



Revista Catarinense da Ciência Contábil

ISSN: 1808-3781

revista@crcsc.org.br

Conselho Regional de Contabilidade de  
Santa Catarina  
Brasil

Eyerkauf, Marino Luiz; Boff, Marínes Lucia; Leônidas Olinquevitch, José; Rasch Bracht  
Gauer, Judite

Custos na prestação de serviço público de saúde do município de São João do Oeste -  
SC: um estudo empírico

Revista Catarinense da Ciência Contábil, vol. 7, núm. 19, diciembre, 2007, pp. 33-46  
Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina  
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477549009004>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

# Custos na prestação de serviço público de saúde do município de São João do Oeste - SC: um estudo empírico

**Marino Luiz Eyerkauffer**

Contador, Mestrando em Ciências Contábeis pela  
Universidade Regional de Blumenau – FURB.  
E-mail: [marinoleyerkauffer@seifai.edu.br](mailto:marinoleyerkauffer@seifai.edu.br)

**Marines Lucia Boff**

Contadora, Mestranda em Ciências Contábeis pela  
Universidade Regional de Blumenau – FURB.  
E-mail: [marinesboff@hotmail.com](mailto:marinesboff@hotmail.com)

**José Leônidas Olinquevitch**

Doutor em Contabilidade e Controladoria – USP  
Universidade Regional de Blumenau – FURB  
E-mail: [olinquevitch@furb.br](mailto:olinquevitch@furb.br)

**Judite Rasch Bracht Gauer**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Sociedade  
Educacional Itapiranga – SEI/FAI Faculdades  
E-mail: [judite@saojoao.sc.gov.br](mailto:judite@saojoao.sc.gov.br)

## Resumo

*Objetiva-se identificar o custo da prestação de serviço público do transporte de pacientes para fora do Município da Secretaria da Saúde de São João do Oeste – SC,*

---

Este trabalho foi aprovado e apresentado no III Seminário de Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB, realizado nos dias 27 a 29 de agosto de 2007.

*visando concluir pela sua manutenção sob responsabilidade direta do município, ou então, pela sua terceirização. Trata-se de um estudo teórico e empírico, que se caracteriza como descritivo e quantitativo. Por meio de coleta documental, chegou-se aos dados numéricos municipais, como viagens realizadas, pacientes transportados, veículos utilizados neste transporte e mão-de-obra direta e indireta, envolvidas neste tipo de prestação de serviço nos meses de abril, maio, junho e julho de 2006. Aplicou-se questionário às empresas do setor, interessadas em prestar o serviço de forma terceirizada. Para atender ao objetivo proposto e dar sustentação ao tema, buscou-se na literatura conceitos de: contabilidade, contabilidade de custo, análise de custos, prestação de serviços, sistemas de custo, métodos de custeio, contabilidade pública, serviços públicos, terceirização, terceirização no setor público e saúde pública. Conclui-se, por meio da pesquisa, que o custo da prestação do serviço público de transporte de pacientes da Secretaria Municipal de Saúde de São João do Oeste - SC é elevado, porém, está abaixo do custo orçado para a terceirização, devendo a municipalidade optar pela manutenção do serviço.*

**PALAVRAS-CHAVE:** Gestão de Custos. Custos de Transportes. Serviços Públicos.

## 1 INTRODUÇÃO

A prestação dos serviços de saúde é direito adquirido do cidadão e dever do estado. Diante disso, os municípios necessitam adequar seus gastos para cumprir a lei, ao mesmo tempo em que precisam manter o equilíbrio entre receitas e despesas.

Conforme o Manual Estadual de Tratamento Fora de Domicílio de Santa Catarina (2004), a responsabilidade pelo deslocamento dos pacientes dentro do Estado é das Secretarias Municipais de Saúde, inclusive o traslado do corpo, quando ocorrer óbito, fora do município.

Slomski (2001) afirma que antes de optar por executar ou terceirizar algum serviço público, a administração deve estar ciente da real situação, saber o custo histórico e também a depreciação.

Nesse sentido, o presente trabalho pretende responder à seguinte questão: *considerando-se os atuais custos na prestação de serviço público de transporte de pacientes para fora do Município de São João do Oeste - SC, é benéfico, social e financeiramente para o município terceirizar este serviço?*

O objetivo geral do trabalho consiste em identificar o custo da prestação de serviço público de transporte de pacientes para fora do Município da Secretaria da Saúde de São João do Oeste - SC, visando concluir pela sua manutenção sob responsabilidade direta do município, ou, então, pela sua terceirização.

De forma específica pretende-se ainda: a) identificar os custos que o Município de São João do Oeste tem com o transporte de pacientes para tratamento de saúde, fora do Município, relacionados com o total de transportados, num período de quatro meses; b) verificar o número de pacientes atendidos; c) saber quanto custa em média cada paciente transportado; d) verificar quantas viagens são feitas por mês para São Miguel do Oeste - SC e

Chapecó-SC, bem como os custos destas viagens; e) saber o custo do quilômetro rodado de cada veículo da Secretaria Municipal de Saúde de São João do Oeste e custo médio geral; e, f) buscar propostas junto a empresas do setor de transporte, interessadas no serviço, de forma terceirizada, para posterior comparação com os atuais custos da Secretaria Municipal da Saúde de São João do Oeste - SC.

Após esta introdução, apresenta-se a fundamentação que dará o embasamento teórico necessário ao estudo. Na seqüência, abordam-se os métodos e técnicas utilizadas. Depois, na análise dos dados, são apresentados os resultados alcançados e suas respectivas análises, para melhor demonstrar a resposta do problema da pesquisa. Por último apresenta-se a conclusão do trabalho em que constam as respostas ao problema de pesquisa proposto e por final as referências utilizadas para o estudo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Apresenta-se neste capítulo a revisão da literatura que dá sustentação ao estudo dos custos da prestação de serviços públicos.

### 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Em torno da conceituação daquilo que é a contabilidade, apresenta-se o conceito de Beulke e Bertó (1984), que afirmam que a contabilidade deixou de ser um simples mecanismo de escrituração como já foi no passado e passou a ser um instrumento de decisão para as empresas. Assim, torna-se em nossos dias, indiscutivelmente, um instrumento de vanguarda na gestão dos negócios.

Como o objetivo é determinar custos, conceitua-se aqui a contabilidade de custos. Santos (2005) afirma que a necessidade do controle fez com que a apuração de custos ganhasse importância desde o início do Capitalismo. Era por meio da contabilidade de cus-

tos que o comerciante da época tinha a resposta, se estava lucrando com o seu negócio ou não, pois bastava confrontar as receitas com as despesas do mesmo período. Assim, a contabilidade foi um instrumento seguro para controlar as variações de custos e na época do mercantilismo.

Segundo Leone (2000), a contabilidade de custos nasceu com a Revolução Industrial, com a função de auxiliar o administrador no registro dos custos, com o intuito de avaliar os estoques e posteriormente levantar o balanço.

A contabilidade de custos pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento. (LEONE, 2000, p.18)

Contabilidade de Custos nasceu, segundo Martins (2003), da Contabilidade Financeira, quando houve a necessidade de avaliar melhor os estoques na indústria, tarefa essa que com a contabilidade de custos tornou-se fácil nas empresas típicas da era do mercantilismo, pois até a Revolução Industrial praticamente só existia a Contabilidade Financeira ou Geral.

Conforme Crepaldi (1999), a contabilidade de custos surgiu da contabilidade geral, pela necessidade de se ter um maior controle sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria, após a Revolução Industrial, e principalmente pela necessidade na tomada de decisões quanto ao que, como e quanto produzir. A contabilidade de custos auxilia na determinação de custos de

produção, no controle e observação de desperdícios, horas ociosas de trabalho, equipamento mal utilizado e em outras atividades, inclusive em empresas públicas e entidades sem fins lucrativos.

Contabilidade de Custos, segundo Mandarino (1975, p.29):

É a ciência que estuda os fenômenos econômicos no âmbito azienal; analisando, pesquisando, emitindo conceitos, relatando fatos e concluindo situações. A Contabilidade de Custos, como a Contabilidade Geral, utiliza-se da Técnica Contábil de Escrituração para registrar, medir e apurar os custos.

Segundo Backer e Jacobsen (1977), a contabilidade de custos ocupa-se em fazer a classificação, agrupamento, controle e atribuição dos custos. O contador de custos classifica-os segundo as atividades a que pertencem.

A análise de custos, segundo Mandarino (1975), é o estudo detalhado e minucioso de todos os componentes do custo. É a pesquisa do comportamento dos consumos específicos de cada produto ou de cada atividade desenvolvida pela empresa. É também a comparação dos elementos que compõem o custo de cada produto ou serviço sob determinadas condições, como os efeitos quanto às medidas de tempo e espaço, utilizadas para desenvolver cada um dos produtos de uma empresa.

Segundo Nakagawa (1994 p.90), “Análise estratégica de custos: trata-se de conhecer os custos de produtos, serviços, projetos, clientes etc.; com o propósito de viabilizar à empresa ações estratégicas”. O autor destaca que, para sobreviver no mundo dos negócios tem-se constatado a necessidade de uma forma segura e objetiva de análise de custos, que possa servir como instrumento de apoio para

as tomadas de decisões.

É importante para a contabilidade de custos a classificação dos custos, que podem ser diretos e indiretos. Conforme Beulke e Bertó (1984), custos diretos são todos que estão diretamente vinculados aos produtos ou serviços. Assim, estes custos surgem com o produto e ou serviço, não existem sem ele, pois só existem em função do produto ou serviço.

Mandarino (1975, p.69) cita os custos indiretos que, para ele, são: “o consumo de valores, representado por materiais, mão-de-obra e serviços, que não se constituem no essencial, mas são necessários ao processo produtivo”.

Segundo Martins (2003), os Custos Indiretos devem ser rateados segundo os critérios julgados mais adequados, para relacioná-los aos produtos, em função dos fatores mais relevantes que se conseguir. Critérios bons numa empresa podem não sê-los em outra, em virtude das características especiais do próprio processo de produção.

Os custos ainda podem ser classificados como fixos e variáveis. Segundo Iudícibus (1998), os Custos e Despesas Fixas são teoricamente definidos como os que se mantêm inalterados, dentro de certos limites, independentemente das variações da atividade ou das vendas. Podem-se citar como exemplos de custos fixos os salários de mensalistas, as depreciações, os aluguéis e outros.

Segundo Iudícibus (1998, p.141), “Custos e Despesas Variáveis: os que variam na mesma proporção das variações ocorridas no volume de produção ou outra medida de atividades”.

Um elemento de importância na análise de custos é a folha de pagamento e seus encargos. Conforme Santos (2005, p.135), “No registro da folha de pagamento de salários, a contabilidade das empresas tem que se preocupar em atender os princípios da contabili-

dade societária e os parâmetros da contabilidade gerencial”.

Conforme Martins (2003), a mão-de-obra direta é considerada um Custo Variável, mas só pode ser considerada como tal a parte relativa ao tempo realmente utilizado no processo direto da produção.

Conforme Santos (2005), o cartão de ponto é um dos instrumentos mais simples utilizados pelas empresas para o registro das horas trabalhadas de seus funcionários, tomando-se como base as 220 horas mínimas previstas pela legislação brasileira, por mês.

Ainda são relevantes, na análise de custos, os custos patrimoniais mais conhecidos pela depreciação, embora não seja reconhecido no setor público este custo. Segundo Beulke e Bertó (1984), os custos patrimoniais compreendem a alocação das depreciações dos bens patrimoniais que compõem cada função. Em se tratando da avaliação dos bens patrimoniais, veículos e outros, o problema é o cálculo de depreciação, pois se reveste de apreciável complexidade, em decorrência das várias causas de natureza técnica e econômica que lhe são inerentes.

Conforme Mandarino (1975, p.75), “Depreciação: é importante que a imputação seja fiel à realidade independentemente da legislação vigente, cuja diferença, se houver deve ser registrada à parte para efeitos fiscais”.

Santos (2005) afirma ainda que a Secretaria da Receita Federal publique periodicamente dados sobre a vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

Sobre sistemas de custos, Martins (2003) afirma que a implantação de qualquer sistema de custos deve ser feita de maneira pro-

gressiva e a melhoria da qualidade de informações será conseguida gradualmente e que se precisa sempre levar em consideração a qualidade do pessoal envolvido em sua alimentação e em seu processamento, a necessidade de informação do usuário final. O sistema deve adequar-se às condições específicas de cada empresa.

Iudícibus (1998), por sua vez, afirma que o sistema de custo baseado na apuração de custos reais, ou seja, custos já incorridos, são importantes para traçar, através do tempo, o perfil da estrutura de custos da empresa e para fornecer dados de grande valia para auxiliar na previsão de tendências.

Slomski (2003) afirma que se entende por método de custeio a forma de atribuir custos a determinado produto ou serviço. Também na contabilidade pública faz-se necessária a identificação do tipo de sistema de custeio que é usado.

Ainda, segundo Slomski (2003), os principais métodos de custeio são:

- a) Método de Custeio por Absorção;
- b) Método de Custeio Variável ou Direto;
- c) Método de Custeio Baseado em Atividades;
- d) Método de Custeio Padrão.

O Método de Custeio por Absorção, segundo Slomski (2003), é o que absorve todos os custos de produção, de produtos ou serviços, sejam diretos ou indiretos, em determinado período de tempo, sendo os custos indiretos alocados aos produtos ou serviços por rateio previamente definido.

O Método de Custeio Variável ou Direto, segundo Slomski (2003), é o método de custeio que trata do consumo de ativos na produção de produtos e serviços em duas fases. Na primeira fase são observados os custos variáveis ou diretos, que devem identificar os fatores que variam em função da produção e que são diretamente identificáveis aos produtos

ou serviços produzidos. Já na segunda fase são observados os custos fixos ou indiretos, que independem da produção ou serviços, os quais são classificados como custos de período.

O Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC é defendido por Slomski (2001), por ser o que mais se aplica às entidades públicas de administração direta. É hábito nestas instituições as definições de atividades, já que o orçamento público é estruturado em programas projetos e atividades.

Segundo Slomski (2003, p. 382), “no método de Custeio ABC, de acordo com a filosofia, não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim as atividades, ou seja, as ações produzidas para suas produções que consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à entidade pública”.

Já o Método de Custeio Padrão, Slomski (2003) define como aquele que calcula os custos de uma unidade e os atribui às demais unidades. Posteriormente, depois de ter produzido o lote, apura o custo real incorrido e assim, desta forma, apura eventuais diferenças de preços, volumes e tempo.

## 2.2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Segundo Gonçalves (1996), os serviços podem ser públicos ou privados, pessoais ou empresariais, com fins lucrativos ou não, e possuem quatro características fundamentais para o crescimento das empresas ou pessoas que atuam na prestação de serviços, que são: intangibilidade, inseparabilidade, variabilidade e perecibilidade.

Os custos na prestação de serviços, segundo Martins (2003, p.25), assim se definem: “O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

O direito à saúde da população está assegurado na Constituição Brasileira em diversos artigos. Quando não houver recursos no Município existe o direito de solicitar na Secretaria da Saúde de seu Município e agendar para centros de referência inclusive estas leis dão direito ao transporte para tratamento de saúde.

Os direitos à saúde dos munícipes de São João do Oeste também estão assegurados na Lei Orgânica Municipal (2000), conforme os artigos de nº.124 e de nº.126.

Art. 124. A saúde é direito de todos os munícipes e dever do poder público, assegurada mediante políticas sociais e econômicas que visem a eliminação do risco de doenças e outros agravos e o acesso universal e igualitário às ações e serviços para a sua promoção, recuperação, proteção e reabilitação.

Art.126. As ações da saúde são de relevância pública, devendo sua execução ser feita preferencialmente, através de serviços públicos e complementares, através de serviços de terceiros.

Sobre as despesas, o Manual Estadual de Tratamento Fora de Domicílio de Santa Catarina (2004, p. 15 - 17) cita:

Item 3. A responsabilidade pelo pagamento de despesas com deslocamentos intra-estadual será atribuído às Secretarias Municipais de Saúde[...];

Item 8. Quando da alta do paciente houver necessidade de acompanhante para seu retorno, o órgão de TFD de origem providenciará o deslocamento do mesmo;

Item 9. O pagamento das despesas relativas ao deslocamento em TFD só será permitido quando esgotados todos os meios de tratamento na localidade de resi-

dência;

Item 1.10 As despesas com preparação e traslado do corpo, em caso de óbito em TFD, autorizados nos deslocamentos intermunicipais são de responsabilidade da SMS do município de origem do paciente.

## 2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA

Segundo Araújo e Arruda (2004), Contabilidade Pública é também uma ciência. Pode-se dizer que é a Ciência Contábil voltada para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda, que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios. São objetivos da contabilidade pública, mediante sistemas de contas e por partidas dobradas, registrar, acumular, resumir, analisar, avaliar, mensurar e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público, tanto da União, dos Estados ou dos Municípios.

Segundo Slomski (2001, p.20), Contabilidade Pública é uma parte da Contabilidade Aplicada,

a Contabilidade Pública constitui-se em uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada, tendo como campo de sua atuação as pessoas jurídicas de Direito Público: União, estados, distrito federal, municípios e suas autarquias e fundações.

A contabilidade pública tem como objeto mensurar a receita e a despesa pública. A receita pública, segundo Slomski (2001), é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos, que derivem direitos em favor da entidade pública e que podem ser classificados como receita orçamentária. Também quando figurar como depositária de valores que não lhe pertençam, como por exemplo, dos impostos recolhidos pelo município



que serão repassados para o Estado ou para a União. Estas receitas serão classificadas como receitas extra-orçamentárias pela contabilidade.

Segundo Slomski (2001), constitui-se despesas da entidade pública aquelas estabelecidas pela Constituição Federal, as leis ordinárias e os decretos do Poder Executivo, bem como as decorrentes de contratos, que prevêm saldar os compromissos da dívida pública consolidada ou flutuante, ou seja para atender às necessidades dos serviços públicos criados.

Slomski (2003, p.318), “Por despesa pública entende-se todo o consumo de recursos orçamentários e extra-orçamentários”.

O serviço público, segundo Slomski (2001), é um conjunto de atividades colocadas à disposição da população, visando o maior grau de sua satisfação. O Custo dos Serviços Prestados será aquele que for efetivamente consumido dentro do mês, considerando-se nas entidades públicas, na União, nos Estados e nos Municípios sempre o princípio da competência.

Conforme Nunes (1998), conhecer o custo dos serviços públicos é fundamental para atingir uma alocação eficiente dos recursos. Para avaliar com clareza o serviço público é importante que os sistemas disponham de informações gerenciais refinadas.

## 2.4 TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS

Conforme Nunes (1998), o mercado globalizado, uma realidade da economia atual, trouxe novas formas de negociar. A terceirização é uma técnica administrativa que possibilita ao estabelecimento uma transferência a terceiros de atividades da empresa. A terceirização incentiva o surgimento de micro e médias empresas e ainda o trabalho autônomo, possibilitando também a melhoria de qualidade nas empresas existentes no mercado, fazen-

do com que o empresário se preocupe com qualidade, competitividade, agilidade de decisão, eficiência e eficácia, que acabam produzindo bons resultados.

Nunes (1998) afirma que o sucesso da terceirização está intimamente ligado ao desenvolvimento de parcerias. O estabelecimento das parcerias é um fator importantíssimo na prestação dos serviços. A confiança mútua é uma condição fundamental e indispensável, pois os recursos são despendidos em conjunto e os dados confidenciais são partilhados também entre os parceiros.

A terceirização é uma realidade no mundo dos negócios. Conforme Pagnoncelli (1993), é cada vez maior o número de empresas que estão utilizando estes serviços, que não se restringem mais aos tradicionais, como a segurança e limpeza. Já estão sendo oferecidos, os mais diversos serviços na área de manutenção, produção de bens e serviços.

No setor público, a terceirização, segundo Pagnoncelli (1993), está sendo adotada em grande escala. A União, os Estados e Municípios estão repassando grandes oportunidades de negócios para micro, pequenas e médias empresas, principalmente serviços como: construção de rodovias, coleta de lixo, transporte público e até cobrança de impostos.

Segundo Silveira, Saratt e Moraes (2002), as exigências de competitividade e redução de custos têm provocado mudanças na gestão não apenas das empresas privadas, mas também o poder público tem-se visto diante de uma nova realidade, na qual a terceirização representa uma ferramenta importante, para a melhoria da qualidade dos serviços prestados.

## 3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Dada a importância do processo de investigação que se emprega, reforça-se a necessidade de adotar um método que garanta resulta-

dos seguros diante da necessidade de se buscar soluções para os problemas da pesquisa.

Cervo e Bervian (2002, p. 25) mencionam que “por método entende-se o dispositivo ordenado, o procedimento sistemático, em plano geral. A técnica, por sua vez, é a aplicação do plano metodológico e a forma especial de o executar.[...] A técnica está subordinada ao método, sendo sua auxiliar imprescindível”.

Para Andrade (2003, p. 135), “reserva-se a palavra método para significar o traçado das etapas fundamentais da pesquisa, enquanto a palavra técnica significa os diversos procedimentos ou a utilização de diversos recursos peculiares a cada objeto de pesquisa, dentro das diversas etapas do método”.

Diante do objetivo, que é o de identificar o custo da prestação de serviço público de transporte de pacientes para fora do Município da Secretaria da Saúde de São João do Oeste - SC, visando concluir pela sua manutenção sob responsabilidade direta do município, ou então, pela sua terceirização, a pesquisa configura-se como de natureza empírica, ou seja, de identificação de uma teoria em um contexto observável.

Nesse sentido, Rudio (1993, p.9) destaca que “a pesquisa deve ser feita de modo sistematizado, utilizando, para isto, método próprio e técnicas específicas e procurando um conhecimento que se refira à realidade empírica”. Realidade empírica para o autor é “tudo que existe e pode ser conhecido através da experiência”.

Configura-se o presente estudo, quanto aos objetivos, como uma pesquisa descritiva. Conforme Cervo e Bervian (2002, p. 66) “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se classifica como quantitativa. Abordagem quantitativa para Richardson (1999, p. 29),

“caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas desde as mais simples, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc”.

Para Marconi e Lakatos (2002), a coleta de dados é a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas para coletar os dados previstos.

Optou-se pelo objeto de pesquisa a Secretaria Municipal da Saúde de São João do Oeste - SC, pelo acesso às informações da pesquisadora, por sua participação no processo e também pelo interesse da municipalidade pelo estudo. Os dados analisados compreendem o período de abril a julho de 2006, ou seja, quatro meses.

Na Secretaria Municipal da Saúde foram coletados os dados dos pacientes e das viagens realizadas, no Departamento Pessoal os dados dos funcionários envolvidos neste transporte e ainda os dados dos veículos, coletados na Secretaria Municipal de Transportes e Obras e contabilidade do município.

Junto às empresas do setor de transporte, interessadas no serviço de transporte terceirizado, aplicou-se um questionário, o qual foi respondido por escrito pelos responsáveis pelas empresas e sem a presença do pesquisador, com o objetivo de não influenciar nas respostas. Visando preservar a identidade das quatro empresas contatadas, serão aqui denominadas de Empresa A, B, C e D.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, apresenta-se os dados coletados referentes aos pacientes transportados e às viagens realizadas, em forma de Tabelas e Figuras, com suas respectivas análises.

A Tabela 1 apresenta as cidades para as quais o Município transportou os municípios e seu

respectivo número de viagens. Além disso, evidencia a quantidade de pacientes e acompanhantes atendidos pelo transporte munici-

pal, apresentando a média de pacientes transportados no período estudado, que compreende a quatro meses – abril a julho de 2006.

**Tabela 1** – Municípios transportados e viagens realizadas no período de abril a julho/2006

CIDADE	VIAGENS	PACIENTES	ACOMP.	TOTAL	MÉDIA
São Miguel do Oeste - SC	140	829	159	988	7,06
Chapecó - SC	88	443	156	599	6,81
Xanxerê - SC	13	14	14	28	2,15
Itapiranga - SC	5	7	4	11	2,20
Tunápolis - SC	6	6	4	10	1,67
Lageado - RS	2	2	3	5	2,50
Florianópolis - SC	2	3	3	6	3,00
Pato Branco - PR	3	7	0	7	2,33
Mondai - SC	1	1	1	2	2,00
Palmitos - SC	1	1	0	1	1,00
Maravilha - SC	2	5	0	5	2,50
Iporã do Oeste - SC	1	1	0	1	1,00
Cascavel - PR	1	1	1	2	2,00
<b>TOTAL</b>	<b>265</b>	<b>1320</b>	<b>345</b>	<b>1665</b>	<b>6,28</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando a Tabela 1, verifica-se que as cidades para as quais são realizadas mais viagens e consequentemente são transportados mais pacientes, na ordem de importância, são: São Miguel do Oeste, Chapecó e Xanxerê. A Tabela 1 mostra ainda que em média mensalmente são realizadas 35 viagens para São Miguel do Oeste e 22 viagens para Chapecó.

Na pesquisa foram avaliados somente os dados dos quatro veículos, usados exclusiva-

mente no transporte de pacientes para fora do Município, que são os seguintes: um Ducato, ano 2004, com capacidade para 15 passageiros; uma ambulância Ducato, ano 2006; um Doblô, ano 2004, com capacidade para 06 passageiros; e uma Kombi, ano 2003, com capacidade para 12 passageiros.

Na Tabela 2 apresenta-se o total dos custos do transporte de pacientes do Município nos meses de abril, maio, junho e julho de 2006.

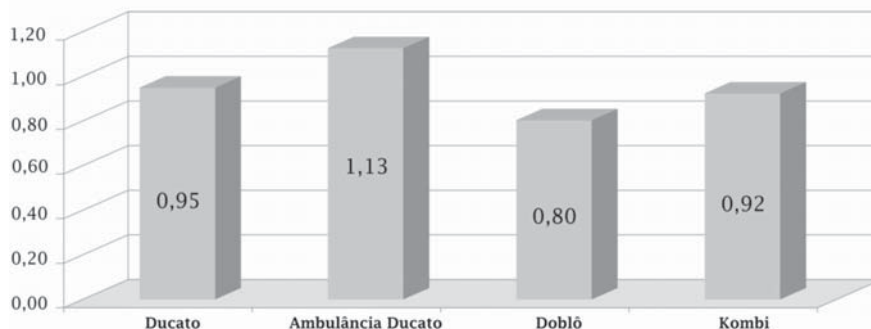
**Tabela 2** – Custos de transporte dos municípios

Custo total	abril/06	maio/06	junho/06	julho/06	Média mensal	Total do ano
Depreciação	1.906,97	1.906,97	1.906,97	1.906,97	1.906,97	22.883,60
Seguro	500,93	500,93	500,93	500,93	500,93	6.011,17
Combustível	3.369,66	3.552,91	3.671,10	3.987,93	3.645,40	43.744,80
Manutenção	528,40	616,23	344,00	483,38	493,00	6.178,93
Pneu	479,70	567,44	618,68	728,05	598,47	7.181,61
Óleo motor	48,66	56,74	60,93	69,77	59,03	767,33
Motorista	4.389,31	4.618,69	4.631,56	5.071,19	4.677,69	60.809,96
Funcionário interno	1.341,54	1.341,54	1.341,54	1.341,54	1.341,54	16.098,52
<b>Total</b>	<b>12.565,17</b>	<b>13.161,45</b>	<b>13.075,72</b>	<b>14.089,77</b>	<b>13.223,03</b>	<b>163.675,92</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 2 foram somados todos os custos mensais, como: depreciação, seguro, combustível, manutenção (lavagem, peças e serviços), pneu, óleo motor, motoristas e mão-de-obra indireta.

Na Figura 1 apresenta-se um comparativo dos custos por quilômetro rodado, dos veículos utilizados no transporte de pacientes, no período de abril a julho de 2006.



**Figura 1** - Comparação dos custos por quilômetro rodados por veículo

Fonte: Dados da pesquisa

Pela Figura 1 verifica-se que o custo por quilômetro rodado varia de veículo para veículo, sendo o custo médio mais baixo o da dobrô à gasolina.

Comparando-se os veículos a diesel, Ducato e Ambulância Ducato, o custo médio menor é o da Ducato, que ficou em R\$ 0,95 por quilômetro rodado.

**Tabela 3** - Custo por viagem a São Miguel do Oeste e Chapecó

	abril/06	maio/06	junho/06	julho/06	Média mensal
<b>Ducato custo por km rodado</b>	0,94	0,94	0,86	0,79	0,88
SMO	141,39	141,32	129,07	118,68	132,61
Chapecó	329,91	329,74	301,15	276,93	309,43
<b>Ambulância custo por km rodado</b>	1,72	1,58	1,06	0,92	1,32
SMO	257,81	237,26	159,44	137,36	197,97
Chapecó	601,55	553,62	372,03	320,50	461,92
<b>Doblô custo por km rodado</b>	0,99	0,80	0,75	0,71	0,81
SMO	149,17	119,34	112,32	106,14	121,74
Chapecó	348,05	278,45	262,07	247,65	284,06
<b>Kombi custo por km rodado</b>	0,99	0,87	0,96	0,87	0,92
SMO	149,01	130,95	144,11	129,93	138,50
Chapecó	347,69	305,56	336,27	303,17	323,17

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 3, que, em média, para se deslocar de São João do Oeste a São Miguel do Oeste, deixando cada paciente no

consultório médico ou hospital e recolhendo-o novamente para o retorno, os veículos da Secretaria da Saúde rodam 150km. Já para

Chapecó rodam 350 km.

Observa-se que uma viagem para São Miguel do Oeste, custa, em média, R\$147,74 e uma viagem para Chapecó, R\$ 344,65.

Visando atender ao objetivo proposto, aplicou-se um questionário dirigido exclusivamente para empresas do setor de transporte, interessadas pelo serviço de transporte de pacientes de forma terceirizada, para posterior comparação e análise dos dados.

Participaram da pesquisa quatro empresas. Nas respostas do questionário, observa-se que

75% das empresas pesquisadas possuem habilitação para o transporte intermunicipal e 25% habilitação para transporte internacional. Portanto, as empresas estão aptas para prestar este serviço de transporte de pacientes.

As respostas das quatro empresas pesquisadas quanto ao interesse em prestar este tipo de serviço foram unânimes em dizer que “sim”. Observa-se que 100% das empresas pesquisadas, fizeram proposta para o transporte de pacientes com veículo de capacidade para 10 a 15 passageiros.

**Tabela 4** - Custo médio das propostas das empresas pesquisadas

Empresas Pesquisadas	SMO	Chapecó	SC	RG e PR	Média Geral
Empresa A	1,15	1,12	1,12	1,12	1,13
Empresa B	1,20	1,10	1,00	.....	1,10
Empresa C	1,20	1,50	1,10	.....	1,27
Empresa D	1,50	1,50	1,50	.....	1,50
Média	1,33	1,31	1,31	1,12	1,27

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 4 mostra que o custo médio menor é o da Empresa B, que ficou em R\$1,10 por quilômetro rodado. Realizou-se uma média dos preços das propostas, por achar inviável a separação do transporte dos pacientes da Secretaria Municipal da Saúde do Município, uma vez que não haveria demanda para duas ou mais empresas prestarem este serviço.

#### 4.1 CUSTO DA PREFEITURA VERSUS O CUSTO DE TERCEIRIZAÇÃO

Efetuuou-se o comparativo entre o custo médio apurado do município e o custo médio menor, proposto pelas empresas pesquisadas, para o transporte de pacientes, com veículo de capacidade para 10 a 15 passageiros, demonstrado na Tabela 5.

**Tabela 5** - Custo do Município *versus* custo de terceirização

Veículos	Custo Médio por quilômetro rodado
Ducato- 2004 - Secretaria Municipal da Saúde	0,95
Veículo - Empresa B	1,10

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 5 verifica-se que o custo médio apurado para o transporte de pacientes com veículo de capacidade para 15 passageiros, o Ducato, ano 2004, da Secretaria Municipal de

São João do Oeste, é de R\$ 0,95 e o custo médio proposto pela Empresa B é de R\$ 1,10.

Na Tabela 6 verifica-se que o custo médio apurado para o transporte de pacientes com

veículo Doblô com capacidade para 06 passageiros é de R\$ 0,80 e o custo médio da Empresa D é de R\$ 1,00.

**Tabela 6** - Custo do Município *versus* custo de terceirização

Veículos	Custo Médio por quilômetro rodado
Doblô- 2004 - Secretaria Municipal da Saúde	0,80
Veículo - Empresa D	1,00

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se em todas as demonstrações que o custo médio menor é o do transporte efetuado pelo próprio Município de São João do Oeste - SC.

Concluída a análise dos dados, é possível apontar alguns resultados da pesquisa:

- no período de quatro meses foram atendidos 1.665 munícipes, uma média de 416 por mês;
- o custo médio mensal com o transporte de pacientes do Município compreende R\$ 13.223,03;
- os quatro veículos pertencentes ao município e utilizados neste serviço, em média, juntos, rodam 14.756 quilômetros por mês;
- cada motorista custa mensalmente para a Secretaria Municipal o equivalente a R\$ 1.951,61;
- o custo médio mensal por paciente transportado é de R\$ 36,98;
- em média, por mês, são feitas 35 viagens de São João do Oeste para São Miguel do Oeste, sendo que o custo médio por viagem é de R\$ 147,71. Da mesma forma, em média, por mês, são feitas 22 viagens de São João do Oeste para Chapecó, com custo médio por viagem de R\$ 344,65; e

g) o custo por quilômetro rodado de cada um dos veículos da Secretaria Municipal da Saúde de São João do Oeste compreende: Ducato, capacidade 15 passageiros, R\$ 0,95; Ambulância Ducato, R\$1,13; Doblô, capacidade 06 passageiros, R\$ 0,80; Kombi, capacidade 12 passageiros, R\$ 0,92. No geral, o custo médio por quilômetro rodado, dos quatro veículos é de R\$ 0,90, sendo que o menor custo médio por quilômetro rodado para terceirização é de R\$ 1,10.

## 5 CONCLUSÕES

O presente trabalho nasceu da vontade de conhecer os custos reais do transporte de pacientes para fora do Município de São João do Oeste - SC, o que levou a definir o objetivo da pesquisa. Para obter uma melhor visão gerencial destes custos optou-se por fazer um comparativo entre os custos atuais e as propostas de empresas no setor de transporte, interessadas no serviço de forma terceirizada.

Comparou-se os atuais custos do serviço de transporte de pacientes em relação às propostas apresentadas pelas empresas, interessadas em prestar tal serviço para o Município. Pode-se afirmar que o custo da Prefeitura Municipal de São João do Oeste é mais baixo que o de terceirização. Assim, sugere-se que o próprio Município continue prestando esse tipo de serviço aos seus usuários.

Fundamenta-se a sugestão, pela manutenção deste serviço, primeiramente pelo custo, que é menor do que o das propostas recebidas, mas também pelo serviço social que é prestado junto à Secretaria Municipal da Saúde no ato do encaminhamento. Além disso, deve-se considerar os motoristas destes veículos, todos com dedicação exclusiva no setor de transporte de pacientes e com vasta experiência do serviço social, que prestam no

decorrer das viagens e acompanhamento dos pacientes nos consultórios, clínicas e hospi-

tais, zelando pela integridade destes, desde a saída do Município, até seu retorno.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos**. Vol.1. Recife: McGRAW-HILL, 1977.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio J. **Custo e estratégias de resultado**. 1. ed. Porto Alegre: Sagra, 1984.

CERVO, Amado Luiz; BERWIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, David. **Serviços: os primeiros passos para o sucesso**. Florianópolis: HD Livros, 1996.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 13 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2000.

MANDARINO, Umberto. **Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1975.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no serviço público**. Brasília: ENAP, 1998.

PAGNONCELLI, Dernizo. **Terceirização e parcerização: estratégias para o sucesso empresarial**. Rio de Janeiro: Gráfica JB, 1993.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis: Vozes, 1993.

SANTA CATARINA: **Manual estadual de tratamento fora de domicílio**- T.F.D. manual de junho/1999, revisado em janeiro/2004.

SANTOS, Joel J. **Análise de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SÃO JOÃO DO OESTE (SC). **Lei complementar nº. 539/2000**. Lei Orgânica Municipal de São João do Oeste, SC.

SILVEIRA, Adriano Dutra da; SARATT, Newton; MORAES, Rogério Pires. **Um passo além da terceirização: a transferência de atividades e tecnologia**. Porto Alegre: Badejo, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2003.

----- **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas: uma proposta**. Chapecó: Argos, 2001.