

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA
CAMPUS SANTANA DO LIVRAMENTO
GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

CHARLENE ELGUI DE AZEVEDO

**ESTUDO DA GESTÃO DA FROTA DA SECRETARIA
MUNICIPAL DE SAÚDE DE SANTANA DO LIVRAMENTO:
FROTA PRÓPRIA OU TERCEIRIZAÇÃO?**

TRABALHO DE CURSO

Sant'Ana do Livramento

2014

CHARLENE ELGUI DE AZEVEDO

**ESTUDO DA GESTÃO DA FROTA DA SECRETARIA
MUNICIPAL DE SAÚDE DE SANTANA DO LIVRAMENTO:
FROTA PRÓPRIA OU TERCEIRIZAÇÃO?**

Trabalho de Curso apresentado como requisito
para obtenção do título de Bacharel em
administração pela Universidade Federal do
Pampa - UNIPAMPA.

Orientador: Jeferson Luís Lopes Goularte

Sant'Ana do Livramento

2014

Charlene Elgui de Azevedo

**ESTUDO DA GESTÃO DA FROTA DA SECRETARIA MUNICIPAL DE
SAÚDE DE SANTANA DO LIVRAMENTO: FROTA PRÓPRIA OU
TERCEIRIZAÇÃO?**

Trabalho de Curso apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharel em administração pela Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA.

Área de Concentração: Gestão de Custos no Setor Público

Trabalho de Conclusão de Curso defendido e aprovado em: 11 de março de 2014.

Banca examinadora

Mestre Jeferson Luís Goularte
Administração - Unipampa

Mestre Everton da Silveira Farias
Administração - Unipampa

Mestre Thadeu José Francisco Ramos
Administração - Unipampa

Dedico a minha Mãe Sandra por ter-me
aguentado nos momentos de aflição e incerteza,
a minha família que sempre me apoiou aos amigos
e aos professores mestres desta trajetória.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a Deus, por ter me proporcionado a oportunidade de estar viva e com saúde, para vencer esta etapa de minha vida;

Agradeço a minha Mãe/Pai Sandra Regina Elgui de Azevedo por ter me gerado, enfrentado a tudo e todos para manter a gravidez, por abdicar de sua vida em função da minha, por em muitos momentos sofrer calada, para que eu buscasse minha felicidade, muitas vezes de maneira torta e inconsequente, mas sempre me apoiou e esteve do meu lado;

Agradeço a minha família e amigos que mesmo distante souberam compreender os momentos de explosão e falta de atenção, pois eu sou assim, como vulcão e pólvora, sempre próximos da erupção e explosão;

Agradeço também aos professores, mestres de nossa caminhada, por repassar um pouquinho dos seus conhecimentos, em especial ao meu Orientador do Trabalho de Conclusão de Curso Jeferson Goulart, por aceitar este projeto, quando ninguém mais o quis, com o prazo estourado, mas conseguimos e estamos aqui agora, comemorando a conclusão do mesmo;

Agradecimento mais que especial a minha amiga e pra sempre colega Lilian Albeche, que sempre otimista, me dizia: “Não desiste, tu vai conseguir, se precisar eu te ajudo”, e pude contar sempre com ela em todos estes 5 anos de Graduação, nunca me deixou na mão, e estamos prontas para comemorar juntas mais esta vitória;

Agradecendo por fim as minhas colegas e amigas de Secretaria Municipal de Saúde, Delcylene Villalba e Juliana de Carvalho Silveira, por literalmente segurarem as pontas para que este Trabalho fosse concluído, também em especial a Secretária Municipal de Saúde Natália Ivone Steinbrenner pela oportunidade e apoio na realização do mesmo, não esquecendo, e não menos importante agradecer também aos meus colegas de Rosul, Vilmar Silveira Mautone, por sempre quebrar os galhos para mim, por me aconselhar e puxar as orelhas quando necessário, “Seja otimista Charlene, não pensa sempre que não vai conseguir, não pode ser assim”, e minha “Mãe” no Rosul Marta Lorena Silveira, que sempre aquece meu almoço, pica as frutas, faz meu café, ou seja, segue com o mimo que minha Mãe me trata em casa e ao Carlos Alberto Oliveira de Sousa que me salvou nos últimos dias antes à entrega deste trabalho, com uma bendita fórmula.

De coração e a todos obrigado mesmo!

“A grandeza não consiste em receber honras,
mas em merecê-las”.

Aristóteles

RESUMO

O presente trabalho teve por objetivo analisar a forma de Gestão da Frota da Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento (SMS), aplicando a Demonstração do Resultado Econômico, optando pela frota própria ou pelo serviço de terceirização da frota. Para tanto foi realizado uma pesquisa com abordagem descritiva, quantitativa-qualitativa, baseada em um estudo de caso. Para atender ao objetivo foi levantado o custo por quilômetro terceirizado junto Setor de Licitações e Contratos da Secretaria da Fazenda do Município e da frota própria junto ao Setor de Contabilidade e Compras da Secretaria Municipal de Saúde, bem como o custo total da frota e seu estado de conservação. Posteriormente, através de informações orçamentárias, contábeis e planilhas do Microsoft Office ©Excel e documentos – Word foram levantados os dados para análise dos custos. Assim, foi apurado o custo por quilômetro realizado pela frota própria, possibilitando um comparativo entre as duas formas de execução, dessa forma analisando qual das situações é mais benéfica para o os cofres Municipais. Assim ficando constatada que a frota própria apesar de algumas limitações é a opção que traz mais benefícios ao Município de Santana do Livramento.

Palavras-chave: Secretaria Municipal de Saúde; Gestão da Frota; Terceirização.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the Municipal Health Secretary (SMS) Fleet's management approach, applying the Statement of Economic Outcome, opting for their own fleet or by fleet outsourcing. Therefore, we conducted a survey with a descriptive approach, quantitative-qualitative, based on a case study. To meet the objective, the cost per outsourced mile was researched with the Municipal Finance Department's Tenders and Contracts Sector, and the own fleet's with the Municipal Health Secretary's Accounting and Purchasing Sector, as well as the total fleet and its state of conservation. Subsequently, through budget information, financial and Microsoft Office Excel spreadsheets and documents - Word, the data for analysis of the costs were researched. This way, it was determined the cost per mile undertaken by own fleet, allowing a comparison between the two forms of execution, checking which instance is more beneficial to the municipal treasury. It was demonstrated that the own fleet, despite some limitations, is the option that brings more benefits to Santana do Livramento.

Keywords: Municipal Health ; Fleet Management , Outsourcing .

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Frota de Veículos Própria.....	40
Tabela 2- Custos Frota Própria Ano 2012	42
Tabela 3- Quilometragem Percorrida Frota Própria Ano 2012	44
Tabela 4-Custos Frota Própria Ano 2013	46
Tabela 5-Quilometragem Percorrida Frota Própria Ano 2013	48
Tabela 6- Custos Frota Terceirizada Ano 2012.....	50
Tabela 7- Quilometragem Percorrida Terceirizada Ano 2012	52
Tabela 8- Custos Frota Terceirizada Ano 2013.....	54
Tabela 9- Quilometragem Percorrida Terceirizados 2013	56
Tabela 10- Orçamento para contratação de veículo – Empresa I.....	59
Tabela 11- Orçamento para contratação de veículo – Empresa II.....	61
Tabela 12- Receita Econômica.....	63
Tabela 13- Custos com o Serviço de Transporte da SMS	65
Tabela 14- Cálculo da Demonstração do Resultado Econômico	67

LISTA DE ABREVIATURAS

SMS – Secretaria Municipal de Saúde

PMSL – Prefeitura Municipal de Santana do Livramento

DRE – Demonstração do Resultado Econômico

SUS – Sistema Único de Saúde

CF – Constituição Federal

CFC – Constituição Federal de Contabilidade

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

REA – Resultado Econômico Apurado

CE – Custo de Execução

RE – Receita Econômica

CO – Custo de Oportunidade

NBCT – Normas Brasileiras de Contabilidade

PPA – Plano Plurianual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 PROBLEMÁTICA	15
1.2 OBJETIVOS.....	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 JUSTIFICATIVA	16
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.3 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO NA GESTÃO PÚBLICA	28
2.4 TERCEIRIZAÇÕES NO SERVIÇO PÚBLICO	32
3. MÉTODO	35
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	35
3.2 MÉTODO ESCOLHIDO (E JUSTIFICATIVA)	36
3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS	36
3.4 TÉCNICA DE ANÁLISE DOS DADOS	37
4.2 ANÁLISE DOS CUSTOS DA FROTA PRÓPRIA.....	41
4.3 ANÁLISE DOS CUSTOS DA FROTA TERCEIRIZADA.....	49
4.4 ANÁLISE DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	70

1 INTRODUÇÃO

Atualmente no Brasil, a grande maioria dos gestores públicos não se baseia nas informações de custos para a tomada de suas decisões. O tema gestão de custos e resultado econômico em organizações públicas vem sendo, pouco explorado e de fato não estão sendo aplicados no dia a dia das entidades públicas (MAUSS;SOUZA, 2008).

As discussões jurídicas fizeram sua parte no que tange a aprovação de regulamentos e normas tornando obrigatória a utilização das informações relacionadas aos custos na Administração Pública, o que falta efetivamente é ocorrer isso na prática. Além de previsão na Lei nº 6.404/1976, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução nº 1.366/2011 que aprovou o Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Mesmo com a obrigatoriedade observa-se que tais normas até hoje não são cumpridas de fato por grande parte dos órgãos públicos. Por ser algo recente, porém de muita utilidade tais ferramentas gerenciais são pouco explorada sem nosso país, principalmente no que diz respeito à estruturação e trabalhos científicos com base em estudos empíricos.

As informações de custos utilizadas na prática pelos órgãos públicos já mostram em alguns resultados mesmo que feita de maneira inadequada e não bem estruturada, porém, os que adotaram os conceitos de custos têm obtido de forma mais clara e otimista a gestão administrativa e financeira dos recursos da comunidade, recursos estes que estão sob o cuidado e a inteira responsabilidade dos gestores públicos (SILVA, 1999 *apud* BALDISSERA; MARAFON;CONTE, 2012).

Além do sistema gerencial de custos existe no setor público a contabilidade aplicada ao setor público, onde a mesma é responsável pelo ramo da contabilidade aplicado às entidades de direito público interno. No Brasil, ela foi normatizada pela Lei Federal nº4.320/1964, sendo subdividida para melhor entendimento e compreensão em duas técnicas gerenciais, porém são utilizadas de forma integrada em um único processo de gestão para a tomada de decisão e controle, que são elas: o orçamento e a contabilidade.

A união destas duas técnicas (orçamento e contabilidade) é a aplicação prática da teoria dos sistemas, que é considerada a integração entre os diversos elementos (subsistemas) que compõem cada sistema, portanto, custos, orçamento, contabilidade, gastos, são elementos (subsistemas) da estrutura pública que nos subsidia a obtermos mais eficácia na organização e

gestão dos recursos financeiros da sociedade.

A gestão pública tem na contabilidade um instrumento de informação para o exercício do controle e da análise dos fatos de natureza financeira e econômica. Em 1964, a Lei Federal nº4.320 em seu art. 93, “definiu que a contabilidade deve evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administram ou guardem bens a ela pertencem ou confiados”, ou seja, a missão da contabilidade é para todos os Municípios e Gestores e abrange todos os atos e fatos da gestão dos mesmos(MACHADO JÚNIOR; REIS, 2000 *apud* MAUSS; SOUZA, 2008).

A contabilidade aplicada ao setor público opera como um sistema integrador de registros orçamentário, econômico, financeiro e patrimonial, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações do patrimônio público e identificar seus responsáveis com vistas à prestação de contas.

Dentro da contabilidade aplicada ao setor público a contabilidade de custos surge com o objeto de visualizar o Município, Estado, País como um todo, pois atua sobre seus produtos, serviços, componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional promovendo a eficiência dos processos produtivos (LEONE, 2000 *apud* MAUSS; SOUZA, 2008).

A mensuração e o controle dos custos permitem ao gestor saber quanto custa produzir cada um dos bens ou serviços públicos, o que dará a ele subsídios para as decisões, sempre buscando as alternativas mais vantajosas para a sociedade.

A aplicação da contabilidade de custos no setor público tem como objetivo principal embasar a tomada de decisão além do público interno destina-se também ao público externo (cidadãos e sociedade) para mantê-los informados sobre os custos dos departamentos e dos serviços prestados a população (MAUSS; SOUZA, 2008).

Com essa informação, a população e os órgãos de controle externo podem monitorar e mensurar a eficiência e economicidade da atividade pública, nela destaca-se três funções primordiais: embasar as tomadas de decisões que se seguem em todo o processo de gestão, desde o planejamento estratégico até o operacional, estabelecendo padrões para avaliação do desempenho e posterior controle das atividades, o famoso P, O, D, C da Administração (planejamento, organização, direção e controle) das atividades realizadas e propostas; oferecer retorno dos resultados aos gestores para um novo planejamento; Informar os resultados das atividades públicas para os órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência).

Para melhor gerenciar estes resultados, o processo de gestão de uma entidade deve ser dinâmico e proativo, permitindo se antecipar às mudanças que ocorrem no ambiente, tanto interno como externo. Porém é necessário um modelo de gestão que visualize um resultado econômico e social positivo para a organização onde este traga criação de valor aos usuários dos serviços prestados. Portanto sua base de atuação deve ser alicerçada em um processo de gestão estratégica, ou seja, baseado em estratégias que tragam para a organização a possibilidade de maximização do seu resultado econômico no curto e longo prazo.

Em suma a gestão pública foi organizada pelo art. 2º da Constituição Federal de 1988 em três poderes distintos e independentes entre si, os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, onde a administração pública operacional é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício coletivo (MEIRELES, 1999 *apud* MAUSS; SOUZA, 2008).

Por isso, as decisões dos gestores devem estar voltadas para a prestação do melhor serviço público possível, considerando os recursos disponíveis para tal. E o seu sucesso é medido através da verificação da qualidade e do volume de serviços oferecido, o seu resultado econômico e a contribuição para a sociedade (MAUSS; SOUZA, 2008).

O estudo foi realizado na área de saúde, assim os gastos nos Municípios em saúde conforme fixou a Constituição Federal de 1988 um limite mínimo de 15% das receitas de impostos e transferências constitucionais para os Municípios aplicarem em saúde.

No cenário atual, onde a saúde é de suma importância, pois nessa área trabalha-se diretamente com a qualidade e sobrevivência de vidas de nossa população, portanto, vale à pena questionar quanto vem sendo aplicado em saúde em nosso País, e quais os resultados desses investimentos. Muito se discute sobre a bomba relógio que se tornou a saúde pública; a falta de hospitais, más condições de internações, locomoção precária, médicos que visam somente o lucro, fraudes envolvendo medicamentos, estes que seriam para suprir a necessidade da sociedade, desvios de verbas que seriam utilizadas para pacientes necessitados além de poucas unidades de saúdes, esta que deveriam servir como uma válvula de escape para os pronto-atendimentos que constantemente permanecem lotados pela população em geral.

1.1 PROBLEMÁTICA

A contabilidade aplicada ao setor público, diferentemente da privada, opera como um sistema integrador de registros orçamentário, econômico, financeiros e patrimoniais, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações do patrimônio público e identificar seus responsáveis com vistas à prestação de contas (MAUSS; SOUZA, 2008).

Embora a aplicação da contabilidade de custos no setor público, em parte, pode ser semelhante a da área privada, pois independente dos cenários qualquer um dos dois tem, por objetivo estabelecer uma comparação dos custos com alguma unidade de medida predefinida, o diferencial está que na iniciativa privada o objetivo principal é servir ao público interno embasando a tomada de decisão dos gestores, já no setor público, destina-se também ao público externo (cidadãos e sociedade) para informar sobre os custos dos departamentos e dos serviços prestados a população.

Indiferente de serem os estudos com foco na contabilidade em empresas privadas, ou na contabilidade aplicada no setor público, o importante é que conhecer, tabelar e procurar melhores investimentos, através da melhor alocação dos custos é cada vez mais relevante na área pública, porém com extrema relevância para seguir sendo explorado e estudado com mais propriedade.

Exposto a relevância do tema, o presente trabalho está focado em fazer uma análise sobre que tipo de controle que a Secretaria Municipal de Saúde tem sobre seus custos, mais especificamente sobre os custos do Setor de Transportes da mesma, procurando assim responder ao seguinte questionamento: ***Aplicando a Demonstração do Resultado Econômico o que é melhor para a Gestão da Frota da Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento, frota própria ou terceirizada?***

1.2 OBJETIVOS

Para a realização deste trabalho foram definidos os objetivos que estão divididos em Objetivos Geral e Objetivos Específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a forma de Gestão da Frota da Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento (SMS), aplicando a Demonstração do Resultado Econômico, optando pela frota própria ou terceirização.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar a frota de veículos e estado de conservação da mesma;
- Levantar os custos envolvidos na gestão frota própria;
- Levantar os custos envolvidos na terceirização da frota;
- Analisar por meio da Demonstração do Resultado Econômico a do gasto com a frota de veículos.

1.3 JUSTIFICATIVA

A identificação dos custos da organização e mensuração dos mesmos trás vários benefícios para os serviços públicos, por se tratar de uma entidade pública, é de vital importância para que os gestores possam administrar o dinheiro da sociedade da melhor forma possível, adotando sempre as políticas que trarão os melhores resultados para a entidade e acima de tudo para a população. Ter conhecimento sobre os custos de toda sua gestão torna-se relevante também quando é necessário decidir sobre manter ou terceirizar um produto ou serviço, a fim de que se possa alocar ou minimizar os custos que a entidade terá, sem prejudicar a qualidade dos mesmos.

Um bom sistema de controle e planejamento de custos é primordial para a sobrevivência e manutenção da entidade, porém ainda são muito escassas as informações sobre custos que órgãos públicos brasileiros utilizam para medir a eficiência dos serviços prestados. Conseguir ter esse tipo de controle é uma realidade que ainda não se faz presente em todas as entidades, mas já é possível perceber que a maioria delas, mesmo que timidamente, tem indícios que estão investindo em uma cultura de mensuração de custos, desenvolvendo seus próprios sistemas de contabilidade de custos, paralelos à contabilidade.

Contudo, é só o início, ou seja, os primeiros passos de muitos que devem ser dados nesta caminhada, ainda falta muito a se buscar. A necessidade de obter mais informações sobre o assunto torna-se imprescindível, quando observado que, tanto a população quanto o governo, pouco conhece sobre custos dos serviços públicos. Implantar apenas política de mensuração de custos não basta, porém já representa grande passo para que a entidade possa ter maior conhecimento e controle sobre suas contas, podendo assim aperfeiçoar a alocação de seus recursos.

O tema é relevante, por tratar de recursos da própria população. É importante que a sociedade tenha conhecimento sobre qual é o tratamento que está sendo dada, por parte dos gestores municipais, ao dinheiro que lhes é confiado, para a realização dos serviços essenciais a toda população, bem como verificar qual a preocupação que a Administração Pública tem em calcular os custos dos serviços oferecidos, assim como em buscar novas formas e alternativas de oferecer esses serviços de modo a reduzir custos, permitindo assim que se torne mais eficiente à alocação desses recursos.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho foi organizado em quatro capítulos. O capítulo um contou com a introdução, na qual foi apresentada a problemática da pesquisa, os objetivos gerais e específicos da pesquisa, e a justificativa do trabalho. No segundo capítulo consta o referencial teórico, necessário para embasar a pesquisa. No terceiro capítulo estão os procedimentos metodológicos da pesquisa. Por último, o quarto capítulo destacou as análises dos resultados,

juntamente com as considerações finais e logo após foram descritas as referências usadas para a realização deste trabalho.

2.REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico está dividido em: Quatro tópicos sendo que o primeiro será referido a Gestão de Custos na Saúde, o segundo será sobre o Controle Interno nas Organizações Públicas, o terceiro tópico será para mencionar a Demonstração do Resultado Econômico na Gestão Pública e por fim a Terceirização na Saúde.

2.1 Gestão de Custos na Saúde

Parcela significativa do resultado, quando ele existe, deve ser reinvestida na própria instituição, esse resultado, na maioria das vezes, é fruto de uma série de acertos em diversas ações gerenciais, notadamente fundamentadas em um esforço insistente de controle e redução de custos. É bem verdade, que, quando esse esforço é fraco ou inconstante, os seus efeitos maléficos se fazem sentir em outro número expressivo de instituições que se arrastam, em meio a tantas dificuldades, inclusive de baixa remuneração por seus serviços (BEULKE;BERTÓ, 2008).

No desenvolvimento de medidas de controle, concorrem diversos elementos gerenciais existentes para tal fim, por exemplo: a própria contabilidade; o detalhamento dos custos por áreas de responsabilidade; o seu orçamento, em um estágio mais amadurecido; os sistemas de controle de materiais; os sistemas de controle de serviços internos executados; a documentação de dados de atendimento aos pacientes; o estabelecimento e a comparação com os padrões físicos, por procedimento, entre outros.

Em qualquer organização, o sucesso no gerenciamento dos custos depende, em boa parte, da conscientização das áreas envolvidas, do apoio da gestão e da mobilização de todos na busca de melhores indicadores de desempenho.

No ramo da saúde, essa função está representada pela elaboração do orçamento econômico – financeiro, com a participação dos responsáveis pelas áreas, com base na definição de políticas e diretrizes para o período.

A contínua necessidade de modernização das instalações e equipamentos pressupõe o estudo da viabilização dos investimentos, tarefa para a qual o sistema de custos pode contribuir de forma positiva.

A presença de custos diretos fica representada toda vez que é possível identificar determinado custo diretamente em cada unidade de serviço, produto ou procedimento. Tal vinculação confere ao cálculo uma precisão completa no custo do procedimento, podendo-se assim dizer que uma situação ideal, na prática, aconteceria com o maior número possível de casos e valores enquadrados na categoria descrita. Evidentemente, isso não ocorre com essa intensidade (BEULKE; BERTÓ, 2008).

Podem ser citados como exemplos clássicos de custos diretos no ramo da saúde:

- O consumo de medicamentos, ou órtese, prótese etc, por conta;
- O consumo de materiais médico-hospitalares por conta/paciente/procedimento;
- O consumo de gêneros alimentícios aplicados na elaboração das refeições separadamente: café, almoço, lanche, jantar, ou pratos à la carte;
- O filme usado na realização de um exame radiológico;
- O valor das comissões médicas vinculado a cada exame, quando for o caso;
- A formação de custos financeiros relativos à concessão de prazos a convênios;
- O valor do combustível utilizado nos veículos utilizados para transporte de pacientes;
- O valor pago pelas diárias dos motoristas que levam os pacientes às consultas;
- A manutenção e depreciação da frota de veículos.

A gestão da frota na área de saúde está relacionada com a manutenção e conservação que são necessários para atendimento da sociedade. Em relação à depreciação o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução nº 1.136/2008 que aprova a NBC T 16.9 na qual descreve a depreciação como sendo “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

O reconhecimento da depreciação do imobilizado representa, em outras palavras, a remuneração pelo serviço prestado, que resulta da perda da eficiência em função da vida útil média esperada. O bem é depreciado em função do uso e da ação de elementos da natureza que poderá torná-lo inadequado, e também obsoleto, em razão de tecnologias ou modelos mais novos, mais avançados.

A vinculação dos custos com a conta do paciente é estabelecida de seus montantes físicos correspondentes de consumo, ou, mais propriamente, de insumo. Os respectivos montantes físicos desses materiais são determinados com base em documentos internos que circulam pela Secretaria Municipal de Saúde como um todo, ficando cada parte na responsabilidade do Setor de competência, por exemplo: agendamento de viagens (1º passo – assistente social; 2º passo: setor de transportes) e assim continua a sequência até que o paciente seja levado a Unidade de Saúde que realizará seu procedimento.

Os custos diretos caracterizam-se, pois, pela possibilidade de sua especificação por serviço prestado, como, por exemplo, os custos com pessoal, que na área pública são relevantes. Os custos com pessoal, no ramo da saúde, são relevantes na formação dos custos operacionais, abrangendo um conjunto variado de itens, como remuneração, encargos sociais e benefícios. As remunerações compreendem os gastos com pessoal identificados na folha de pagamentos: horas normais, horas extras, repouso remunerado, adicional noturno, insalubridade, sobre aviso, diárias, e etc. Os encargos sociais variam conforme a situação de cada empresa de saúde (particular, pública, filantrópica), causando impacto em diferentes proporções sobre a remuneração. Dentre as mais comuns e obrigatórias estão: quotas de previdência social, FGTS, provisão de férias, provisão para 13º salário, indenizações; e as optativas estão: vale transporte, vale alimentação, uniformes e outros (BEULKE; BERTÓ, 2008).

Assim, como os custos de manutenção e do controle patrimonial no setor público, também, são relevantes. Tanto em organizações particulares ou públicas que ainda não dispõem de um sistema de custos, já é elevado o número de estabelecimentos que mantêm um adequado controle patrimonial. Tal fato revela a amplitude de usos de controle do ativo permanente, que ultrapassa a área estritamente de custos, sendo de utilidade para financiamentos, seguros, manutenção, compra e venda de equipamentos e, é claro, também para cálculo de depreciação e reavaliação, para fins de custos, etc.

Duas fases básicas sintetizam o controle patrimonial:

- Organização física do patrimônio;
- Avaliação monetária do patrimônio e da sua depreciação.

Em relação à organização física do patrimônio são diversas ações caracterizam essa organização, podendo citar as seguintes:

- Classificação dos grupos de bens patrimoniais, por conta equivalente no plano contábil;
- Enquadramento dos bens por conta;
- Levantamento físico dos bens por centro de custos ou processo;
- Consistência entre elementos do enquadramento contábil e do levantamento físico;
- Cadastramento patrimonial;
- Emplacamento dos bens.

Cumpridas estas ações, normalmente ocorre à emissão de um termo de compromisso, por meio do qual cada chefia fica responsabilizada por sua carga patrimonial. A organização física do patrimônio abrange, igualmente, as atividades de controle das transferências de bens entre centros ou processos, as baixas e o fluxo necessário nas aquisições de novos bens ou na ativação de imobilizados próprios (BEULKE; BERTÓ, 2008).

Na hipótese de sua adoção, para efeitos gerenciais do custo das depreciações, recomenda-se a princípio, sempre, a utilização dos valores reais efetivos de reposição e uma vida útil, técnica e econômica compatível com a realidade.

Em relação à apropriação dos custos patrimoniais com base na organização física do imobilizado, por conta, e da correspondente avaliação pelo critério escolhido, torna-se possível à correta apropriação desse custo.

Com as planilhas do Microsoft Office ©Excel e Word fornecem os totais por conta sem quaisquer problemas, restando ainda ao setor de custos a mera transposição para o mapa de apropriação de custos (quando já não vier completo e integrado ao sistema contábil, o que hoje em dia, é a mais provável constatação).

Assim, o processamento do cálculo e organização nas empresas de saúde depende de dois blocos:

- Variáveis monetárias;
- Variáveis físicas.

Os cruzamentos dessas informações propiciarão o cálculo de custos. Componentes ou unidade de cálculo, ou simplesmente insumos, ou na saúde é mais usual vermos a expressão “unidades de serviço”, significa dizer que é o conteúdo prático ou ideia do quanto cada modalidade de serviço está utilizando certo fator de produção.

Em outras palavras os componentes físicos expressam o quanto cada procedimento, até mesmo o mais simples, absorveu de atenção, trabalho de algum setor, funcionário, equipamento.

Em sua essência, o que se pretende com o cálculo de custos é proporcionar e regular funcionamento da entidade de tal sorte que ao final deste haja plenas condições de repor as quantidades de materiais, horas trabalhadas dos funcionários, consumos de energia elétrica, parcela da vida útil dos equipamentos destinada a compor um novo começo, e enfim caracterizar a continuidade desse “ser vivo”.

Relacionado ao componente monetário e analisando um contexto de mudança inflacionária, a variável mais efêmera é o componente monetário. Por esse motivo, fica mais fácil reter nos arquivos da memória das chefias e responsáveis pela gestão de custos o quanto “custa” necessita de tempo para realizar certo procedimento – variável indubitavelmente bem mais estável, e como consequência mais administrável a esse nível. Fator esse que comprova a relevância dos componentes físicos na apuração dos custos (BEULKE; BERTÓ, 2008).

A maioria das organizações atuais busca, hoje em dia, solução para o tema qualidade total. Em apoio a esse esforço, o sistema de custos constitui, sem dúvida, uma fonte permanente de alimentação de dados na busca de resultados pretendidos. Essa busca pode acontecer de diversas formas em cada empresa, sendo válido aceitar como eficiente a sequência que contemplar as seguintes fases:

Identificação dos problemas: A primeira fase corresponde ao contato inicial e gradativo que as áreas devem ter com os conceitos e números gerados, propicia a indispensável familiaridade e identificação pertinentes a sua realidade, área hierárquica pela qual cada chefia é responsável;

Correção de rumos: À medida que forem sendo constatados problemas ou desvios, é possível estabelecer as correções imediatas de rumos – os primeiros consertos;

Parametrização: Pensando em caráter duradouro, qualquer atividade deve dispor de metas, números que indiquem para o futuro o caminho necessário para os resultados pretendidos, essa é a fase de parametrização, que pode ser consequência de um trabalho de orçamento ou estabelecimentos de padrões. É, em suma, o planejamento daquilo que se quer como viável.

Monitoramento: O monitoramento é a fase em que cada responsável por sua área acompanha o caráter permanente e o grau de execução de tais metas. E o controle, estágio indispensável ao cumprimento dos objetivos traçados.

Dentro desse possível desdobramento das fases de avaliação, cabe em contato com as peculiaridades de cada instituição, estabelecer a forma e os recursos mais adequados de operacionalização.

A área da saúde, em geral, vive constantemente, em grau bastante elevado, a máxima da economia que afirma que as necessidades são ilimitadas, e os recursos são finitos.

Portanto, mais do que nunca, é indispensável o dimensionamento dos serviços assistenciais, seus respectivos custos, os investimentos e seu monitoramento. Sem essa visão contínua, há sérios riscos de colocar em jogo a própria sobrevivência das instituições de saúde (BEULKE; BERTÓ, 2008).

2.2 Controle Interno nas Organizações Públicas

O controle e o planejamento estão interligados diretamente, são ações dentro de uma organização, rumam paralelamente. O controle oferece um retorno ao processo de planejamento o mesmo visa garantir que, através da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido, seja na forma de produto ou de serviço. No caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia de que os aspectos legais estão rigorosamente observados (DA CRUZ; GLOCK, 2007).

O controle caracteriza-se, por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado, com o objetivo de verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas. Estas atividades, exercidas pelos diversos segmentos da estrutura organizacional, constituem os chamados controles internos.

Se considerados os objetivos dos controles internos, observa-se, em especial na área pública estatal, a existência de um conjunto de controles voltados a assegurar a observância à legislação e às normas disciplinares: são os chamados controles formais. Os demais,

identificados como controles substantivos, buscam garantir a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos, em termos quantitativos e qualitativos.

Quanto à tempestividade, ao momento de atuação, os controles internos podem ser classificados como preventivos concomitantes e subsequentes. Os primeiros visam evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades. Os controles concomitantes têm por finalidade detectar estas ocorrências no momento em que ocorrem, permitindo medidas tempestivas de correção, e os últimos destinam-se a identificar estas situações após sua ocorrência, permitindo a adoção de ações corretivas posteriores.

Os controles internos podem ser classificados, ainda quanto as suas características ou áreas onde são empregados, tais como: controles internos contábeis, financeiros, orçamentários, administrativos, operacionais, etc. De outra forma, estes conjuntos podem vir a constituir dois grandes grupos: os controles internos contábeis, englobando aqueles voltados à salvaguarda dos bens, dos direitos e das obrigações e à fidedignidade dos registros financeiros, e os controles internos administrativos, que visam garantir a eficiência operacional, o cumprimento dos aspectos legais e a observância das políticas, diretrizes, normas e instruções da Administração (DA CRUZ; GLOCK, 2007).

A expressão controle interno pode ser entendida como a conjunção de todos os procedimentos de controle exercidos de forma isolada ou sistêmica no âmbito de uma organização, contrapondo-se ao termo controle externo. Já a conjunção controles internos passa a ideia de um conjunto ou parte de tais procedimentos.

Mas ao conceito controle interno adicionam-se outros fatores que, somados, asseguram o funcionamento de uma organização de forma confiável e eficiente.

Dentre os vários conceitos existentes na literatura especializada, destaca-se aquele enunciado pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*apud* DA CRUZ; GLOCK, 2007, p.21), o qual, por sua abrangência e ampla divulgação, acabou tornando-se referência internacional. Expressa este conceito:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas pela empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolverem a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas.

Trata-se de uma conceituação bem abrangente, em que, de imediato, constata-se que o controle interno não se refere apenas aos enfoques diretamente relacionados às funções de

contabilidade e finanças, mas a todos os aspectos que envolvem as operações de uma organização.

Devido a sua amplitude, para que este conceito seja corretamente compreendido, devem-se analisar seus componentes isoladamente. Assim, pode-se dizer que DA CRUZ; GLOCK, 2007:

Plano de organização: é a forma através da qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma adequada e balanceada divisão de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da organização, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis. Representa, em outras palavras, a definição de quem faz o que e quem tem autoridade sobre quem na organização, (hierarquia, organograma);

Métodos e medidas: são os procedimentos adotados no dia a dia de uma organização empresarial ou pública, que estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não sejam preestabelecidos de maneira formal, através de normas, manuais de serviços, rotinas etc;

Proteção do patrimônio: várias são as formas pelas quais os bens e direitos da organização são salvaguardados e defendidos (custódia, controle e contabilização de bens, área de competência, normas, etc);

Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis: estão relacionadas à precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A existência de um plano de contas que facilite o registro, a preparação de um manual descritivo do uso das contas, conjugado com a definição de procedimentos que possibilitem à análise, a classificação adequada dos dados contábeis, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil;

Eficiência operacional: é obtida da definição e adequado plano de organização, aliado a métodos e procedimentos bem definidos, e ainda com a observância de normas salutaras no cumprimento dos deveres e funções e com a existência de pessoal qualificado, adequadamente supervisionado, no desenvolvimento de suas atividades.

Embora não mencionado de forma explícita no conceito, existe ainda outro aspecto básico que influenciará diretamente a qualidade do controle interno. Trata-se do fator recursos humanos, já que as políticas e os planos são implementados por pessoas, que utilizam

ferramentas, como plano de organização, métodos e sistemas. Mesmo que existam políticas claramente estabelecidas, sistemas adequadamente planejados e outras formas pretendidas para as ações, a eficiência operacional estará comprometida se a organização não dispuser de um quadro de pessoal corretamente dimensionado, capaz, eficiente e motivado.

É necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que esteja cumprido, assim como devem os sistemas de informações contábeis, operacional e gerencial ser eficientes e confiáveis, sendo estes aspectos igualmente objeto do controle interno, além, obviamente, do fiel cumprimento à legislação.

Todas as atividades desenvolvidas pela administração pública municipal devem ser devidamente controladas. Assim, cabe ao órgão designado na estruturação organizacional para responder por recursos humanos o exercício do controle sobre a observância das normas gerais que regulam a administração de pessoal.

Aos órgãos responsáveis por licitações e compras, pelo controle patrimonial e de frota, por serviços de apoio etc. cabe, igualmente, responder pela observância das normas e da legislação respectiva e assim por diante. A área de contabilidade, por deter o registro contábil de todos os bens, das receitas, de seus investimentos e de suas despesas da entidade pública, assume um papel de destaque no contexto do controle interno (DA CRUZ; GLOCK, 2007).

Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- Proteger os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:

- A preservação do patrimônio público;
- O controle da execução das ações que integram os programas;
- A observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientarem na tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno, incluindo os controles prévios, concomitantes e posteriores.

2.3 Demonstração do Resultado Econômico na Gestão Pública

No contexto de uma gestão pública por resultados, o planejamento estratégico é o centro do modelo de gestão, o qual fixa as diretrizes estratégicas e propicia os meios para a avaliação de desempenho e o controle eficiente das atividades e resultados planejados pelo gestor público (MAUSS, SOUZA, 2008).

Assim como as informações de custos pode ser para a Administração Pública um fator crítico para o sucesso do planejamento, orçamento, controle operacional e a tomada de decisões estratégicas, podem ser também vista como a base principal para uma gestão eficiente.

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

Outra utilidade da informação de custos no planejamento no setor público está no embasamento para estudos de viabilidade econômica de investimentos ou realização de parcerias pelos órgãos públicos. Com estas informações dos custos dos serviços prestados e a

possibilidade de sua projeção para o futuro, é possível aos gestores decidir de forma eficiente sobre a viabilidade ou não de novos investimentos.

Ao mesmo tempo em que se obtêm informações gerenciais para planejamento e controle prévio dos recursos e rumos da organização, também se obtêm dados que servirão de base para o controle da execução do planejado, onde são comparadas as metas com os resultados obtidos, de onde resultam informações cruciais para embasar auditorias de desempenho e após esse ciclo de planejamento, os resultados formarão a fonte de informações que fundamentará um novo ciclo de gestão.

Para mensurar o valor adicionado e o resultado econômico municipal, tem-se presente que, se não existisse o serviço público, o cidadão buscaria o menor preço de mercado a vista (custo de oportunidade) para a contratação desses serviços. Neste aspecto, a entidade pública tem como missão prestar serviços a um custo menor do que o mercado, pois, do contrário, economicamente seria mais interessante adquiri-lo de terceiros (terceirizando-os) em vez de prestá-lo diretamente. Mantidas todas as demais variáveis constantes, tal estratégia seria mais benéfica aos cidadãos.

A crescente exigência popular da transparência na gestão dos recursos públicos, objetivando a verificação da otimização dos benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita a evidenciação de resultados alcançados sob a égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

No Brasil, a maioria dos gestores não sabe dizer se ações oferecidas à sociedade são bem sucedidas ou não. Quando eles, por exemplo, impõem cortes ao orçamento, não sabem se estão cortando “supérfluos” ou “essenciais”. Faltando-lhes, muitas vezes, informações objetivas quanto aos resultados alcançados (BRASIL, 2009).

A busca de alternativas que reduzem os custos e aperfeiçoe a efetividade e a eficiência, preceito instituído pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 74, inciso II: “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado”.

O texto constitucional estabelece que os serviços prestados à sociedade, pelos órgãos públicos, tem sido o grande desafio dos estudiosos e administradores da área pública no Brasil, pois, em realidade, a preocupação até então se restringia, fundamentalmente a procedimentos mais voltados ao atendimento das prerrogativas legais vigentes no país, não se

analisando os aspectos concernentes à gestão de custos e consequentes resultados, fenômenos esses que já são demasiadamente conhecidos no setor privado.

Surge, pois, a necessidade de implementação de um sistema que objetive resultados. Sugere-se que, no mínimo, as ações e/ou serviços públicos sejam monitorados passo a passo por um sistema de contabilidade e controladoria estritamente técnico e dotado de instrumental normativo perfeitamente definido; caso contrário, poderão ensejar evasão de recursos oriundos dos cidadãos, que os entrega à instituição (Estado) para serem aplicados nas necessidades essenciais de uma sociedade.

Neste contexto, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução nº 1.366/2011 que aprovou o Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objetivo:

- Mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- Apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- Apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- Apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- Apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

O Conselho Federal de Contabilidade também editou a Resolução nº 1.133/2008, que aprovou a NBC T 16.6 – que define, dentre outras, a Demonstrações Contábeis apresenta Demonstração do Resultado Econômico (DRE), embora sua elaboração seja facultativa, cujo objetivo é evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua

interligação com o subsistema de custos. Assim, evidencia a eficiência na gestão dos recursos no serviço público.

A Demonstração do Resultado Econômico, cuja elaboração é facultativa, tem como premissa os seguintes conceitos:

- Custo de oportunidade (CO) – valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública;
- Receita econômica (RE) – valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio de multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade (CO), daí: $RE = N \times CO$;
- Custo de execução (CE) – valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos e indiretos.
- O Resultado Econômico Apurado (REA) é, pois, o incremento líquido de benefícios à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público (BRASIL, 2009).

A Administração Pública brasileira passa por profundas mudanças preconizadas pela denominada Reforma Administrativa. O seu marco inicial ocorreu com a Emenda Constitucional nº 19, promulgada em 4 de junho de 1998, que dispôs sobre os princípios e as normas de Administração Pública, visando impor o controle das finanças e direcionar as administrações à busca da eficiência gerencial e de uma gestão pública eficaz (MAUSS, SOUZA, 2008).

Segundo a Lei Complementar nº101, de 4 de abril de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), esse novo modelo de gestão pressupõe a ação planejada e transparente, prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, possibilitando o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições por ela estabelecidos.

Neste sentido, a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração dos resultados das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência do serviço público (MAUSS, SOUZA, 2008).

O estabelecimento de padrões no planejamento e a mensuração dos resultados viabilizam, em um estágio seguinte, a avaliação do desempenho dos gestores e da entidade governamental, com o objetivo de demonstrar sua eficiência econômica, através do resultado econômico, e o cumprimento da LRF.

2.4 Terceirizações no Serviço Público

Embora no âmbito da Administração Pública direta e indireta, a terceirização, como contrato de fornecimento de mão de obra, não tenha guarida, nem mesmo com base na Lei nº 6.019/ 1974 que disciplina o trabalho temporário, porque a Constituição Federal de 1988, no art. 37, inciso II, exige que a investidura em cargos, empregos ou funções se dê sempre por concurso público, pode-se, no entanto de acordo com a Constituição Federal de 1988, no art. 37, inciso IX, a hipótese de enquadrar a contratação temporária, sem concurso, seria aquela que prevê a “contratação por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público”. É importante ressaltar que esse dispositivo não é auto-aplicável, só pode ser utilizado quando disciplinado em lei de cada ente governamental, a mesma dirá como fazer a contratação e as hipóteses em que ela será possível vigorar (DI PIETRO, 2012).

Os contratos emitidos para tais contratações de terceirizados têm sido na maioria das vezes celebrada como prestação de serviços especializados, para assegurar a legalidade, porém, de fato, essa prestação de serviços por parte da empresa contratada é limitada, pois a mesma se limita a fornecer mão de obra para o Estado, ou seja, as pessoas que trabalham nas empresas são contratadas sem concurso público, para que prestem serviços em órgãos públicos, não tendo as mesmas qualquer vínculo com a entidade onde prestam os serviços não assume cargos, empregos ou funções e não se submetem às normas constitucionais sobre servidores públicos.

A terceirização normalmente se enquadra nas modalidades de terceirização tradicional ou com risco, porque mascara a relação de emprego que é própria da Administração Pública; não protege interesses públicos, bem pelo contrário, favorece o apadrinhamento político; burla a exigência constitucional de concurso público; escapa às normas constitucionais sobre

servidores públicos; cobra taxas de administração incompatíveis com os custos operacionais; não observa as regras das contratações temporárias; contrata servidores com desvio de função, estas são uma das fórmulas que se arrumou para burlar todo o capítulo da Constituição Federal de 1988 (do art. 37 ao 41), para servir aos ideais de nepotismo e apadrinhamento a que não pode resistir tradicionalmente a classe política brasileira.

O entendimento do Tribunal de Contas da União, através do Decreto nº 2.272, de 7 de julho de 1997, relata a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, onde no art. 1º estabelece que as atividades que devem ser executadas por execução indireta são: as de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações. No art. 2º determina que “não poderão ser objeto de execução indireta atividades inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente, no âmbito do quadro geral de pessoal”. E por fim no art. 3º dispõe sobre que a contratação não tem por objeto o fornecimento de mão de obra, mas a prestação de serviço pela empresa contratada, quando determina que “o objeto da contratação será definido de forma expressa no edital de licitação e no contrato exclusivamente como prestação de serviços”.

Vale ressaltar que de acordo com o dispositivo constitucional, os serviços públicos ou são prestados diretamente pelo Poder Público, por meio de órgãos da Administração Direta ou Indireta, ou são prestados por permissão ou concessão. Conforme exposto no art. 175 no qual se refere à concessão, tem que incluir também a concessão patrocinada e a concessão administrativa, que foram instituídas como formas de parcerias público-privadas.

À luz do direito positivo brasileiro o serviço de saúde, quando prestado pelo Poder Público, integra “uma rede regionalizada e hierarquizada” e constitui um “sistema único”, que nos termos do art. 198 da Constituição Federal de 1988, são baseadas nas seguintes diretrizes: I- descentralização, com direção única em cada esfera de governo; II- atendimento integral, com prioridade as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistências; III- participação da comunidade.

A modalidade que se adequa na área da saúde, conforme o inciso I da Constituição Federal de 1988 é a descentralização por serviços, mediante a criação, por lei, de pessoas jurídicas para atuarem na área da saúde, as modalidades mais apropriadas para os serviços de

saúde são: a autarquia, a fundação ou mesmo a empresa pública (se esta for organizada como sociedade civil, sem fins lucrativos), já que se trata de serviço necessariamente gratuito.

A própria Constituição Federal de 1988 faz referência à possibilidade de serem os serviços públicos de saúde prestados por terceiros, o art. 199 estabelece que “as instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência às entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos”.

A Constituição Federal de 1988 permite a terceirização, ou seja, desde que os contratos de prestação de serviços tenham por objetivo a execução de determinadas atividades complementares aos serviços do SUS, mediante remuneração pelos cofres públicos, devidamente regulamentados pela Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, com alterações introduzidas pela Lei nº 8.883, de 8 de junho de 1994, pelo art. 6º, inciso II, considera-se serviço “toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse pela Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais”.

A participação de instituições privadas na administração só é possível de acordo com a Constituição Federal de 1988 de forma complementar, ou seja, afasta a possibilidade de que o contrato tenha por objeto o próprio serviço de saúde, como um todo, de tal modo que o particular assuma a gestão de determinado serviço. De acordo com a Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, o Sistema Único de Saúde (SUS) prevê, nos art. 24 e 26, a participação complementar, admitindo quando as disponibilidades do SUS forem insuficientes para garantir a cobertura assistencial à população de uma determinada área, desde que o complemento seja formalizado mediante contrato ou convênio, observado, a respeito, as normas de direito público.

3.MÉTODO

No decorrer desta pesquisa, objetivou-se demonstrar estudo sobre a frota de veículos da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Santana do Livramento/RS onde esta permite acesso aos materiais sobre o assunto.

Assim sendo, além de coletar, ordenar e classificar os dados coletados sobre os gastos do setor de transporte da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Santana do Livramento no que diz respeito em específico ao setor de transportes da mesma fez-se análise dos mesmos, bem como estabelecer um paralelo entre as variáveis que a compõem, de forma que se possa contribuir com a comunidade Santanense e atingir os resultados esperados.

3.1 TIPO DE PESQUISA

De acordo com o objetivo, este estudo foi classificado como uma pesquisa descritiva, quantitativa-qualitativa, por meio de um estudo de caso.

Pesquisa pode ser definida como procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos pode ser requerido quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em estado de desordem, onde a mesma não possa ser adequadamente relacionada ao problema (GIL, 2010).

Já os estudos descritivos procuram especificar as propriedades, as características e os perfis importantes de pessoas, grupos, comunidades, ou qualquer outro fenômeno que se submeta à análise. Eles medem, avaliam ou coletam dados sobre diversos aspectos, dimensões ou componentes do fenômeno a ser pesquisado.

O estudo de caso é estudar uma unidade social na qual será analisada profunda e intensamente, é uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real, onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis buscando apreender a totalidade de uma situação, e criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Com relação ao objetivo classificou-se essa pesquisa como sendo de abordagem quantitativa-qualitativa. Na quantitativa o enfoque da mesma está em utilizar a coleta e análise de dados para responder às questões de pesquisa. Já a qualitativa foi utilizada para descobrir e refinar questões de pesquisa, baseada em métodos de coletas de dados sem medição numérica, como as descrições e as observações (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006).

3.2 MÉTODO ESCOLHIDO (E JUSTIFICATIVA)

Com relação aos procedimentos técnicos, este estudo foi classificado como um método de estudo de caso, pois a pesquisa foi realizada no Setor de Transporte da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Santana do Livramento. Plenamente justificável neste projeto, a pesquisa de gastos com a frota na área de saúde, por ser um cenário de grande dificuldade de ser estudado, pouco explorado no contexto atual do setor público, e com uma enorme quantidade de Municípios distantes dos Centros de Saúde.

3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Foi utilizada a pesquisa em documentos, tais como assentamento, autorização, comunicação, etc. A modalidade mais comum de documento é a constituída por um texto escrito em papel, mas estão se tornando cada vez mais frequentes os documentos eletrônicos, disponíveis sob os mais diversos formatos. Neste trabalho em específico foram utilizados na maioria das vezes documentos escritos, entre os quais, destacam-se: folha de pagamento e encargos dos servidores extraídos de programas do departamento de pessoal; empenhos e notas fiscais de combustível, lubrificantes, peças e manutenção e demais gastos com veículos; empenhos e comprovante de diárias de motoristas; relatórios extraídos de programas contábeis referente a gastos com serviços terceirizados; planilhas Microsoft Excel © com as informações de quilômetros percorridos pelos veículos próprios; diário de bordo dos

veículos;relatórios de atividades elaborados pelo setor de transportes da SMS com as viagens realizadas, a quilometragem percorrida, tanto da frota própria, quanto da terceirizada.

A população alvo da pesquisa foi o todo que integra o Setor de Transporte da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Santana do Livramento/RS. Por população entende-se, segundo Gil (1999, p. 99), “um conjunto de elementos que possuem determinadas características”. A amostra delimitada para a realização desta pesquisa foi o período de dois anos com análise dos documentos do Setor de Transporte, realizado no período Janeiro de 2012 à Dezembro de 2013.

Como base na fonte de documentos, documentos estes que podem ser sistemas e/ou planilhas do Microsoft Office - Excel, analisados no cenário público através de arquivos públicos que neste estudo em especial são municipais. Em sua maior parte contém: documentos oficiais, tais como: ordens de serviço, leis, ofícios, relatórios, correspondências, anuários, alvarás, etc. e ou publicações oficiais: atas, debates, documentos, projetos de lei, impressos, relatórios etc. Neste estudo em especial foi utilizado à análise de documentos oficiais, legislação vigente, assim como no caso dos terceirizados, documentos referente à contratação dos mesmos através de licitação (MARCONI; LAKATOS 2010).

3.4 TÉCNICA DE ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados deu-se através de ferramentas do Microsoft Office© Excel (planilhas) e Word (documentos), onde nas mesmas constaram os dados relacionados aos custos do Setor de Transportes da Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento, também através de orçamentos com empresas prestadoras de serviços.

A análise dos dados foi de forma econômico-financeira, constituindo a análise quantitativa, que nada mais é que organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados e a descrição da análise realizou-se de forma qualitativa que é identificada quando o pesquisador, à medida que coleta as informações e evidências, também organiza o material, dividindo-o em partes, relacionando essas partes e procurando identificar tendências e padrões relevantes e também reavaliá-las buscando relação e inferência em um nível de abstração mais elevado (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Após o levantamento dos dados foi elaborada a Demonstração do Resultado Econômico com o objetivo de apresentar os gastos do Setor de Transporte da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Santana do Livramento, para evidenciar a opção de gestão da frota.

4. ANÁLISES E DISCUSSÕES

Este capítulo trata-se na análise dos resultados e discussões sobre os Custos e Quilometragens da Frota de Veículos da Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

4.1 Sistema de custos na Frota de Transportes da Secretaria Municipal de Saúde do Município de Santana do Livramento

O orçamento Municipal da Secretaria de Saúde do Município de Santana do Livramento para o exercício de 2012 foi de R\$ 27.508.018,13 e para 2013 foi de R\$31.168.605,56, onde os maiores gastos estão alocados nas despesas com custeio (despesas correntes) decorrentes do TFD (Tratamento Fora do Domicílio), pois o Município não possui estrutura e referência em tratamentos para a grande maioria dos tratamentos realizados pelo SUS.

Levando em conta o número de habitantes que devem ser atendidos pela mesma, pode-se ter uma ideia de que a frota de veículos que a Secretaria de Saúde disponibiliza no momento não é considerada suficiente para a demanda da saúde populacional que é em média 82.000 habitantes, tendo que utilizar em várias situações os serviços da Frota Terceirizada.

A frota de veículos própria está elencada no quadro abaixo, assim como seu estado de conservação, no total estão à disposição dos serviços da comunidade trinta e sete veículos (37) veículos, entre eles micro ônibus, van, carros de pequeno porte (uno, logan, siena, meriva, entre outros), carros de grande porte (caminhão, S10, entre outros) e ambulâncias. Veículos estes que constantemente realizam viagens no transporte de pacientes para consultas, cirurgias, emergências e demais tratamentos. Na área dentro do Município atende a quinze (15) Unidades de Saúde, todas elas administradas e conciliadas de acordo com as necessidades e urgências da população santanense. O Município conta também para suprir sua demanda com quatro empresas terceirizadas, respectivamente, uma de ônibus, van, micro ônibus e ambulâncias. Para a realização dos serviços da frota de veículos, o Município utiliza-se de recursos próprios advindos dos Governos Federal e Estadual. A seguir a Tabela 1 com a frota de veículos própria discriminada:

Tabela 1- Frota de Veículos Própria

ESPÉCIE	PLACA	MARCA	ANO	COMBUSTÍVEL	SITUAÇÃO	ESTADO	PROVIDÊNCIAS
AMBULÂNCIA	INP 9636	RENAULT	2006	DIESEL	AGUARDA CHAPA E PINTURA	PARADA	LICITAÇÃO
AMBULÂNCIA	ISQ 3085				PROBLEMAS NO SENSOR DO COMANDO DE VÁLVULAS E INJEÇÃO, PARABRISA DIANTEIRO	OPERANDO	ORÇAMENTO
AMBULÂNCIA	IOA 0636	RENAULT	2006	DIESEL	INJEÇÃO ELETRÔNICA, SENSOR ROT AÇÃO, BICO INJETOR E TURBO, TENSÃO CORREIOS	OPERANDO	LICITAÇÃO
CAMINHÃO	IRD 7497	KIA	2010	DIESEL		OPERANDO	
ECO SPORT	IMF 0308	FORD	2004	GASOLINA	PASTILHAS DE FREIO E FLEXÍVEL	OPERANDO	
SIENA	ILO 9434	FIAT	2003	GASOLINA	JUNTAS HOMOCINÉTICAS, JUNTAS TRIPÓIDES, SUSPENSÃO DIANTEIRA, MOTOR	PARADA	PREÇOS
FIESTA	IRU 2568	FORD	2011	FLEX	PEÇAS DA PARTE DIANTEIRA RADIADORES, PARA CHOQUES E PNEUS	PARADA	ORÇAMENTO
FIESTA	IRU 2559	FORD	2011	FLEX	PNEUS	OPERANDO	ORÇAMENTO
FIESTA	IRU 2596	FORD	2011	FLEX	PNEUS	OPERANDO	ORÇAMENTO
FIESTA	IRU 2584	FORD	2011	FLEX	PNEUS	OPERANDO	ORÇAMENTO
FIESTA	IRU 2541	FORD	2011	FLEX	INJEÇÃO ELETRÔNICA E PNEUS	OPERANDO	ORÇAMENTO
FIORINO AMBULÂNCIA	IMF 5913	FIAT	2004	GASOLINA	BOMBA DE ÓLEO MOTOR	PARADA	PREÇOS
FIORINO AMBULÂNCIA	IMS 5127	FIAT	2005	GASOLINA	SUSPENSÃO DIANTEIRA	OPERANDO	
FRONTIER	ITP 6202	NISSAN	2012	DIESEL		OPERANDO	
FRONTIER	ITV 9039	NISSAN	2012	DIESEL		OPERANDO	
KOMBI	INV 7719	VW	2007	FLEX	INJEÇÃO ELETRÔNICA E MOTOR, ROLAMENTOS DA PORTA LATERAL	PARADA	LICITAÇÃO
KOMBI	IRD 9177	VW	2010	FLEX	EMBREAGEM E RUÍDO NA CAIXA DE MUDANÇAS	PARADA	ORÇAMENTO
KOMBI	INV 7633	VW	2007	FLEX	COLETOR DE DESCARGA QUEBRADO E INJEÇÃO	OPERANDO	ORÇAMENTO
KOMBI	IRD 9150	VW	2010	FLEX		OPERANDO	
KOMBI	IRD 9164	VW	2010	FLEX	PROBLEMAS NA INJEÇÃO ELETRÔNICA	OPERANDO	
LOGAN	IRU 0068	RENAULT	2011	FLEX	INJEÇÃO E DESCARGA FURADA	OPERANDO	CONCERTO
LOGAN	IRU 0076	RENAULT	2011	FLEX	DESCARGA FURADA	OPERANDO	CONCERTO
LOGAN	IRU 0058	RENAULT	2011	FLEX	PARA CHOQUE TRASEIRO QUEBRADO AMORTECEDOR DIANTEIRO	OPERANDO	
MERIVA	ILV 7585	CHEVROLET	2004	FLEX	PROBLEMAS DE MOTOR	OPERANDO	
MICRO ÔNIBUS	INW 9034	AGRALE	2007	DIESEL	SISTEMA DE ARREFECIMENTO E SUSPENSÃO DIANTEIRA	OPERANDO	PREÇOS
MOTO	IOK 6737	HONDA	2007/2008	GASOLINA		OPERANDO	
MOTO	IQD 9650	SUNDOW	2009	GASOLINA		OPERANDO	
S10	ICG 1322	CHEVROLET	2007	GASOLINA	ALTERNADOR E CANO DE DESCARGA QUEBRADA E SUSPENSÃO DIANTEIRA	PARADA	ORÇAMENTO
S10	ISM 4470	CHEVROLET	2011	DIESEL	PROBLEMAS NA TRACÇÃO DIANTEIRA	OPERANDO	PEQUENAS DESPESAS
S10	ISK 5244	CHEVROLET	2011	DIESEL		OPERANDO	
UNIDADE MÓVEL	IBN 0261	AGRALE		DIESEL		OPERANDO	
UNO	IME 3712	FIAT	2002	GASOLINA		OPERANDO	
UNO	IPY 5430	FIAT	2010	FLEX		OPERANDO	
UNO	ILA 3140	FIAT	2002	GASOLINA	DOCUMENTOS	OPERANDO	
UNO	ILA 3151	FIAT	2002	GASOLINA		OPERANDO	
VAN HEMOD	IJW 2363	MERCEDES	2000	DIESEL		OPERANDO	
VAN SPRINTER	IQB 0117	MERCEDES	2009	DIESEL	AGUARDA CHAPA E PINTURA NA LATERAL DIREITA	PARADA	ORÇAMENTO

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

Acima relacionados os veículos pertencentes ao patrimônio da PMSL, contendo a espécie do veículo, placa, marca, ano, combustível, situação do veículo no momento do início da coleta de dados, assim como seu estado e as providências que seriam tomadas naquela época, ainda relacionado ao controle do patrimônio Beulke e Bertó (2008) destacam que para se obter um controle eficaz do mesmo é necessário organizá-lo fisicamente (demonstrado na Tabela 1 acima), como por exemplo, o cadastro e o emplacamento indicando o número do seu patrimônio.

Nos exercícios 2012 e 2013 o Município de Santana do Livramento recebeu dos governos Federais e Estaduais um total de R\$ 15.976.736,30 destinados a custear parte dos gastos como transporte, deste total, o montante de R\$ 8.861.385,20 é advindo do Governo Estadual e R\$ 7.115.351,10 é proveniente do Governo Federal.

4.2 Análise dos Custos da Frota Própria

As tabelas a seguir apresentam os custos com pessoal e encargos, diárias, peças e manutenção, combustíveis e pedágios incorridos pela Secretaria Municipal de Saúde assim como a quilometragem percorrida pelos veículos, para a realização dos mesmos com veículo próprio. Os dados constantes na mesma são referentes ao período de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

Os custos diretos, pela possibilidade de sua especificação e por seu serviço prestado, como os custos com pessoal, são de extrema relevância na formação dos custos operacionais. Na área da saúde onde os recursos são finitos e as necessidades ilimitadas, mais do que nunca é indispensável o planejamento, a identificação dos custos, seus investimentos e monitorá-los do contrário há riscos de sobrevivências das instituições de qualquer área (BEULKE; BERTÓ, 2008).

O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e período determinado (CRUZ; GLOCK, 2007), como observado nas tabelas respectivamente abaixo.

Iniciando a demonstração com a Tabela 2 que relata os custos da frota própria do Ano de 2012:

Tabela 2 – Custos da Frota Própria Ano 2012

Custos Frota Própria	Janeiro		Fevereiro		Março		Abril		Maio		Junho		Julho		Agosto		Setembro		Outubro		Novembro		Dezembro		Total
	Valor	%																							
Pessoal e Encargos	48714,23	46%	48522,24	46%	54875,02	40%	48103,49	38%	49806,32	34%	51825,46	29%	51201,51	36%	47488,86	30%	48640,16	34%	50154,85	38%	51635,41	38%	47282,43	28%	598254,37
Diárias	7990,00	8%	12737,00	12%	12726,19	9%	15733,30	13%	18356,41	13%	22887,37	13%	24599,57	17%	24256,14	15%	24595,30	17%	24505,00	18%	25796,00	19%	25694,00	15%	239877,98
Combustível local	4838,27	5%	4274,22	4%	4370,27	3%	4795,23	4%	5439,14	4%	4461,36	3%	6518,03	5%	3753,56	2%	4556,11	3%	4057,39	3%	4025,91	3%	2438,27	1%	53528,16
Combustível de fora	32231,57	31%	28864,55	27%	30741,18	23%	33859,69	27%	34522,58	24%	35334,56	20%	38329,25	27%	38210,13	24%	29317,29	21%	35178,13	27%	36724,29	27%	33652,95	20%	406969,14
Peças e Manutenção	11257,93	11%	11232,29	11%	32857,31	24%	22531,52	18%	36409,77	25%	61796,46	35%	21270,64	15%	44704,64	28%	34444,36	24%	18604,11	14%	18575,47	14%	59847,95	35%	373534,99
Total	105032,00	100%	105630,30	100%	135569,97	100%	125023,23	100%	144534,22	100%	176305,21	100%	141919,00	100%	158413,33	100%	141553,22	100%	132499,48	100%	136757,08	100%	168915,60	100%	1672164,64

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

Percebe-se com clareza que ao analisar a tabela dos custos próprios do Ano de 2012 que a maioria dos gastos mensais concentra-se nos custos envolvendo pessoal e encargos, estes representam em média 36,41% do total de gastos mensais, seguidos dos combustíveis que são abastecidos fora do perímetro urbano de Santana do Livramento que representam em média 27,08% ao mês, é importante salientar que os gastos com combustíveis são bem diferentes se comparados com os de dentro da cidade, que estão em média 3,33% ao mês, os gastos referente a peças e manutenção ocupam mensalmente em média 21,16%, em destaque os meses de março, maio, junho, agosto e setembro obtiveram porcentagens superiores a 50% se relacionados com os outros meses, por fim, as diárias com os motoristas, gastos estes que são para os mesmos custearem sua alimentação e hospedagem enquanto estão afastadas de sua residência, estas se mantiveram em média 12,58% mensais, sempre lembrando que a comparação dos gastos foi feita relacionada ao total de cada mês.

É importante destacar que os gastos foram apurados na fase da despesa “liquidação”, ou seja, após a emissão da nota fiscal do serviço prestado, e que os custos totais do Ano de 2012 foram R\$1.672.164,64 e do Ano de 2013 R\$1.790.920,00. Á seguir representada a Tabela 3 que consta a quilometragem percorrida pela frota própria no Ano de 2012:

Tabela 3 – Quilometragem percorrida Frota Própria Ano 2012

Veículos Frota Própria	Janeiro		Fevereiro		Março		Abril		Maio		Junho		Julho		Agosto		Setembro		Outubro		Novembro		Dezembro		Total
	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	
Ônibus																									
Microônibus	11620,00	14%	6710,00	8%	4210,00	5%	2860,00	3%	320,00	0%	870,00	1%	9200,00	9%	17290,00	16%	10840,00	12%	18106,00	18%	11380,00	10%	8820,00	8%	102227,03
Van		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%	
Veículos pequeno porte	46410,00	55%	43840,00	54%	41830,00	51%	48460,00	51%	43790,00	47%	50530,00	50%	55430,00	52%	53268,00	49%	52370,00	56%	46367,00	45%	59058,00	52%	59566,00	54%	600925,18
Veículos grande porte	400,00	0%	1700,00	2%	2470,00	3%	4160,00	4%	2910,00	3%	5450,00	5%	3840,00	4%	2500,00	2%	1840,00	2%	6430,00	6%	8880,00	8%	8320,00	8%	48900,48
Âmbulância	11200,00	13%	14550,00	18%	14940,00	18%	21150,00	22%	24370,00	26%	27010,00	27%	24310,00	23%	15540,00	14%	16430,00	18%	18900,00	18%	18430,00	16%	17230,00	16%	224062,30
Kombi	15450,00	18%	13720,00	17%	19360,00	23%	18110,00	19%	20990,00	23%	16430,00	16%	13520,00	13%	19020,00	18%	11330,00	12%	12561,00	12%	16430,00	14%	16190,00	15%	193113,01
Total	85080,00	100%	80520,00	100%	82810,00	100%	94740,00	100%	92380,00	100%	100290,00	100%	106300,00	100%	107618,00	100%	92810,00	100%	102364,00	100%	114178,00	100%	110126,00	100%	1169228,00

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

Percebe-se que analisando a tabela da quilometragem na frota própria no ano de 2012 observa-se que por a mesma não possuir ônibus e nem van próprios à concentração de viagens e locomoções ocorre nos veículos de pequeno porte, em média 51,33% mensais, os veículos de grande porte são utilizados na grande maioria das vezes para transporte de funcionários, para capacitações e treinamentos, estes variam em média 3,91% mensais, o micro-ônibus próprio é utilizado paralelo a frota terceirizada, este varia em 8,66% ao mês, o avan (Kombi) é de uso diário para viagens de pequena distância tanto de pacientes como de funcionários, esta varia em 15,25% ao mês, observando um destaque para os meses de março e maio que tiveram um aumento de 8%, por fim, as ambulâncias que são utilizadas para remoção de pacientes em estado de vulnerabilidade, estas ficaram em torno de 19,08% dos gastos mensais, em destaque os meses de abril, maio, junho e julho, período este do inverno na cidade, causador de muitas doenças respiratórias, principalmente em idosos e crianças.

É importante salientar que a quilometragem é controlada pelo setor de maneira precária, em planilhas do Microsoft Office © Excel desprotegidas, por este não possuir diário de bordo e nenhum programa específico para o controle, estão sujeitos a erros humanos involuntários. As planilhas do Microsoft Office © Excel e Word possibilitam a transcrição das informações de custos, o processamento do cálculo propriamente dito depende de variáveis monetárias e físicas, onde o cruzamento das mesmas permitirá o cálculo dos custos (BEULKE; BERTÓ, 2008). A necessidade que existam políticas administrativas claramente definidas e que estejam cumpridas, as informações contidas nos sistemas contábeis, operacionais e gerenciais precisam ser eficientes e confiáveis, sendo estes aspectos objetivo de controle interno em conformidade com o cumprimento à legislação (CRUZ; GLOCK, 2007). Na sequência será demonstrada a Tabela 4, onde constam os custos da frota própria do Ano de 2013:

Tabela 4 – Custos Frota Própria Ano 2013

Custos Frota Própria	Janeiro		Fevereiro		Março		Abril		Maio		Junho		Julho		Agosto		Setembro		Outubro		Novembro		Dezembro		Total
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%													
Pessoal e Encargos	48556,84	44%	43090,26	43%	51319,63	49%	43869,24	32%	55749,66	40%	57914,43	38%	53428,61	35%	48803,53	28%	51980,76	34%	53827,61	30%	52417,87	29%	54695,15	27%	615657,87
Diárias	25911,21	23%	26105,02	26%	28924,00	27%	30386,00	22%	42830,00	31%	47563,40	31%	42864,00	28%	40876,80	23%	45576,00	30%	43235,60	24%	39354,00	22%	47266,00	24%	460895,14
Combustível local	3932,64	4%	2939,92	3%	4016,48	4%	4911,84	4%	4645,36	3%	4693,92	3%	4400,72	3%	4168,96	2%	3935,52	3%	4799,12	3%	4220,40	2%	3450,72	2%	50115,95
Combustível de fora	31717,17	29%	27645,33	28%	21262,37	20%	34912,02	26%	36874,88	26%	35266,30	23%	41293,56	27%	47772,64	27%	40805,07	27%	48246,06	27%	45136,61	25%	46368,44	23%	457303,52
Peças e Manutenção	1158,82	1%	0,00	0%	0,00	0%	21609,16	16%	0,00	0%	7026,85	5%	12062,68	8%	28077,32	16%	11059,60	7%	31907,26	18%	38934,05	22%	46653,25	23%	198490,14
Pedágios		0%		0%		0%		0%		0%		0%		6000,00	3%		0%		0%		0%	2457,34	1%	8457,39	
Total	111276,68	100%	99780,53	100%	105522,48	100%	135688,26	100%	140099,90	100%	152464,90	100%	154049,57	100%	175699,25	100%	153356,95	100%	182015,65	100%	180062,93	100%	200890,90	100%	1790920,00

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

Percebe-se que analisando os custos da frota própria do ano de 2013 e ao mesmo tempo comparando com os gastos de 2012, de igual forma a categoria pessoal e encargos detêm a maior parcela de gastos mensais, com 35,75% em média, no ano de 2013 obteve-se um aumento de cerca de 50% nas diárias dos motoristas, devido ao aumento de viagens realizando transporte e locomoção de pacientes, funcionários e gestores, ocupando em média 25,91% dos gastos mensais, o combustível gasto fora do perímetro urbano surge com 25,66% ao mês, praticamente a mesma coisa consumida no ano de 2012, o combustível local se manteve na mesma linha de 2012, em média 3,08% dos gastos mensais, os gastos com peças e manutenção reduziram no ano de 2013, aproximadamente 47% se comparados com o ano de 2012, ao mês em média variaram em 9,66%, dando um destaque maior aos meses de novembro e dezembro que obtiveram porcentagens superiores a 20%.

Dentro desta tabela podemos observar uma nova categoria: pedágios, esta categoria a partir do mês de julho de 2013 está sendo cobrada via boleto bancário das organizações públicas e privadas, o que é bem viável, em vista que o controle é mais eficaz. Destacando que no ano de 2012 e metade do exercício de 2013, os pedágios eram pagos juntamente com os combustíveis gastos fora da cidade. Na Tabela 5 que é demonstrada a seguir será visualizada a quilometragem percorrida pela frota própria no Ano de 2013:

Tabela 5 – Quilometragem percorrida Frota Própria Ano 2013

Veículos Frota Própria	Janeiro		Fevereiro		Março		Abril		Maio		Junho		Julho		Agosto		Setembro		Outubro		Novembro		Dezembro		Total
	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	
Ônibus																									
Microônibus	4250,00	6%	6370,00	9%	6180,00	8%	2470,00	3%	4600,00	4%	4380,00	5%	520,00	1%	12500,00	10%	950,00	1%	10490,00	8%	11140,00	9%	11970,00	10%	75820,72
Van		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%	
Veículos pequeno porte	37260,00	49%	34050,00	49%	38672,00	47%	48412,00	49%	50226,00	49%	42464,00	46%	46600,00	46%	53690,00	41%	63766,00	64%	71772,00	55%	65250,00	52%	70764,00	60%	622932,08
Veículos grande porte	5140,00	7%	3713,00	5%	7754,00	9%	8772,00	9%	12696,00	12%	4740,00	5%	9030,00	9%	27410,00	21%	11468,00	12%	11410,00	9%	10776,00	9%	6550,00	6%	119460,12
Âmbulância	14190,00	19%	14180,00	20%	16330,00	20%	22910,00	23%	20698,00	20%	24702,00	27%	26980,00	27%	12860,00	10%	14240,00	14%	22730,00	17%	25790,00	21%	18494,00	16%	234106,34
Kombi	15440,00	20%	11400,00	16%	13310,00	16%	15320,00	16%	14620,00	14%	16480,00	18%	17190,00	17%	23970,00	18%	8460,00	9%	14520,00	11%	12260,00	10%	9630,00	8%	172601,74
Total	76280,00	100%	69713,00	100%	82246,00	100%	97884,00	100%	102840,00	100%	92766,00	100%	100320,00	100%	130430,00	100%	98884,00	100%	130922,00	100%	125216,00	100%	117408,00	100%	1224921,00

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

Pode-se verificar que no ano de 2013 a quilometragem do micro-ônibus foi reduzida aproximadamente em 36%, mantendo-se em média mensalmente em 5,5% dos gastos mensais, novamente em 2013 os veículos de pequeno porte foram os que obtiveram maiores proporcionalidades em relação ao total mensal, em torno de 50,58%, se relacionado aos veículos de grande porte obtiveram cerca de 60% de aumento, comparados com 2012, ficando em torno de 7,91% ao mês, já as ambulâncias se mantiveram com a mesma média do ano de 2012 em torno de 16,41% ao mês, praticamente o ano inteiro com porcentagens acima de 20%, somente janeiro, agosto, outubro e dezembro mais tranquilos, com poucas urgências, por fim a van (Kombi) se manteve praticamente a mesma, e se comparada aos gastos mensais à mesma apresenta 14,41% em média, com destaque para o mês de janeiro que se sobressaiu.

4.3 Análise dos Custos da Frota Terceirizada

Como salientado, o Município possui quatro linhas terceirizadas de transporte na saúde uma responsável pelo transporte de pacientes através de ônibus, outra de micro ônibus, outra de van e por fim a de ambulâncias que quando necessário para casos de urgência e emergência é acionada.

O Decreto de nº 2.272 de 07 de julho de 1997 relata a contratação e mais especificado no art. 1º estabelece que uma das atividades que pode ser executada de maneira indireta é a dos transportes. A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, com alterações introduzidas pela Lei nº 8.883, de 8 de junho de 1994, pelo art. 6º, inciso II, também considera-se serviço a contratação de transporte.

A contratação das empresas ocorreu através de processo licitatório modalidade pregão presencial nº19/2013. Os valores contratados bem como as quilometragens utilizadas mensalmente estão apresentados nas tabelas abaixo. Iniciando com a Tabela 6 que demonstra os custos relacionados à frota terceirizada do Ano de 2012:

Tabela 6 – Custos Frota Terceirizada Ano 2012

Custos Frota Terceirizada	Janeiro		Fevereiro		Março		Abril		Maio		Junho		Julho		Agosto		Setembro		Outubro		Novembro		Dezembro		Total
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	
Ônibus		0%	0,00	0%	29250,00	19%	60750,00	100%		0%		0%	31725,00	27%		0%		0%		0%	58000,00	100%		0%	179727,47
Microônibus		0%			95200,00	63%		0%		0%		0%	52360,00	45%		0%		0%		0%		0%		0%	147561,08
Van		0%			27000,00	18%		0%		0%		0%	21600,00	19%		0%		0%		0%		0%		0%	48600,36
Veículos pequeno porte		0%				0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%	
Veículos grande porte		0%				0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%	
Âmbulância	3410,00	100%				0%		0%	7630,00	100%	8610,00	100%	10400,00	9%	8760,00	100%	4500,00	100%	7630,00	100%		0%	26324,90	100%	77271,99
Total	3410,00	100%	0,00		151450,00	100%	60750,00	100%	7630,00	100%	8610,00	100%	116085,00	100%	8760,00	100%	4500,00	100%	7630,00	100%	58000,00	100%	26324,90	100%	453160,90

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

Quando a análise do custo dos terceirizados no ano de 2012 observou-se que a concentração maior está na locação de ônibus, sendo responsável por 39,66% ao ano, seguidos do micro-ônibus com 32,56% ao ano no total de todas as despesas, na sequência aparece a van com 10,72% dos gastos anuais, e por fim as ambulâncias que são utilizadas quando a demanda ultrapassa a capacidade do setor, esta é de 17,06% no total dos gastos do ano. Na Tabela 7 a seguir pode-se visualizar a quilometragem percorrida pela frota terceirizada no Ano de 2012:

Tabela 7 – Quilometragem percorrida Terceirizada Ano 2012

Veículos Frota Terceirizada	Janeiro		Fevereiro		Março		Abril		Maio		Junho		Julho		Agosto		Setembro		Outubro		Novembro		Dezembro		Total
	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	
Ônibus	5220,00	14%	7100,00	16%	10000,00	14%	12170,00	22%	11300,00	16%	9710,00	14%	12920,00	22%	9630,00	23%	11970,00	32%	14630,00	37%	14980,00	29%	14980,00	28%	134612,67
Microônibus	4620,00	13%	6310,00	14%	14320,00	20%	8440,00	15%	12040,00	17%	14080,00	20%	4380,00	7%	7980,00	19%	3930,00	11%	950,00	2%	3500,00	7%	3020,00	6%	83571,51
Van	8350,00	23%	8580,00	20%	10890,00	15%	7140,00	13%	12450,00	17%	12120,00	17%	12620,00	21%	3360,00	8%	2790,00	7%	4110,00	10%	7340,00	14%	8780,00	16%	98531,83
Veículos pequeno porte		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%	
Veículos grande porte		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%	
Âmbulância	18190,00	50%	21990,00	50%	35210,00	50%	27750,00	50%	35790,00	50%	35910,00	50%	29920,00	50%	20970,00	50%	18690,00	50%	19690,00	50%	25820,00	50%	26780,00	50%	316716,00
Total	36380,00	100%	43980,00	100%	70420,00	100%	55500,00	100%	71580,00	100%	71820,00	100%	59840,00	100%	41940,00	100%	37380,00	100%	39380,00	100%	51640,00	100%	53560,00	100%	316716,00

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

Pode-se verificar que as empresas terceirizadas percorrem quilometragens significativas mensalmente, e a maior concentração ocorre na locação de ambulâncias, a mesma se mantém em 50% ao mês durante todo o ano se isolada mês a mês, logo após vem o ônibus, mantendo-se em média 21,08% mensal, em destaque acima dos 20%, os meses de abril, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, seguindo pela van em 15,08% mensal, os meses de janeiro, fevereiro e julho obtiveram maiores quilometragens, os micro-ônibus por fim estiveram em média 11,06% mensais do total percorrido. Se feito um paralelo referente ao que foi pago para os terceirizados e o que foi percorrido, constata-se que foi percorrido muito mais do que efetivamente foi pago para as empresas terceirizadas. No entanto a seguir, no ano de 2013, pode-se observar também que houve um aumento nos custos, devido aos pagamentos das pendências com os terceirizados. A Tabela 8 traz os custos da frota terceirizada do Ano de 2013:

Tabela 8 – Custos Frota Terceirizada Ano 2013

Custos Frota Terceirizada	Janeiro		Fevereiro		Março		Abril		Maio		Junho		Julho		Agosto		Setembro		Outubro		Novembro		Dezembro		Total
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	
Ônibus	81200,00	43%		0%	0,00	0%	125662,80	52%	0,00	0%		0%	54137,20	82%	0,00	0%	208328,00	70%		0%	120000,00	66%		0%	589331,14
Microônibus	84500,00	45%	84500,00	100%			91000,00	38%			78000,00	85%		0%			88830,60	30%	350,00		61500,00	34%	22490,00	100%	511174,91
Van	22120,00	12%		0%			23700,00	10%				0%	11850,00	18%				0%				0%		0%	57670,40
Veículos pequeno porte		0%		0%				0%				0%		0%				0%				0%		0%	
Veículos grande porte		0%		0%				0%				0%		0%				0%				0%		0%	
Âmbulância		0%		0%				0%				0%		0%				0%				0%		0%	
Passagens		0%		0%				0%			14100,00	15%		0%				0%				0%		0%	14100,15
Total	187820,00	100%	84500,00	100%	0,00		240362,80	100%	0,00		92100,00	100%	65987,20	100%	0,00		297158,60	100%	350,00		181500,00	100%	22490,00	100%	1172276,60

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

Os dados acima contêm os custos da frota terceirizada que em geral no ano de 2013 aumentaram cerca de 160% no total do ano, no gasto com a locação de ônibus o aumento foi muito significativo de 327%, já com os gastos com micro-ônibus foi de 346%, com relação às ambulâncias aumentou também em 118%. Este aumento ocorreu devido ao aumento das viagens transportando os pacientes para fora do domicílio, isto pode ser visto com bastante clareza devido ao aumento da quilometragem também. Na Tabela 9 pode-se visualizar a quilometragem percorrida pela frota terceirizada no Ano de 2013:

Tabela 9 – Quilometragem percorrida Terceirizada Ano 2013

Veículos Frota Terceirizada	Janeiro		Fevereiro		Março		Abril		Maio		Junho		Julho		Agosto		Setembro		Outubro		Novembro		Dezembro		Total
	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	Km	%	
Ônibus	17170,00	76%	16650,00	74%	11970,00	41%	13720,00	39%	14200,00	45%	20330,00	63%	15300,00	56%	10700,00	44%	13160,00	45%	12170,00	47%	11970,00	48%	8490,00	45%	165836,22
Microônibus	3300,00	15%	3140,00	14%	7710,00	26%	13510,00	38%	10700,00	34%	5760,00	18%	8120,00	30%		0%	8880,00	31%	12200,00	47%	8730,00	35%	6230,00	33%	88283,20
Van	1980,00	9%	2820,00	12%	9760,00	33%	8180,00	23%	6310,00	20%	6390,00	20%	3860,00	14%	13880,00	56%	6910,00	24%	1580,00	6%	4230,00	17%	4320,00	23%	70222,58
Veículos pequeno porte		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%	
Veículos grande porte		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%	
Âmbulância		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%		0%	
Total	22450,00	100%	22610,00	100%	29440,00	100%	35410,00	100%	31210,00	100%	32480,00	100%	27280,00	100%	24580,00	100%	28950,00	100%	25950,00	100%	24930,00	100%	19040,00	100%	324342,00

Fonte: Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento.

Os dados acima contêm a quilometragem dos terceirizados, se analisarmos os ônibus locados tiveram um aumento de 23% se comparados com o ano de 2012, e manteve-se mensalmente em 51,92%, o micro-ônibus se manteve estável com 24,16% por mês, a van teve queda de 29% se comparada com o ano de 2012 e mensalmente teve em média 22,58% dos quilômetros percorridos.

4.4 Análise da Demonstração do Resultado Econômico

O objetivo principal deste estudo é evidenciar qual modalidade de transporte é mais benéfica para o município de Santana do Livramento, se a realizada com veículos próprios da Secretaria, ou a realizada de maneira terceirizada.

O que contribui a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) se comparado com as Demonstrações Tradicionais é que enquanto as tradicionais têm seu foco nas apurações dos resultados, na gestão orçamentária, na gestão de disponibilidades, a DRE o foco é justamente na eficiência (qualidade na aplicação de recursos, à relação entre quantidade produzida e recursos empregados, a aplicação de recursos de forma igual ou melhor que os padrões do mercado) e eficácia (atingir metas, atender requisitos, cumprir cronogramas).

O custo de oportunidade surge como o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública, a receita econômica nada mais é que o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio de multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos ou até mesmo pelo custo de oportunidade. O resultado econômico surge como o acréscimo ou decréscimo de benefícios à sociedade, a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público (BRASIL, 2009).

A DRE busca atender preceitos constitucionais previstos na Constituição Federal de 1988, Art. 74, inciso II, que diz:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:...

II - comprovar a legalidade e **avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

A DRE neste caso foi aplicada na frota de veículos da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) do Município de Santana do Livramento, onde a mesma representou a unidade contábil a ser estudada, sempre ressaltando que os quilômetros percorridos foram de grande valia para este estudo, onde serviram como efetivo meio para efeito de cálculos, a ação executada serviu para que nosso “produto” que são os pacientes pudesse continuar seu tratamento fora do domicílio, e sempre lembrando que a meta é proporcionar tratamento digno ao maior número de pacientes.

De grande relevância para este trabalho a simulação de quanto custaria à locação de veículos de pequeno (uno, logan, siena entre outros) e grande porte (caminhão, caminhonete, entre outros), como base para na sequência, poder ser efetuado o cálculo da demonstração do resultado econômico na Tabela 10 pode-se observar com clareza o exposto.

No Município apenas duas empresas estiveram dispostas a participar da proposta de cotação de aluguel de veículos de pequeno e grande porte, portanto, como os dados foram levantados de fato no Ano de 2013, foi feita uma deflação de 5,91% que foi o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), índice oficial da inflação calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que poderá ser observada nas tabelas seguintes, a Tabela 10 trás as informações referentes ao orçamento da Empresa I:

Tabela 10 - Orçamento para contratação de veículos - Empresa I

Veículos	2012							2013						
	orçamento						total	orçamento						total
	km	km	sub total	aluguel	Dias	sub total		km	km	sub total	aluguel	Dias	sub total	
Pequeno Porte	600925,18	R\$ 0,84	R\$ 504.777,15	R\$ 90,23	365,00	R\$ 32.933,95	R\$ 538.166,33	622932,08	R\$ 0,90	R\$ 560.638,87	R\$ 95,90	365,00	R\$ 35.003,50	R\$ 596.103,27
Grande Porte	48900,48	R\$ 2,62	R\$ 128.119,26	R\$ 247,36	365,00	R\$ 90.286,40	R\$ 219.018,02	119460,12	R\$ 2,78	R\$ 332.099,13	R\$ 262,90	365,00	R\$ 95.958,50	R\$ 428.685,53
Total	649825,66		R\$ 632.896,41			R\$ 123.220,35	R\$ 757.184,35			R\$ 892.738,01			R\$ 130.962,00	R\$ 1.024.788,81

Fonte: Desenvolvido pelo Autor.

Nesta tabela podemos observar o total de quilômetros percorridos pelos veículos de pequeno porte, seguidos pelo total percorrido pelos veículos de grande porte, na sequência está representado o valor cobrado pela quilometragem e o aluguel pela diária do veículo. Na Tabela 11 podem-se observar as tomadas de preços realizadas com a segunda empresa que se dispôs a fazer o orçamento na Cidade de Santana do Livramento:

Tabela 11 - Orçamento para contratação de veículos - Empresa II

Veículos	2012							2013						
	km	orçamento					total	km	orçamento					total
		km	sub total	aluguel	Dias	sub total			km	sub total	aluguel	Dias	sub total	
Pequeno Porte	600925,18	R\$ 0,33	R\$ 198.305,31	R\$ 79,97	365,00	R\$ 29.189,05	R\$ 227.939,33	622932,08	R\$ 0,35	R\$ 218.026,23	R\$ 85,00	365,00	R\$ 31.025,00	R\$ 249.501,23
Grande Porte	48900,48	R\$ 0,61	R\$ 29.829,29	R\$ 103,50	365,00	R\$ 37.777,50	R\$ 68.075,29	119460,12	R\$ 0,65	R\$ 77.649,08	R\$ 110,00	365,00	R\$ 40.150,00	R\$ 118.274,08
Total	649825,66		R\$ 228.134,60			R\$ 66.966,55	R\$ 296.014,62			R\$ 295.675,31			R\$ 71.175,00	R\$ 367.775,31

Fonte: Desenvolvido pelo Autor.

Nesta tabela observa-se o mesmo que na Tabela anterior, porém, vale destacar que a Empresa II cobra valores bem inferiores, se comparada com a Empresa I.

Para conseguirmos calcular a receita econômica, no entanto precisamos fazer uma média das empresas em questão, que depois de feita a deflação do ano de 2012, ficou em R\$0,66 para os veículos de pequeno porte e R\$2,54 para os veículos de grande porte. É o que se pode observar com clareza na Tabela 12 a seguir:

Tabela 12 - Receita Econômica

Veículo	2012				2013			
	Km	co	receita econômica	%	Km	co	receita econômica	%
ônibus	134612,67	R\$ 2,72	R\$ 366.146,46	7	165836,22	R\$ 2,90	R\$ 480.925,04	10
micro-ônibus	185798,54	R\$ 2,44	R\$ 453.348,44	9	164103,92	R\$ 2,60	R\$ 426.670,19	9
van	98531,83	R\$ 0,74	R\$ 72.913,55	1	70222,58	R\$ 0,79	R\$ 55.475,84	1
pequeno porte	600925,18	R\$ 0,66	R\$ 396.610,62	7	622932,08	R\$ 0,70	R\$ 436.052,46	9
grande porte	242013,49	R\$ 2,54	R\$ 614.714,26	12	292061,86	R\$ 2,70	R\$ 788.567,02	16
ambulância	316716,00	R\$ 10,82	R\$ 3.426.867,12	64	234106,34	R\$ 11,50	R\$ 2.692.222,91	55
total			R\$ 5.330.600,46	100			R\$ 4.879.913,46	100

Fonte: Desenvolvido pelo Autor.

O contexto monetário analisado pela situação de mudança inflacionária é a variável mais efêmera do mesmo, traz com mais o quanto custa cada serviço ou produto, ou custou na época, neste caso os dados do ano de 2012 foram deflacionados de R\$ 5.677.611,14 para R\$ 5.330.600,46 através do custo de oportunidade, pelo índice de inflação IPCA do Ano de 2013, que era de 5,91% (índice este calculado pelo IBGE através da Fundação Getúlio Vargas). Na Resolução nº 1.133/2008, que aprovou a NBC T 16.6 que trata das Demonstrações Contábeis, dentre elas a Demonstração do Resultado Econômico, na qual descreve que a Receita Econômica nada mais é que o valor apurado, obtido por meio da multiplicação, neste caso, do custo de oportunidade, que é o valor cobrado por cada quilômetro de locação do veículo, pelos quilômetros efetivamente percorridos, tanto no ano de 2012, quanto no ano de 2013. Os dados utilizados para calcular a Receita Econômica foram através da realização do levantamento do custo oportunidade para cada veículo da frota; ônibus, micro-ônibus, van e ambulância foram considerados os valores do quilômetro contratado conforme processo licitatório, pregão presencial nº 19/2013, para os demais veículos foi realizado um orçamento com empresas de locação de veículos de pequeno porte e de grande porte, utilizando-se dos valores médios entre as pesquisadas, para que o resultado obtido fosse válido e nos oportuniza-se calcular a Demonstração do Resultado Econômico.

Para efeitos gerenciais do custo das depreciações é recomendada a utilização dos valores reais efetivos da reposição e uma vida útil, técnica e econômica compatível com a realidade, que neste estudo não foi possível realizar, pois a PMSL através do setor de patrimônio não obtinha no momento os valores residuais, a vida útil dos veículos, não sendo possível o cálculo das taxas de depreciação (BEULKE; BERTÓ, 2008).

A seguir na Tabela 13 podem-se verificar todos os custos relacionados ao setor de transportes da SMS:

Tabela 13 - Custos com os Serviços de Transporte da SMS

Custos	2012	2013
Custos frota própria		
Pessoal e Encargos	R\$ 598.254,37	R\$ 615.657,87
Diárias	R\$ 239.877,98	R\$ 460.895,14
Combustível local	R\$ 53.528,16	R\$ 50.115,95
Combustível de fora	R\$ 406.969,14	R\$ 457.303,52
Peças e Manutenção	R\$ 373.534,99	R\$ 198.490,14
Pedágios		R\$ 8.457,39
Custos Terceirizados		
Ônibus	R\$ 179.727,47	R\$ 589.331,14
Micro-ônibus	R\$ 147.561,08	R\$ 511.174,91
Van	R\$ 48.600,36	R\$ 57.670,40
Veículos pequeno porte		
Veículos grande porte		
Ambulância	R\$ 7.727,99	
Passagens		R\$ 14.100,15
Total	R\$ 2.055.781,54	R\$ 2.963.196,61

Fonte: Desenvolvido pelo Autor.

Nesta tabela estão descritos todos os custos, tanto da frota própria quanto do transporte terceirizado. Dentre eles os custos próprios: pessoal e encargos, diárias, combustível local, combustível de fora, peças e manutenção e pedágios e os custos terceirizados foram elencados conforme o valor efetivamente pago para a contratação da locação de veículos como: ônibus, micro-ônibus, van, veículos de pequeno porte, veículos de grande porte, ambulâncias e passagens.

O monitoramento dos custos reais incorridos quando da execução do planejamento fornece informações que podem servir de comparação com as metas fixadas no plano inicial, o que propicia a avaliação e o devido controle (BRASIL, 2009).

A resolução CFC nº 1.133/2008, aprovou a NBC T16.6, que define que a DRE tem como principal objetivo a evidenciação do resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos, evidenciando a eficiência da gestão dos recursos do serviço público.

O cálculo da Demonstração do Resultado Econômico ocorre através da receita econômica e dos custos incorridos, cálculo este que pode ser observado na Tabela 14 abaixo:

Tabela 14 – Cálculo da Demonstração do Resultado Econômico

Exercício	2012		2013	
		%		%
Receita Econômica (+)	R\$ 5.330.600,46	100%	R\$ 4.879.913,46	100%
Custos (-)	R\$ 2.055.781,50	38,57%	R\$ 2.963.196,60	60,72%
Resultado Econômico (=)	R\$ 3.274.818,96	61,43%	R\$ 1.916.716,86	39,28%

Fonte: Desenvolvido pelo Autor.

Analisando a Tabela 14 acima se pode observar com clareza que mesmo reduzindo da receita econômica os custos o resultado econômico ainda é favorável, o que se leva a crer que a frota que é benéfica ao setor de transportes da SMS de Santana do Livramento é a Frota Própria.

No ano de 2012 o resultado econômico representou 61,43% da receita econômica da época, seguidos dos custos que ocuparam 38,57% da receita econômica do ano de 2012. Já em 2013 o resultado econômico representou 39,28% da receita econômica, seguidos de 60,72% que foi a representatividade dos custos na receita econômica do ano de 2013.

Nesta ação pública são mais relevantes os custos diretos, os custos diretos ficam representados toda vez que é possível identificar determinado custo diretamente em cada unidade de serviço, produto ou procedimento. Tal vinculação confere ao cálculo uma precisão completa no custo do procedimento.

A receita econômica do ano de 2012 foi de R\$5.330.600,46 e do ano de 2013 R\$4.879.913,46 que representa o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio de multiplicação da quantidade de Serviços Prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade, que reduzindo dos custos que são no ano de 2012 R\$2.055.781,54 e no ano de 2013 R\$2.963.196,61 (onde R\$1.790.920,01 foram os custos de 2012 e R\$1.672.164,64 foram os custos do ano de 2013 incorridos na frota própria e os incorridos na frota terceirizada foram de R\$1.383.616,90 no ano de 2012 e R\$1.172.276,45 no ano de 2013), onde resulta no resultado econômico que em 2012 foi de R\$3.274.818,96 e 2013 R\$2.963.196,61 que é o incremento líquido de benefícios à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo ao analisar os custos do serviço de setor de transportes da SMS, executados com estrutura própria e de forma terceirizada, no Município de Santana do Livramento identificou algumas cenários diferenciados. A forma de Gestão da Frota da Secretaria Municipal de Saúde de Santana do Livramento (SMS), após a aplicação da Demonstração do Resultado Econômico, é viável e benéfica se optada pela frota própria. No decorrer deste estudo foram encontradas inúmeras dificuldades na busca das informações, pois as mesmas se encontravam soltas em cada setor, o trabalho maior foi juntá-las, existiam as informações, porém de forma isolada e não em conjunto, no entanto foi necessário juntar as peças do quebra cabeça, para que pudesse ser realizado com clareza e objetividade.

Conforme observado através das análises dos dados o resultado de manter a frota própria, apresenta resultado positivo, desde que com a preservação do patrimônio, mantidas todas as variáveis constantes, no ano de 2012 o resultado econômico representou 61,43% da receita econômica da época, seguidos dos custos que ocuparam 38,57% da receita econômica do ano de 2012. Já em 2013 o resultado econômico representou 39,28% da receita econômica, seguidos de 60,72% que foi a representatividade dos custos na receita econômica do ano de 2013 tal opção seria mais benéfica aos cidadãos santanenses, em ambos os anos foi representativo, afirmando de forma clara a opção da frota própria se comparada com a terceirizada.

Dentro deste contexto surge a limitação deste estudo, que se deu em função da dificuldade de encontrar dados, em função de que a PMSL não pode disponibilizar dados para que pudesse ser custear alguns valores, não foi possível considerar alguns custos indiretos como, por exemplo: serviços com custos de contabilidade, serviços com custos de compras, licitações e contratos e serviços com pessoal, considera-se sim que esses valores não impactariam significativamente no custo total da frota.

Como proposta de melhoria para a SMS surgiria à implementação de um Sistema de Informações Gerenciais de Frota, onde através do abastecimento e controle dos dados, poderia se obter um resultado mais eficaz, até porque a crescente exigência popular pela transparência visando à verificação e otimização dos investimentos, permite a evidenciação dos resultados alcançados com mais eficiência, eficácia e efetividade de gestão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de Custos e Resultado na Saúde**– (*Hospitais, Clínicas, Laboratórios e Congêneres*).4.Ed. São Paulo: Saraiva;2008.

DA CRUZ,Flávio; GLOCK José Osvaldo – **Controle Interno nos Municípios** – (*Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas*). 3.Ed.São Paulo: Atlas; 2007.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional - **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicável à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público** – 2. Ed. Brasília, STN; 2009.

MAUSS, César Volnei; DE SOUZA, Marcos Antônio - **Gestão de custos aplicada ao setor público** – (*Modelo para mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental*).São Paulo: Atlas; 2008.

GIL, Antônio Carlos - **Como elaborar projetos de pesquisa**–5. Ed. São Paulo: Atlas; 2010.

SAMPIERI, Roberto Hernandez; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista – **Metodologia de Pesquisa**. 3. Ed.Mc Graw Hill Interamericana; 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria – **Fundamentos de Metodologia Científica** – 6. Ed.São Paulo:Atlas;2010.

BALDISSERA, Aline; MARAFON, Taíse; CONTE,Nelton Carlos - **Sistema de informação de custos na administração pública: um estudo no serviço de transporte escolar no Município de São Domingos do Sul – RS**; 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella – **Parcerias na Administração Pública** – (*Concessão, Permissão, Franquia, Terceirização, Parceria Público-Privada e outras Formas*) – 9. Ed. São Paulo: Atlas; 2012.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato – **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas** – 2. Ed. São Paulo: Atlas; 2009.