

 **Prêmio de
Artigos Científicos**



INFORMAÇÃO DE CUSTOS
E QUALIDADE DO GASTO
NO SETOR PÚBLICO

Categoria - Estudantes de Graduação

**Tema 1. Geração e utilização da informação de custos
como indutora da qualidade do gasto público**

2º Lugar

Isabela Evangelista

**Análise de Custos no Laboratório Municipal de
Balneário Camboriú**

Prêmio de Artigos Científicos sobre Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público

ANÁLISE DE CUSTOS NO LABORATÓRIO MUNICIPAL DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ

RESUMO

A saúde é conhecidamente uma área delicada da administração pública. Há muito tempo ela encontra-se em debates políticos e sociais sobre formas de resolver sua situação, pois é um dos maiores problemas governamentais brasileiro.

O trabalho em questão buscou fazer uma análise de custos por bancada (setor produtivo) no Laboratório Municipal de Balneário Camboriú no primeiro semestre de 2009. Para isso, inicialmente foi feita uma identificação das bancadas existentes, dos exames realizados e das receitas geradas por eles. Após essa etapa, os custos variáveis de cada bancada foram levantados e com essas informações, a margem de contribuição por bancada foi calculada. Houve, ainda, o levantamento dos custos fixos do Laboratório, seguido da apuração do resultado final do período analisado, o cálculo do ponto de equilíbrio e o rateio dos custos fixos entre as bancadas, o que nos permitiu encontrar um resultado final por bancada e então fazer um comparativo com os custos encontrados no mercado.

O método aplicado incluiu a obtenção de informações através de conversa informal com gestores e funcionários, observação e análise de documentos de vários setores da Secretaria da Saúde e Saneamento de Balneário Camboriú. Desta forma foi possível chegar ao objetivo, que foi a apuração de um resultado negativo (déficit) em todas as bancadas. A partir deste resultado foram formuladas sugestões com o objetivo de diminuir os custos e/ou aumentar a receita, para que o Laboratório se torne superavitário ou ao menos reduza o déficit encontrado.

Palavras-chave: Custos – Saúde pública – Laboratório de análises clínicas.

ABSTRACT

Health is a well known delicate area on public administration. It has been a while since the situation is under political and social debates on ways to solve the problem, as it is one of the biggest Brazilian government issues.

This paper sought to analyze the costs per bench (productive sector) at the Municipal Laboratory of Balneário Camboriú, on the first semester of 2009. Therefore, initially, an identification of the existing benches was made, as well as the performed exams and incomes. After this stage, the variable costs of each bench were raised, and with this information, the contribution margin was calculated by bench. There was, also, the raising of the Laboratory fixed costs, followed by checking the final outcome of the analysis period, calculating the equilibrium point and the apportionment of fixed costs between the benches, which allowed us to find a final result per bench and then make a comparison with the costs found in the market.

The applied method included obtaining information through informal conversation with managers and staff, observation and document analysis of various sectors of the Department of Health and Sanitation of Balneário Camboriú. This made it possible to reach the goal, which was the calculation of the negative result (deficit) on all benches. From this result, suggestions were formulated with the objective of reducing costs and/or increase the income, so that the laboratory becomes surplus or at least reduce the founded deficit.

Keywords: Costs – Public health – Clinical Analysis Laboratory.

Prêmio de Artigos Científicos sobre Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público

ANÁLISE DE CUSTOS NO LABORATÓRIO MUNICIPAL DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ

Categoria: Estudantes de Graduação

**Área Temática 1. Geração e utilização da informação de custos
como indutora da
qualidade do gasto público**

1 INTRODUÇÃO

De acordo com uma pesquisa feita pelo IBGE, em 2003, 1 em cada 4 brasileiros possuía plano de saúde, o que significa que 75% da população brasileira utilizava o SUS (Sistema Único de Saúde) para obter atendimento médico. A partir desse dado, é possível observar o tamanho da população que depende da saúde pública.

A Constituição Federal de 1988 garante ao cidadão brasileiro o direito à saúde, e afirma ser do Estado o dever de fornecê-la. É também do Poder Público a disposição de leis de regulamentação, fiscalização e controle.

A saúde pública é uma questão que se encontra constantemente em debate por governantes e pessoas públicas, pois é um setor extremamente importante e que se encontra em situação delicada, principalmente depois da extinção da CPMF, fonte importante de financiamento do SUS.

Gilson de Cassia Marques Carvalho (1993), Ex-Secretário de Saúde do Município de São José dos Campos/SP cita em seu artigo quatro falhas existentes no processo de financiamento do SUS. A primeira diz respeito ao baixo investimento na área da saúde por parte do Governo federal, uma vez que a Constituição determina que cada esfera do Governo deve colocar recursos fiscais para sustentar o orçamento da Seguridade Social. A segunda, apontada por ele, se refere aos demais componentes de receita da Seguridade Social, pois, ao contrário do que se pensava, “a fonte de contribuição de empregados e empregadores foi mais destinada à Previdência, ficando

a Saúde com 15%”. A terceira falha descrita no artigo questiona a alocação de uma série de outras despesas que não faziam parte do orçamento da Saúde. Por último, o Ex-Secretário relata que “os recursos fiscais de Estado e Municípios não estão entrando suficientemente na conta” (Carvalho, 1993). O bom desempenho de uma organização governamental depende muito da utilização racional de seus recursos disponíveis.

Além disso, a falta de financiamento não é o único problema da rede pública de saúde. Existe também uma necessidade de se fazer uma gestão eficiente dos recursos que chegam aos cofres dos municípios e, para isso, a Ciência da Administração possui métodos específicos, capazes de indicar, através de cálculos, a melhor opção para tomadas de decisões.

Atualmente, a necessidade de se introduzir mecanismos competitivos na administração pública vem sendo muito destacada. Mas Alonso (1999) contrapõe dizendo que “a introdução de mecanismos competitivos não significa que a estratégia competitiva irá impregnar todas as atividades governamentais”.

Este trabalho foi desenvolvido no Laboratório Municipal de Balneário Camboriú, que oferece exames de análise clínica, é de responsabilidade do Governo Municipal e atende a população através do SUS (Sistema Único de Saúde).

O projeto teve o intuito de definir qual o resultado por bancada (setor produtivo) obtido pelo laboratório em questão.

Com essa pesquisa, o Governo Municipal tem a oportunidade de rever a aplicação do dinheiro público destinado à saúde, além de analisar melhor seus gastos e gerenciar de forma mais eficaz os recursos destinados aos exames de análise clínica.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A Administração possui uma gama de conceitos e definições. Cada autor dá ênfase a um campo mais específico, uma vez que ela é composta por diferentes áreas, sendo elas: Administração Mercadológica, Administração da Produção e Operações, Administração de Recursos Humanos, Administração de Materiais e Administração Financeira. Outros autores a definem de forma consideravelmente abrangente.

Como alguns exemplos, temos a definição de Maximiano, que conceitua a Administração como “um processo de tomar decisões e realizar ações que compreende quatro processos principais interligados: planejamento, organização, execução e controle.” (Maximiano, 2000, p. 26).

2.1 Administração Financeira

A Administração Financeira é aquela área relacionada com as tarefas do administrador financeiro dentro de uma organização. Eles desempenham as mais diversas funções, que são, conforme Gitman (2006, p. 4), “planejamento, concessão de crédito a clientes, avaliação de projetos de investimento e captação de fundos para financiar as operações da empresa”, dentre outros. Dentro dela, temos a Contabilidade de Custos (derivada da Contabilidade Financeira), que nasceu da necessidade de fazer um levantamento do balanço e uma apuração dos resultados nas recentes indústrias surgidas após a Revolução Industrial. Na Contabilidade Financeira, utilizada até então pelas empresas comerciais existentes, os cálculos utilizados eram extremamente simples, sendo necessário somente somar as Compras dos produtos aos Estoques Iniciais e diminuir os Estoques Finais para obter o Custo das Mercadorias Vendidas (CVM), porque os produtos eram fabricados por grupos de pessoas que não constituíam entidades jurídicas e a maior parte dos comércios existentes viviam somente da venda, e não da produção dos materiais.

Com o surgimento das indústrias, muita coisa mudou.

2.1.1 Classificação dos Custos

Os custos gerados pelas empresas em seus processos de fabricação de bens ou prestação de serviços podem ser classificados da seguinte forma:

a) Classificação pela Variabilidade:

- ✓ Custos Fixos: De acordo com Bornia (2002), “são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção”.

- ✓ Custos Variáveis: Conforme Bornia (2002), “estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível da empresa.
- b) Classificação pela facilidade de alocação:
- ✓ Custos Diretos: Leone (2008) diz que “todo item de custo que é identificado naturalmente ao objeto de custeio é denominado de custo direto”.
 - ✓ Custos Indiretos: Ainda de acordo com Leone (2008), “todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto de custeio é considerado um custo indireto”.
- c) Outras definições:
- ✓ Custos de Oportunidade: Segundo Bornia (2002), “são custos que não representam o consumo dos insumos pela empresa, mas o quanto alguém deixou de ganhar pelo fato de ter optado por um investimento ao invés de outro”. E, conforme Leone (2008), “o custo de oportunidade é o valor do benefício que se deixa de ganhar quando, no processo decisório, se toma um caminho em detrimento de outro”.

2.1.2 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio consistem em atribuir custos fixos e variáveis aos produtos. Para essa pesquisa, porém, embora existam outros métodos, será definido somente o método de custeio por absorção, utilizado no trabalho:

1. Por absorção: Esse método é o mais usado, e consiste em incluir no preço do produto final todos os custos de fabricação do mesmo. Wernke (2004) o define como sendo aquele que “atribui aos produtos todos os custos da área de fabricação”.

2.1.3 Margem de Contribuição

A margem de contribuição, conforme, Wernke (2004), “é o valor resultante da venda de uma unidade, após deduzidos os custos e despesas variáveis associados ao produto comercializado”. Pode ser encontrada subtraindo-se os custos variáveis unitários do preço do produto.

2.1.4 Ponto de Equilíbrio

O termo Ponto de Equilíbrio, que deriva do inglês Break-Even-Point e também pode ser encontrado como Ponto de Ruptura, é o valor dado ao ponto onde o total de receitas de uma empresa se iguala ao total de suas despesas. Nesse ponto, a empresa não tem lucro nem prejuízo. Ele representa, segundo Wernke (2004), “qual o nível de produção (ou vendas) deve ser atingido para que a empresa alcance o lucro desejado pelos acionistas” e pode ser definido através da fórmula abaixo:

$$Q = \frac{CF}{(P-CVme)} \quad \text{onde: } \begin{array}{l} Q = \text{total de produtos produzidos/vendidos;} \\ CF = \text{custo fixo da produção;} \\ P = \text{preço do produto vendido;} \\ CVme = \text{custo variável médio.} \end{array}$$

Existe, ainda, uma segunda forma de calcular o ponto de equilíbrio de uma empresa, baseado em valor. Conforme Hoji (2007, p. 356), esse resultado pode ser encontrado utilizando-se a seguinte fórmula:

$$PE = \frac{CF}{\%MC} \quad \text{onde: } \begin{array}{l} PE = \text{ponto de equilíbrio em moeda} \\ CF = \text{custo fixo total} \\ \%MC = \text{margem de contribuição em porcentagem} \end{array}$$

2.1.5 Administração Pública

O Brasil é uma República Federativa, composta pela União, por 26 Estados e 1 Distrito Federal, e divide-se em três níveis de governo: o federal, os estaduais e os municipais.

O setor público é compreende duas instâncias em cada nível do governo, e, conforme Nascimento (2006, p. 1), são elas:

- a) Administração direta, regida pelo direito público e exercendo as funções clássicas de governo (a partir dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário);
- b) Administração indireta, regulada por normas do direito público e do direito privado, podendo assumir a forma de autarquia, fundação e fundo. Também são consideradas dentro da administração indireta as empresas controladas pelo Poder Público (que o Estado possui maioria acionária). A administração indireta, segundo Andrade (2002) pode ser dividida da seguinte forma: Autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista, fundação pública e empresa estatal dependente.

2.1.6 Sistema Único de Saúde

A Organização Mundial de Saúde, órgão pertencente à ONU, conceitua saúde como “não simplesmente a ausência de doença ou enfermidade, mas como um estado de completo bem-estar físico, mental e social”.

Já a saúde pública pode ser entendida por dois aspectos, de acordo com o Caderno de Informações Básicas Para Gestores do SUS, desenvolvido pelo Governo Estadual:

No que diz respeito à “função pública”, a saúde é um direito de todos e dever do Estado enquanto oferta de serviços e ações de promoção, proteção e recuperação. No que diz respeito “às ações de preservação” da saúde como dever do cidadão, da sociedade, das empresas e da família através de atos e atitudes de promoção de saúde.

O SUS foi criado em 1988 pela Constituição Federal Brasileira, para ser o sistema de saúde dos mais de 180 milhões de brasileiros, com o objetivo de oferecer atendimento igualitário, cuidar e promover a saúde de toda a população. Seus princípios norteadores são os de universalidade, integralidade de assistência, preservação da autonomia, igualdade da assistência à saúde, direito e divulgação da informação. Ele é formado por várias instituições dos três níveis do Governo, sendo eles União, Estados e Municípios e os termos acordados na sua criação foram explicitados pela Constituição Federal (1988) e na Lei Orgânica da Saúde (1990).

O sistema abrange desde um atendimento ambulatorial até o transplante de órgãos, e garante acesso universal, integral e gratuito para toda a população do país. Oferece, ainda, consultas, exames e internações, além de promover campanhas de vacinação e ações de prevenção e de vigilância sanitária. Suas ações e serviços públicos de saúde podem ocorrer, também, através de serviços privados contratados. Os artigos 25 e 26 da Lei nº 8.080/90 determinam a contratação dessas contratações desde que seja comprovada a insuficiência da rede na cobertura assistencial.

Com a implementação do SUS a partir dos anos 90, os municípios passaram a planejar, controlar e organizar as ações de saúde.

Neles, os gestores do SUS são as Secretarias Municipais de Saúde ou equivalente. A eles cabem as funções de planejar, executar e avaliar as ações de promoção, proteção e recuperação da saúde. Os Poderes Públicos Municipais, Estaduais e Federais destinam uma parcela de seus orçamentos para ações e serviços de saúde. De acordo com o Caderno do Governo Federal, Os recursos para a saúde são divididos em duas partes, onde uma é retida para o custeio e investimentos das ações federais e a outra é repassada às Secretarias de Saúde estaduais e municipais.

3 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA DE CAMPO

De acordo com o site da Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú, a Secretaria da Saúde e Saneamento realiza cerca de um milhão de atendimentos ao ano entre consultas médicas, procedimentos de enfermagem, assistência social, fisioterapia, tratamento dentário, ações de prevenção, exames, entre outros. O município de Balneário Camboriú está habilitado desde 1998 na Gestão Plena do Sistema Municipal de Saúde e, ainda de acordo com o site, “isso significa que a cidade é responsável pela gestão e administração de todos os recursos destinados aos serviços e ações do SUS no âmbito municipal.”

O Laboratório Municipal conta com 20 funcionários, sendo 5 farmacêuticos bioquímicos, 1 médico, 7 auxiliares de laboratório, 3 auxiliares administrativos, 2 assistentes administrativos e 2 serventes, que realizam em torno de 8 mil exames mensalmente. Conforme entrevista informal realizada com a bioquímica responsável

seu setor administrativo comporta as seguintes áreas: recepção, almoxarifado, sala administrativa e arquivo morto, triagem e distribuição de materiais, coloração de lâminas, recuperação de materiais e limpeza. Já as bancadas (ambientes com divisão não necessariamente física, onde são realizados os exames) são denominadas bioquímica, coleta, hematologia, hormônios, imunologia, microbiologia, parasitologia, tuberculose/hanseníase, urinálise e vdrl.

3.1 Receitas

Os dados coletados para a formulação das planilhas foram pesquisados nos sistemas dos seguintes setores: no departamento de Compras, no departamento de Planejamento e Custos e no departamento de Contabilidade da Secretaria Municipal de Saúde e Saneamento Básico de Balneário Camboriú, e no Controle e Avaliação.

Outras informações foram obtidas através de pesquisa informal com a gestora do Laboratório Municipal de Balneário Camboriú. Segue tabela com as bancadas acompanhadas da quantidade de exames realizadas em cada uma durante o 1º semestre de 2009 e as respectivas receitas geradas, ordenadas conforme porcentagem de participação no total:

Tabela 01: Receita e quantidade de exames realizados.

Bancadas	Quantidade de exames	Receita por bancada	%
Imunologia	5.428	81.688,32	41,39
Bioquímica	16.250	41.197,54	20,87
Hormônios	2.864	32.186,44	16,31
Hematologia	5.296	16.787,90	8,51
VDRL	2.686	7.601,38	3,85
Urinálise	1.963	7.227,10	3,66
Microbiologia	1.315	6.839,10	3,47
Tuberculose/Hanseníase	475	1.995,00	1,01
Parasitologia	1.117	1.850,00	0,94
Total:	37.394	197.372,78	100

Fonte: Elaborado pela acadêmica com base nos documentos pesquisados.

Essa tabela nos possibilita perceber que a bancada de imunologia é a que gera mais receita. Junto com as bancadas de bioquímica (com 43,46% da quantidade total

de exames) e hormônios (7,66% da quantidade total de exames), ela compõe quase 80% da receita total do Laboratório, e quase 61% dos custos totais no mesmo período, conforme poderá ser visto na tabela 02.

Já as bancadas de tb/hanseníase, parasitologia e microbiologia ficam com somente 5,10% da receita total e 7,77% da quantidade de exames realizados.

3.2 Custos, margem de contribuição e ponto de equilíbrio

Os custos variáveis foram levantados em documentos obtidos no setor de Compras da Secretaria da Saúde e representam as compras necessárias para suprir todo o ano de 2009. A maioria dos materiais foram alocados diretamente sendo identificados com os respectivos setores e bancadas pelos Bioquímicos consultados. Após, os custos foram divididos por dois para obter o valor semestral. Uma pequena parte no montante de R\$ 10.000,00 foi rateada com base nos custos diretos pelo fato de ser uma compra adicional a ser realizada ainda até o final do ano. Na seqüência os custos com o material comum que não pode ser identificado diretamente com as bancadas e com setor de coleta foram rateados às mesmas com base na quantidade de exames realizados.

Já os custos fixos foram obtidos após pesquisas em documentos do setor de Contabilidade e sistema informatizado do setor de Planejamento da Secretaria Municipal de Saúde e Saneamento Básico, e foi possível então elaborar uma lista com os custos fixos do Laboratório Municipal, sendo eles: Mão-de-obra, serviços, aluguel, luz, telefone, internet e água.

Todos os custos fixos foram rateados entre as bancadas. A mão-de-obra especializada (farmacêuticos, bioquímicos, auxiliares de laboratório e auxiliares de enfermagem), por exemplo, foi rateada conforme a média de tempo que os funcionários dispensaram para realizar os exames de cada bancada, visto que alguns exames levam um determinado tempo para serem analisados, enquanto outros levam tempos diferentes. Somente o médico teve seu salário rateado entre as bancadas de forma equivalente a todas elas. Já a mão-de-obra administrativa foi rateada de acordo com o número de exames realizados por cada bancada, uma vez que o tempo de realização e

análise dos exames é indiferente para o serviço administrativo. Os rateios dos serviços prestados ao Laboratório e também das contas de água, luz, telefone, aluguel e internet foram simplesmente divididos de forma igual para cada bancada, pois não provocam nenhum tipo de interferência ou alteração nas mesmas, e independem de receitas ou quantidades.

A margem de contribuição de cada exame foi calculada subtraindo os custos variáveis das receitas geradas por cada bancada. O resultado é o quanto cada bancada gera de contribuição financeira para pagar os custos fixos do Laboratório Municipal e, caso consiga cobri-los, formar o superávit do mesmo.

Juntos, custos e margens de contribuição podem ser organizados conforme tabela abaixo:

Tabela 02: Custos e margem de contribuição por bancada

Bancada	Receita	Custos variáveis	Custos fixos	%	Margem de contribuição	%
Imunologia	81.688,32	133.837,28	50.597,45	14,67	(52.148,96)	(64%)
Hormônios	32.186,44	21.584,59	34.692,58	10,06	10.601,85	33%
Bioquímica	41.197,54	10.901,98	113.805,14	32,99	30.295,56	74%
Hematologia	16.787,90	10.651,46	52.257,16	15,15	6.136,44	37%
VDRL	7.601,38	1.958,94	21.914,54	6,35	5.642,44	74%
Microbiologia	6.839,10	1.526,24	14.352,31	4,16	5.312,86	78%
Parasitologia	1.850,00	869,55	15.561,97	4,51	980,45	53%
Urinálise	7.227,10	585,85	21.010,29	6,09	6.641,25	92%
TB/Hans	1.995,00	280,43	20.773,60	6,02	1.714,57	86%
Total:	197.372,78	182.196,32	344.965,04	100,00	15.176,46	8%

Fonte: Elaborado pela acadêmica.

Na etapa seguinte, o cálculo do ponto de equilíbrio foi feito baseado nas receitas geradas, uma vez que os exames propiciam receitas diferentes dependendo do seu tipo. Para esse cálculo, o custo fixo total (R\$ 344.965,04) foi dividido pela margem de contribuição (8%) conforme ensina Hoji (2007, p. 356), citado anteriormente na revisão bibliográfica.

Tabela 03: Cálculo do ponto de equilíbrio em receitas.

Custo fixo total	Margem de contribuição total	Ponto de equilíbrio
344.965,04	8%	4.486.336,67

Fonte: Elaborado pela acadêmica.

Ao fazer uma análise do ponto de equilíbrio sem lavar em conta a análise das margens de contribuição por bancada é possível perceber que, para que o Laboratório atingisse seu ponto de equilíbrio, seria necessário que ele gerasse uma receita de R\$ 4.486.336,67. A partir desta análise, levando-se em consideração o valor de R\$ 5,28 como média de reembolso por exame, ele teria que realizar em torno de 816.958 exames semestralmente para atingir esse ponto, ao invés dos 37.394 que foram realizados no período analisado. Entretanto, com a infra-estrutura atual, é impossível que o Laboratório consiga aumentar o número de exames que faz de forma tão expressiva. Para que isso pudesse acontecer, a infra-estrutura teria que ser aumentada, assim como haveria também a necessidade de mais mão-de-obra e conseqüentemente os custos fixos sofreriam alterações, aumentando novamente os custos totais do laboratório e também o valor do ponto de equilíbrio.

Ainda assim, ao analisar o cálculo do ponto de equilíbrio juntamente com o das margens de contribuição por bancada conclui-se pela inaplicabilidade do mesmo, uma vez que uma das bancadas (imunologia) possui margem de contribuição negativa. Isso significa dizer que, quanto mais exames o Laboratório fizer, mais negativa vai ficar sua margem de contribuição. Portanto, o ponto de equilíbrio encontrado torna-se inaplicável neste caso.

3.3 Margem de contribuição total e resultado final:

A margem de contribuição total dos exames, encontrada após descontar os custos variáveis da receita total foi de 8%, valor insuficiente para cobrir os 175% de custos fixos, o que dá origem ao resultado negativo do Laboratório Municipal, conforme podemos ver na tabela abaixo:

Tabela 14: Margem de contribuição total e resultado final

Receita	197.372,78	100%
Custos variáveis	182.196,32	92%
Margem de contribuição total	15.176,46	8%
Custos fixos	344.965,04	175%
Resultado:	(329.788,58)	(167%)

Fonte: Elaborado pela acadêmica.

O resultado final obtido foi um déficit de 167%, ou R\$ 329.788,58 em seis meses. Se esse valor for multiplicado por 2 para uma projeção de resultado para 1 ano inteiro, teríamos um prejuízo no valor de aproximadamente R\$ 660.000,00, dinheiro que poderia ser investido em outras áreas da administração pública ou até mesmo em melhorias no próprio Laboratório se houvesse uma gestão mais eficiente de seus recursos financeiros.

3.4 Resultado por bancada

Através da tabela seguinte, podemos observar um déficit de R\$ 329.788,58 no 1º semestre de 2009. Inicialmente quase todas as bancadas (exceto a de imunologia) geraram margens de contribuição positivas. Significa que se houvessem somente os custos variáveis para serem cobertos pelas receitas, seria óbvia a capacidade da Prefeitura de manter o Laboratório. Mesmo com a margem negativa da bancada de imunologia ainda restava uma margem de contribuição total de 8%. Porém, ao alocar também os custos fixos o resultado passou para um déficit, onde somente a bancada de imunologia (com margem de contribuição negativa) responde por 31,16% deste total.

Tabela 17: Resultado

Bancadas	Receitas	Custos totais	Resultado	%
Imunologia	81.688,32	184.434,72	-102.746,40	31,16
Bioquímica	41.197,54	124.707,13	-83.509,59	25,32
Hematologia	16.787,90	62.908,62	-46.120,72	13,98
Hormônios	32.186,44	56.277,17	-24.090,73	7,30
TB/Hans	1.995,00	21.054,02	-19.059,02	5,78
VDRL	7.601,38	23.873,49	-16.272,11	4,93
Parasitologia	1.850,00	16.431,52	-14.581,52	4,42
Urinálise	7.227,10	21.596,14	-14.369,04	4,36
Microbiologia	6.839,10	15.878,55	-9.039,45	2,74
Total:	197.372,78	527.161,36	-329.788,58	100,00

Fonte: Elaborado pela acadêmica.

3.5 Comparação com o custo de oportunidade

A tabela CBHPM é uma lista hierarquizada de procedimentos totalmente ética, que contempla todas as especialidades com o objetivo de estabelecer uma

remuneração digna para os serviços profissionais da classe médica brasileira (4ª edição da Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos). Conforme a Associação Médica Brasileira, ela é “o ordenamento dos métodos e procedimentos existentes tanto no campo terapêutico quanto diagnóstico, estabelecendo portes de acordo com a complexidade, tecnologia e técnicas envolvidas em cada ato.”

Assim como a tabela SUS, é um sistema de reembolso para os procedimentos médicos de forma geral.

Tabela 04: Comparação com o custo de oportunidade

Bancadas	Receita CBHPM	Custos totais	Resultado
Bioquímica	74.781,36	124.707,13	(49.925,77)
Hematologia	24.669,60	62.908,62	(38.239,02)
TB/Hans	3.420,00	21.054,02	(17.634,02)
Imunologia	169.902,72	184.434,72	(14.532,00)
Urinálise	9.364,80	21.596,14	(12.231,34)
Parasitologia	5.298,00	16.431,52	(11.133,52)
VDRL	12.892,80	23.873,49	(10.980,69)
Microbiologia	11.258,40	15.878,55	4.620,15
Hormônios	67.488,62	56.277,17	11.211,45
Total:	379.076,30	527.161,36	(148.085,10)

Fonte: Elaborado pela acadêmica com base em documentos do setor de Controle e Avaliação e na tabela CBHPM.

De acordo com a tabela exposta, a tabela CBHPM paga em torno de 92% a mais do que a tabela SUS. Os valores individuais foram retirados de documentos do setor de Controle e Avaliação e também da tabela CBHPM.

Esse tópico nos permite fazer uma avaliação sobre o valor médio pago pelo mercado pelos mesmos exames realizados no Laboratório Municipal, e com base nisso podemos afirmar que um dos motivos de seu déficit encontra-se nos valores de reembolso da tabela SUS, muito abaixo dos da tabela CBHPM.

Se os mesmos exames que foram feitos no semestre analisado fossem reembolsados pela tabela CBHPM, o resultado do Laboratório seria bem menos desfavorável. A questão está no fato de que, mesmo que a Secretaria opte pela terceirização do Laboratório, os exames continuarão sendo reembolsados pela tabela SUS.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É de conhecimento geral que trabalhar com o dinheiro público não é fácil, e todas as decisões tomadas têm que ser cuidadosamente analisadas antes de serem colocadas em prática. É importante lembrar que nada pode ser decidido se avaliado sob apenas um ângulo de visão, como o financeiro, utilizado nesse trabalho. No caso de órgãos públicos, como o Laboratório analisado, o ponto de vista político influencia muito na tomada de decisão. Mas é para isso que trabalhos como este existem: para auxiliar na tomada de decisões corretas, com dados concretos obtidos através de investigações científicas. É preciso ter coragem para colocar em prática políticas que muitas vezes vão de encontro à vontade da maioria cega, mas que são baseadas em estudos sérios e que possuem probabilidades muito maiores de serem a melhor opção do que aquelas que satisfazem a grande massa e são baseadas no “achismo”.

É possível afirmar que o trabalho atingiu os objetivos gerais e específicos da pesquisa, pois cumpriu tudo o que foi proposto e também respondeu a pergunta da pesquisa. Além disso, possibilitou que a acadêmica colocasse em prática uma grande parte dos conhecimentos teóricos aprendidos dentro da Universidade, trazendo enriquecimento pessoal e profissional para a mesma.

Para a Universidade, o desenvolvimento desse trabalho proporcionou principalmente material científico para outras pesquisas, além de agregar conhecimento à ciência da Administração e auxiliar futuros trabalhos. Importante também ressaltar que a análise de custos na área pública é ainda uma atividade pouco realizada e estudada, desta forma, este trabalho gerou uma contribuição importante para o desenvolvimento desta área de pesquisa. Para o Laboratório Municipal e conseqüentemente para a Secretaria da Saúde e a Prefeitura de Balneário Camboriú, a contribuição está nas informações levantadas e analisadas, capazes de auxiliar nas tomadas de decisões a fim de tornar a gestão do dinheiro público mais eficaz.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. In: ANPAD. São Paulo, 1999. Disponível em: www.anpad.org.br. Acesso em 23 mar. 2009.

BAESSO, Robson de Souza. **Sistemas de custeio, tomada de decisão e criação de valor: O caso de uma pequena empresa do setor de ensino de idiomas**. In: ANPAD. Brasília, 2008. Disponível em: www.anpad.org.br. Acesso em 23 mar. 2009.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: Bookamn, 2002.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 10.ed. São Paulo: Pearson, 2006. 745 p.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira e orçamentária: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LEONE, George S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2008.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5.ed.rev.e ampl. Sao Paulo: Atlas, 2000.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Relatório mundial da saúde: Saúde mental – nova concepção, nova esperança**. Lisboa, 2002.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão pública: tributação e orçamento, Lei de responsabilidade fiscal, tópicos em contabilidade pública, gestão pública no Brasil, de JK à Lula, administração fin**. São Paulo, SP: Saraiva, 2006. 298 p.

RODRIGUES, Maxweel Veras; JUNIOR, Abraão Freires Saraiva; SAMPAIO, Antônio Francirdes de. **Alavancagem da margem de contribuição total com a exploração do recurso com restrição de capacidade (RRC) em uma indústria têxtil**. In: ANPAD. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: www.anpad.org.br. Acesso em 23 mar. 2009.

SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE. **SUS: Informações básicas para gestores do SUS**. Florianópolis: SES, 2002.

SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE. **SUS: Legislação básica**. Florianópolis: SES, 2002.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.