



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E ECONOMIA DA SAÚDE
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO E ECONOMIA DA SAÚDE

JOSÉ RICARDO FERNANDES DE SOUZA

GESTÃO DE CUSTOS NA SAÚDE: UM MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS
PARA O INSTITUTO AGGEU MAGALHÃES

Recife
2022

JOSÉ RICARDO FERNANDES DE SOUZA

GESTÃO DE CUSTOS NA SAÚDE: UM MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS
PARA O INSTITUTO AGGEU MAGALHÃES

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão e Economia da Saúde da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Gestão e Economia da Saúde.

Orientadora: Prof. Dr.^a Umbelina Cravo Teixeira Lagoia.

Recife
2022

Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

S729g

Souza, José Ricardo Fernandes de

Gestão de custos na saúde: um modelo de apuração de custos para o Instituto Aggeu Magalhães / José Ricardo Fernandes de Souza. - 2022.

58 folhas: il. 30 cm.

Orientadora: Prof.^a Dra. Umbelina Cravo Teixeira Lagioia.

Dissertação (Mestrado em Gestão e Economia da Saúde) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2022.

Inclui referências e apêndices.

1. Custos em saúde – Mensuração. 2. Custos de cuidados de saúde. 3. Custos e controle. I. Lagioia, Umbelina Cravo Teixeira (Orientadora). II. Título.

330.9 CDD (22. ed.)
085)

UFPE (CSA 2022 –

JOSÉ RICARDO FERNANDES DE SOUZA

GESTÃO DE CUSTOS NA SAÚDE: UM MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS
PARA O INSTITUTO AGGEU MAGALHÃES

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão e Economia da Saúde da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Gestão e Economia da Saúde.

Aprovada em: 03/ 05 /2022.

Banca Examinadora

Prof^a. Dr^a. ADRIANA FALANGOLA BENJAMIN BEZERRA. (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. RAFAEL COUTINHO COSTA LIMA (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof^a. Dr^a. JULIANA GONCALVES DE ARAÚJO (Examinador Externo)
Universidade de Pernambuco

Prof. Dr. RODRIGO VICENTE DOS PRAZERES (Examinador Externo)
Universidade Federal de Alagoas

*Dedico este trabalho a todos que trabalham na
gestão da saúde pública pelo trabalho de alta
relevância desempenhado para a sociedade;
Aos meus pais José Gomes e Olindina Fernandes;
À minha filha Mariana e ao meu filho José Henrique
que tanto amo;
A minha esposa, Carla Aguiar, por sempre se
alegrar com as minhas conquistas e vitórias.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Padre Eterno, Senhor Deus, por ter me dado saúde e sabedoria todos os dias de minha vida para que eu pudesse honrar todos os compromissos de estudo e trabalho, permitindo dá atenção à minha família;

A minha esposa, que sempre me motivou para a conquista desse título acadêmico;

Aos meus filhos, José Henrique e Mariana, minha maior motivação para melhorar a cada dia;

Aos meus pais, José Gomes e Olindina Fernandes, que me conduziram desde pequeno pelo caminho da honestidade e da fé cristã;

Ao povo brasileiro que foi o financiador desse estudo.

RESUMO

O presente estudo é uma proposta de desenvolvimento de um modelo conceitual de apuração de custos para o Instituto Aggeu Magalhães. Trata-se de uma pesquisa descritiva e de natureza quantitativa. A obrigação de se apurar custos na Administração Pública veio com a Lei Federal nº 4320/64, com os normativos da Lei Complementar nº 101/2000 e com as Normas Brasileiras de Contabilidades Aplicadas ao Setor Público. A proposta de desenvolvimento de um modelo conceitual de apuração de custos surgiu durante a realização do Mestrado Profissional em Gestão e Economia da Saúde, promovido pelo Departamento de Economia da UFPE, como um produto final de curso que possibilitasse a melhoria de tomada de decisão. O processo de apropriação e apuração dos custos será realizado através da divisão da Instituição em Centros de Custos. A coleta de dados da amostra será realizada por meio de informações registradas no portal da transparência e agrupadas em planilhas do programa Excel. Dentre os vários métodos de custeio previstos na literatura contábil, optou-se por utilizar o Método de Custeio por Absorção, com adaptações às particularidades da instituição em estudo, uma vez que é de baixo custo operacional. O estudo demonstrou que 51,7% dos recursos do orçamento foram aplicados em despesas e 34,78% foram aplicados em custos. Os custos somados com as despesas consumiram 86,48% dos recursos disponíveis. Já os investimentos realizados foram de 13,2% dos recursos do orçamento e as perdas produtivas tenderam a zero. O principal item de custos que impactou significativamente os desembolsos realizados foi a energia elétrica. Ao final do desenvolvimento do modelo proposto, o Instituto Aggeu Magalhães conhecerá todos os seus custos produtivos. Concluímos o estudo demonstrando a importância da informação de custos para auxiliar na tomada de decisão. Com efeito, a temática gestão de custos em saúde ainda é nova, sendo necessários novos estudos que possibilitarão a melhoria da tomada de decisão no Setor Saúde.

Palavras-chave: custos na gestão pública; centros de custos no setor saúde; apuração de custos na saúde.

ABSTRACT

The present study is a proposal to develop a conceptual model for calculating costs for the Instituto Aggeu Magalhães. This is a descriptive and quantitative research. The obligation to calculate costs in the Public Administration came with Federal Law 4320/64, with the regulations of Complementary Law 101/2000 and with the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector. The proposal to develop a conceptual model for calculating costs emerged during the completion of the Professional Master's Degree in Health Management and Economics, promoted by the Department of Economics at UFPE, as a final product of the course that would make it possible to improve decision-making. The process of appropriation and calculation of costs will be carried out by dividing the institution into cost centers. The sample data collection was performed through information registered in the transparency portal and grouped in Microsoft Excel spreadsheets. Among the various costing methods provided for in the accounting literature, we chose to use the Full Absorption Costing Method, with adaptations to the particularities of the institution, since it has a low operating cost. The study showed that 51% of budget resources were applied to expenses and 34.7% were applied to costs. The costs added to the expenses consumed 88% of the available resources. The investments made were 13% of the budget resources and the productive losses tended to zero. The main cost item that significantly impacted disbursements was electricity. At the end of the operationalization of the proposed model, the Instituto Aggeu Magalhães will know all its production costs. We concluded the study demonstrating the importance of cost information to assist in decision making. Indeed, the issue of cost management in health is still new, and further studies are needed to improve decision-making in the health sector.

Keywords: costs in public management; cost centers in the health sector; calculation of healthcare costs.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Centro de custo Administrativo do IAM.....	29
Quadro 02: Centro de custo Intermediário do IAM.....	30
Quadro 03: Centro de custo produtivo do IAM.....	31
Quadro 04: Tipos de custo.....	32
Quadro 05: Critério de rateio de custos do IAM.....	33
Quadro 06: Critério de rateio de custos intermediários. 2º rateio.....	34
Quadro 07: Divisão do organograma do IAM em centros de custos.....	37
Quadro 08: Apuração do resultado do período.....	46

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Custos, despesas, investimentos e perdas do IAM.....	44
Gráfico 2 – Custos do IAM.....	45

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: despesas administrativas do IAM (valores em R\$ 1,00).....	38
Tabela 2: custos indiretos do IAM. (Valores em R\$1,00).	39
Tabela 3: custos diretos do IAM. (Valores em R\$ 1,00).	39
Tabela 4: centro de custos intermediário após o 1º rateio.....	40
Tabela 5: centro de custos produtivo após o 1º rateio.....	41
Tabela 6: centro de custos produtivos após o 2º rateio.....	42
Tabela 7: estrutura de desembolsos do IAM.	43
Tabela 8: custos dos departamentos produtivos do IAM.	44
Tabela 9: custos por alunos de pós-graduação.....	47

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADM	Administração
ATI	Assistência Técnica de Inovação
ATIT	Assistência Técnica de Inovação Tecnológica
ATRHS	Assistência Técnica de Recursos Humanos para o SUS
ATSR	Assistência Técnica Serviço de Referência
ATPG	Assistência Técnica da Pós-Graduação
ATPT	Assistência Técnica em Plataforma Tecnológica
BIO	Biotério
BIBLIO	Biblioteca
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
FIOCRUZ	Fundação Oswaldo Cruz
IAM	Instituto Aggeu Magalhães
IPPP	Instituto de Professores Público e Privado
LAVITE	Laboratório de Virologia
MAT	Material
MS	Ministério da Saúde
Mn	Manutenção
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade
NUPLAN	Núcleo de Planejamento
OMS	Organização Mundial da Saúde
ONU	Organização das Nações Unidas
SATEC	Serviço de Apoio Técnico
SEAG	Serviço de Administração Geral
SECAD	Secretaria Acadêmica
SECOM	Serviço de Compras
SEFIN	Serviço Econômico Financeiro
SEI	Sistema de Informações Eletrônicas
SEINFO	Serviço de Informática
VDGI	Vice Direção de Desenvolvimento Institucional
VDENS	Vice Direção de Ensino
VDPES	Vice Direção de Pesquisa

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	Caracterização do Problema de Pesquisa	16
2	OBJETIVOS	17
2.1	Objetivo Geral	17
2.2	Objetivos Específicos	17
3	REFERÊNCIAL TEÓRICO	17
3.1	Sistemas de Apuração de Custos	18
3.2	Sistema de Acumulação de Custos	19
3.3	Informações do Sistema de Custos	19
3.3.1	Atributos da informação de custos	20
3.3.2	Responsabilidade pela informação de custos	21
3.4	Métodos de Custeio	21
3.4.1	Custeio direto	22
3.4.2	Custeio por absorção	22
3.4.3	Custeio Pleno	23
3.4.4	Custeio baseado em atividades	23
3.5	Custos Aplicados no Setor Público	23
3.5.1	Apuração de custos em instituições de ensino e pesquisa	24
4	METODOLOGIA ADOTADA	26
4.1	Fases de Desenvolvimento do Modelo de Apuração de Custos	27
4.2	Divisão do Organograma da Instituição em Centros de Custos	28
4.2.1	Centros de custos no setor saúde	28
4.2.2	Centros de custos de natureza administrativa no setor saúde	28
4.2.3	Centros de custos intermediários no setor saúde	30
4.2.4	Centros de custos finais no setor saúde	31
4.3	Tipos de Custos do Instituto Aggeu Magalhães	32
4.4	Critérios de Rateios de Custos no Setor Saúde	33
4.4.1	Critério de rateio de custo administrativo	33
4.4.2	Critério de rateio de custo intermediário	34
4.4.3	Forma de coleta de dados numa instituição de saúde	35
4.4.4	Forma de agrupamento de custos por centros de custos	35
4.4.5	Repasse de valores entre os centros de custos	35
4.4.6	Relatórios gerenciais numa instituição de saúde	36
5	RESULTADOS	37
6	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	43

6.1	Demonstração do Resultado do Período	46
6.2	Indicadores de Custos por Alunos	46
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
	REFERÊNCIAS.....	51

APÊNDICE A: INVENTÁRIO FÍSICO DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS (HIPOTÉTICO). DETALHAMENTO DAS DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO DO IAM (FIOCRUZ) EM JANEIRO DE 2021. (Valores em R\$ 1,00).

APÊNDICE B: INVENTÁRIO FÍSICO DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS. DETALHAMENTO DO CUSTO DE DEPRECIAÇÃO DO APOIO DO IAM (FIOCRUZ) EM JANEIRO DE 2021. (Valores em R\$ 1,00).

APÊNDICE C: INVENTÁRIO FÍSICO DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS. DETALHAMENTO DO CUSTO DE DEPRECIAÇÃO DA PRODUÇÃO DO IAM (FIOCRUZ) EM JANEIRO DE 2021. (Valores em R\$ 1,00).

1 INTRODUÇÃO

A Fundação Oswaldo Cruz (2017b) desenvolve suas atividades junto à saúde pública brasileira como órgão de ciência e tecnologia do Ministério da Saúde. É uma instituição de grande complexidade que visa o aperfeiçoamento organizacional e como garantir a gestão de seus macros processos finalísticos. Sua missão é produzir e compartilhar conhecimentos e tecnologias para fortalecer e consolidar o Sistema Único de Saúde (SUS). Nos últimos anos, dedicou-se a promover o ensino, a pesquisa, a inovação, a assistência, o desenvolvimento tecnológico e a extensão no setor saúde. A Fundação Oswaldo Cruz faz parte da Administração Pública Indireta e, por essa razão, deve obedecer aos normativos aplicados ao Setor Público.

O Instituto Aggeu Magalhães (2022) é uma unidade técnica - científica de ensino e pesquisas da Fundação Oswaldo Cruz, com sede em Recife-Pernambuco, possui seis departamentos que desenvolvem atividades de ensino e pesquisas, sendo eles: Entomologia, Imunologia, Microbiologia, Parasitologia, Saúde Coletiva (NESC) e Virologia e Terapia experimental (LAVITE). Dentre os vários cursos ofertados por esse Instituto, destacam-se as pós-graduações em Saúde Pública e Biociências e Biotecnologia.

A obrigação de se apurar custos na Administração Pública Brasileira veio com a Lei Federal nº 4320/64 e posteriormente com os mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000.

O Conselho Federal de Contabilidade publicou em 2011 a Norma Brasileira de Custos, NBC T 16.11, que trata sobre o sistema de Custos no Setor Público, disciplinando o registro dos bens e serviços produzidos para a sociedade pela entidade pública. Contudo, entre os gestores públicos, principalmente entre os gestores da saúde, ainda há muitas dúvidas na compreensão e uso das palavras custo e despesa. Por isso, muitas decisões de comprar, alugar ou terceirizar são tomadas equivocadamente.

Mas, a Legislação Aplicada ao Setor Público não apresentou e nem determinou nenhuma metodologia especialmente concebida para se apurar custos na Administração Pública. Então, como tomar decisões oportunas e convenientes sem um sistema de custeio? Como saber o custo de um departamento operacional? Como decidir entre comprar ou alugar um equipamento de saúde? Como saber o custo de um aluno de pós-graduação? Essas e outras perguntas do setor saúde somente

podem ser respondidas quando existe um sistema de custeio que auxilie a tomada de decisão. Por essa razão, deve-se recorrer aos conceitos e técnicas utilizadas pela contabilidade de custos para apurar e conhecer os custos na Administração Pública e particularmente no Setor de Saúde.

1.1 Caracterização do Problema de Pesquisa.

Mas, não basta apenas o conhecimento dos desembolsos realizados no Setor Saúde, é necessário que os gestores, principais interessados na informação contábil, percebam a relevância e a utilidade das informações que um modelo de apuração de custos pode ofertar para auxiliar na tomada de decisão.

Nesse novo campo de aplicação da contabilidade, Gestão de Custos no Setor Saúde, surge o seguinte questionamento de pesquisa: Qual o custo operacional de um departamento fim do Instituto Aggeu Magalhães? Esse trabalho buscará descrever e analisar os gastos do Instituto Aggeu Magalhães num dado momento da execução orçamentária, demonstrando como se deu a alocação de seus recursos disponíveis por centro de custos bem como procurará calcular e descrever o custo por aluno de cada departamento de ensino e pesquisas.

Do ponto de visto técnico-profissional, busca-se desenvolver um modelo conceitual de apuração de custos que auxilie a gestão do Instituto Aggeu Magalhães a tomar decisões financeiras com eficácia, eficiência e qualidade.

A ideia de construção e desenvolvimento de um modelo conceitual de apuração de custos para o Instituto Aggeu Magalhães nasceu durante a realização do Mestrado Profissional em Gestão e Economia da Saúde, promovido pelo Departamento de Economia da Universidade Federal de Pernambuco, como um produto final de curso.

Contundo, durante o desenvolvimento desta pesquisa, observou-se que estudos que dão sustentação a modelos de apuração de custos no setor de saúde, ainda são iniciantes, mesmo após os mandamentos da Legislação Aplicada ao Setor Público terem sido publicados há muito tempo. Por essa razão, este trabalho espera contribuir com o tema gestão de custos em instituições de saúde colaborando para o desenvolvimento de novos estudos.

2 OBJETIVOS

2.1 Objetivo Geral

O presente trabalho tem como objetivo geral desenvolver um modelo conceitual de apuração de custo para o Instituto Aggeu Magalhães que evidencie os custos de seus diversos departamentos.

2.2 Objetivos Específicos.

Com efeito, foram determinados os seguintes objetivos específicos para a realização deste estudo:

- a) Identificar, dentre os métodos de apuração de custos previstos na literatura contábil, uma metodologia que se adéque às particularidades da instituição.
- b) Descrever os custos dos departamentos fins do Instituto Aggeu Magalhães, e
- c) Evidenciar o custo por aluno de cada departamento de ensino do Instituto Aggeu Magalhães.

3 REFERÊNCIAL TEÓRICO.

Martins (2003) ensina que as metodologias mais conhecidas e utilizadas no setor privado para apuração de custos são o custeio por absorção, o custeio pleno, o custeio direto, o custeio variável e o custeio por atividades (ABC). Portanto, na contabilidade de custo há vários métodos de custeio que podem ser utilizados para apuração de custos em entidades do setor saúde e de acordo com a necessidade de informação de cada usuário.

Alonso (1999) afirma que o conhecimento dos custos de um ente público é necessário para a aplicação eficiente dos recursos disponíveis e o desconhecimento dos custos é um indicador, senão o maior de todos, de ineficiência na aplicação dos recursos disponíveis. Por essa razão, O desconhecimento dos custos pode levar uma instituição de saúde a tomar decisões equivocadas.

Vieira (2017) Afirma que a geração de informações de custos no setor saúde é essencial e o uso dessa informação não deve ser separado do conceito de eficiência na gestão de custos.

Alonso (1999) afirma que a gestão de custos no serviço público tem objetivos diferentes da gestão de custos realizada na iniciativa privada. Na gestão privada a apuração de custos busca a apuração de lucros. Segundo Alonso (1999) a gestão de custos no setor público deve se preocupar com o desempenho dos serviços públicos realizados e com a melhoria do desempenho do serviço público prestado. A melhoria de desempenho desses serviços prestados depende de informações gerenciais que darão sustentabilidade a tomada de decisão.

Segundo Vieira (2017, p.28) “no âmbito nacional, pouco se sabe no SUS sobre a adoção de sistema de apuração de custos, especialmente por parte dos estabelecimentos públicos e dos privados sem fins lucrativos”. Segundo Vieira (2017) o conhecimento de sistemas de apuração e gestão de custo no setor saúde brasileiro ainda não é uma realidade, mesmo que existam relatos de experiências de gestão e apuração de custos na literatura científica para instituições de saúde.

3.1 Sistemas de Apuração de Custos

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T 16.11) determina que “os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.49).

A NBC T 16.11, determinou que “o Sistema de Informação de Custos no Setor Público, SICSP, é obrigatório em todas as entidades do setor público”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.47).

Em seus estudos, Fernandes e Bezerra Filho (2016) afirmaram que os sistemas de custeio deverão contribuir para a realização das ações dos gestores e estes deverão propiciar a produção de bens e serviços com qualidade para a coletividade sob sua responsabilidade. Martins (2003) afirma que a função de um sistema de custos é dá conhecimento do que ocorreu. Logo, a função primordial de um sistema de custeio é demonstrar aos interessados como os recursos disponíveis foram gastos. Por essa razão, a função do sistema de custeio é evidenciar se o realizado ocorreu como o planejado.

3.2 Sistema de Acumulação de Custos

Conforme a NBC T 16.11 “o sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.47).

Segundo Martins (2003, p.45) “Centro de Custos é a unidade mínima de acumulação de Custos Indiretos” e “na maioria das vezes um departamento é um centro de custos”. Portanto, Segundo o autor, o sistema de acumulação de custos estabelece como os custos gerados em um departamento serão acumulados. Martins (2003) ensina que um departamento, por exemplo, a administração de uma instituição, pode ser considerada como um centro de custos, pois, as despesas geradas nesse local de atividades serão posteriormente alocadas aos departamentos finais da instituição e que o centro de custos é o local apropriado de acumulação de custos.

3.3 Informações do Sistema de Custos

Entre os gestores públicos, ainda há muitas dúvidas na compreensão e na utilização da palavra custo e despesa. Com efeito, “a própria noção de “custos” é algo novo para os gestores públicos, onde os conceitos de “receitas”, “despesas”, “verba” orçamentária, “custos” e “preços” se confundem e nem sempre são tratados de forma distinta”. (BRASIL, 2013, p.31). A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada Ao Setor Público se pronunciou sobre o significado de tais expressões e estabeleceu que “custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.48).

As informações fornecidas por um modelo de apuração de custos devem ser relevantes e oportunas para os tomadores de decisão, caso contrário, a informação não será útil ao processo de tomada de decisão. Segundo Vieira (2017, p.13) “no campo da saúde, o termo informação de custos se refere ao conhecimento dos custos de provisão de bens, ações e serviços, bem como de políticas, programas, da manutenção de estabelecimentos de saúde, entre outros”.

Vieira (2017) ensina que se existe informações de custos oportunas produzidas pelo sistema de saúde, a tomada de decisão ficará bastante facilitada e econômica assim como os estudos de impacto orçamentário, as avaliações de custo-

efetividade, custo benefício e custo-utilidade em saúde ficarão mais econômicas e mais fáceis de serem realizadas. Em seus estudos Fernandes e Bezerra Filho (2016) afirmam que as informações geradas por um sistema de custeio devem manter a possibilidade de comparação entre os exercícios financeiros.

Portanto, somente obedecer à legislação e ter um sistema de apuração de custos no setor saúde não é oportuno e nem conveniente. É necessária a utilização da informação de custos, gerada no próprio sistema de saúde, para a realização de uma gestão eficiente.

3.3.1 Atributos da informação de custos

Segundo O Conselho Federal de Contabilidade (2011), os atributos da informação contábil estão relacionados com a qualidade da informação gerada por um sistema de custos e foram elencados pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao setor público. Portanto, dentre os vários atributos, deve-se destacar a oportunidade de ter a informação necessária para a tomada de decisão no momento ideal e a possibilidade de comparação da informação para que se possa comparar o orçado com o realizado.

Assim se pronunciou o Conselho Federal de Contabilidade no que diz respeito aos atributos da informação contábil de custos:

- (a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- (f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;

(i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Com efeito, os atributos das informações contábeis são relevantes para a tomada de decisão uma vez que promove a segurança da informação fornecida.

3.3.2 Responsabilidade pela informação de custos

A NBC T 16.11 se posicionou no sentido de que “a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.51).

3.4 Métodos de Custeio

Camargo e Gonçalves (2004) afirmam que os métodos de custeio determinam como deverá ser realizado o custeio dos produtos. Segundo os autores, os métodos de custeio estabelecem como os custos indiretos serão alocados aos bens e serviços produzidos.

No setor saúde, é importante compreender que os produtos da instituição são os bens e serviços produzidos para coletividade ou postos à disposição. Assim sendo, os métodos de custeio estabelecem como devem ser apropriados os custos e as despesas aos bens e serviços produzidos para a coletividade.

A NBC T 16.11 se pronunciou sobre a matéria e afirmou que “Método de Custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.48).

De acordo com Machado (2010, p.810) “a escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos”. Segundo Machado (2010) não existe proibição no setor público quanto ao método de custeio a ser utilizado para apuração de custos. Por essa razão, qualquer método de custeio previsto na literatura contábil, custeio por absorção, custeio por atividades, custeio direto, custeio pleno e custeio variável poderá ser adotado para se apurar custos na Administração Pública.

Portanto, não existe nenhuma metodologia especialmente concebida para se apurar custos no Setor Público, a legislação apenas determinou a necessidade de sistemas de custos nos entes públicos, mas não especificou nenhum modelo de apuração de custos. Por essa razão, segundo Machado (2010) é possível se adotar qualquer Método de Custeio utilizado no Setor Privado para se apurar custos no Setor Público.

3.4.1 Custeio direto

A NBC T 16.11 estabeleceu que “custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.48.). Segundo a NBC T 16.11 os custos fixos são os que não são alterados pela quantidade de atividades realizadas e mantém seu valor constante durante um período de tempo considerado. Já os Custos variáveis são os que têm seu valor determinado conforme a quantidade de produção e execução dos serviços. Portanto, No método de custeio direto todos os custos devem ser diretamente alocados aos bens e serviços produzidos para a coletividade.

3.4.2 Custeio por absorção

De acordo com Martins (2003, p.24) “o Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Martins (2003) ensina que nesse método de custeio todos os custos de produção deverão ser alocados aos bens e serviços produzidos e que esse método permite conhecer os custos dos departamentos da instituição.

Segundo Vieira (2017) no Método de Custeio por Absorção, o custo dos bens e serviços produzidos devem absorver os custos variáveis (custos que aumentam ou diminuem pela quantidade produzida) e os custos fixos (custos que não aumentam ou não diminuem pela quantidade produzida). Quando utilizado em unidades de saúde (hospitais e unidades de pronto atendimento) permite o

conhecimento do custo do estabelecimento de saúde por centros de custos e por item de custo. Ainda segundo Vieira (2017) a manutenção desse método de custeio é simples. Portanto, o Método de Custeio por Absorção pode ser utilizados no Setor Saúde.

3.4.3 Custeio Pleno

Com efeito, “Esse método de custeio considera todas as despesas da organização como similares e consequentemente como custo” (BRASIL, 2013, p.46). Portanto, Segundo Brasil (2013) todas as despesas e custos deverão ser alocados aos bens e serviços produzidos para a coletividade.

3.4.4 Custeio baseado em atividades

Vieira (2017) afirma que no método de custeio por atividades, os custos das atividades serão calculados e conhecidos, mas não serão conhecidos os custos dos centros de custos e do estabelecimento de saúde. De acordo com Vieira (2017) o Método de Custeio por Atividade trabalha a alocação de custos com base no conceito de processos, atividades e direcionadores de custos. Portanto, nesse Método de Custeio, o custo das atividades será conhecido a partir da mensuração das atividades desenvolvidas e que consumam recursos.

A NBC T 16.11 “considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.48).

3.5 Custos Aplicados no Setor Público

O desejo do legislador pátrio de apurar custos no Setor Público vem desde 1960, com a publicação da Lei Federal nº 4320/64. Posteriormente, com os mandamentos da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. (BRASIL 1964 e 2000). Em 2011, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 16.11, que

estabeleceu a conceituação, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no Setor Público. (BRASIL, 2011).

Segundo a NBC T 16.11, “o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.46).

Fernandes e Bezerra Filho (2016) pesquisaram quando iniciaram os registros contábeis na Administração Pública Brasileira. Os estudos revelaram que os registros contábeis no Setor Público Brasileiro iniciaram com a vinda do Rei D. João VI para o Brasil, que editou o Alvará de 28 de junho de 1808, criando o Erário Régio e do Conselho da Fazenda.

Segundo Fernandes e Bezerra Filho (2016) foi publicada, pelo Ministério da Fazenda, a Portaria nº 184/2008, que determinou à STN, a promoção de ações para a convergência das práticas contábeis brasileiras às Normas Internacionais. Também em 2008 o Conselho Federal de Contabilidade publicou dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), para o registro das informações fornecidas pela contabilidade. Em novembro de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a 11ª Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Resolução nº 1366/11, normativo que trata sobre o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público.

3.5.1 Apuração de custos em instituições de ensino e pesquisa

Medeiros e Duarte (2018, p.18) afirmam que “como as práticas de apuração de custos ainda não foram institucionalizadas nas universidades, entende-se que é necessário refletir e propor modelos, que possam ser implantados e que tenham a finalidade de melhorarem a gestão universitária”. Segundo Medeiros e Duarte (2018) é necessário, que seja determinado, um sistema de custeio alinhado com as particularidades das Universidades Federais para que seja utilizado como fonte de informações de custos adequadas e oportunas para a tomada de decisão.

A Fundação Oswaldo Cruz (2017b) está presente no Rio de Janeiro, Belo horizonte, Curitiba, Manaus, Recife e Salvador. Nos últimos anos, Dedicou-se ao ensino e pesquisas no campo da saúde pública. E como expansão nacional, fundamentada na desconcentração da pesquisa e formação de recursos humanos para o Sistema Único de Saúde, novas unidades estão se estruturando no Piauí, Rondônia, Ceara e Mato Grosso do Sul.

Teixeira (2013, p.25) afirma que “a adoção da gestão de custos sob a visão gerencial, permite o acesso a informações e pesquisas relacionadas a custos hospitalares até então pouco explorados na Administração Pública, configurando-se em subsídios para otimizar o desempenho”. Por essa razão, o desempenho de uma instituição de ensino e pesquisa em saúde pode ser melhorado com o uso da informação de custos na tomada de decisão.

Teixeira (2013) afirma que a gestão de custos pode ser vista como um instrumento para melhorar a qualidade do gasto e mitigar, de uma vez por todas, a ideia de corte de recursos disponíveis no orçamento. Com efeito, muito mais do que economizar recursos financeiro e materiais, a gestão de custos deve procurar despertar o empenho e o interesse dos envolvidos na produção de bens e serviços.

Medeiros e Duarte (2018) afirmam que a escolha do método de custeio para a administração pública não é nada fácil uma vez que existem defensores para quase todos os tipos de métodos previstos na literatura contábil. Medeiros e Duarte (2018) afirmam que pelas ações acadêmicas desenvolvidas e pela gestão realizada, o Método de Custeio Baseado em Atividades é conveniente para a realidade de uma universidade pública.

4 METODOLOGIA ADOTADA

Prodanov e Freitas (2013, p.52) afirmam que “nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles”. Os autores Prodanov e Freitas (2013, p.52) também afirmam que “se incluem, entre as pesquisas descritivas, a maioria daquelas desenvolvidas nas ciências humanas e sociais, como as pesquisas de opinião, mercadológicas, os levantamentos socioeconômicos e psicossociais”. Por essa razão, essa pesquisa é descritiva e de ciências sociais. Descritiva porque tem o objetivo de conhecer, descrever e analisar os gastos do Instituto Aggeu Magalhães sem neles interferir e de Ciências Sociais por utilizar métodos das Ciências Contábeis.

Prodanov e Freitas (2013, p.69) afirmam que “pesquisa quantitativa é a que considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”. Segundo Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa quantitativa faz uso de técnicas estatísticas tais como percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação e análise de regressão para analisar o resultado. Por essa razão, Quanto à natureza, esta pesquisa é quantitativa. Utiliza-se de técnicas estatísticas de medidas de posição e dispersão para análise de custos.

O Método de Custeio por Absorção, previsto na literatura contábil, será utilizado na construção e desenvolvimento de um modelo conceitual de apuração de custos para o Instituto Aggeu Magalhães uma vez que os entes públicos ainda não utilizam a contabilidade de custos e necessitam de informações dos gastos realizados para auxiliar na tomada de decisão com eficiência, eficácia e qualidade

Machado (2010, p.799) diz que “a geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência”. A Resolução nº 1.111/07 do Conselho Federal de Contabilidade considera que

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público. A resolução determina que os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por

competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007).

Portanto, neste regime de registro, os fatos contábeis devem ser registrados no momento do fato gerador independente do recebimento ou pagamento.

4.1 Fases de Desenvolvimento do Modelo de Apuração de Custos

Para a criação e desenvolvimento de um modelo conceitual de apuração de custos no setor saúde é necessário estudar e dividir o organograma da instituição em centros de custos bem como estabelecer o mecanismo de coleta de dados.

Martins (2003) ensina que para registrar os gastos em um centro de custos é necessário separar os desembolsos com custos e despesas, realizar a alocação dos custos diretos aos bens e serviços produzidos e realizar a alocação dos custos indiretos aos bens e serviços produzidos mediante critérios de rateio. E, somente por fim, deverão ser produzidos os relatórios gerenciais que facilitarão a tomada de decisão.

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público estabeleceu um passo a passo conceitual para o desenvolvimento de modelos de apuração de custos e considera que

a etapa natural pode ser assim identificada: identificação dos objetos de custos; identificação dos custos diretos; alocação dos custos diretos aos objetos de custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos; identificação dos custos indiretos; escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011, p.50).

4.2 Divisão do Organograma da Instituição em Centros de Custos

Martins (2003) ensina que quase sempre um departamento da instituição pode ser um centro de custos, ou seja, no departamento são acumulados os custos e despesas para depois serem alocados aos bens e serviços produzidos. Segundo Martins (2003) os departamentos que trabalham diretamente sobre os produtos são conhecidos como departamento de produção e os que não promovem nenhuma modificação direta no produto são conhecidos como departamentos de serviços.

Portanto, para facilitar a apropriação dos custos, deve-se dividir o organograma da instituição em centros de custos. Assim sendo, Segundo Martins (2003) um departamento da própria instituição pode ser um centro de custos.

4.2.1 Centros de custos no setor saúde

Segundo Martins (2003) o centro de custo intermediário (departamento de serviços) auxilia os procedimentos do centro de custo final e o centro de custo final produz bens e serviços. Com efeito, “os centros de custo-meio desempenham as funções que dão sustentação aos centros de custos-fins que, por sua vez, são responsáveis pelo cumprimento da razão de existir da organização”. (BRASIL, 2013, p.91). Por essa razão, numa instituição de saúde, os centros de custos podem ser classificados como centro de custos intermediários e centro de custos finais.

Portanto, Martins (2003) ensina que os centros de custos intermediários desempenham atividades que auxiliam os centros de custos que produzem bens e serviços.

4.2.2 Centros de custos de natureza administrativa no setor saúde

Com efeito, “são os centros de custos relacionados com as atividades de natureza administrativa. (BRASIL. 2013, p.95). Assim sendo, numa instituição de saúde, os centros de custos administrativos agrupam as despesas de custeio.

O Instituto Aggeu Magalhães foi dividido em dez centros de custos administrativo. O quadro 03 evidencia os centros de custos administrativo do Instituto Aggeu Magalhães e descreve as suas principais atividades.

Quadro 01: Centro de custos administrativo do IAM.

CENTRO DE CUSTOS ADMINISTRATIVO.	DESCRIÇÃO
Direção.	O Instituto Aggeu Magalhães é presidido por uma diretoria dividida em três vices diretorias (Ensino, Gestão e Pesquisa) que dão insumos as equipes de trabalho para que possam atuar de forma ampla na sociedade.
Vice direção de gestão.	A Gestão do Instituto Aggeu Magalhães é focada em ofertar serviços de qualidade para o desenvolvimento de pesquisas e ensino. Gerencia insumos para que os produtos desenvolvidos ofertem melhorias para a sociedade.
Departamento de Administração.	Dedica-se a auxiliar a direção no processo de tomada de decisão.
Serviço econômico financeiro.	O Serviço Econômico controla a demanda de recursos financeiros destinadas ao Instituto Aggeu Magalhães. O setor está subdividido em Seção de Contabilidade e Seção de Tesouraria.
Serviço de compras e materiais.	O Serviço de Compras e Materiais planeja, executa e controla as atividades de administração de materiais. Suas atividades envolvem a aquisição, importação, armazenamento, distribuição e controle de estoque.
Serviços gerais e gestão de contratos.	Os Serviços Gerais e de Gestão de Contratos realiza a administração dos contratos de terceirizados, vigilância ostensiva, transporte, protocolo, arquivo, reprografia e administração do estacionamento.
Serviço de infraestrutura e manutenção.	O Serviço de infraestrutura e manutenção realiza a manutenção predial, elétrica e dos equipamentos de laboratórios. É responsável pelo desenvolvimento de projetos e fiscalização de obras.
Serviço de gestão do trabalho.	O Serviço de Recursos Humanos realiza a estruturação permanente de gestão de pessoas nos departamentos. Acompanha as atividades desempenhadas pelos servidores, terceirizados e estagiários.
Serviço de informática.	O Serviço de Informática realiza atividades relacionadas à tecnologia da informação. Oferta suporte a computadores e sistemas. Gerencia a conexão de internet, o acesso aos webmails e a outros produtos web. Desenvolve sistemas e produtos de informação que dão suporte as atividades de gestão, ensino e pesquisa.
Serviço de planejamento.	O Serviço de Planejamento, Orçamento e Cooperação realiza o assessoramento à direção do Instituto Aggeu Magalhães. Desempenha às atividades de elaboração do plano estratégico, fornece informações referentes ao planejamento corporativo, avalia os projetos de pesquisas financiados por fontes externas e elabora contratos, convênios, acordos e seus aditivos.

Fonte: Adaptação feita a partir de dados do Instituto Aggeu Magalhães/Fiocruz (2022).

4.2.3 Centros de custos intermediários no setor saúde

Martins (2003) afirma que esses departamentos existem para a prestação de serviços e terão seus custos repassados para os departamentos que se beneficiam ou utilizam de suas atividades. Por essa razão, “Os centros de custo-meio desempenham as funções que dão sustentação aos centros de custos-fim que, por sua vez, são responsáveis pelo cumprimento da razão de existir da organização (Brasil, 2013, p.91).

O quadro dois demonstra os centros de custos intermediários do IAM.

Quadro 02: Centro de custos intermediário do IAM.

CENTRO DE CUSTOS INTERMEDIÁRIOS.	DESCRIÇÃO.
Vice diretoria de ensino.	Formação de recursos humanos para o Sistema Único de Saúde.
Assistência técnica da pós-graduação.	Atende aos docentes em assuntos acadêmicos.
Assistência técnica de RH para o SUS.	Atende aos docentes em assuntos para o SUS.
Secretária Acadêmica	Fornecer edital de pós-graduação e em cursos de curta duração.
Biblioteca	Atendimento do público interno e externo.
Vice diretoria de pesquisa	Dedica-se a testar e a desenvolver o conhecimento.
Assistência técnica em inovação tecnológica	Promove o acesso às tecnologias de ponta aos pesquisadores.
Biotério	Fornecer animais de experimentação às demandas internas.
Assistência técnica do serviço de referência	Oferta serviços de análise, diagnóstico e acompanhamento.
Assistência técnica de plataforma tecnológica	Estimula os pesquisadores a buscar resultados de pesquisas que possam gerar produtos.

Fonte: Adaptação feita a partir de dados do Instituto Aggeu Magalhães/Fiocruz (2022).

Com efeito, numa instituição de ensino e pesquisa em saúde, segundo Martins (2003) os centros de custos intermediários (departamento de serviços) desempenham atividades que auxiliam os centros de custos produtivos (que produzem bens e serviços para a coletividade).

4.2.4 Centros de custos finais no setor saúde

Esses centros de custos “são produtores de serviços finais. Por serem finalísticos, os centros de custos produtivos absorvem os custos dos centros de custos administrativos e/ou auxiliares e não tem seus custos repassados para outros centros de custos”. (BRASIL, 2013, p.93). Portanto, numa instituição de ensino e pesquisa em saúde, os centros de custos finais produzem bens e serviços para a coletividade.

O quadro 01 evidencia a classificação dos centros de custos produtivos.

Quadro 03: Centro de custos produtivo do IAM.

CENTRO DE CUSTOS PRODUTIVO.	DESCRIÇÃO
Parasitologia	Realiza pesquisa e ensino em doenças parasitárias endêmicas, tais como esquistossomose, leishmaniose, filariose, toxocaríase e outras parasitoses.
Virologia	Realiza pesquisa em doenças virais. Dengue, Zika, Febre Amarela e Chikungunya
Imunologia	Realiza estudos em doenças infecciosas e parasitárias utilizando abordagens imunológicas, histopatológicas, bioquímicas, epidemiológicas e de biologia molecular.
Entomologia	Realiza pesquisa, formação de recursos humanos e extensão em culicídeos de importância na saúde pública.
Microbiologia	Realiza pesquisa básica e aplicada ao estudo de microrganismos patogênicos. Orienta projetos de iniciação científica e pós-graduação.
Saúde coletiva	Desenvolve ações de pesquisa, ensino e cooperação técnica voltadas para a capacitação e formação de recursos humanos para o Sistema Único de Saúde (SUS).

Fonte: Adaptação feita a partir de dados do Instituto Aggeu Magalhães/Fiocruz (2022).

Portanto, Brasil (2013) os centros de custos produtivos, por serem local de atividades final de uma instituição, não terão seus custos transferidos para outros centros de custos.

4.3 Tipos de Custos do Instituto Aggeu Magalhães

Martins (2003) afirma que os custos podem ser classificados em diretos ou indiretos. Martins (2003) ensina que os custos diretos correspondem aos custos gerados no próprio departamento de produção, por exemplo, a energia, a depreciação e o pagamento das pessoas diretamente envolvidas no processo produtivo e podem ser diretamente alocados aos bens e serviços produzidos. Já os custos indiretos têm origem nos departamento que prestam serviços aos departamentos produtivos e necessitam de critérios de rateios para serem atribuídos aos bens e serviços produzidos. Martins (2003) lembra que a departamentalização da instituição é necessária e, ao mesmo tempo, obrigatória para que a distribuição dos custos indiretos seja realizada racionalmente.

O quadro 04 apresenta os tipos de custos atribuídos aos centros de custos finais e intermediários do Instituto Aggeu Magalhães.

Quadro 04: Tipos de custos.

TIPOS DE CUSTOS.	DESCRIÇÃO.
Custos diretos.	A NBC T 16.11 “considera que custo direto é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo”.
Custos indiretos.	A NBC T 16.11 “considera que custo indireto é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos”.

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade, (2011).

Portanto, Segundo Martins (2003) os custos diretos serão registrados nos departamentos produtivos da instituição e os custos indiretos serão registrados nos departamentos que prestam serviços aos departamentos fins da instituição.

4.4 Critérios de Rateios de Custos no Setor Saúde

De acordo com Martins (2003) os critérios de rateios devem estabelecer como os custos serão repassados entre os centros de custos de uma instituição. Martins (2003, p.47) diz que “o critério mais utilizado na prática é o de se hierarquizar os Departamentos de Serviços de forma que aquele que tiver seus custos distribuídos não receba rateio de nenhum outro”.

Com efeito, “a forma de transferência se dá segundo o método top-dower, ou seja, os custos são repassados dos centros de custo-meio para os centros de custo-fim”. (BRASIL, 2013, p.105,). Por essa razão, numa instituição de saúde, a sequência de rapasse de custos entre centros de custos deve ser do centro de custos administrativo para o centro de custo intermediário e final e do centro de custos intermediário para o centro de custo final.

4.4.1 Critério de rateio de custo administrativo

Para viabilizar o desenvolvimento do modelo conceitual de apuração de custos, as despesas agrupadas no centro de custos administrativos serão transferidas conforme os critérios estabelecidos no quadro cinco.

Quadro 05: Critérios de rateio de custos do IAM.

(Continua...)

CENTRO DE CUSTOS ADMINISTRATIVO.	CRITÉRIO DE RATEIO.
Água, energia, fone de ouvido e web câmera.	Dividir o valor da aquisição pela quantidade de servidores e multiplicar o valor unitário achado pela quantidade de servidor de cada centro de custo.
Combustíveis.	Dividir o valor da aquisição pela quantidade de centro produtivo.
Depreciação.	Dividir o valor da depreciação pelo número de centro de custos intermediários e produtivo.
Dispense para álcool gel, locação de software, aquisição de material de limpeza, material de manutenção de bens móveis, material elétrico, sabão em pó, serviço de artista plástico, serviço de limpeza e higienização, serviço de manutenção,	Dividir o valor da aquisição pela quantidade de centros de custos intermediários e produtivo.

predial, serviço de transporte de trabalhadores, serviços postais, telefonia fixa	
Serviço de passagem.	Dividir o valor da aquisição pelas duas vices direção e no 2º rateio dividir pela quantidade de centro de custos produtivos.
Serviços de terceiros IPPP.	Dividir o valor da aquisição pela quantidade de servidores e multiplicar o valor unitário achado pela quantidade de servidor de cada centro de custo.
Telefonia móvel.	Dividir o valor da aquisição pelas duas vices-direção.

Fonte: Dados da pesquisa, (2022).

Deve-se ressaltar que os critérios de rateio de custos e despesas possuem um grau de subjetividade de quem o estabeleceu podendo ser modificado ou substituído por outros mais robustos às particularidades da instituição.

4.4.2 Critério de rateio de custo intermediário

Os centros de custos intermediários deverão repassar seus custos aos centros de custos produtivos. A NBC T 16.11 elenca, exemplificativamente, que a distribuição de cotas de custos indiretos poderá ser realizada mediante critérios de rateio por área ocupada, consumo de energia elétrica, número de servidores ou outros critérios.

Por essa razão, os custos indiretos serão repassados conforme os critérios estabelecidos no quadro seis.

Quadro 06: Critérios de rateio de custos intermediários. 2º rateio.

ITEM	CRITÉRIO DE RATEIO.
Bolsas de mestrado e doutorado.	Proporcional ao número de alunos por departamento.
Consumo de gases comprimidos.	100% para o departamento que usa esse insumo.
Serviço de telefonia e de terceiros IPPP.	17% para cada departamento produtivo.

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Portanto, numa instituição de saúde, após a transferência dos custos indiretos para o centro de custos finais, é possível conhecer o custo de cada departamento de produção de bens e serviços para a coletividade.

4.4.3 Forma de coleta de dados numa instituição de saúde

Uma vez que o Instituto Aggeu Magalhães ainda não possui uma sistemática estruturada de apuração da informação de custos, os dados necessários para este estudo foram coletados no portal da transparência referente à execução orçamentária num dado momento.

Para que a apuração dos custos pudesse ser desenvolvida, foi escolhido o Método de Custeio por Absorção, que possibilita a alocação dos custos diretos e indiretos por centro de custo. No uso dessa metodologia, Segundo Martins (2003) os custos diretos serão alocados diretamente ao centro de custo produtivo e os custos indiretos serão alocados ao centro de custos produtivo mediante critérios de rateio previamente definidos.

4.4.4 Forma de agrupamento de custos por centros de custos

Os custos diretos e indiretos serão alocados nos respectivos centros de custos. Segundo Martins (2003) os custos diretos devem ser agrupados no centro de custo produtivo e os custos indiretos devem ser agrupados no centro de custos intermediários ou de prestação de serviços aos departamentos produtivos.

Para que fosse operacionalizado o Método de Custeio por Absorção, os departamentos fins do Instituto Aggeu Magalhães foram denominados de Alfa, Beta, Gama, Delta, Sigma e Ômega.

4.4.5 Repasse de valores entre os centros de custos

Para viabilizar o repasse de valores entre os centros de custos, segundo Martins (2003), deve-se primeiro separar os gastos realizados com despesas e custos. Depois registrar os custos indiretos nos departamentos de serviços e registrar os custos diretos nos departamentos de produção. Estabelecer os critérios de transferência dos valores registrados no centro de custos intermediários. Somente

após essa etapa, devem-se transferir os valores registrados no centro custos intermediários para os centros de custos finais, de forma que o departamento que tiver seus custos repassados não receba custos de nenhum outro departamento da instituição. Dessa forma, será conhecido o custo de cada departamento fim da instituição.

4.4.6 Relatórios gerenciais numa instituição de saúde

Para auxiliar na tomada de decisão, conforme a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, os relatórios produzidos devem fornecer informações gerenciais relevantes, útil, oportuna, deve proporcionar transparência, ser livre de erros, permitir comparar os fatos contábeis entre instituições similares e semelhantes.

A NBC T 16.11 considera que a entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente o montante de custos dos principais objetos, os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado. A norma considera que a entidade pública também deve evidenciar a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, p.50).

5 RESULTADOS

O quadro 07 apresenta a divisão do Instituto Aggeu Magalhães em centros de custos obedecendo às particularidades institucionais.

Quadro 07: Divisão do organograma do IAM em centros de custos.

CENTRO DE CUSTOS ADMINISTRATIVO.	DESPESAS ADMINISTRATIVAS (R\$).
Direção	49.200,65
Vice direção de gestão	147,50
Departamento de administração	18.287,72
Serviço econômico financeiro	258,42
Serviço de compras e materiais	64.418,35
Serviços gerais e gestão de contratos	105.273,24
Serviço de infraestrutura e manutenção	379.181,75
Serviço de gestão do trabalho	29.575,27
Serviço de informática	15.875,71
Serviço de cooperação e planejamento	2.677,05
Subtotal	664.895,66
CENTRO DE CUSTOS INTERMEDIÁRIO.	CUSTOS INDIRETOS (R\$).
Vice- direção de ensino	103.772,08
Assistência técnica da pós-graduação	72,72
Assistência técnica de Rh p/ SUS	80,97
Secretaria acadêmica	50.753,36
Biblioteca	4.813,78
Vice direção de pesquisa	108.409,66
Assistência técnica em inovação tecnológica	80,97
Biotério	513,51
Assistência técnica em serviço de referência	9.887,47
Assistência técnica em plataforma tecnológica	3.186,39
Subtotal	281.570,91
CENTRO DE CUSTOS PRODUTIVOS.	CUSTOS DIRETOS (R\$).
Alfa	6.750,09
Beta	6.035,76
Gama	6.681,87
Delta	128.483,82
Sigma	9.555,70
Ômega	8.593,83
Subtotal	R\$ 166.101,07
Perdas	4.527,90
Investimentos	170.000,00
Total	R\$ 1.287.095,54

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A análise de resultados foi realizada numa abordagem quantitativa com a utilização de técnicas estatísticas. Para o cálculo da depreciação foi utilizado o modelo linear de depreciação em que se divide o valor do equipamento por sua vida útil e se chega à taxa de depreciação anual. Para se conhecer a taxa de depreciação mensal, a taxa de depreciação anual foi dividida por 12. Por essa razão, a depreciação mensal foi calculada a partir da aplicação da taxa de depreciação mensal sobre o valor de cada bem.

A alocação das despesas administrativas somou R\$ 664.895,66 (seiscentos e sessenta e quatro mil oitocentos e noventa e cinco reais e sessenta e seis centavos) e está demonstrada no centro de custos administrativos conforme tabela 01 abaixo.

Tabela 01: Despesas administrativas do IAM (valores em R\$ 1,00).

Despesas	DIR	VDGI	ADM	SEFIN	SECOM	SEAG	SATEC	SGT	SEINF	NUPL
Depreciação	37.177,5	124,7	147,78	256,5	563,28	170,48	678,91	411,35	613,71	126,8
Dispense					577,84					
Fone ouvido					9.464					
Mat. elétrico					1.196,99					
Mat. limpeza					1.841,46	605				
Mn de móveis					1.700					
Sabão em pó					216,15					
Webcam					25.987					
Água							11.253,7			
Combustível						2.410,62				
Correio			1.732,3							
Luz							255.000			
Software									7353,4	
Arte plástica	4.550									
Limpeza						72.416,3				
Mn predial							90.729			
Passagem										2.522
Trans. trab.								21.166,3		
Transporte						15.943,3				
IPPP	7.448,34		16.366,2		22.781,4	13665,8	21481,6	7.921,42	7891,7	
Celular		13,9								
Telefone	24,79	8,84	41,42	1,84	90,21	61,66	38,52	76,12	16,82	27,4
Subtotal	49.200,6	147,50	18.287,7	258,42	64.418,3	105.273	379.181	29.575,2	15.875	2.677
Total										664.895,66

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A alocação dos custos indiretos somou R\$ 281.570,91(duzentos e oitenta e um mil quinhentos e setenta reais e noventa e um centavos). A tabela 2 evidencia os custos indiretos do IAM por item de custos e divididos por departamento de trabalho.

Tabela 02: Custos indiretos do IAM. (Valores em R\$1,00).

ITEM	VDENS	ATGD	ATSUS	SECAD	BIBLIO	VDPES	ATIT	BIO	ATSR	ATPT
Deprecia.	66.870,98	72,72	80,97	303,23	630,4	66.888,34	80,97	504,7	78,06	786,39
IPPP				50.438,5	4.178,2	41.467,69			9.809,4	
Telefonia	1,1			11,55	5,1	53,63		8,76		
Gases										2.400
Bolsas	36.900									
Subtotal	103.772,0	72,72	80,97	50.753,3	4.813,7	108.409,6	80,97	513,5	9.887,4	3.186,4
Total										281.570,91

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A alocação dos custos diretos (custos gerados pelos departamentos produtivos da instituição) somou R\$ 166.101,1 (cento e sessenta e seis mil cento e um reais e dez centavos) e estão classificados na tabela abaixo (centro de custos produtivo). O IAM possui seis departamentos produtivos doravante denominados de Alfa, Beta, Gama, Delta, Sigma e Ômega. Os valores obtidos com a depreciação são estimados.

Tabela 03: Custos diretos do IAM. (Valores em R\$ 1,00).

CUSTOS DIRETOS	Alfa	Beta	Gama	Delta	Sigma	Ômega	SUBTOTAL
Depreciação	1.774,35	936,66	1.564,93	1.076,28	1.309,04	2.263,01	8.924,27
Terceiros IPPP	4.932,15	5.086,39	5.086,39	5.086,39		6.327,72	26.519,04
Telefonia fixa	43,59	12,71	30,55	44,51	17,81	3,1	152,27
Apoio logístico				122.276,64			122.276,6
Gelo seco					2.040		2.040
Realização de testes					6.188,85		6.188,85
Total de custos diretos	6.750,09	6.035,76	6.681,87	128.483,82	9.555,7	8.593,83	166.101,1

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A tabela 4 demonstra o centro de custos intermediário após o recebimento do 1º rateio (recebimento de parte das despesas do centro de custos administrativo somadas com os custos iniciais do centro de custo intermediário).

Segundo Martins (2003) o centro de custo intermediário registra os gastos realizados com custos indiretos. Normalmente são gastos realizados pelos departamentos de serviços auxiliares da produção.

Tabela 04: Centro de custos intermediário após o 1º rateio.

ITEM	VDENS	ATPG	ATRSUS	SECAD	BIBLIO
Depreciação	69.387,93	2.589,67	2.597,92	2.820,18	3.147,35
Dispense p/ álcool	36,12	36,12	36,12	36,12	36,12
Fone de ouvido	216,32	108,16	108,16	432,64	216,32
Material elétrico	74,81	74,81	74,81	74,81	74,81
Material de limpeza	152,9	152,9	152,9	152,9	152,9
Material de manutenção de móveis	106,25	106,25	106,25	106,25	106,25
Sabão em pó	13,51	13,51	13,51	13,51	13,51
Webcam	593,99	296,99	296,99	1.187,98	593,99
Água	257,23	128,61	128,61	514,45	257,23
Serviço postal	216,54				
Energia elétrica	5.828,57	2.914,29	2.914,29	1.1657,14	5.828,57
Locação de Software	459,59	459,59	459,59	459,59	459,59
Serviço Artista plástico	284,38	284,38	284,38	284,38	284,38
Serviço limpeza	4.526,02	4.526,02	4.526,02	4.526,02	4.526,02
Serviço de manutenção predial	5.670,56	5.670,56	5.670,56	5.670,56	5.670,56
Passagem aérea	1.261,43				
Transporte de trabalhadores	1.322,9	1.322,9	1.322,9	1.322,9	1.322,9
Terceirizados IPPP	2.229,87	1.114,93	1.114,93	54.898,31	6.408,15
Telefonia móvel	6,95				
Telefonia fixa	25,33	24,23	24,23	35,78	29,33
Bolsas mestrado e doutorado	36.900				
ITEM	VDPES	ATIT	BIO	ATSR	ATPT
Depreciação	69.405,29	2.597,92	3.021,7	2.595,01	3.303,34
Dispense p/ álcool	36,12	36,12	36,12	36,12	36,12
Fone de ouvido	216,32	216,32	540,8	432,64	216,32
Material elétrico	74,81	74,81	74,81	74,81	74,81
Material de limpeza	152,9	152,9	152,9	152,9	152,9
Material de manutenção de móveis	106,25	106,25	106,25	106,25	106,25
Sabão em pó	13,51	13,51	13,51	13,51	13,51
Webcam	593,99	593,99	1.484,97	1.187,98	593,99
Água	257,23	257,23	643,07	514,45	257,23
Serviço postal	216,54				
Energia elétrica	5.828,57	5.828,57	14.571,43	1.1657,14	5.828,57
Locação de Software	459,59	459,59	459,59	459,59	459,59
Serviço Artista plástico	284,38	284,38	284,38	284,38	284,38
Serviço limpeza	4.526,02	4.526,02	4.526,02	4.526,02	4.526,02
Serviço de manutenção predial	5.670,56	5.670,56	5.670,56	5.670,56	5.670,56
Passagem aérea	1.261,43				
Transporte de trabalhadores	1.322,9	1.322,9	1.322,9	1.322,9	1.322,9
Terceirizados IPPP	43.697,56	2.229,87	5.574,67	14.269,14	2.229,87
Telefonia móvel	6,95				
Telefonia fixa	77,86	24,23	32,99	24,23	24,23
Gases					2.400
Total do centro de custos de apoio após o 1º rateio					550.497,63

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A tabela 5 demonstra o centro de custos produtivo após o recebimento do 1º rateio (recebimento de parte das despesas do centro de custo administrativo somadas com os custos do centro de custos produtivos).

Tabela 05: Centro de custos produtivo após o 1º rateio.

ITEM	Alfa	Beta	Gama	Delta	Sigma	Ômega	TOTAL
Depreciação	4.291,3	3.453,61	4.081,88	3.593,23	3.825,99	4.779,96	24.025,97
Dispense	36,12	36,12	36,12	36,12	36,12	36,12	216,72
Fone de ouvido	1.352	703,04	1.189,76	811,2	973,46	1.730,56	6.760,02
Material elétrico	74,81	74,81	74,81	74,81	74,81	74,81	448,86
Material limpeza	152,9	152,9	152,9	152,9	152,9	152,9	917,4
Material MN bens	106,25	106,25	106,25	106,25	106,25	106,25	637,5
Sabão em pó	13,51	13,51	13,51	13,51	13,51	13,51	81,06
Webcam	3.712,43	1.930,46	3.266,94	2.227,46	2.672,95	4.751,91	18.562,15
Água	1.607,67	835,99	1.414,75	964,6	1.157,52	2.057,81	8.038,34
Combustíveis	401,77	401,77	401,77	401,77	401,77	401,77	2.410,62
Serviços postais	216,54	216,54	216,54	216,54	216,54	216,54	1.299,24
Energia elétrica	36.428,57	18.942,86	32.057,14	21.857,14	26.228,57	46.628,57	182.142,9
Locação software	459,59	459,59	459,59	459,59	459,59	459,59	2.757,54
Artista plástico	284,38	284,38	284,38	284,38	284,38	284,38	1.706,28
Serviço limpeza	4.526,02	4.526,02	4.526,02	4.526,02	4.526,02	4.526,02	27.156,12
Mn predial	5.670,56	5.670,56	5.670,56	5.670,56	5.670,56	5.670,56	34.023,36
Transporte trab.	1.322,9	1322,9	1322,9	1322,9	1322,9	1.322,9	7937,4
Transporte em serviço	2.657,22	2.657,22	2.657,22	2.657,22	2.657,22	2.657,22	15.943,32
Terceiros IPPP	18.868,82	12.333,46	17.350,66	13.448,39	1.0034,4	2.4166,65	96.202,38
Telefonia fixa	67,28	36,94	54,78	68,74	42,04	27,33	297,11
Apoio logístico				122.276,64			12.2276,6
Gelo seco					2.040		2040
Realização de testes					6.188,85		6.188,85
Total	82.250,64	54.158,93	75.338,48	181.169,97	69.086,35	100.065,3	562.069,7
Total do centro de custo produtivo após o 1º rateio.							562.069,73

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A seguir será evidenciado o custo de cada departamento produtivo do Instituto Aggeu Magalhães. Nessa etapa, o centro de custos produtivo já recebeu o 1º rateio (custos do centro de custos administrativo) e o 2º rateio (custos do centro de custos intermediário).

A tabela 6 evidencia o custo de cada departamento produtivo, apurado pela operacionalização do método de custeio por absorção, onde os custos diretos foram alocados conforme demanda de cada departamento produtivo e os custos indiretos apropriados conforme critérios de rateio previamente definidos.

Tabela 06: Centro de custos produtivos após o 2º rateio.

ITEM	Alfa	Beta	Gama	Delta	Sigma	Ômega	TOTAL
Depreciação	31.202,35	30.364,66	30.992,93	30.504,28	30.737,04	31.691,01	185.492,3
Dispense p/álcool	96,32	96,32	96,32	96,32	96,32	96,32	577,92
Fone de ouvido	1.892,8	984,26	1.665,66	1.135,68	13.62,84	2.422,78	9.464,02
Material elétrico	199,49	199,49	199,49	199,49	199,49	199,49	1.196,94
Material de limpeza	407,73	407,73	407,73	407,73	407,73	407,73	2.446,38
Material MN móveis	283,33	283,33	283,33	283,33	283,33	283,33	1.699,98
Sabão em pó	36,03	36,03	36,03	36,03	36,03	36,03	216,18
Webcam	5.197,4	2.702,65	4.573,71	3.118,44	3.742,13	6.652,67	25987
Água	2.250,74	1.170,38	1.980,65	1.350,44	1.620,53	2.880,94	11.253,68
Combustíveis	401,77	401,77	401,77	401,77	401,77	401,77	2.410,62
Serviços postais	288,72	288,72	288,72	288,72	288,72	288,72	1.732,32
Energia elétrica	51.000	26520	44.880,03	30600	36720	65280	255.000
Locação software	1.225,57	1.225,57	1.225,57	1.225,57	1.225,57	1.225,57	7.353,42
Artista plástico	758,35	758,35	758,35	758,35	758,35	758,35	4.550,1
Serviço limpeza	12.069,39	12.069,39	12.069,39	12.069,39	12.069,39	12.069,39	72.416,34
Serviço de Mn predial	15.121,49	15.121,49	15.121,49	15.121,49	15.121,49	15.121,49	90.728,94
Passagem aérea	420,48	420,48	420,48	420,48	420,48	420,48	2.522,88
Transporte dos trab.	3.527,73	3.527,73	3.527,73	3.527,73	3.527,73	3.527,73	21.166,38
Transporte em serviço	2.657,22	2.657,22	2.657,22	2.657,22	2.657,22	2.657,22	15.943,32
Terceiros IPPP	45.622,28	26.245,26	4.0893,7	29.500,47	29.296,89	58.411,08	229.969,7
Telefonia móvel	2,32	2,32	2,32	2,32	2,32	2,32	13,92
Telefonia fixa	121,02	90,68	108,52	122,48	95,78	81,07	619,55
Gases					2.400		2.400
Bolsas mestrado					36.900		36.900
Apoio logístico				122.276,64			122.276,6
Gelo seco					2.040		2.040
Realização de testes					6.188,85		6.188,85
Total	174.782,53	125.573,83	162.591,14	256.104,37	188.600	204.915,4	1.112.567

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Com efeito, o método de custeio por absorção permitiu o desenvolvimento do modelo conceitual de apuração de custos para o Instituto Aggeu Magalhães e forneceu como resultado o conhecimento dos custos dos departamentos produtivos do Instituto Aggeu Magalhães.

Esses custos produtivos revelados são referentes a gastos realizados com bens e serviços produzidos para a coletividade em forma de pesquisas em saúde. Pesquisas realizadas em filaríose, dengue, zika, chigunha, parasitose, pesquisa de novas formas de melhorar as condições de vida da população nordestina, atendimento ambulatorial e formação de recursos humanos para a saúde pública entre outras formas de promover a melhoria da saúde.

6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A análise e discussão das informações geradas pelo modelo conceitual de apuração de custos foram realizadas a partir da aplicação dos conceitos estáticos de medidas de posição e dispersão e mediante a interpretação dos resultados obtidos. Para facilitar a análise e discussão, os resultados foram apresentados na forma de quadros, tabelas e gráficos.

Apresenta-se abaixo um resumo da apuração de custos no Instituto Aggeu Magalhães, alinhado com as normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e as Normas Brasileiras de Contabilidade. A tabela 7 demonstra a composição da estrutura de desembolsos financeiros que foram aplicados em custos, despesas, investimentos e perdas.

Tabela 07: Estrutura de desembolsos do IAM.

Nº	CUSTOS	DESPESAS	INVESTIMENTOS	PERDAS	TOTAL
01	447.671,98	664.895,66	170.000,00	4.527,9	1.287.095,54
02	34,78%	51,7%	13,2 %	0,35%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

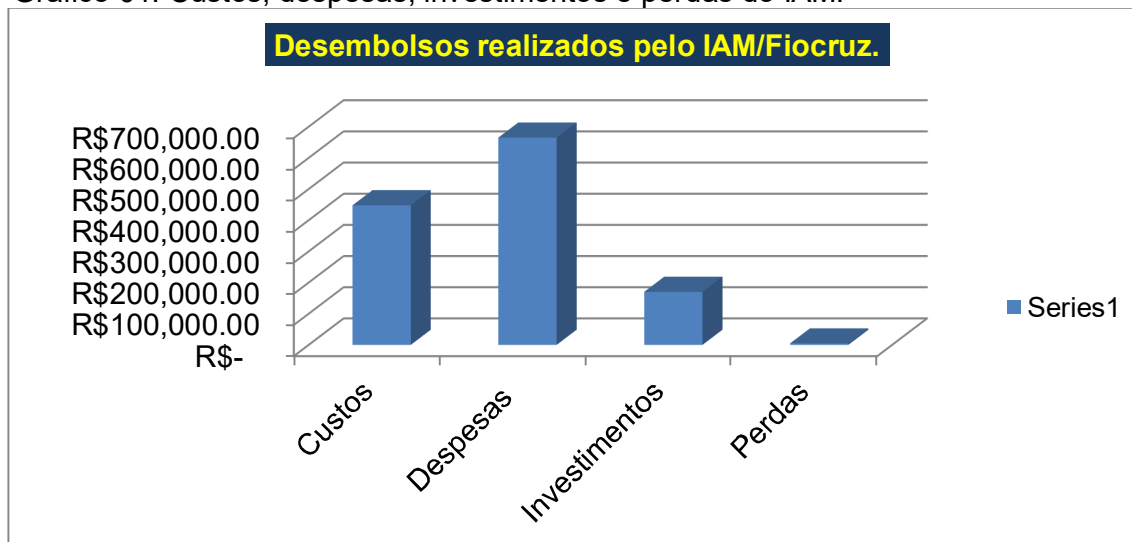
Conforme a tabela acima é possível verificar que no período analisado os custos foram menores do que as despesas realizadas, contudo, numa instituição de ensino e pesquisa em saúde, os custos produzem bens e serviços para a coletividade.

Já as despesas administrativas, consomem recursos para manter as atividades de condomínio da Instituição (vigilância, água, telefonia e outras), mas não produzem bens e serviços para a coletividade.

Quanto às despesas de capital realizadas, houve um investimento de 13,2% dos recursos disponíveis no orçamento e as perdas do processo produtivo se aproximaram bastante a zero (0,35%). Com efeito, 86,48% dos recursos disponíveis foram desembolsados com as despesas e custos do período. Por essa razão, para cada R\$100 disponíveis, o Instituto Aggeu Magalhães aplicou R\$86,48 com despesas e custos no período estudado.

O gráfico 01 é um retrato da execução orçamentária do Instituto Aggeu Magalhães. É possível analisar como se deu a aplicação dos recursos disponíveis.

Gráfico 01: Custos, despesas, investimentos e perdas do IAM.



Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Conforme o gráfico acima as despesas administrativas consumiram 51,7% dos recursos disponíveis. Já os custos consumiram 34,78% dos recursos disponíveis. Em investimentos foram aplicados 13,2% dos recursos disponíveis.

Já as perdas se aproximaram bastante a zero (0,35%) dos recursos do orçamento para o período analisado. Contudo devem ser eliminadas do processo produtivo uma vez que consomem recursos que poderiam ficar disponíveis para outras despesas de custeio.

A tabela 8 evidencia os custos por departamentos fins do Instituto Aggeu Magalhães. É um retrato fiel da alocação dos custos da instituição de saúde.

Tabela 08: Custos dos departamentos produtivos do IAM.

Nº	DEPARTAMENTOS FINAIS	VALOR EM R\$
01	Alfa	174.782,53
02	Beta	125.573,83
03	Gama	162.591,14
04	Delta	256.104,37
05	Sigma	188.600,00
06	Ômega	204.915,49
07	TOTAL	1.112.567,36

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

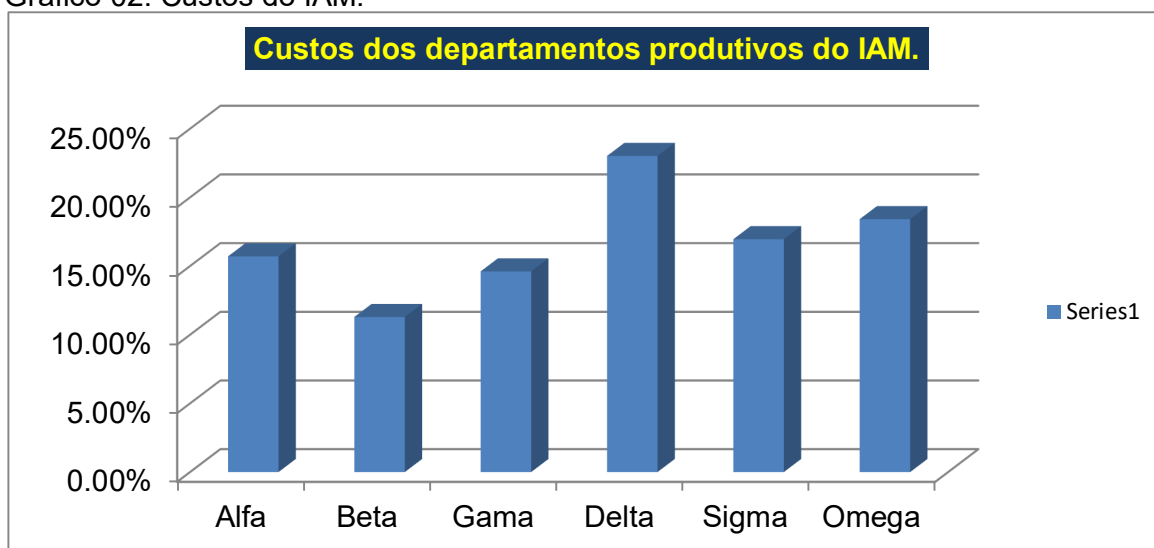
Conforme a tabela acima o departamento Beta foi o que recebeu menos recursos do orçamento do IAM, 11%, e o que mais recebeu recursos foi o

departamento Delta, 23%. Em seguida, o departamento Gama recebeu 15%, o departamento Alfa recebeu 16%, o Sigma recebeu 17% e Ômega recebeu 18%. A média de recebimento de recursos por departamento foi de 16,7%. O extremo inferior em relação à média de recebimentos de recursos foi o departamento Beta. Já o extremo superior foi o departamento Delta.

A mediana da distribuição de recursos foi de 16,5%. Três departamentos estão abaixo da Mediana: Alfa, Beta e Gama. E três departamentos estão acima da mediana: Delta, Sigma e Ômega.

O gráfico 02 permite uma visão gerencial dos custos produtivos do IAM. É um retrato de como se deu a alocação dos recursos do orçamento por departamento produtivo.

Gráfico 02: Custos do IAM.



Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Conforme o gráfico acima, é possível comparar os custos dos departamentos produtivos do IAM, permitindo verificar qual departamento recebeu maior quantidade de recursos.

Com efeito, nenhum departamento recebeu mais de 25% dos recursos disponíveis e nenhum recebeu menos do que 10% dos recursos disponíveis no período analisado.

Em seguida, será realizada, de forma resumida, a apuração do resultado do período que demonstrou uma economia orçamentária na aplicação dos recursos disponíveis do IAM.

6.1 Demonstração do Resultado do Período

No quadro 08 é demonstrada a apuração do resultado do período do IAM que evidenciou um resultado positivo conhecido na contabilidade pública por economia orçamentária (a realização dos gastos orçamentários foi menor do que a receita recebida).

A receita prevista foi considerada de forma hipotética sendo de R\$ 1.290.000,00 (um milhão duzentos e noventa mil reais) para que o estudo fosse viabilizado e concluído.

Quadro 08: Apuração do resultado do período.

Nº	RESULTADO DO PERÍODO.		
01	(+) Receita prevista	R\$	1.290.000,00
02	(-) Despesa corrente	R\$	664.895,66
03	(-) Despesa de capital	R\$	170.000,00
04	(-) Custos	R\$	447.672,00
05	(-) Perdas	R\$	4.527,90
06	(=) Resultado positivo, economia orçamentária.	R\$	2.904,44

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Na contabilidade pública, as despesas administrativas são classificadas como despesa corrente e os investimentos são classificados como despesa de capital. As expressões custos e perdas são classificações que tem origem na contabilidade de custos.

6.2 Indicadores de Custos por Alunos

Na tabela 9 são apresentados alguns indicadores de custo por aluno do Instituto Aggeu Magalhães. Considerando os cursos de mestrado acadêmico e profissional, doutorado acadêmico e profissional, há uma previsão de 159 alunos matriculados no período de realização deste estudo

Dividindo-se o custo produtivo de um departamento pela quantidade de alunos vinculados a esse mesmo departamento se obtém facilmente o custo de um aluno. A seguir será demonstrado o custo de um aluno por departamento de ensino e pesquisas.

Tabela 09: Custos por alunos de pós-graduação.

INDICADORES DE CUSTOS POR ALUNOS DO IAM/FIOCRUZ.				
Nº	Departamento	Custos produtivos	Nº de alunos	Custo por aluno
01	Sigma	R\$ 188.600,00	85	R\$ 2.218,85
02	Ômega	R\$ 204.915,49	74	R\$ 2.769,13
03	Sigma e Ômega	R\$ 393.515,49	159	R\$ 2.474,94
04	Limite inferior do intervalo			R\$ 2.218,85
05	Média de custo			R\$ 2.479,94
06	Limite superior do intervalo			R\$ 2.769,13

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Conforme a tabela acima, o custo mensal de um aluno de Ômega é de R\$2.769,13. Já o custo mensal de um aluno de sigma é de R\$ 2.218,85;

Com 159 alunos matriculados e um custo total de R\$ 393.515,49, o custo médio de um aluno é de R\$ 2.474,94.

Por essa razão, o custo de um aluno de Ômega ficou acima do custo médio por aluno e foi maior do que o custo de um aluno de sigma. Já o custo de um aluno de sigma foi menor do que um aluno de Ômega e menor que a média de custo.

Uma vez que os recursos públicos são escassos e limitados, com essas informações de custos por alunos matriculados em cada departamento de ensino é possível se estimar quantos alunos devem ser matriculados por curso de pós-graduação da instituição ou até mesmo aumentar ou diminuir a quantidade de vagas por período de ingresso. Tudo vai depender dos recursos disponíveis no orçamento da Instituição.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente trabalho foi norteado no problema objeto de pesquisa – Qual o custo operacional de um departamento fim do Instituto Aggeu Magalhães? Para responder a essa pergunta, balizadora do trabalho a ser desenvolvido, foi preciso calcular e descrever os diversos custos operacionais até se chegar ao custo por departamento e no custo total da instituição de saúde. Além disso, foi possível evidenciar as perdas e os investimentos realizados no período de realização deste estudo.

No setor saúde, o desenvolvimento de modelos de apuração de custos ainda é iniciante. Contudo, o gestor necessita de informações de custos que auxilie na tomada de decisão, na transparência do uso de recursos públicos e na prestação de contas.

Nesse novo contexto da pesquisa, contabilidade de custos aplicada em instituições de saúde pública, foi necessário propor e desenvolver uma metodologia especialmente concebida para se apurar e conhecer os custos dos departamentos produtivos do Instituto Aggeu Magalhães. Por isso, o estudo foi desenvolvido buscando honrar os Princípios Contábeis, a Legislação Aplicada ao Setor Público e às determinações contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, NBC TSP 16.11.

A partir do problema de pesquisa, foi estabelecido o objetivo geral do estudo que teve como proposta desenvolver um modelo conceitual de apuração de informações de custos que auxiliasse a gestão do Instituto Aggeu Magalhães a realizar as suas atividades de forma planejada.

Após estudo da execução orçamentária do Instituto Aggeu Magalhães e desenvolvimento do modelo conceitual, pode-se observar que o modelo proposto forneceu informações de custos relevantes, evidenciando o custo por departamento fim da instituição bem como o custo por aluno matriculado em seus diversos programas de ensino e pesquisas e pode sim auxiliar na tomada de decisão para atingir os resultados e as metas programadas com eficácia, eficiência e qualidade.

Pode-se, ainda, observar que as informações de custos geradas pelo modelo conceitual proposto podem contribuir para a prestação de contas, projeções contábeis e análises de custos no Instituto Aggeu Magalhães, além de servir de modelo para o Setor Saúde apurar custos uma vez que fornece informações gerenciais que pode auxiliar na administração dos recursos disponíveis. Por essa razão, pode auxiliar os entes públicos do Setor Saúde no desenvolvimento de sistemas de apuração de informações de custos.

Mas nesse novo campo de aplicação da contabilidade, gestão de custos em instituições de saúde, não basta apenas o conhecimento dos desembolsos realizados, é necessário que os gestores, principais interessados na informação contábil, percebam a relevância e a utilidade das informações que um modelo de apuração de custos pode ofertar para auxiliar na tomada de decisão.

A análise de resultado revelou que a previsão orçamentária da receita foi suficiente para honrar os gastos do período. Todos os compromissos financeiros assumidos foram empenhados, liquidados e pagos. O modelo proposto é, com efeito, um instrumento conceitual de apuração de custos que poderá contribuir no processo de implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, particularmente em entidades do Setor Saúde.

O desenvolvimento desta sistemática de custeio permitiu ao Instituto Aggeu Magalhães conhecer os custos operacionais de seus departamentos fins. Com o conhecimento das despesas, custos diretos e indiretos de cada departamento, o Instituto Aggeu Magalhães poderá aprimorar o processo de produção de bens e serviços para a coletividade e aplicar as economias orçamentárias obtidas em novos investimentos.

Com o conhecimento do custo por aluno, o Instituto Aggeu Magalhães poderá aumentar ou diminuir a quantidade de matrículas em seus programas de pós-graduações, ou ainda, aumentar ou diminuir as equipes de estudos formadas por pesquisadores e estudantes.

O modelo de apuração de custos também evidenciou que há gastos com perdas na produção de bens e serviços para a coletividade que necessitam ser

eliminadas. Essas perdas são decorrentes dos resíduos de saúde e se aproximaram bastante a zero.

Por fim, o modelo conceitual de apuração de custos evidenciou que o Instituto Aggeu Magalhães, apesar de não possuir uma sistemática de apuração de custos, vem trabalhando com um orçamento equilibrado (os gastos realizados estão compatível com a receita prevista) demonstrando um alto grau de comprometimento e profissionalismo de sua gestão.

Espera-se que este estudo contribua com o começo de uma jornada de conscientização da necessidade de desenvolvimento de modelos de apuração da informação de custos no Setor Saúde, principalmente no Setor Público, onde os recursos são tão escassos para atender a grande demanda de bens e serviços pedidos pela coletividade. Que esse estudo contribua com informações básicas de apuração de custos para melhorar o desempenho do serviço prestado à coletividade. Que novos estudos sejam realizados na gestão de custos do Setor Saúde afim de que existam decisões planejadas com eficiência, eficácia e qualidade.

REFERÊNCIAS

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 50, n. 1, p. p. 37-63, 2014. DOI: 10.21874/rsp.v50i1.340. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Introdução à Gestão de Custos em Saúde** / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde. – Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013a. 148 p.: il. – (Série Gestão e Economia da Saúde; v. 2) <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/7972>

BRASIL. Ministério da Saúde. Organização Pan-Americana da Saúde. Introdução à gestão de custos em saúde. **Série Gestão e Economia da Saúde**, v. 2. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013b.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos: manual técnico de custos – conceitos e metodologia**. Série A. Normas e Manuais Técnicos. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

BRASIL. Presidência da República, Casa Civil. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, DF: 2000. Disponível em: Acesso em: 15 jun. de 2021.

BRASIL. Presidência da República, Casa Civil. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, DF: 1964. Disponível em: Acesso em: 13 jun. de 2021.

CAMARGOS, Marcos Antônio de; GONÇALVES, M. A. Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: Uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. **Revista ANGRAD**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 1, p. 97-118, 2005.

CARDOSO, Ricardo Lopes, AQUINO, André Carlos Busanelli de e Bitti, EUGENIO José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 5, 2011. Acesso em: 28 Junho 2021, pp. 1565-1586. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122011000500014>. Epub 13 Mar 2012. ISSN 1982-3134. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122011000500014>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, DF: 2012. (Resoluções nº. 1.128 a 1366.) Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366. Acesso em: 01 jul. 2021.

FERNANDES, E. S.; BEZERRA FILHO, J. E. Subsistema de informação de custos no setor público: Proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base no regime de competência. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 9, n. 2, p. 204-223, 2016.

FILHO, João Eudes Bezerra; VIEIRA, Renata Santana; FERREIRA, Rômulo Anderson Matias. A implantação da Depreciação Gerencial no setor público brasileiro: rumo à convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS). **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 196, p. 26-37, abr., 2013. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1002>. Acesso em: 08 jul. 2021.

FIOCRUZ. Coordenação Geral de Planejamento Estratégico – Cogeplan. **Cartilha de introdução à gestão de custos**: Apurasus. Rio de Janeiro: FIOCRUZ, 2017 a.

FIOCRUZ. Diretoria de Planejamento Estratégico – Diplan/Fiocruz. **Relatório de gestão do exercício de 2016**. Rio de Janeiro: FIOCRUZ, 2017b.

FIOCRUZ. Instituto Aggeu Magalhães – IAM/Fiocruz. **Relatório de Atividades do IAM 2017-2020**. Recife: FIOCRUZ, 2022.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. DE. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791 a 820, dez., 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDEIROS, A. L.; DUARTE, Michelle MSL TROMBINI. Modelo de apuração de custos em universidades federais. **Revista Observatório**, v. 4, n. 5, p. 813-848, 1 ago. 2018.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]**: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/Ebook%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2021.

TEIXEIRA, Ana Paula Leal. **Gestão de custos de serviços hospitalares no INCA: avanços e retrocessos para implementação do Sistema de Apuração de Custos**. 88 f. Dissertação (Mestrado em contabilidade) – Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca. Rio de Janeiro: FIOCRUZ, 2013.

VIEIRA, Fabíola Sulpino. **Produção de informação de custos para a tomada de decisão no Sistema Único de Saúde**: Uma questão para a política pública. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) 2017.

**APÊNDICE A: INVENTÁRIO FÍSICO DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS (HIPOTÉTICO).
DETALHAMENTO DAS DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO DO
IAM (FIOCRUZ) EM JANEIRO DE 2021. (valores em R\$ 1,00).**

(Continua...)

Quant.	Descrição	Lotação	R\$ unitário	Total R\$	Vida útil	Depreciação Anual	Depreciação mensal
01	Prédio	Direção	10.000.000,00	10.000.000,00	25	400.000,00	33.333,33
03	Veículos	Direção	90.000,00	180.000,00	05	36.000,00	3.000,00
06	Mesa computador	Direção	350,00	2.100,00	10	210,00	17,50
16	Cadeira	Direção	640,00	10.240,00	10	1.024,00	85,33
02	Armário	Direção	600,00	1.200,00	10	120,00	10,00
06	Gaveteiro	Direção	739,00	4.434,00	10	443,40	36,95
10	Cadeira s/braço	Direção	522,90	5.229,00	10	522,90	43,58
175	Webcam	Direção		25.987,00	05	5.197,40	433,12
02	Aparelho ar cond.	Direção	1.500,00	3.000,00	10	300,00	25,00
05	Computador	Direção	1.850,00	9.250,00	04	2.312,50	192,71
02	Mesa	VDGI	350,00	700,00	10	70,00	5,83
04	Cadeira	VDGI	640,00	2.560,00	10	256,00	21,33
01	Aparelho de ar condicionado	VDGI	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
01	Computador	VDGI	1.850,00	1.850,00	04	462,50	38,54
03	Armário	VDGI	600,00	1.800,00	10	180,00	15,00
03	Gaveteiro	VDGI	739,00	2.217,00	10	221,70	18,48
03	Cadeira s/ braço	VDGI	522,90	1.568,70	10	156,87	13,07
02	Mesa	ADM	350,00	700,00	10	70,00	5,83
04	Cadeira	ADM	640,00	2.560,00	10	256,00	21,33
01	Aparelho ar cond.	ADM	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
02	Computador	ADM	1.850,00	3.700,00	04	925,00	77,08
02	Armário	ADM	600,00	1.200,00	10	120,00	10,00
02	Gaveteiro	ADM	739,00	1.478,00	10	147,80	12,32
02	Cadeira s/ braço	ADM	522,90	1.045,80	10	104,58	8,72
04	Mesa	SEFIN	350,00	1.400,00	10	140,00	11,67
08	Cadeira	SEFIN	640,00	5.120,00	10	512,00	42,67
01	Aparelho ar cond	SEFIN	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
04	Computador	SEFIN	1.850,00	7.400,00	04	1.850,00	154,17
02	Armário	SEFIN	739,00	1.478,00	10	147,80	12,32
04	Gaveteiro	SEFIN	522,90	2.091,60	10	209,16	17,43
02	Cadeira s/ braço	SEFIN	350,00	700,00	10	70,00	5,83
09	Mesa	SECOM	350,00	3.150,00	10	315,00	26,25
10	Cadeira	SECOM	640,00	6.400,00	10	640,00	53,33
02	Aparelho cond.	SECOM	1.500,00	3.000,00	10	300,00	25,00
09	Computador	SECOM	1.850,00	16.650,00	04	4.162,50	346,88
08	Armário	SECOM	739,00	5.912,00	10	591,20	49,27
09	Gaveteiro	SECOM	522,90	4.706,10	10	470,61	39,22

(Conclusão.)

Quant.	Descrição	Lotação	R\$ unitário	Total R\$	Vida útil	Depreciação Anual	Depreciação mensal
08	Cadeira s/ braço	SECOM	350,00	2.800,00	10	280,00	23,33
02	Mesa	Contratos	350,00	700,00	10	70,00	5,83
04	Cadeira	Contratos	640,00	2.560,00	10	256,00	21,33
01	Aparelho ar cond.	Contratos	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
02	Computador	Contratos	1.850,00	3.700,00	04	925,00	77,08
04	Armário	Contratos	739,00	2.956,00	10	295,60	24,63
04	Gaveteiro	Contratos	522,90	2.091,60	10	209,16	17,43
04	Cadeira s/ braço	Contratos	350,00	1.400,00	10	140,00	11,67
10	Mesa	SATEC	350,00	3.500,00	10	350,00	29,17
15	Cadeira	SATEC	640,00	9.600,00	10	960,00	80,00
04	Aparelho ar cond.	SATEC	1.500,00	6.000,00	10	600,00	50,00
10	Computador	SATEC	1.850,00	18.500,00	04	4.625,00	385,42
10	Armário	SATEC	739,00	7.390,00	10	739,00	61,58
10	Gaveteiro	SATEC	522,90	5.229,00	10	522,90	43,58
10	Cadeira s/braço	SATEC	350,00	3.500,00	10	350,00	29,17
06	Mesa	SGT	350,00	2.100,00	10	210,00	17,50
06	Cadeira	SGT	640,00	3.840,00	10	384,00	32,00
04	Aparelho ar cond.	SGT	1.500,00	6.000,00	10	600,00	50,00
06	Computador	SGT	1.850,00	11.100,00	04	2.775,00	231,25
06	Armário	SGT	739,00	4.434,00	10	443,40	36,95
06	Gaveteiro	SGT	522,90	3.137,40	10	313,74	26,15
06	Cadeira s/ braço	SGT	350,00	2.100,00	10	210,00	17,50
10	Mesa	SEINFO	350,00	3.500,00	10	350,00	29,17
10	Cadeira	SEINFO	640,00	6.400,00	10	640,00	53,33
04	Aparelho ar cond.	SEINFO	1.500,00	6.000,00	10	600,00	50,00
10	Computador	SEINFO	1.850,00	18.500,00	04	4.625,00	385,42
08	Armário	SEINFO	739,00	5.912,00	10	591,20	49,27
08	Gaveteiro	SEINFO	522,90	4.183,20	10	418,32	34,86
04	Cadeira s/braço	SEINFO	350,00	1.400,00	10	140,00	11,67
02	Mesa	NUPLAN	350,00	700,00	10	70,00	5,83
02	Cadeira	NUPLAN	640,00	1.280,00	10	128,00	10,67
01	Aparelho ar cond.	NUPLAN	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
01	Armário	NUPLAN	739,00	739,00	10	73,90	6,16
02	Gaveteiro	NUPLAN	522,90	1.045,80	10	104,58	8,72
02	Cadeira s/ braço	NUPLAN	350,00	700,00	10	70,00	5,83
02	Computador	NUPLAN	1.850,00	3.700,00	04	925,00	77,08

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

**APÊNDICE B: INVENTÁRIO FÍSICO DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS.
DETALHAMENTO DO CUSTO DE DEPRECIAÇÃO DO APOIO DO IAM (FIOCRUZ)
EM JANEIRO DE 2021. (valores em R\$ 1,00).**

(Continua...)

Quant.	Descrição	Lotação	Unitário (R\$)	Total R\$	Vida útil (anos)	Depreciação Anual	Depreciação mensal
1	Prédio 02	VDENS	20.000.000,00	20.000.000,00	25	800.000,00	66.666,67
4	Mesa	VDENS	350,00	1.400,00	10	140,00	11,67
8	Cadeira	VDENS	640,00	5.120,00	10	512,00	42,67
4	Armário	VDENS	739,00	2.956,00	10	295,60	24,63
4	Gaveteiro	VDENS	522,90	2.091,60	10	209,16	17,43
2	Cadeira sem braço	VDENS	350,00	700,00	10	70,00	5,83
2	Aparelho de ar cond.	VDENS	1.500,00	3.000,00	10	300,00	25,00
2	Computador	VDENS	1.850,00	3.700,00	4	925,00	77,08
1	Mesa	ATPG	350,00	350,00	10	35,00	2,92
1	Cadeira	ATPG	640,00	640,00	10	64,00	5,33
1	Armário	ATPG	739,00	739,00	10	73,90	6,16
1	Gaveteiro	ATPG	522,90	522,90	10	52,29	4,36
1	Cadeira sem braço	ATPG	350,00	350,00	10	35,00	2,92
1	Aparelho de ar condicionado	ATPG	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
1	Computador	ATPG	1.850,00	1.850,00	4	462,50	38,54
2	Mesa	ATRH Sus	350,00	700,00	10	70,00	5,83
2	Cadeira	ATRH Sus	640,00	1.280,00	10	128,00	10,67
1	Armário	ATRH Sus	739,00	739,00	10	73,90	6,16
1	Gaveteiro	ATRH Sus	522,90	522,90	10	52,29	4,36
1	Cadeira sem braço	ATRH Sus	350,00	350,00	10	35,00	2,92
1	Aparelho de ar condicionado	ATRH Sus	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
1	Computador	ATRH Sus	1.850,00	1.850,00	4	462,50	38,54
4	Mesa	SECAD	350,00	1.400,00	10	140,00	11,67
11	Cadeira	SECAD	640,00	7.040,00	10	704,00	58,67
4	Armário	SECAD	739,00	2.956,00	10	295,60	24,63
4	Gaveteiro	SECAD	522,90	2.091,60	10	209,16	17,43
4	Cadeira sem braço	SECAD	350,00	1.400,00	10	140,00	11,67
2	Aparelho de ar condicionado	SECAD	1.500,00	3.000,00	10	300,00	25,00
4	Computador	SECAD	1.850,00	7.400,00	4	1.850,00	154,17
15	Mesa	BIBLIO	350,00	5.250,00	10	525,00	43,75
15	Cadeira	BIBLIO	640,00	9.600,00	10	960,00	80,00
4	Armário	BIBLIO	739,00	2.956,00	10	295,60	24,63
4	Gaveteiro	BIBLIO	522,90	2.091,60	10	209,16	17,43
10	Cadeira sem braço	BIBLIO	350,00	3.500,00	10	350,00	29,17
4	Aparelho de ar condicionado	BIBLIO	1.500,00	6.000,00	10	600,00	50,00
10	Computador	BIBLIO	1.850,00	18.500,00	4	4.625,00	385,42

(Conclusão).

Quant.	Descrição	Lotação	Unitário (R\$)	Total R\$	Vida útil (anos)	Depreciação Anual	Depreciação mensal
2	Cadeira	ATI	640,00	1.280,00	10	128,00	10,67
1	Armário	ATI	739,00	739,00	10	73,90	6,16
1	Gaveteiro	ATI	522,90	522,90	10	52,29	4,36
2	Cadeira sem braço	ATI	350,00	700,00	10	70,00	5,83
1	Aparelho de ar condicionado	ATI	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
1	Computador	ATI	1.850,00	1.850,00	4	462,50	38,54
1	Mesa	ATSR	350,00	350,00	10	35,00	2,92
2	Cadeira	ATSR	640,00	1.280,00	10	128,00	10,67
1	Armário	ATSR	739,00	739,00	10	73,90	6,16
1	Gaveteiro	ATSR	522,90	522,90	10	52,29	4,36
1	Cadeira sem braço	ATSR	350,00	350,00	10	35,00	2,92
1	Aparelho de ar condicionado	ATSR	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
1	Computador	ATSR	1.850,00	1.850,00	4	462,50	38,54
8	Mesa	BIO	350,00	2.800,00	10	280,00	23,33
8	Cadeira	BIO	640,00	5.120,00	10	512,00	42,67
3	Armário	BIO	739,00	2.217,00	10	221,70	18,48
8	Gaveteiro	BIO	522,90	4.183,20	10	418,32	34,86
5	Cadeira sem braço	BIO	350,00	1.750,00	10	175,00	14,58
5	Aparelho de ar condicionado	BIO	1.500,00	7.500,00	10	750,00	62,50
8	Computador	BIO	1.850,00	14.800,00	4	3.700,00	308,33
1	Mesa	ATIT	350,00	350,00	10	35,00	2,92
2	Cadeira	ATIT	640,00	1.280,00	10	128,00	10,67
1	Armário	ATIT	739,00	739,00	10	73,90	6,16
1	Gaveteiro	ATIT	522,90	522,90	10	52,29	4,36
1	Cadeira sem braço	ATIT	350,00	350,00	10	35,00	2,92
1	Microscópio	ATIT	170.000,00	170.000,00	20	8.500,00	708,33
1	Aparelho de ar condicionado	ATIT	1.500,00	1.500,00	10	150,00	12,50
1	Computador	ATIT	1.850,00	1.850,00	4	462,50	38,54
1	Prédio 03	VDPES	20.000.000,00	20.000.000,00	25,00	800.000,00	66.666,67
3	Mesa	VDPES	350,00	1.050,00	10	105,00	8,75
6	Cadeira	VDPES	640,00	3.840,00	10	384,00	32,00
3	Armário	VDPES	739,00	2.217,00	10	221,70	18,48
3	Gaveteiro	VDPES	522,90	1.568,70	10	156,87	13,07
3	Cadeira sem braço	VDPES	350,00	1.050,00	10	105,00	8,75
2	Aparelho de ar condicionado	VDPES	1.500,00	3.000,00	10	300,00	25,00
3	Computador	VDPES	1.850,00	5.550,00	4	1.387,50	115,63

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

**APÊNDICE C: INVENTÁRIO FÍSICO DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS.
DETALHAMENTO DO CUSTO DE DEPRECIAÇÃO DA PRODUÇÃO DO IAM
(FIOCRUZ) EM JANEIRO DE 2021. (valores em R\$ 1,00).**

(Continua...)

Quant.	Descrição	Lotação	Unitário (R\$)	Total R\$	Vida útil(anos)	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação mensal (R\$)
25	Mesa	Alfa	350,00	8.750,00	10	875,00	72,92
25	Cadeira	Alfa	640,00	16.000,00	10	1.600,00	133,33
25	Armário	Alfa	739,00	18.475,00	10	1.847,50	153,96
25	Gaveteiro	Alfa	522,90	13.072,50	10	1.307,25	108,94
10	Cadeira sem braço	Alfa	350,00	3.500,00	10	350,00	29,17
25	Aparelho de ar condicionado	Alfa	1.500,00	37.500,00	10	3.750,00	312,50
25	Computador	Alfa	1.850,00	46.250,00	4	11.562,50	963,54
13	Mesa	Beta	350,00	4.550,00	10	455,00	37,92
13	Cadeira	Beta	640,00	8.320,00	10	832,00	69,33
13	Armário	Beta	739,00	9.607,00	10	960,70	80,06
13	Gaveteiro	Beta	522,90	6.797,70	10	679,77	56,65
10	Cadeira sem braço	Beta	350,00	3.500,00	10	350,00	29,17
13	Aparelho de ar condicionado	Beta	1.500,00	19.500,00	10	1.950,00	162,50
13	Computador	Beta	1.850,00	24.050,00	4	6.012,50	501,04
22	Mesa	Gama	350,00	7.700,00	10	770,00	64,17
22	Cadeira	Gama	640,00	14.080,00	10	1.408,00	117,33
22	Armário	Gama	739,00	16.258,00	10	1.625,80	135,48
22	Gaveteiro	Gama	522,90	11.503,80	10	1.150,38	95,87
10	Cadeira sem braço	Gama	350,00	3.500,00	10	350,00	29,17
22	Aparelho de ar condicionado	Gama	1.500,00	33.000,00	10	3.300,00	275,00
22	Computador	Gama	1.850,00	40.700,00	4	10.175,00	847,92
15	Mesa	Delta	350,00	5.250,00	10	525,00	43,75
15	Cadeira	Delta	640,00	9.600,00	10	960,00	80,00
15	Armário	Delta	739,00	11.085,00	10	1.108,50	92,38
15	Gaveteiro	Delta	522,90	7.843,50	10	784,35	65,36
10	Cadeira sem braço	Delta	350,00	3.500,00	10	350,00	29,17
15	Aparelho de ar cond.	Delta	1.500,00	22.500,00	10	2.250,00	187,50
15	Computador	Delta	1.850,00	27.750,00	4	6.937,50	578,13
18	Mesa	Sigma	350,00	6.300,00	10	630,00	52,50
18	Cadeira	Sigma	640,00	11.520,00	10	1.152,00	96,00
18	Armário	Sigma	739,00	13.302,00	10	1.330,20	110,85
18	Gaveteiro	Sigma	522,90	9.412,20	10	941,22	78,44
18	Cadeira sem braço	Sigma	350,00	6.300,00	10	630,00	52,50
18	Aparelho de ar condicionado	Sigma	1.500,00	27.000,00	10	2.700,00	225,00
18	Computador	Sigma	1.850,00	33.300,00	4	8.325,00	693,75
32	Mesa	Ômega	350,00	11.200,00	10	1.120,00	93,33

(Conclusão)

Quant.	Descrição	Lotação	Unitário (R\$)	Total R\$	Vida útil(anos)	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação mensal (R\$)
32	Cadeira	Ômega	640,00	20.480,00	10	2.048,00	170,67
32	Armário	Ômega	739,00	23.648,00	10	2.364,80	197,07
32	Gaveteiro	Ômega	522,90	16.732,80	10	1.673,28	139,44
10	Cadeira sem braço	Ômega	350,00	3.500,00	10	350,00	29,17
32	Aparelho de ar condicionado	Ômega	1.500,00	48.000,00	10	4.800,00	400,00
32	Computador	Ômega	1.850,00	59.200,00	4	14.800,00	1.233,33

Fonte: Dados da pesquisa (2022).