, Lajeado, Canoas. Praticamente as especialidades é oncologia, oftalmo, Bagé é oftalmo, Reabilitação Visual, Auditiva e Física é Bagé, Banco de Órgãos é Porto Alegre, coração também, e Lábio Leporino é Lajeado.

7. Qual a frequência de transporte para esses municípios?

É diariamente, conforme a demanda. Conforme as consultas são agendadas em Porto Alegre, a gente recebe o e-mail informando a data, horário e local, e aí a gente agenda o transporte

8. Quais tipos de veículos são utilizados diariamente para esse transporte (van/ônibus/carro)?

Carro, van, ônibus e ambulância também, quando necessário.

9. Estes veículos são próprios e/ou terceirizados? Quais os critérios utilizados para definir o tipo de escolha (porque)?

Os veículos, eles são próprios. Os carros, as vans e a ambulância. O ônibus, ele é fretado.

10. Considera que os usuários estão bem atendidos? Caso não, o que acha necessário implementar para melhorias? Caso sim, por quê? Como?

Eu acho que eles estão muito bem atendidos. Vou te exemplificar... Quando vão de ônibus. Quando vão de carro, deixam na porta de onde é o atendimento. Saem daqui, marca hora e deixam na porta. Quando é de ônibus, eles saem às 5 da manhã, chegam às 8 horas e tem um micro-ônibus lá, aguardando os pacientes para levar cada um no seu destino. Na casa, clínicas, tem um ônibus lá que espera eles e os larga. Eu acho que eles estão muito bem atendidos.

11. Quantas pessoas (pacientes e acompanhantes) são transportadas diariamente? E, mensalmente?

Estou fazendo essa conta, 2.500 pacientes por mês. Mas em torno de 120 pacientes por dia. Das 2.500 pacientes por mês.

12. Quais são os critérios utilizados para selecionar os usuários que possuem direito ao uso do serviço? A gravidade e a doença têm relação com a prioridade de atendimento do transporte?

Os critérios é o que o setor atende pela premissa da universalidade do acesso ao SUS e é conforme a agenda dos prestadores. Nós não temos gerenciamento sobre os agendamentos. Os agendamentos são no município onde eles vão ser atendidos. Então vem a informação e a gente tem que saber do paciente. Esse é o critério. É esse, é o agendamento lá e a gente tem que encaminhar. Nós não temos interferência nesses agendamentos.

A gente coloca no sistema e ele é regulado pelo município lá que vai ser a consulta. Então, o critério de avaliação é médico. É o médico que vai definir essa ordem, definir a prioridade. E a prioridade do transporte também. A gente vê qual é a necessidade. Se vai ser uma ambulância, se é um paciente que precisa ir sozinho. Isso é avaliado pelo setor, mas a prioridade do atendimento lá é dada pelo médico que regula essas consultas. Assim como nós temos aqui, tem lá também uma central de regulação.

Agora, se a pessoa tem, por exemplo, uma doença grave, um câncer, por exemplo, o critério da marcação é do município onde ele vai ser atendido. É uma avaliação médica com protocolos. Agora, para a marcação de transporte, toda consulta que foi agendada, a gente tem que conseguir o transporte. Eu não vou dizer para Porto Alegre que eu não tenho transporte hoje para mandar o paciente que está marcado. Não, eu tenho que conseguir o transporte. De qualquer jeito a gente tem que conseguir.

A fila lá é muito grande. Eles têm o estado todo. Então, quando marca, tem que se virar e conseguir o transporte. E tem que levar, a pessoa tem que chegar lá. É, tem que chegar. Normalmente, a gente pede para as pessoas levarem uma acompanhante. Ela tem que ir. Até quando vai no ônibus, a gente dá o transporte, pede para a pessoa levar o acompanhante.

13. Quais são os benefícios oferecidos aos usuários pelo TFD?

É o transporte. O transporte para dar o acesso ao atendimento.

Categoria 2: Recursos aplicados no setor

14. Quantos servidores atuam no setor? E qual a formação de cada um?

São quatro funcionários. Eu tenho uma assistente social e os outros são oficiais administrativos.

15. Com relação aos servidores que atuam no TFD, a carga-horária é exclusiva do setor/área TFD ou são compartilhados com outros setores e áreas?

Não, é exclusiva do TFD. São seis horas que nós trabalhamos exclusivamente no TFD.

16. Quais servidores têm carga-horária compartilhada e com quais outros setores? Nenhum.

17. Qual a proporção de servidores terceirizados, CC e de carreira?

Todos são concursados, efetivos.

18. Quais são os equipamentos à disposição dos servidores para execução das suas tarefas (telefones, computadores, sistemas de informática, *software*)?

Computadores.

19. Qual o espaço físico ocupado pelo setor de TFD?

É uma peça aqui que é quatro por dois, que tem dois banheiros, para atender o público com seis funcionários.

20. Você como gestor do setor de TFD da SMS, tem ideia dos custos de manutenção, combustível, diárias e salários dos motoristas?

Não. Dos motoristas salários eu não tenho. Eu não tenho conhecimento do setor dos motoristas. Aí é outro setor, que é outra coisa. Atribuições referentes aos custos eu não tenho.

21. Quais suas atribuições/responsabilidades/gerências no que se refere a custos?

É o setor... A Secretaria de Saúde tem o setor que gerencia a parte financeira. Aqui tem os custos, a receita, a despesa. Isso não passa por regulação nem por tratamento fora do domicílio. Tá. Então, conhecimento... de custos, não.

22. Qual a sua opinião com relação às condições de trabalho física/equipamentos/de pessoal? Você acredita que são suficientes para atender a demanda atual? Por favor, comente a sua resposta.

Não são adequados. O espaço é muito reduzido. Os computadores são antigos, tornando-se lentos. Então, isso gera espera, fila de espera devido à lentidão. A gente não tem telefone disponível. O contato com os pacientes é para a gente avisar o paciente da consulta.

Tem que ser um WhatsApp. Às vezes responde, às vezes não responde. Não tem impressora no setor.

Se usa a mesma impressora da regulação, que é uma impressora bastante usada, porque além de usar lá embaixo, que são trinta e dois funcionários, é usada aqui em cima a mesma impressora. Então, ele é uma e o setor TFD, ele precisa imprimir, né? Tudo que tu vais entregar para o paciente tem que ser impresso. O voucher e tudo mais é impresso. Então, é uma coisa bem difícil. É um setor que está precisando muito de melhorias.

23. Como ocorre o controle de patrimônio?

Não é feito pelo setor de regulação. Todo material tem patrimônio, mas a gente não controla. Quando chega um material novo, um computador, a gente vê, sim,

o patrimônio e tudo, mas não controla. Assina um documento para receber um material novo. Tombamento não feito.

Categoria 3: Controle

24. Quais os tipos de controles operacionais existentes no setor?

A gente usa planilha de Excel, que foi elaborada pelo próprio setor. Eu não tenho nenhum sistema. É uma planilha que ali a gente vai preenchendo, conforme vai utilizando, mas não tenho nada de sistema. Onde no final a gente tira um relatório. Um relatório comum, assim, não tem nada. Não é acompanhado pelo setor financeiro, não. É uma planilha interna nossa para a gente ter o registro. É isso.

25. Você (gestor) tem conhecimento da existência de algum controle de custos?

Não, não temos.

26. Na sua opinião, por que conhecer os custos é relevante?

Você está gerenciando o setor, você tem que ter uma informação do que é esse custo. É necessário a gente ter uma visão de um todo

27. No seu entendimento o controle de custos pode trazer algum benefício? Por favor, elenque quais seriam?

Todo um gerenciamento precisa saber o conhecimento de custos, né? Para otimizar da melhor maneira possível o controle, definir verbas, né? Não que vá definir para onde vai verbas, mas assim, saber se eu estou gerenciando esse setor, eu preciso saber o que é que eu gasto, onde eu posso diminuir, onde eu posso, se tem um valor a mais, isso é difícil de acontecer, mas a gente poder utilizar, ter essa informação para melhoria do setor.

28. Existe uma classificação orçamentária exclusiva para o TFD? Qual? Não havendo, considera importante que haja? Por qual razão?

Eu não posso te dizer que não existe ou que eu não tenho conhecimento, mas deve ter, né? Mas esse conhecimento eu não tenho. Isso aí é bem da parte financeira, do setor financeiro, né? Saúde. Eu acho importante que tenha para eu ter o valor, né? Que eu sei que vou poder trabalhar dentro daquele valor, no orçamento.

Nisso eu vou ver se eu posso, de repente, um paciente, que eu possa mandar dois pacientes num carro, eu sei o orçamento que eu vou ter para gastar com carro, com ônibus, com a van, aí eu vou utilizar isso, né? Isso tudo sempre pensando no custo. Sem deixar de pensar no benefício para o paciente, né? Custo versus benefício.

29. No seu entendimento, quais as barreiras e problemas que a falta de controle de custos trazem ao setor?

Como eu não tenho conhecimento desse custo, desse orçamento, para nós, o problema é, eu vou solicitando, mas eu não sei se tu vais ter o dinheiro lá no financeiro para me dar o carro, para me dar o ônibus. Então essa falta de conhecimento gera até uma frustração, porque aí não tem carro, não tem isso. Não consigo mandar o paciente. Eu tenho que dar um jeito, então se eu tivesse um conhecimento do que tem de orçamento, do que teve, seria o ideal para a gente poder contribuir até nessa parte financeira.

Categoria 4: Gestão e Planejamento do Setor

30. Como as determinações de ações e melhorias são repassadas para a equipe?

Bom, as melhorias eu solicito a nossa diretoria, a qual o setor de regulação e TFD é subordinado. Conforme os funcionários, os oficiais vão pedir, nós precisamos melhorar o computador, precisamos de uma impressora, a gente vai solicitando através de memorandos e fica aguardando. Não depende da mim, como coordenadora do setor. Eu passo e fico cobrando o retorno, dizendo que tá precisando, e a gente repassa. Conforme foi solicitado, eu repasso para os funcionários, já foi feito a solicitação, temos que aguardar.

31. Qual o nível de participação da chefia e da equipe no planejamento estratégico do setor/área?

Quando é solicitado, a gente disponibiliza essas planilhas feitas, os relatórios internos que a gente tem, que é construído por nós. O planejamento estratégico é feito por lá. Não é feito aqui. Isso é feito no gabinete, lá com a diretora responsável do setor.

32. De que forma são realizados os treinamentos no setor? Com qual periodicidade são realizados?

Quando chega um funcionário novo, o colega ensina, quando tem algum treinamento, tem sido todos online, então o setor participa, a gente tira dois funcionários, participa dois, depois mais dois, são quatro. Mas não é uma coisa que tem em seguida, assim, não. Quando muda alguma regra, alguma coisa, eles nos informam e vai se repassando. Mas treinamento, treinamento, não. Algo contínuo, assim, alguma coisa para atualização, não tem.

33. Se você tivesse que elencar um recurso que precisa de maior investimento, o qual é necessário para a melhoria do desempenho do setor. Qual recurso você elencaria? Por quê?

Olha, hoje eu ia solicitar um recurso para computadores, para um sistema, um sistema integrado com o setor financeiro, que enxergasse de lá o que está, assim, se agendando aqui, até para o setor financeiro ter uma visão de gasto, de custo

disso, mensal, telefone, que é o que a gente precisa, primordial. E o recurso também no investimento de carros, né, na frota. Eu só acho que, não sei, hoje, se teve algum recurso que veio para isso, isso eu não tenho. Mas é uma coisa que, mais carros, porque com esse número ali, não precisa.

Porque hoje tem muitas coisas que a gente depende ainda de Porto Alegre ou de Bagé para mandar pacientes.

34. Existe pesquisa para aferir o feedback dos usuários quanto ao atendimento do TFD?

Não, não tem. Quando tem alguma coisa que o paciente teve algum problema, uma situação desconfortável, ele vem na Secretaria e fala. E a gente procura averiguar, ver o que aconteceu, converso com o motorista ou se é o ônibus ou o carro, a gente sempre procura dar o retorno para o paciente

35. No seu entendimento, quais ações devem ser implementadas para que o TFD se torne mais eficaz no atendimento dos usuários?

Teve uma situação que eu solicitei como coordenadora que o setor de TFD fosse junto ao transporte. Eu acho que aí seria mais eficaz ali junto com o transporte, até para o paciente já sair com o carro autorizado, porque ele fica distante e aquela comunicação que tem que ter com o transporte, pra ver o carro, horário. Se tivesse no local junto ali perto, que fosse uma comunicação, com o transporte. Porque estariam trabalhando junto ali com o chefe dos motoristas. Saberiam das escalas, qual o carro que tem, horário. Eu acho que seria bem mais aproveitável o setor ali, porque ele trabalha mais ligado aos motoristas e não ligado a regulação. Ele é mais ligado ao motorista do que a própria regulação. A regulação é o setor que regula exames e consultas de Pelotas e dos demais Municípios, onde tem 8 médicos que autorizam as consultas através do sistema e ai tem os marcadores. Marca e entra em contato com o paciente para avisar que a consulta está marcada em tal horário e tal dia e te mandam pelo whatsapp, onde o tratamento fora de domicílio está dentro deste setor que ele através de sistema e de e-mail fica sabendo o que foi agendado em outros Municípios e não através da regulação. Então estaria mais bem localizado e a logística seria bem melhor.

Comentários finais e livres do gestor

Só uma coisa que eu não disse ali numa questão é que quando os pacientes vão para Bagé que é cirurgia de catarata, vai no ônibus, vai um técnico de enfermagem junto com estes pacientes, porque eles vão para um procedimento. Então como eles vão fazer um procedimento, tem a vinda depois deste procedimento, é anestesia local mas é um procedimento no bloco cirúrgico, então vai sempre um técnico de enfermagem acompanhando os pacientes no ônibus.

BLOCO II: GESTOR DE FROTAS

Categoria 1: Dados gerais do setor e Recursos Aplicados ao TFD

1. Quantos veículos atendem o TFD?

Hoje o TFD é atendido por 15 a 18 veículos, mas nós começamos com 6 veículos para poder atender o TFD.

2. Quais e quantos são os veículos de uso exclusivo do TFD? Qual a proporção de próprios e terceirizados?

Nós temos 3 ônix, 2 caminhonetes Triton, 1 caminhonete Ranger, 3 Cronos, e o resto nós usamos conforme as demandas do TFD, que é dobro, ecoesporte livina. Não temos terceirizados, mas seria muito necessário e útil para poder atender o TFD.

3. Qual a condição mecânica dos veículos utilizados pelo TFD?

Hoje, pelo TFD, os veículos utilizados são veículos com 300 mil quilômetros rodados, chegando até 400 mil quilômetros, porque a diária deles por dia é muito rotativa, mas são veículos novos ainda, que aqueles que não têm mais condições, a gente deixa dentro da secretaria para atender o expediente

4. Quem e quais são os motoristas que atendem o TFD? Quantos são os terceirizados, CCs e de carreira?

Hoje, só temos de carreira, nós temos seis, e quando tem a necessidade de mais veículos, nós usamos mais motoristas de carreira e um CC que a gente usa, que é o Antônio, quando é muito necessário. Ao contrário, é só os de carreira mesmo, para poder fazer o TFD. Temos uma relação que são aqueles seis que a gente sempre tem ali no quadro, que é o Marquinhos, o Emanuel, André, Luiz, o Erildo, o Carlos Pinto, a gente têm essa relação desses seis e mais dos outros que estão prestando serviço para o TFD, como o Paulo Rogério, o Paulo Fuxi, o próprio Cleverton, o Pedro Henrique, o Marcelo Neves, esse aí vem a calhar quando a gente tem a demanda passando dos seis.

5. Os motoristas e carros são exclusivos do TFD ou são compartilhados com outros setores/atividades da secretaria? Se existem compartilhados, quais seriam e qual parte do tempo?

Temos seis veículos que são exclusivos do TFD, diário. Depois dos seis, aí vem compartilhados de outros setores, como vigilância de saúde, DAP, e aí a gente vai agregando vigilância sanitária, agregando para o TFD, para não deixar de atender os pacientes.

Geralmente a gente tenta agregar quando a demanda é demais, nem sempre a gente tem os 6 veículos, quando é 6 veículos a gente mantém os outros carros que

são compartilhados nos seus devidos lugares, que é nos seus setores, mas ao contrário a gente tira lá do departamento de vigilância e saúde, no próprio DAP, saúde mental, também a gente tira os veículos para agregar no TFD, mas ao contrário todos estão nas suas demandas normais

6. Qual espaço físico é ocupado pelo setor de frotas? Você consegue dimensionar qual o espaço físico ocupado por servidores e veículos utilizados pelo TFD? Qual seria?

Hoje o nosso espaço físico aqui é uma peça 4 por 5, teria que ser mais, porque a gente não tem um refeitório, não tem um espaço físico adequado para poder trabalhar. Hoje, se eu fosse descrever, não seria o exato departamento de veículos aqui na Secretaria de Saúde, teria que ter um espaço maior para poder agregar todos os veículos.

7. Quais os recursos utilizados no setor de frotas para atender o TFD (pessoas, máquinas)? Existe algum estudo para terceirizar a frota e qual vantagem traria?

Hoje, mais ou menos, eu não tenho um cálculo certo que gastamos, mas eu tenho um estudo, eu e a minha equipe, de ao menos contratar veículos locados com motorista para poder vir agregar dentro do setor de veículos. E não é só agregar, mas sim poder fazer as demandas que são demais. Hoje a gente tem uma demanda muito grande, então teria que agregar pelo menos uns cinco veículos com motorista para o TFD.

Eu acho que seria mais fácil até ter um carro locado com motorista, porque a gente vai economizar manutenção, seguro do veículo, diária. Então, assim, o custo seria bem menor para o município que ter o próprio servidor, porque tu vais ter que gerar combustível, manutenção, seguro do carro e a diária do motorista. Então o custo sai bem alto.

8. Considera que os usuários estão bem atendidos? Caso não, o que acha necessário implementar para melhorias?

Hoje, pelo departamento ter um número insuficiente de motorista dentro do setor, eu acho que nós estamos atendendo bem o TFD, porque a gente deixa de atender outras demandas, que é o expediente aqui dentro da secretaria, para dar muita atenção ao TFD.

Então a gente está atendendo bem, mas tem que ser modificado. Até que teria que ter, eu acho, um departamento só para o TFD, para poder agregar mais. Esse departamento deveria cuidar só do TFD e não das outras demandas dentro da saúde.

Categoria 2: Controle e Planejamento

9. Existe algum mecanismo de controle para utilização dos veículos? Como é feito o controle dos veículos e deslocamentos? Como são realizadas as rotas para minimizar os custos?

Hoje nós temos o controle dos veículos, uma planilha, cada carro tem uma planilha. E o combustível a gente tem no sistema que é o banricard. Então a gente controla o número de KM que cada veículo gasta.

A gente já sabe mais ou menos o que eles gastam no mês, mensal. Eu tenho carro de TFD que gasta R\$ 7.000 por mês. Ele não passa disso aí.

Então é mensal, R\$ 7.000, R\$ 6.500, R\$ 7.000. E as planilhas para nos indicar onde os veículos estão, o horário que eles saem, o horário que eles chegam, o nome do paciente e o local do hospital que o paciente está indo. Fora o rastreador que eu tinha agora há poucas semanas também em cada veículo.

10. É possível medir a quilometragem dos veículos usados no TFD? O controle de combustíveis é feito de que maneira?

Sim, o controle de combustíveis nós fizemos pelo próprio sistema do banricard. Este sistema a partir da hora que o motorista abastece, ele já está me dando o KM, a quantidade de litro, a matrícula do motorista e o local que ele vai sair. Então tem como eu conferir tudo isso aí. Então não tem como a gente perder mais a planilha do veículo também, que vai a quantidade de combustível.

11. Os veículos utilizados no TFD são próprios ou locados?

Isso. No momento são todos do município. A frota toda do município. A gente vem a crer que no futuro nós vamos ter carros locados, com motorista, para poder agregar no TFD e poder dar um melhor atendimento para o paciente.

12. Como ocorre a manutenção dos veículos? É realizada a manutenção preventiva?

Tanto troca de óleo, filtro. A cada 10 mil quilômetros eu mando fazer troca de óleo e filtro. Quando chega a cada 100 mil quilômetros eu mando trocar correias. Principalmente aquelas correias que são molhadas no óleo, que se chama dentada. Aquilo ali é diário. Eu mando trocar pneu, fazer rodízio. Todos os meses nos carros, quando os pneus não dão mais para fazer rodízio, eu faço um pedido para execução de balanceamento de geometria.

13. O tempo de manutenção dos veículos é adequado e ágil?

Na realidade, o tempo de manutenção dos veículos, ela é adequada, mas não tem o tempo ágil, porque a gente tem um sistema banricard, né? A gente leva esse carro lá para o DVO que é a central de manutenção de veículos da Prefeitura, que o leva para a oficina, a qual tem um tempo para entregar esse carro para o DVO e o DVO tem um tempo para nos entregar. Então, para a Secretaria de Saúde, o tempo ágil seria a Secretaria administrar os veículos, a frota para manutenção e não passar para o DVO passar para outros.

A gente tem prazos porque a gente trabalha com pacientes. Se a gente trabalhasse com expediente, a gente não teria tanto prazo. Então, hoje, o veículo da saúde tem que passar pela manutenção, pela saúde, não pelo DVO.

14. Os veículos do TFD ficam em garagem do município? Por quê?

Hoje, todos os veículos do TFD que ficam dentro da Secretaria de Saúde, que pertence à saúde aqui, os motoristas vêm dentro da Secretaria buscar ele para poder sair em atendimento. Quando a gente vê que aqueles atendimentos que saem 3 horas da manhã, que o paciente tem que ser pego 2 e pouco da manhã, a gente deixa o motorista ficar com o veículo em casa, mas tudo é controlado por uma planilha e o horário que o veículo está dentro do pátio dele e a partir da hora que o veículo sai do pátio dele tem que começar a fazer a planilha. Mas a gente, geralmente, é dentro da Secretaria de Saúde..

15. Você como gestor do setor de frotas da SMS, tem ideia dos custos de manutenção, combustível, diárias e salários dos motoristas?

Hoje eu tenho ideia do custo de manutenção dos carros. A gente gasta em custos mais ou menos de R\$ 80 mil, R\$ 85 mil por mês de manutenção para cada veículo. Por ser um veículo que não para ele é diário na estrada, é um veículo diário.

Veículos novos que já tem R\$ 300 mil, eu tenho veículo 2024 com 279 quilômetros rodados, veículo 2024 com 279 quilômetros, nem o meu que já é bem antiquinho. Veículos com 300 mil quilômetros rodados, 2023, então são veículos bastante rodados. Então o gasto é diário, então é R\$ 80 mil, R\$ 85 mil por mês.

E combustível, a gente gasta no mínimo de combustível de R\$ 75 mil também, até R\$ 90 mil. Todos os veículos? Todos os veículos da Secretaria de Saúde, são 60 veículos. Tanto do EFT como do expediente, outros departamentos que a gente vem agregar.

Diárias, mais ou menos, os motoristas recebem de diária R\$ 2 mil por mês. Salário é um salário padrão, para todos os motoristas que é mil e poucos reais. É um salário bem baixo.

Uma ideia assim, por cima dos custos de motorista, vou botar aí uns quatro mil reais mês.

16. Com relação ao TFD, o setor de frotas consegue realizar planejamento (de atividades a serem desenvolvidas, de veículos, ...)?

Hoje, o setor de veículos, ele vem meio se imprimir dentro das outras demandas que a gente tem, para poder atender o TFD. Porque eu acho assim, eu pretendo ajudar mais o paciente, que o expediente, a pessoa vai ter que tirar um carro daqui para levar uma folhinha na administração, um documento na administração. Eu sei que esse documento é muito importante, mas eu acho que o TFD, o paciente oncológico, o paciente que necessita de um veículo, ele é mais importante que levar um documento na administração.

Então, a prioridade é pelo TFD. Mas todos os departamentos têm suas finalidades, suas demandas que vêm agregar para o setor de veículos. Tem as suas

necessidades que precisam também do veículo. Mas o TFD para mim hoje é prioridade.

Comentários finais e livres do gestor

Eu acho que até o meu ciclo está acabando dentro do setor de veículos, um setor que eu vim agregar há 33 anos. É uma vida.

E eu acho que esse setor precisa melhorar mais. Eu acho que os prefeitos que vieram, vereadores que vieram, os gestores que vieram, em pensar em melhorar o setor. Não pensar que isso aqui é um setor, sim um departamento, que a gente agrega todas as secretarias de saúde.

A gente ajuda a prefeitura, porque tem departamentos, secretarias, que ligam. Claro, tu tens um carro, eu mando. Eu empresto o carro.

Eu mando para o gabinete da prefeita, eu mando para a educação, eu mando para lá se for possível, o desenvolvimento rural, mas eu não deixo de assistir eles. Desde a finalidade que eu consigo atender os meus aqui. Mas hoje, o departamento de veículos teria que ter mais motorista, motorista com capacitação, motorista com curso, que não tem.

Os cursos são pagos por conta deles. Eu acho que o município teria que arcar com esses custos.

Fonte: Autor do TCF

Apêndice B – Relatório técnico conclusivo



MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DO TRATAMENTO FORA DE DOMICILIO (TFD) DA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE DE PELOTAS-RS

MENSURAÇÃO DE CUSTOS DO TRATAMENTO FORA DE DOMICILIO (TFD) DA SECRETARIA MUNICIPAL DE SAUDE DE PELOTAS -RS

Relatório técnico apresentado pelo mestrando **Claudio Ivan Lopes Viana** ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede, sob orientação da docente **Profa. Dra. Rosana da Rosa Portella Tondolo**, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.



sumário

Resumo	03
Contexto e/ou organização e/ou setor da proposta	05
Público-alvo da proposta	07
Descrição da situação-problema	08
Objetivos da proposta de intervenção	11
Diagnóstico e análise	13
Proposta de intervenção	15
Responsáveis pela proposta de intervenção e data	17
Referências	19
Protocolo de recebimento	20

RESUMO

O crescente aumento das demandas sociais, os avanços tecnológicos somados às necessidades de responder as imposições de ordem legal, como a lei de finanças públicas nº 4.320/1964, Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 e as Normas Brasileiras Técnicas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), em especial a 34/2021 que regula custos e que obriga a sua implantação em 2024 pelo setor público, traz a necessidade de ajustes profundos na controladoria dos municípios. A cultura de gestão nos municípios brasileiros ainda está alicerçada muito aquém da evolução qualitativa que se pode alcançar em termos de governança. A administração pública municipal apresenta um foco no controle orçamentário e financeiro, aliado ao entendimento de que tendo orçamento há condições de implementar políticas públicas de sucesso, o que até acontece quando sobra recurso, porém é com a mensuração de custos que se pode avaliar a qualidade do gasto público e ter efetivamente uma gestão gerencial alicerçada em resultados e na economicidade. Neste trabalho será tratado a implementação de um modelo de mensuração de custos no departamento de Transporte Fora de Domicílio (TFD) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas que servirá de projeto piloto para a Prefeitura. Serão avaliados os controles existentes, os recursos disponíveis e as ferramentas corporativas, buscando avaliar os gargalos de processos e apurar custos manualmente apesar das dificuldades inerentes ao processo. (Albuquerque et al 2015, p. 20)



CONTEXTO

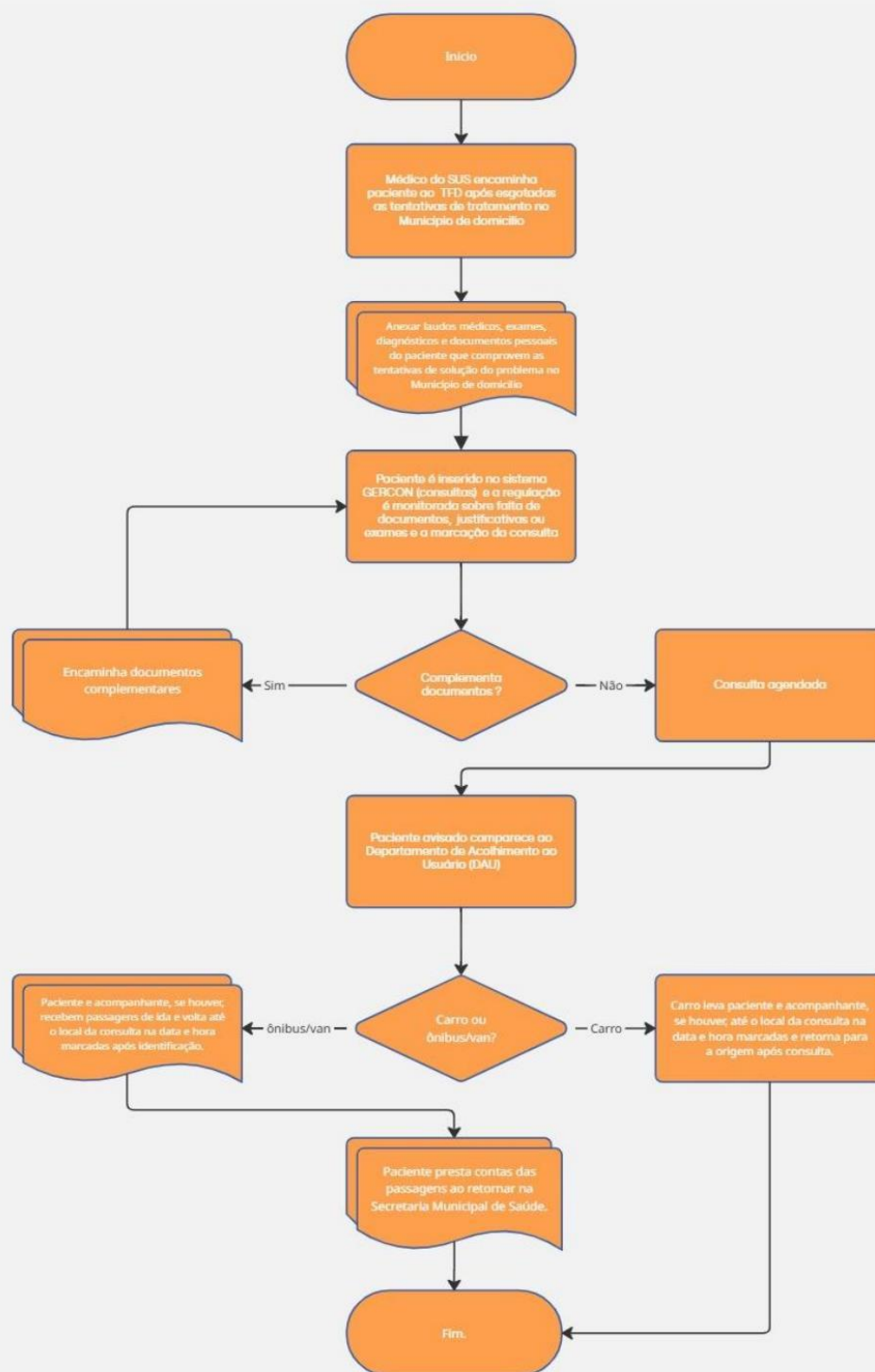
O setor de Tratamento Fora de Domicílio (TFD) é onde se gerencia o atendimento às pessoas que necessitam de tratamento médico e ambulatorial que não são oferecidos na cidade em que residem, constituindo-se numa política pública estratégica e importante. O TFD que foi regulamentado pela Portaria SAS nº 55/1999 e regido pela Portaria de Consolidação nº 1 de 22 de fevereiro de 2022 do Ministério da Saúde, abrange o deslocamento do paciente e quando necessário um acompanhante até o município que ofereça o tratamento pretendido. O transporte oferecido pela Prefeitura de Pelotas pode ser feito em ambulância, carros, ônibus e vans.

A escolha deste tema se deve ao total desconhecimento dos gestores municipais em relação ao custo de transporte dos pacientes. Isto é parte de uma cultura no setor público cujo foco fica restrito ao orçamento e ao financeiro, não levando em conta os aspectos gerenciais.

Ao longo da pesquisa com abordagem qualitativa se investigou em profundidade um conjunto de controles e procedimentos de ordem estratégica e operacional que necessitam de aprimoramentos e transformações a fim de que se consiga mensurar de forma eficaz os custos do TFD. Espera-se com isto permitir aos gestores tomarem decisões assertivas e racionais em cima de informações de custos reais que levarão a uma gestão por resultados. Conhecer os custos e controles dos bens e serviços do setor em que atuam trará aos gestores condições de melhorar e aproveitar os escassos recursos disponíveis e atender um número maior de pacientes pois os recursos financeiros serão mais bem aproveitados.

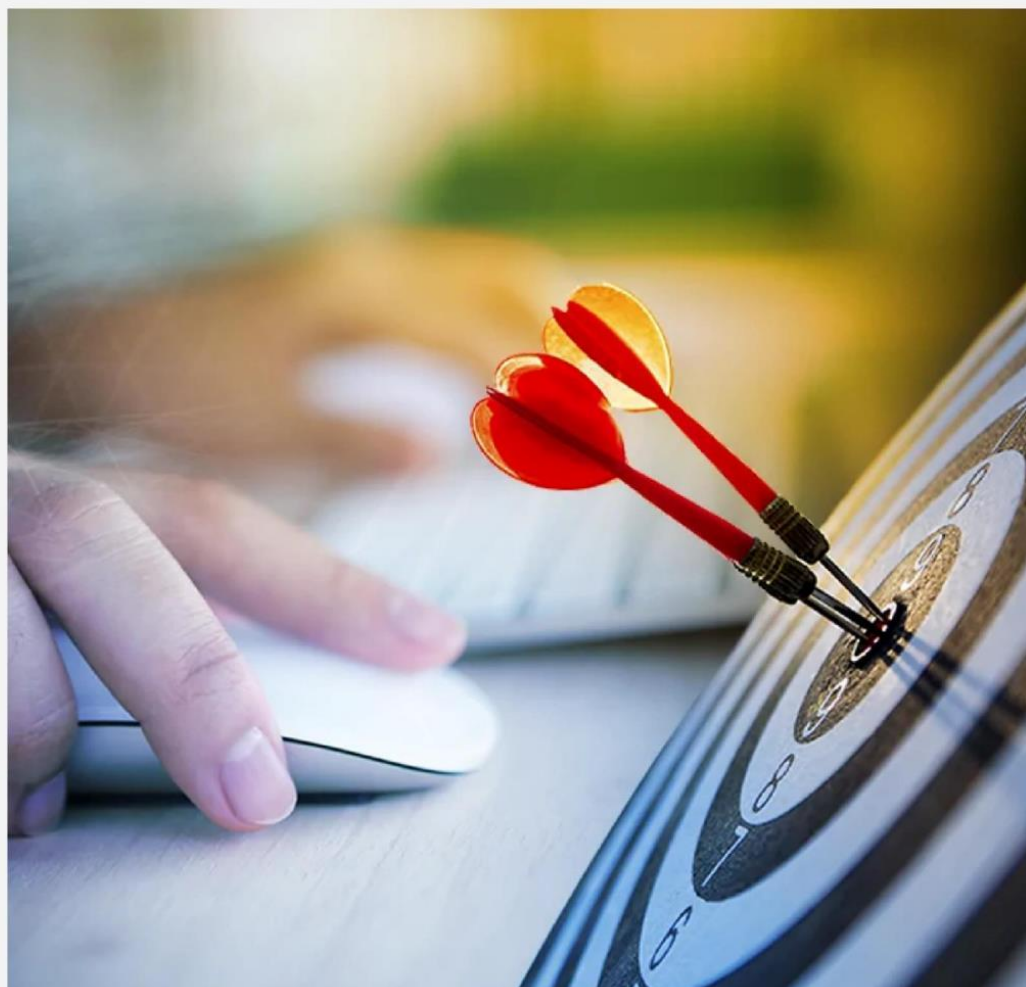
Apresenta-se abaixo na figura 1 o fluxo operacional de atendimento dos pacientes que fazem uso do TFD a fim de ilustrar com clareza as ações que dão origem ao sistema. Conforme descreve a gestora da regulação, a solicitação será encaminhada pelo médico especialista vinculado ao SUS, mediante laudo médico, no qual deverá ficar caracterizado o problema médico do paciente, anexando cópias de exames e diagnósticos como também cópias de documentos de identificação do mesmo, comprovando que houve intenção de realizar o tratamento e esgotadas as possibilidades de atendimento na Cidade de domicílio. Após a inserção do paciente no sistema Gercon a Secretaria de Saúde acompanha a regulação no sistema para avisar ao paciente quando necessário alguma justificativa ou exame para anexar ao sistema ou a marcação da consulta. Sendo agendada a consulta no sistema o paciente será avisado e o mesmo necessitando de transporte para se deslocar ao local da consulta deverá comparecer ao setor de Departamento de Acolhimento ao Usuário (DAU) apresentando o cupom de marcação da consulta sendo emitido passagens ou disponibilizado carro para deslocamento. (Dias et al 2013, p.05-)

A seguir demonstramos a rotina de atendimento dos pacientes conforme figura abaixo nº 1



PÚBLICO-ALVO

O público alvo deste trabalho é dividido entre os gestores da Prefeitura de Pelotas, em especial o/a Secretário(a) Municipal de Saúde de Pelotas, assim como os gestores das diretorias e departamentos afins, como regulação e frota de veículos. Também é importante o acompanhamento dos contadores da Prefeitura de Pelotas, tanto da Secretaria de saúde, como da Secretaria de Finanças, já que a Diretoria de Controladoria que esta situada na SMF tem a missão de implantar custos em toda a Prefeitura. Por último, os usuários do TFD, visto que as melhorias que serão sugeridas como intervenção na Secretaria de Saúde de Pelotas, tem os usuários como público alvo.



DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

O problema de pesquisa é representado pela necessidade real de criação de um modelo de mensuração de custos no setor TFD (Tratamento de pacientes fora de domicílio) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas. Até o presente momento a Prefeitura de Pelotas não possui um sistema que mensure custos, embora tenha ocorrido algumas tentativas frustradas no passado de desenvolver um sistema que não foi concluída. Até o presente momento a Prefeitura não tem um sistema de custos nem tampouco um projeto estratégico finalizado. Pelas razões já mencionadas anteriormente, a mensuração de custos não tem recebido a atenção necessária para seu implemento. Neste sentido, com a troca de governo em 2025, a expectativa é de que o modelo de custos ora desenvolvido no presente trabalho sirva de projeto piloto para implemento em todas as secretarias.



OBJETIVOS DA PROPOSTA

Lista-se a seguir os objetivos gerais e específicos da proposta a fim de que se consiga organizar o plano de ação mais adiante conforme segue:

1. Objetivo Geral:

Desenvolver um método de mensuração de custos no Setor de Tratamento Fora de Domicílio (TFD) a Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas.

2. Objetivos Específicos:

- Compreender o setor de TFD, bem como as práticas desenvolvidas pelo mesmo;
- Identificar e aplicar o método de custeio apropriado;
- Elaborar os critérios de classificação por centro de custos;
- Construir os critérios que embasam a metodologia de mensuração dos custos;
- Verificar os *softwares* utilizados pelo município e seu alinhamento com a metodologia de mensuração dos custos a ser desenvolvida;
- Propor correções processuais, estruturais e metodológicas necessárias.



DIAGNÓSTICO E ANÁLISE

Partindo-se dos levantamentos de dados realizados através das entrevistas e reuniões na Secretaria Municipal de Saúde, Secretaria Municipal de Finanças e Secretaria de Administração e Recursos Humanos da Prefeitura de Pelotas, especificamente nos setores de gestão de frotas, regulação, controle de patrimônio, controle e elaboração da folha de pagamento, diretoria de Controladoria, diretoria de Orçamento, Departamento de Veículos e Oficina (DVO) e departamento de custos, foi possível chegar a algumas conclusões e analisar alguns dados.

O diagnóstico e análise do TFD foram centrados em três subdivisões, quais sejam: **Peculiaridades, Recursos Utilizados e Lacunas e Deficiências.**

As **peculiaridades** apontam problemas de logística em razão de haver distância entre o setor de agendamentos e os veículos que transportam os pacientes. Para melhorar o TFD, a gestora sugere que o setor de agendamentos trabalhe mais próximo do departamento de veículos para aumentar a eficiência. Também foram mencionadas dificuldades na gestão de frotas e a necessidade de mais veículos para atender à demanda. A possibilidade de terceirização poderia ser uma alternativa para reduzir custos. Além disso, há uma ausência de apoio dos gestores superiores, o que dificulta a implementação de melhorias e otimização de recursos. Os **recursos utilizados** no TFD incluem carros, vans, ônibus, computadores e softwares como Excel e Open Office. O controle dos veículos é manual, com motoristas anotando em planilhas, o que dificulta a gestão das informações. Para comunicação com motoristas e pacientes, utiliza-se uma planilha compartilhada e WhatsApp. A manutenção dos veículos é lenta, pois deve passar pelo DVO, e seria mais eficiente se ocorresse diretamente na Secretaria de Saúde. Os veículos ficam guardados na Secretaria, o que reduz a comunicação entre setores. O planejamento de atividades é complicado, pois é necessário imprimir documentos, quando poderiam ser eletrônicos. A Prefeitura possui um sistema, o SISTEMA FROTA, para controlar os indicadores da frota, mas ele não é totalmente utilizado, resultando na perda de informações valiosas.

As **lacunas e deficiências** se concentram na limitação de oferecimento de recursos adequados, como materiais, softwares e treinamentos, o que resulta em atendimentos lentos. Apesar da gestora afirmar que os pacientes são bem atendidos, a falta de recursos e logística mostra que mais pessoas poderiam ser atendidas de forma mais rápida e eficaz. Para melhorar, é necessário avaliar e medir os custos do modelo de atendimento atual e considerar se seria mais barato oferecer serviços nos domicílios dos pacientes em vez de transportá-los para outros locais.

É importante que os gestores tenham autonomia para organizar o transporte dos pacientes, o que pode reduzir os custos e aumentar a produtividade. A utilização de veículos terceirizados também é uma opção, mas a falta de controle de custos atual dificulta essa escolha. A mensuração de custos é comprometida pela falta de organização e controle, especialmente no que diz respeito às ambulâncias e despesas administrativas. Falta um controle eficaz de bens e informações sobre o prédio da Secretaria de Saúde, dificultando a avaliação dos ativos e custos. A coleta de dados sobre pacientes também é ineficaz, necessitando de melhorias para que a gestão possa abordar essas lacunas no futuro.

RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

Abaixo listamos uma figura com a movimentação de pacientes e servidores no período de setembro a novembro de 2024, cuja conclusão é de que o volume é muito significativo:

Tabela de deslocamentos nos meses de setembro, outubro e novembro de 2024			
Veículo	Pacientes e acompanhantes transportados	Técnicos	Destino
Carro	1.040	-	Porto Alegre
	198	-	Rio Grande
	615	13	Bagé
	-		
Ônibus	5.621	-	Porto Alegre
	1.088	-	Rio Grande
	539	10	Bagé
	-	-	Outro
Ambulancia	9	-	Porto Alegre
	-	-	Rio Grande
	-		Bagé
	-		
Total Geral	9.110	23	

Custos apurados

Custos apurados no período de setembro a novembro de 2024					
				R\$	%
Custos Transporte					
Custos de pessoal	Setembro	Outubro	Novembro	336.508,17	31,77
Fixos	82.107,07	107.595,98	67.331,17	257.034,22	
Vencimentos dos Motoristas e Gestor 1	51.856,03	69.864,11	41.439,39	163.159,53	
Provisão 1/3 Férias	1.843,77	2.484,06	1.473,40	5.801,23	
Provisão 13º Salário	4.558,31	6.359,59	3.457,08	14.374,98	
Encargos Sociais	14.519,69	19.561,95	11.603,03	45.684,67	
Vale Alimentação	9.158,00	9.155,00	9.187,00	27.500,00	
Vale Transporte	315,00	315,00	315,00	945,00	
(-) Desconto Vale Transp. do servidor 6%	- 143,73	- 143,73	- 143,73	- 431,19	
Variáveis	7.933,35	37.664,73	33.875,87	79.473,95	
Diárias Motoristas e Gestor 1	6.642,64	36.535,36	33.004,64	76.182,64	
Diárias Enfermeiro	1.290,71	1.129,37	871,23	3.291,31	
Custos com Veículos de Transporte				722.795,88	68,23
Fixos	35.333,78	37.223,78	44.783,78	117.341,32	

RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

Locação de Ônibus e Vans	11.340,00	13.230,00	20.790,00	45.360,00	
Depreciação de veículos	20.111,56	20.111,56	20.111,56	60.334,67	
Seguro dos Veículos	3.882,22	3.882,22	3.882,22	11.646,65	
Variáveis	188.219,79	211.770,09	187.631,08	605.454,56	
Manutenção	36.033,27	50.089,59	20.762,96	106.885,82	
Locação de Ambulância com equipe	4.000,00	10.600,00	10.800,00	21.800,00	
Passagens	85.881,25	90.199,85	99.769,48	297.284,18	
Multas de Trânsito	865,00	354,00	342,92	1.561,92	
Combustíveis	61.440,27	60.526,65	55.955,72	177.922,64	
Subtotal				1.059.304,05	100,00 93,24
Centro de Custos Administração					
DAU e TFD					
Custos de pessoal Fixos	25.016,00	25.016,00	24.969,96	75.001,97	97,61
Vencimentos Servidores e Gestor 2	15.641,38	15.641,38	15.606,38	46.889,14	
Vale alimentação	3.000,00	3.000,00	3.000,00	9.000,00	
Provisão 1/3 Férias	556,14	556,14	554,89	1.667,17	
Provisão 13º Salário	1.438,90	1.438,90	1.438,90	4.316,70	
Encargos Sociais	4.379,59	4.379,59	4.369,79	13.128,96	
Custos Administrativos Fixos rateados pela área ocupada	624,98	606,08	606,63	1.837,69	2,39
Luz	58,94	40,04	40,59	139,57	
Internet	1,30	1,30	1,30	3,90	
Aluguel	564,74	564,74	564,74	1.694,22	
Subtotal	25.640,98	25.622,08	25.576,59	76.839,66	6,76
Total custos				1.136.143,71	100,00 100

Custos Unitários

CARRO						
			Custos R\$			
Destino	Pacientes e acompanhantes	Distancia km	Diretos	Indiretos	Total	Custo Unit.
Rio Grande	198	22.809,6	19.516,25	1.415,67	20.931,91	105,72
Porto Alegre	1.040	547.040,0	468.055,92	33.951,78	502.007,70	482,70
Bagé	615	234.930,0	200.960,69	14.577,26	215.537,95	350,47
Lajeado	10	7.280,0	6.228,88	451,83	6.680,71	668,07
	1.863	812.059,6	694.810,80	50.400,10	745.158,27	
					65,59	%

ONIBUS						
			Custos R\$			
Destino	Pacientes e acompanhantes	Distancia km	Diretos	Indiretos	Total	Custo Unit.

RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

Rio Grande	544	57,60	21.433,60	1.554,75	22.988,35	42,26
Porto Alegre	2.811	263,00	275.899,65	20.013,17	16.303,80	105,27
Bagé	539	191,00	45.360,00	3.290,32	3.126,20	90,26
	3.894		342.693,25	24.858,24	367.551,49	
					32,35	%

AMBULÂNCIA TERCEIRIZADA						
			Custos R\$			
Destino	Pacientes e acompanhantes	Distancia km	Diretos	Indiretos	Total	Custo Unit.
Porto Alegre	9	2.367,00	21.800	1.581,33	23.381,33	2.605,12
					2,06	%
Total Geral de Custos			1.059.304,05	76.839,66	1.136.143,71	

A proposta de intervenção se baseia num plano de ação que organize e modifique a forma de trabalho existente. Dadas as deficiências e ausência de uma metodologia aplicada de forma eficiente, é urgente a implantação de um novo modelo de gestão e controle e uma quebra de paradigmas visando implementar uma nova cultura na organização. Como analisado na pesquisa, foi observado que a maioria dos controles são precários ou o sistema de gestão não é devidamente alimentado. Além do que, a partir da análise das respostas dos gestores tanto da regulação, quanto do setor de frotas, ficou nítido que há problemas sérios tanto de comunicação quanto de estratégia.

PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

A intervenção necessária é no sentido de qualificar a controladoria, onde se realize uma análise dos processos que foram levantados na pesquisa em que se corrija as falhas com celeridade. Assim será criado um ambiente voltado para a gestão pública gerencial, com a criação de uma política otimizada de controle e apuração de custos e portanto o cumprimento dos princípios da economicidade, eficiência e legalidade. Além de exigir a padronização de procedimentos, será preciso que seja dada continuidade ao desenvolvimento do módulo de custos que foi iniciado em 2015. Os módulos de gestão de pessoal com a atualização dos organogramas e lotação de servidores, melhorias na gestão do patrimônio mobiliário e imobiliário, implementação da totalidade do módulo de almoxarifado, uso integral do módulo de frotas são mudanças essenciais para que se atinja a geração de informações automatizadas para se mensurar custos. (Mauss e Souza, 2020)

Para fins de organização, criamos um plano de ação com as propostas de intervenção.

PLANO DE AÇÃO

Nº	AÇÃO	SECRETARIA/SETOR RESPONSÁVEL	PRAZO
1	Alterar no orçamento do Município a classificação de atividade[1] atual, para que agregue todos os custos do TFD e não apenas passagens de pacientes, ficando de fora apenas os custos sem execução orçamentaria, como depreciação, que terá seu controle via sistema patrimonial;	Secretaria Municipal da Fazenda, Setor de Orçamento/SMS	31.12.2025
2	Criar no sistema de gestão do Município um plano de contas específico para custos, o qual conterá todos os centros de custos codificados necessários a acumulação dos custos diretos e indiretos, especialmente do TFD;	Secretaria Municipal da Fazenda, Setor de Orçamento, SMS	31.12.2025
3	Atualizar o organograma da Secretaria de Saúde do Município a fim de que o departamento de TFD fique devidamente classificado e posicionado para que se possa organizar o rateio dos custos indiretos;	SARH/SMS	31.12.2025
4	Verificar o controle patrimonial dos veículos do Município a fim de que sejam alocados ao TFD para que se possa rastrear a depreciação e fazer o rateio dos custos indiretos;	SARH/Setor de Patrimônio/SMS/SMF	31.12.2025
5	Codificar os servidores do TFD no centro de custos adequado a fim de que os custos da folha de pagamento, encargos e diárias sejam mensurados corretamente.	SARH/Setor de Folha de Pagamento	31.12.2025
6	Os custos de combustíveis e manutenção de veículos são realizados e controlados via Banricard, um sistema do Banco Banrisul que gerencia e quantifica estes itens de custos. Portanto, os dados para apuração destes custos deverão ser importados do sistema Banricard para o sistema de gestão do Município já devidamente qualificados e quantificados para alocação ao centro de custos e rateio.	SMS/Banrisul/SARH	31.12.2025
7	Qualificar o sistema banricard, visto que em consulta ao sistema verificou-se que a disposição dos dados não atende plenamente a necessidade do sistema que será desenvolvido para mensurar os custos.	Banrisul /SARH/SMF/AVMB	31.12.2025

RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

8	Realizar atualizações e correções no sistema SIM, em especial nos módulos de custos, almoxarifado, controle de patrimônio, controle de frotas, folha de pagamento e contabilidade.	AVMB/SMF/SMS/SARH	31.12.2025
---	--	-------------------	------------

RESPONSÁVEIS PELA PROPOSTA DE INTERVENÇÃO E DATA

RESPONSÁVEIS:

Egresso: Cláudio Ivan Lopes Viana (1)

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Rosana Rosa Portella Tondolo (2)

Contatos: (1) claudio.contador10@gmail.com

(2) rosanatondolo@gmail.com

Data de realização do relatório: 24/04/2025

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, F. A. et al. Controladoria e eficiência no setor público. Revista Controle: Doutrinas e artigos, v. 13, n. 2, p. 109-121, 2015. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/6>. Acesso em: 22 mar. 2024.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. DOU de 5.5.2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10 maio 2024.
- BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. DOU de 23.3.1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 15 set. 2024.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade: Custos no Setor Público. Resolução nº CFC/NBC/TSP nº 34 de 18/11/2021. Brasília, 2021.
- DIAS, L. N. S. et al. Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, SP. USP. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/9FcH4SmP5HRD48YYKSSKRcb/>. Acesso em: 18 ago. 2023.
- MAUSS, C.V.; SOUZA, M.A.; Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público. 2ª ed. Editora Juruá, Curitiba, PR, 2020.

Protocolo de recebimento do produto técnico-tecnológico

A

Universidade Federal de Pelotas

Pelo presente, encaminhamos o produto técnico-tecnológico intitulado, derivado da dissertação de mestrado intitulada “Mensuração dos Custos do TFD (Tratamento Fora de Domicílio) da Secretaria Municipal de Saúde de Pelotas”, de autoria de Cláudio Ivan Lopes Viana.

Os documentos citados foram desenvolvidos no âmbito do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (Profiap), instituição associada Universidade Federal de Pelotas.

A solução técnico-tecnológica é apresentada sob a forma de um Relatório Técnico Conclusivo e seu propósito é servir como projeto piloto para implementar mensuração de custos no setor TFD da Secretaria de Saúde de Pelotas.

Solicitamos, por gentileza, que ações voltadas à implementação desta proposição sejam informadas à Coordenação Local do Profiap, por meio do endereço coordenação.profiap@ufpel.edu.br.

Pelotas, RS, 24_ de abril de 2025

Registro de recebimento

Assinatura, nome e cargo (detalhado) do recebedor

Discente: Claudio Ivan Lopes Viana,
Mestrando.

Orientador: Rosana Rosa Portella Tondolo,
Doutora em Administração
Universidade Federal de
Pelotas

Pelotas, RS, 25 de abril
de 2025

Anexos

Anexo A – Formulário de qualificação

	UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO DEPARTAMENTO DE PÓS-GRADUAÇÃO		7
DEFESA DE EXAME DE QUALIFICAÇÃO			
NOME DO ESTUDANTE CLAUDIO IVAN LOPES VIANA		MATRÍCULA 22200610	
CURSO OU PROGRAMA MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM REDE NACIONAL		NÍVEL ☒ MESTRADO ☐ DOUTORADO	
MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA		TÍTULO	ASSINATURA
ROSANA DA ROSA PORTELLA TONDOLO  Documento assinado digitalmente ROSANA DA ROSA PORTELLA TONDOLO Data: 08/12/2023 07:59:41-0300 Verifique em https://validar.iti.gov.br		DOUTORA EM ADMINIST RAÇÃO	
GABRIELITO MENEZES  Documento assinado digitalmente GABRIELITO RAUTER MENEZES Data: 08/12/2023 09:25:36-0300 Verifique em https://validar.iti.gov.br		DOUTOR EM ECONOMIA	
MARIA APARECIDA FARIAS DE SOUZA NOGUEIRA  Documento assinado digitalmente MARIA APARECIDA FARIAS DE SOUZA NOGUEIRA Data: 08/12/2023 11:01:26-0300 Verifique em https://validar.iti.gov.br		DOUTORA EM CIÊNCIAS AMBIENTA IS E SUSTENTA BILIDADE AGROPEC UÁRIA	
APRECIÇÃO SOBRE A DISSERTAÇÃO OU TESE			
☐ SIGILOSA ☒ NÃO SIGILOSA			
Observações: Aos seis dias do mês de dezembro de 2023, os membros acima nomeados para a defesa do exame de qualificação do(a) estudante Claudio Ivan Lopes Viana, matriculado(a) no Programa de Pós-graduação em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP, consideraram APROVADO.			
1ª Via – Coordenador do Curso 2ª Via – Orientador			
DISTRIBUIÇÃO A CARGO DA COORDENAÇÃO DO PROGRAMA.			

Anexo B – Ata de correções

	MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM REDE NACIONAL - PROFIAP	
---	---	---

ATA DE CORREÇÃO DE PROJETO DE DISSERTAÇÃO/TESE

NOME DO ESTUDANTE	MATRÍCULA
CLAUDIO IVAN LOPES VIANA	22200610

TÍTULO DO PROJETO
MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DO TRATAMENTO FORA DE DOMICÍLIO (TFD) DA SECRETARIA DE SAÚDE DE PELOTAS-RS

CORREÇÕES A SEREM REALIZADAS	
REALIZAR OS AJUSTES SOLICITADOS PELA BANCA.	

Em: 06/12/2023 Orientadora: Dra. Rosana da Rosa Portella Tondolo Documento assinado digitalmente ROSANA DA ROSA PORTELLA TONDOLO Data: 08/12/2023 07:59:41-0300 Verifique em https://validar.iti.gov.br	Examinadora: Dra. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira Examinador: Dr. Gabrielito Rauter Menezes
---	--