

## PROPOSIÇÃO DA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO NA ÁREA DA SAÚDE EM UM MUNICÍPIO DO RS<sup>1</sup>

Patricia Luiza Schuh<sup>2</sup>, Euselia Paveglio Vieira<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Projeto de pesquisa desenvolvido na Unijuí, dissertação do Programa de Pós Graduação *Stricto Sensu* em Desenvolvimento Regional,

<sup>2</sup> Estudante e Professora, Mestre em Desenvolvimento Regional.

<sup>3</sup> Doutora, Professora da Unijuí, Orientadora.

### RESUMO

O presente estudo objetivou analisar a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, contribuindo na definição dos centros de custos, instrumentalizando a elaboração do Orçamento Base Zero (OBZ) na área da saúde de um Município do RS. Por intermédio da observação direta, relato de experiências dos envolvidos no processo de elaboração do orçamento municipal, de consulta em sites governamentais foi possível a definição dos elementos da despesa com base no orçamento. A pesquisa é aplicada, classificada como descritiva, qualitativa, levantamento e estudo de caso. Utilizando-se do método de pesquisa estudo de caso se caracterizou o atual processo orçamentário municipal, a sistemática de elaboração e de apreciação dos instrumentos que compõem os orçamentos, analisando a metodologia de elaboração, acompanhamento, monitoramento e execução da Lei Orçamentária Anual, as receitas e despesas previstas, créditos adicionais, reduções e suplementações orçamentárias. Por fim, é apresentado um resumo comparativo abordando aspectos sobre custos, buscando propor a elaboração de centros de custos como base para estruturar o OBZ. Conclui-se que as evidências apresentadas pelo presente trabalho corroboram a importância do assunto, sugerindo ser um campo fértil o estudo sobre determinantes de custos, OBZ, bem como avançar na discussão sobre a importância da Contabilidade Gerencial e o planejamento na elaboração do orçamento municipal para o setor público.

**Palavras-chave:** Orçamento Base Zero. Contabilidade Pública. Planejamento e Gestão Pública. Orçamento Público.

### ABSTRACT

The present study aimed to analyze the budget structure implemented on a historical basis for the financial years 2019 to 2022, contributing to the definition of cost centers, instrumentalizing the elaboration of the Zero Base Budget (ZBB) in the health area of a Municipality of RS. Through direct observation, reporting on the experiences of those involved in the process of preparing the municipal budget, consultation on government websites, it was possible to define the elements of expenditure based on the budget. The research is applied, classified as descriptive, qualitative, survey and case study. Using the case study research method, the current municipal budgetary process was characterized, the systematic elaboration and appreciation of the instruments that make up the budgets, analyzing the methodology of elaboration, follow-up, monitoring and execution of the Annual Budget Law, the revenues and expected expenses, additional credits, budget reductions and supplements. Finally, a comparative summary addressing aspects of costs is presented, seeking to propose the elaboration of cost centers as a basis for structuring the ZBB. It is concluded that the evidence

presented by the present work corroborates the importance of the subject, suggesting that the study on cost determinants, OBZ, is a fertile field, as well as advancing the discussion on the importance of Management Accounting and planning in the preparation of the municipal budget for the public sector.

**Keywords:** Zero Base Budgeting. Public Accounting. Planning and Public Management. Public budget.

## INTRODUÇÃO

Este estudo apresenta a caracterização do processo orçamentário municipal na área da saúde, caracterizando o atual processo de elaboração, monitoramento e execução orçamentária com base histórica, propondo a organização de centros de custos e a estruturação do OBZ, proporcionando aos gestores uma ferramenta que auxilie na tomada de decisões, e oferecendo serviços públicos com eficiência, eficácia e economicidade através da execução das políticas públicas municipais.

É possível identificar que no Brasil, os gestores públicos não utilizam informações de custos como base para suas decisões diárias. Além disso, o tema custos e resultado econômico em entidades públicas tem apresentado poucos estudos que viabilizem sua aplicação na prática no serviço público. (MAUSS; SOUZA, 2008).

Os entes públicos convivem continuamente com a escassez de recursos para desenvolver políticas públicas. A esfera municipal depende de repasses dos Governos Estadual e Federal para executar suas políticas, o que torna o planejamento importante instrumento na gestão dos recursos para atender às necessidades da sua população. Principalmente com o advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que buscam, dentre outros princípios, o planejamento, a transparência e prestação de contas na aplicação dos recursos públicos, (BEHR; BARBOSA, 2016). Constata-se que o tema gestão de custos torna-se cada vez mais importante para a sobrevivência das organizações. O novo cenário enfrentado faz com que novas formas de gerenciamento e a gestão de custos sejam buscados e aplicados pelas organizações, sejam elas privadas ou públicas, (CHING, 2010).

É neste contexto que o sistema de custos se torna um elemento fundamental para o planejamento, preparação do orçamento, controle dos gastos, avaliação do desempenho e avaliação de programas sustentando a tomada de decisão. Baseado no exposto, a questão do estudo é: Como a estrutura orçamentária com base histórica pode contribuir na definição dos

centros de custos e instrumentalizar a elaboração do Orçamento Base Zero na área da saúde do município de Pejuçara-RS? Logo o objetivo do estudo é analisar a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, demonstrando os centros de custos e propondo a elaboração do orçamento base zero na área da saúde do Município de Pejuçara-RS.

O estudo é relevante e se justifica em função do processo de planejamento e implementação das políticas públicas, mensurando os centros de custos da secretaria de saúde de um município do RS, com ênfase no levantamento e gestão de custos para contribuir na elaboração de um OBZ na área da saúde, baseado nos princípios da economicidade, eficiência e eficácia dos serviços públicos prestados à população.

## **METODOLOGIA**

O estudo analisou a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, contribuindo na definição dos centros de custos, instrumentalizando a elaboração do Orçamento Base Zero (OBZ) na área da saúde de um Município do RS, por intermédio da observação direta, relato de experiências pelos responsáveis e envolvidos no processo de elaboração do orçamento municipal. A pesquisa é aplicada, classificada como descritiva, qualitativa, levantamento e estudo de caso.

A pesquisa aplicada se trata da teoria atrelada a realidade, pesquisas voltadas à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica, (GIL, 2017). Quanto a sua natureza caracteriza-se como descritiva, “têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno”, (GIL, 2017, p. 26). Assim, esta pesquisa é descritiva caracterizando o município em estudo, o funcionamento e estrutura da secretaria de saúde e dos setores envolvidos no processo orçamentário atual. A finalidade a pesquisa é aplicada, sendo possível mensurar os centros de custos possibilitando ao gestor a informação dos custos dos serviços públicos, o que dará a ele fundamentos para as decisões diárias, sempre observando as alternativas mais vantajosas para a sociedade.

Ainda na perspectiva de Silva e Menezes (2005, p. 21) “quando a pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”, pode-se classificar como levantamento. Neste tipo de abordagem apresentam-se muitas vantagens, entre elas o conhecimento direto da realidade e a possibilidade de quantificação dos dados. A coleta de



dados realizada utilizou a técnica de observação de forma sistemática. Quanto à abordagem do problema, a tipologia utilizada neste estudo é a pesquisa qualitativa. Conforme Diehl e Tatim (2004) possibilita descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis.

Quanto aos procedimentos, tem-se uma pesquisa documental e estudo de caso. Documentos são os instrumentos utilizados para a coleta de dados, os quais são considerados importantes fontes de dados, servindo também para os estudos qualitativos, (GODOY, 1995). No estudo de caso, o pesquisador não tem controle sobre variáveis decorrentes, buscando, pela criatividade, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto, (MARTINS; THEÓFILO, 2009). Para desenvolver este estudo de caso, que de acordo com Gil (1999, p. 73) constitui o “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos”, buscase subsídio na pesquisa documental. Neste sentido, uma variedade de documentos pôde ser analisada, como por exemplo relatórios e demonstrações contábeis, relatórios de sistemas operacionais, portal da transparência, sites governamentais, manuais de procedimentos, relatórios de prestação de contas.

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, (KOHAMA, 2003).

De acordo com Assumpção (2011, p. 24), a contabilidade aplicada ao setor público é definida como “o ramo da ciência contábil que estuda, registra, interpreta e controla os atos e fatos da administração pública, tratando de informações relativas à previsão das receitas, à fixação das despesas e à execução orçamentaria, financeira e patrimonial nas três esferas de governo”.

O Conselho Federal de Contabilidade sob o argumento de promover diretrizes relacionadas com a promoção e o desenvolvimento conceitual, a convergência as normas internacionais e o fortalecimento institucional da Contabilidade Pública no Brasil editou a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, e começou a ser delineado um



caminho normativo para que os serviços públicos pudessem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos, (LIMA, 2022).

### **Contabilidade e Gestão de Custos aplicada ao Setor Público**

A finalidade da contabilidade de custos é “A geração de informações que propiciam decisões racionais na gestão das entidades e que resultem numa operação eficaz”, (KOLIVER, 2010, p. 117). “A contabilidade de custos é o ramo da ciência contábil que tem por finalidade básica um processo de mensuração analítico do custo unitário dos produtos e serviços para fins contábeis e para o processo de tomada de decisões sobre eles”, (PADOVEZE; TAKAKURA JUNIOR, 2013, p. 27).

O objeto da contabilidade e gestão de custos é a organização como um todo, atuando sobre produtos, serviços, componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional e para promover a eficiência dos processos produtivos. Atua também para fins legais na composição dos bens ativáveis como estoques e obras, e para a contabilidade gerencial (LEONE, 2000).

Reitera Martins (2009 apud MAUSS; SOUZA, 2008, p. 18) que além de sua função legal, a contabilidade de custos possui outras duas funções básicas, de considerável relevância e perfeitamente aplicáveis à gestão pública: auxílio ao controle fornecendo dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão; e auxílio a tomada de decisão que consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito as consequências de curto, médio e longo prazo.

Para Mauss e Souza, (2008), um sistema de custos necessita disponibilizar informações que subsidiam a elaboração do PPA, LDO e 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.

### **Orçamento Base Histórica e Orçamento Base Zero**

Na terminologia de Wildavsky (1974), a elaboração orçamentária é essencialmente “incremental”, isto é, os orçamentos repetem-se e o de cada ano é igual ao do ano anterior, com

certo “incremento” de recursos jogados, na maior parte, sobre programas que vêm de orçamentos anteriores. A “base do orçamento, que é formada pelos programas que entraram no orçamento e aí se perpetuam, envolve sempre a grande parte dos recursos orçamentários” (GIACOMINI, 2022, p. 207).

Como mencionado o OBH é, basicamente, corrigido por indicadores financeiros e diretrizes de crescimento ou redução vindas da liderança da organização. Dessa forma, ele não questiona a origem das despesas e, principalmente, o alinhamento de cada gasto com a estratégia da empresa, (TOZZI; COSTA, 2017).

As decisões do passado condicionam a maior parte das despesas do futuro, os compromissos são mantidos e as escolhas realizadas no presente baseiam-se em pequenos percentuais – incremento – sobre a base existente. O importante no processo não é o incremento e, sim, a base, na qual está representada a aceitação do passado, (GIACOMONI, 2019).

O orçamento base histórico - OBH é gerado levando-se em consideração os números do ano anterior. Basicamente, calcula-se o quanto se deseja elevar a receita e quanto os custos e gastos deverão subir para dar suporte aos objetivos de aumento de receita, (CREPALDI, 2013).

O OBZ assim é chamado por construir os gastos e investimentos da empresa sem se utilizar do histórico, mas projetando os números como se a empresa estivesse iniciando as suas atividades naquele momento. Esse método dificulta que ineficiências do passado sejam perpetuadas, desestimulando vícios prejudiciais à saúde financeira da organização, (TOZZI; COSTA, 2017). O OBZ constitui-se em uma técnica utilizada para a elaboração do orçamento, pois é um processo operacional, de planejamento e orçamento, exigindo que cada administrador justifique detalhadamente os recursos solicitados, (CREPALDI; CREPALDI, 2013).

Os principais conceitos que permeiam a elaboração de um orçamento no método base zero são a desconstrução através da ruptura com o modelo do orçamento tradicional e a passagem para o OBZ são os desafios do projeto. Reinventar e repensar os processos, as tecnologias e as pessoas, priorizando as despesas e os investimentos garantindo o foco das ações, exige quebra de paradigmas para eliminar os vícios e a prática do “sempre fizemos assim”. Exige equilíbrio envolvimento e apoio dos chefes de setores, para que o OBZ seja construído, (TOZZI; COSTA, 2017).



É fundamental esclarecer que o OBH não é uma forma incorreta de se construir o orçamento, nem tão pouco o OBZ é o único modelo apropriado. As duas metodologias são diferentes em sua essência e forma de construção, (TOZZI; COSTA, 2017).

## **ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Com base nas evidências colhidas, descreve-se a sistemática atualmente utilizada na elaboração do processo orçamentário do Município dos anos de 2019 a 2022 e apresentado um resumo comparativo abordando aspectos sobre custos, buscando propor a elaboração de centros de custos, tornando o sistema de custos um elemento essencial para estruturar o OBZ.

### **Demonstrativo da execução orçamentária dos anos de 2019 a 2022**

Na esfera Municipal, o orçamento da despesa está dividido em Programas, sendo Atenção Básica, Gestão do SUS, Média e Alta Complexidade, Investimentos, Assistência Hospitalar e Ambulatorial, Suporte Profilático e Terapêutico (Farmácia), Vigilância Sanitária, e no ano de 2020, foi criado a despesa na Vigilância Epidemiológica de enfrentamento ao COVID 19. Dentro de cada programa, existem as ações em saúde, com suas despesas desdobradas.

Na esfera da União, a Portaria nº 204/GM de 29 de janeiro de 2007 regulamenta o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde, na forma de blocos de financiamento, com o respectivo monitoramento e controle. Os programas são direcionados em Blocos de financiamento de acordo com as transferências voluntárias fundo a fundo, sendo: Atenção Básica, Gestão do SUS, Assistência Hospitalar e Ambulatorial, Suporte Profilático e Terapêutico (Farmácia), Vigilância Sanitária e Vigilância Epidemiológica. Cabe enfatizar que a união possui financiamento para a Vigilância em Saúde – epidemiológica, sendo integrado orçamento nos repasses de recursos devido a pandemia do COVID 19.

Na esfera estadual, as transferências voluntárias por bloco de financiamento fundo a fundo ocorrem nos programas de Atenção Básica, Suporte Profilático e Terapêutico (Farmácia) e Vigilância Sanitária.

O objeto pesquisado é o sistema orçamentário da secretaria municipal de saúde do município de Pejuçara/RS, analisando a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, por meio de análise documental e observações diretas,



tomando-se por base a LOA, analisando a metodologia de elaboração, acompanhamento, monitoramento e execução das despesas previstas nas contas contábeis, créditos adicionais, reduções e suplementações orçamentárias do orçamento base histórica, por meio de consultas no portal da transparência, sites governamentais e documentos fornecidos pelo município. A partir das demonstrações da estrutura operacional apresenta-se o processo de execução orçamentária utilizado atualmente.

### **Análise Consolidada das Despesas**

O financiamento das ações e serviços de saúde é de responsabilidade das três esferas de gestão do SUS, observado o disposto na Constituição Federal e na Lei Orgânica da Saúde. A estrutura orçamentária das despesas é composta por recursos oriundos da esfera municipal, estadual e federal que compõem cada bloco de financiamento, e são transferidos de forma regular e automático aos Municípios, pelo Fundo Nacional de Saúde (FNS), Fundo Estadual de Saúde (FES).

Tomando-se por base a LOA serão demonstradas de forma consolidada as despesas orçadas, suplementações, reduções e as despesas executadas no período de 2019 a 2022 por esfera de gestão, ou seja, municipal, estadual e federal. Os demonstrativos foram elaborados com base nos balancetes da despesa dos respectivos anos, gerados por meio do sistema de informações interno do município em formato PDF.

A despesa orçada é a previsão dos gastos com as ações e serviços públicos de saúde. A suplementação orçamentária, resumidamente, consiste na autorização da realização de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA. Por sua vez, as reduções orçamentárias decorrem da não execução orçamentária da despesa prevista, assim o orçamento é suplementado em outra ação ou programa de saúde. A despesa paga, significa que as despesas previstas no orçamento público, seguiram os três estágios presentes na Lei nº 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento. O saldo significa a diferença entre o valor da despesa orçada, acrescentando o montante de suplementações, diminuindo as reduções e a despesa paga. Ou seja, o saldo representa o superávit das contas contábeis.

A execução da despesa apresenta variação nas suplementações e reduções em relação a despesa orçada. A Despesa orçada é prevista com base histórica, ou seja, todas as despesas executadas no exercício são orçadas para o próximo ano, com a aplicação da inflação.



O quadro 2 demonstra os valores consolidados dos anos em estudo da esfera municipal, ou seja, recursos oriundos de impostos e transferências voluntárias para execução em ações e serviços públicos em saúde (ASPS) sendo os valores orçados, as suplementações, reduções, valores pagos e o saldo. O saldo considerado no quadro se refere ao superávit, ou seja, os valores que permaneceram com saldo positivo na conta contábil.

Quadro 2 - Consolidado esfera municipal

Esfera Municipal					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	3.330.000,00	799.600,00	355.100,00	3.693.060,43	44.792,75
2020	3.748.000,00	928.472,40	612.045,91	3.870.820,00	191.810,47
2021	3.945.500,00	1.192.602,75	320.300,00	4.537.891,73	161.962,92
2022	5.181.000,00	1.487.848,10	689.800,00	5.775.815,44	203.730,24

Fonte: Elaborado pela autora com base nos balancetes contábeis (2023)

Considerando o saldo referente aos anos de 2020, 2021 e 2022 perfaz um montante expressivo em relação ao porte do Município, sendo possível fazer investimentos, obras e melhorias nas ações e serviços públicos de saúde. Destaca-se o saldo do ano de 2022, que supera o montante de R\$200.000,00. Visualizou-se por meio dos balancetes da despesa inúmeras contas contábeis de despesas prevista, com valores reserva de valor, dificultando a visualização do montante de forma total.

Na esfera federal e estadual, as transferências de recursos ocorrem entre os blocos de financiamento, nos programas específicos, incentivos ou convênios. Porém, na mesma sistemática, o orçamento possui inúmeras contas contábeis por programa, dificultando a visualização e a tomada de decisão em ações de saúde que necessitam um investimento de orçamento superior, conforme demonstrado nos quadros 3 e 4:

Quadro 3 - Consolidado esfera federal

Esfera Federal					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	1.002.500,00	827.359,61	112.000,00	1.426.354,67	291.504,15
2020	1.136.000,00	445.084,08	63.158,36	1.056.062,57	458.197,15
2021	1.165.500,00	412.238,08	75.200,00	817.794,23	701.143,26
2022	954.000,00	1.540.993,59	412.875,00	1.813.283,99	268.834,60

Fonte: Elaborado pela autora com base nos balancetes contábeis (2023)

A suplementação realizada no orçamento dos recursos da união, é um acréscimo de transferências de recursos, como incentivo a programas já existentes, que ocorre na forma de

crédito suplementar. Visualiza-se que nos anos de estudo as suplementações são constantes, e se mantiveram estáveis, com destaque para o ano de 2022 em que a despesa suplementada superou a despesa orçada.

Já no quadro 4 que se trata de repasse dos recursos de programas e incentivos estaduais, o comportamento da despesa orçada e da despesa suplementada se assemelham com os recursos federais, evidenciando o ano de 2022 em que a despesa com recursos suplementares supera a despesa orçada.

Quadro 4: Consolidado esfera estadual

Esfera Estadual					
Ano	Orçado - R\$	Suplementações - R\$	Reduções - R\$	Pago - R\$	Saldo - R\$
2019	122.000,00	76.500,00	4.000,00	137.210,61	57.289,39
2020	432.000,00	279.227,55	96.393,92	546.308,00	67.525,63
2021	468.500,00	81.900,00	57.900,00	309.815,31	172.684,69
2022	547.500,00	894.002,06	81.000,00	1.023.001,88	338.499,28

Fonte: Elaborado pela autora com base nos balancetes contábeis (2023)

Conforme demonstrado nos quadros 3 e 4, os entes públicos convivem continuamente com a escassez de recursos para desenvolver políticas públicas. A esfera municipal depende de repasses dos Governos Estadual e Federal para executar suas políticas, o que torna o planejamento importante instrumento na gestão dos recursos para atender às necessidades da sua população.

### Centros de Custos

Com base na coleta de dados, levantamento e análise documental dos relatórios de gestão, pesquisa nos Sistemas de Informações em Saúde é possível estruturar e mensurar os centros de custos na área da saúde, acompanhando a alocação das dotações orçamentárias na implementação das políticas públicas e sociais.

Os recursos oriundos da esfera estadual e federal são transferidos com destinação específica para programas, incentivos ou convênios, em que são normatizados por meio de normativas e legislação específica. Considerando a complexidade e a própria limitação temporal, a avaliação da gestão de custos em relação aos recursos de programas da esfera estadual e federal ficará como sugestão para pesquisas futuras.

Foram estruturados e mensurados os centros de custos dos recursos municipais, que são recursos livres que podem ser destinados a políticas e ações em saúde de necessidade local. Os



centros de custo são estruturados por bloco de financiamento, conforme preconiza a legislação vigente, sendo destacadas as despesas com montantes mais expressivos em relação as despesas totais do município com saúde, sendo despesas com: Pessoal, medicamentos, despesas com serviços de terceiros Pessoa Jurídica (consultas, exames e procedimentos de média complexidade), instituições privadas sem fins lucrativos (convênio com Hospital Local), despesa com investimentos. A Despesa total com saúde, engloba as despesas executadas com orçamento da esfera municipal – ASPS e as despesas executadas por meio dos recursos de transferência da esfera federal e estadual.

Com base nos indicadores do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) é possível demonstrar o percentual que cada centro de custo representa em relação ao total da despesa somados os recursos municipais, estaduais e federais. No ano de 2019, os centros de custos destacados representam o total de 77,01% do total da despesa aumentando para 75,01% no ano de 2020. Nos anos de 2021 e 2022, representa 71,33% e 70,29% respectivamente. Os percentuais individualizados por centro de custos, estão descritos no quadro 5:

Quadro 5 - Mensuração centros de custos - em percentual

<b>Despesa total com saúde</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Participação da despesa com pessoal na despesa total com Saúde	42,93	45,08	45,40	44,22
Participação da despesa com medicamentos na despesa total com Saúde	2,43	3,14	2,23	1,04
Participação da desp. com serviços de terceiros - pessoa jurídica na despesa total com Saúde	20,37	18,64	19,13	16,06
Participação da despesa com investimentos na despesa total com Saúde	8,52	4,63	0,82	5,90
Despesas com Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos	2,76	3,52	3,75	3,07

Fonte: Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS)

De outro modo, observando que os centros de custos estão definidos, é considerado excepcionalmente os recursos da esfera municipal, para o cálculo do rateio, a fim de identificar o percentual em relação a despesa em saúde com recursos livres – ASPS, com a finalidade de estruturar o OBZ, conforme demonstrado no quadro 6:

Quadro 6 - Mensuração centros de custos – em percentual

<b>Despesa com saúde</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Participação da despesa com pessoal na despesa com Saúde – ASPS	28,04	31,20	32,13	29,29
Participação da despesa com medicamentos na despesa com Saúde - ASPS	1,59	2,17	1,58	0,69

Participação da desp. com serviços de terceiros - pessoa jurídica na despesa com Saúde – ASPS	13,31	12,90	13,54	10,64
Participação da despesa com investimentos na despesa com Saúde - ASPS	5,57	3,20	0,58	3,91
Despesas com Instituições Privadas Sem Fins Lucrativos – ASPS	1,80	2,44	2,65	2,03

Fonte: Elaborado pela autora com base Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS)

## Estruturação do Orçamento Base Zero

Através da definição dos principais centros de custo da Secretaria Municipal de Saúde de Pejuçara, será estruturado o OBZ, enfatizando que os valores orçados se referem aos recursos da esfera municipal, recursos livres – ASPS, e o percentual referente ao cálculo do rateio demonstrado anteriormente, é possível estruturar o OBZ nos anos em estudo. No ano de 2019, na estrutura de custos é possível observar que os valores orçados estão distantes da proposta OBZ, refletindo a necessidade de suplementações e reduções, práticas usuais na execução orçamentária atual, conforme demonstrado no quadro 7:

Quadro 7 - Proposta orçamento 2019 - OBZ

Ação - Programa	Percentual %	OBZ	Orçado
Atenção Básica – Pessoal	28,04	1.035.715,45	1.047.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ	13,31	491.546,34	800.000,00
Assistência Hosp. e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas	1,80	66.475,09	-
Suporte Profilático e Terapêutico	1,59	58.719,66	280.000,00
Investimento	5,57	205.703,47	92.000,00

Fonte: Elaborado pela autora com base nos apêndices B, C e D (2023)

Evidencia-se que o OBZ e a despesa orçada do centro de custos da Atenção Básica ficaram muito perto. Já os demais centros de custos estão com valores distantes entre o OBZ e da despesa orçada. Nos anos de 2020, 2021 e 2022 foi utilizada a mesma sistemática de análise do ano de 2019. A proposta OBZ no ano de 2020 no centro de custo da Atenção Básica é superior a despesa orçada, já o centro de custos da Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ a despesa orçada é muito superior a proposta do OBZ, assim como o centro de custos do suporte profilático e terapêutico, conforme demonstrado no quadro 8:

Quadro 8 - Proposta orçamento 2020 - OBZ

Ação - Programa	Percentual %	OBZ	Orçado
Atenção Básica - Pessoal	31,20	1.243.589,22	1.203.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ	12,90	499.335,78	998.000,00
Assistência Hosp. e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas	2,44	94.448,01	168.000,00
Suporte Profilático e Terapêutico	2,17	83.996,79	300.000,00
Investimento	3,20	123.866,24	40.000,00

Fonte: Elaborado pela autora com base nos apêndices E, F e G (2023)



O Centro de custos da Atenção Básica no ano de 2021 reflete a necessidade de suplementação, considerando que a despesa com pessoal é baseada no quadro efetivo, com os reajustes previstos em lei, que é possível mensurar por meio do OBZ. Já os demais centros de custos apresentam a despesa orçada superior ao OBZ, conforme demonstrado no quadro 9:

Quadro 9 - Proposta orçamento 2021 - OBZ

<b>Ação – Programa</b>	<b>Percentual - %</b>	<b>OBZ</b>	<b>Orçado</b>
Atenção Básica – Pessoal	32,13	1.457.901,23	1.196.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ	13,54	614.430,54	974.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas	2,65	120.254,13	192.000,00
Suporte Profilático e Terapêutico	1,58	71.698,69	310.000,00
Investimento	0,58	26.319,77	25.000,00

Fonte: Elaborado pela autora com base nos apêndices H, I e J (2023)

Já no ano de 2022, pode-se analisar que o objetivo do OBZ é estimar os custos, sejam eles mais elevados ou inferiores do orçamento base histórica. Os centros de custos de Atenção Básica, Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas e Investimento o OBZ é superior ao orçado, caracterizando a realidade do orçamento exequível, uma vez que os centros de custos da Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ e Suporte Profilático e Terapêutico a despesa orçada é superior ao OBZ, conforme demonstrado no quadro 10:

Quadro 10- Proposta orçamento 2022 - OBZ

<b>Ação - Programa</b>	<b>Percentual - %</b>	<b>OBZ</b>	<b>Orçado</b>
Atenção Básica – Pessoal	29,29	1.670.365,86	1.366.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Serviços PJ	0,69	39.284,95	1.444.000,00
Assistência Hospitalar e Ambulatorial - Entidades Filantrópicas	10,64	606.650,29	264.000,00
Suporte Profilático e Terapêutico	3,91	222.866,54	370.000,00
Investimento	2,03	115.966,15	55.000,00

Fonte: Elaborado pela autora com base nos apêndices K, L e M (2023)

Através da análise descritiva do sistema de custos conforme a necessidade de informação e sua realidade operacional, refletindo a estrutura da organização, dos objetos de custos, dos relatórios legais e gerenciais e do nível da informação demandada, foi possível propor a estruturação dos centros de custos com o objetivo de tornar o OBZ a ferramenta base na elaboração do orçamento.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta etapa consiste na apresentação das considerações finais do presente estudo que propôs analisar a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022, demonstrando os centros de custos e propondo a elaboração do OBZ

na área da saúde do Município. O objeto pesquisado é o sistema orçamentário da secretaria municipal de saúde do município de Pejuçara/RS analisando a estrutura orçamentária executada com base histórica dos exercícios financeiros 2019 a 2022.

Conforme caracterizada a estrutura orçamentária das despesas, em que o orçamento é estruturado nas esferas de governo, sendo, municipal, estadual e federal conforme os blocos de financiamento por ação de saúde, tomando-se por base a LOA foram demonstradas as despesas orçadas, reduções e suplementações orçamentárias executadas no orçamento. Nas esferas Municipal, Estadual e Federal foram realizadas as análises da execução das despesas orçadas, as suplementações, reduções, as despesas pagas e o saldo nas contábeis, por bloco de financiamento.

A execução da despesa apresenta variação nas suplementações e reduções em relação a despesa orçada. Por consequência da elaboração do orçamento base histórica, é um orçamento pulverizado, com valores pequenos que são reduzidos e suplementados dentro do bloco de financiamento, o que dificulta a mensuração do orçamento e o planejamento das ações, especialmente no que tange investimentos ou melhorias que exigem orçamento mais elevado. O orçamento é histórico por manter escolhas realizadas ao longo do tempo.

Os centros de custo foram estruturados por bloco de financiamento, conforme preconiza a legislação vigente, sendo destacadas as principais despesas do município com saúde: Pessoal, medicamentos, despesas com serviços de terceiros Pessoa Jurídica (consultas, exames e procedimentos de média complexidade), instituições privadas sem fins lucrativos (convênio com Hospital Local), despesa com investimentos.

A base do OBZ foi estruturada por meio dos recursos da esfera municipal, sendo necessário realizar o rateio, para identificar o percentual das despesas em relação a despesa em saúde com recursos livres – ASPS, que foram alocadas nos Blocos de financiamento, adequando a estrutura orçamentária do Município. A partir da mensuração dos principais centros de custo da Secretaria Municipal de Saúde de Pejuçara, foi possível demonstrar a importância do OBZ, tornando o sistema de custos a base para instrumentalizar o gestor público no cumprimento de metas e resultados observando os limites da Lei, refletindo a estrutura da organização, dos objetos de custos, dos relatórios legais e gerenciais e do nível da informação demandada de forma transparente.

Nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022 na estrutura de custos é possível observar que os valores orçados estão distantes da proposta OBZ, refletindo a necessidade de suplementações e reduções, práticas usuais na execução orçamentária atual. Com base nas vivências e na realização desta pesquisa verificou-se que essa foi uma dificuldade que os contadores enfrentam para fechar o orçamento, uma vez que estamos tratando do Poder Público, que por sua vez tem a estimativa de arrecadação da Receita.

Conclui-se que a metodologia do levantamento das informações com projeção das despesas no OBZ enaltece a confiabilidade e transparência dos dados, pois com a análise e as justificativas de cada item da atividade da instituição, há uma certeza que nem todos os processos passados necessariamente precisam ser repetidos e com isso eliminados gastos desnecessários.

É salutar o potencial do OBZ, uma ferramenta que pode trazer muitas vantagens e ser determinante na gestão de custos do setor público. Ressalta-se que a gestão de custos não implica necessariamente em redução de gastos, mas sim na alocação mais eficiente e eficaz dos recursos, podendo ajudar no equilíbrio entre: aumento de investimentos na infraestrutura e a melhoria na qualidade do serviço público prestado.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- ASSUMPCÃO, M. J. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Curitiba: Ibpex, 2011.
- BEHR, A; BARBOSA, D. **Contabilidade aplicada ao setor público** - Estudos e Práticas. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2016.
- CHING, H. Y. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade: atendendo às novas demandas gerenciais**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- CREPALDI, G. S.; CREPALDI, S. A. **Orçamento público: planejamento, elaboração e controle** - 1ª edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Editora Saraiva, 2013.
- DIEHL, A.A; TATIM, D.C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 18. Ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2022.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6ª ed. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo Gen, 2017.
- GODOY, A. S. **Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais**. Revista de Administração de empresas, v. 35, p. 20-29, 1995.
- KOHAMA, H. **Contabilidade pública: Teoria e Prática**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- KOLIVER, O. **Contabilidade de custos**. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2010.
- LEONE, G. S. G. **Contabilidade de custos**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIMA, D. V. **Orçamento, contabilidade e gestão no setor público**. Disponível em: Minha Biblioteca, (2nd edição). Grupo GEN, 2022.
- MARTINS, D. S. **Custeio hospitalar por atividades: activity based costing**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração de análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.
- PADOVEZE, C. L.; TAKAKURA JUNIOR, F. K. **Custo e preços de serviços: Logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral**. São Paulo: Atlas, 2013.
- SILVA, E.L. da; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFSC, 2005.
- SLOMSKI, V. **Controladoria e governança pública**. São Paulo: Atlas, 2005.
- SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na Contabilidade Municipal**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- TOZZI, A. P. R.; COSTA, J. **Revolução orçamentária - o avanço do orçamento base zero (OBZ)**, 1. Ed., São Paulo: Editora Trevisan, 2017.
- WILDAVSKY, A. **The politics of the budgetary process**. 2nd ed. Boston: Little, Brown and Company, 1974.