

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

EDISON VILSON GOES

**CONTRATAR FUNCIONÁRIOS OU TERCEIRIZAR O SERVIÇO DE LIMPEZA: O
QUE É MAIS VANTAJOSO FINANCEIRAMENTE PARA A SECRETARIA DE
ESTADO DA SAÚDE DE SANTA CATARINA**

FLORIANÓPOLIS

2009

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTRATAR FUNCIONÁRIOS OU TERCEIRIZAR O SERVIÇO DE LIMPEZA: O
QUE É MAIS VANTAJOSO FINANCEIRAMENTE PARA A SECRETARIA DE
ESTADO DA SAÚDE DE SANTA CATARINA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Erves Ducati, Msc

FLORIANÓPOLIS

2009

EDISON VILSON GOES

**CONTRATAR FUNCIONÁRIOS OU TERCEIRIZAR O SERVIÇO DE LIMPEZA: O
QUE É MAIS VANTAJOSO FINANCEIRAMENTE PARA A SECRETARIA DE
ESTADO DA SAÚDE DE SANTA CATARINA**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis-SC, 30 de junho de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Professor Erves Ducati, Msc.
Orientador

Professor Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Dr.
Membro

Professora Eleonora Milano Falcão Vieira, Dra.
Membro

“Pois todo o que pede recebe; o que busca encontra; e a quem bate, abrir-se-lhe-á”.

Jesus Cristo Filho de Deus

(Yeshua HaMaschiach ben Adonai)

AGRADECIMENTOS

A Deus, por conceder-me o dom da vida, por dar-me saúde, por ser meu refúgio e meu consolo, por ser minha alegria, meu guia e meu Amigo, a Ti Senhor agradeço.

Aos meus pais, Vilson e Sueli, que sempre me deram muito carinho e amor, e que sempre lutaram sem medir esforços para educar-me e dar-me estudo. Amo vocês, muito obrigado.

A minha esposa Vanessa, minha maior incentivadora e companheira, que sempre esteve ao meu lado, me encorajando e dando-me forças para realizar esta caminhada. Te Amo.

Ao meu irmão Jaison, e minha cunhada Deise, que sempre me contagiaram com sua alegria, sempre demonstrando gestos de carinho e amizade. Amo vocês.

Aos meus tios, Rose e Paulo, que colocaram sempre meu nome em suas orações, e sempre me apoiaram quando precisei de ajuda. Obrigado.

A todos os meus amigos e colegas de turma, em especial, a Thaise, Pedra, Joycemari, Gabriela Ligoeki, Vinícius e Edson, que nunca mediram esforços para me ajudar e colaborar com meus estudos.

Ao professor Erves Ducati, por aceitar meu convite para orientar-me e principalmente pela grande colaboração para a conclusão deste estudo.

A todos os meus amigos de trabalho, em especial, ao Marcelo, Kasandra, Andréia, Jaqueline e Eliane, que sempre me apoiaram e incentivaram a concluir este curso.

Aos servidores da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, Ariovaldo (contabilidade), Ricardo e Roberta (recursos humano), Janine (terceirizados), Carla e Valdecir (licitações), pelo fornecimento dos dados para a conclusão deste estudo.

Gostaria também de revelar minha gratidão, a todos aqueles que de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização deste estudo. Obrigado.

RESUMO

GOES, Edison Vilson. **Contratar funcionários ou terceirizar o serviço de limpeza:** o que é mais vantajoso financeiramente para a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina. 2009, 81 f. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, 2009.

A terceirização tem como principal objetivo fazer com que as empresas concentrem seus esforços em sua atividade fim, ou seja, na atividade para qual a empresa foi criada, transferindo o que não faz parte de sua atividade principal para terceiros. Atualmente a contratação de mão-de-obra terceirizada para o desenvolvimento de tarefas acessórias à atividade principal das empresas é comum. A Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, fazendo também parte deste contexto, terceiriza os serviços de limpeza, para que possa desta forma, concentrar seus esforços em sua atividade fim, que é a boa prestação de serviços de saúde para o povo catarinense. A necessidade de identificar os gastos da Secretaria da Saúde com a terceirização dos serviços de limpeza, foi o que motivou este estudo, que tem como objetivo, através da contabilidade, principalmente a de custos, fornecer informações à administração pública, sobre o que é mais vantajoso financeiramente, contratar funcionários ou terceirizar o serviço de limpeza. Este estudo trata-se de uma pesquisa exploratória de caráter quantitativo, tendo como estratégias metodológicas, a coleta de dados através de documentos e de entrevistas não-estruturadas, a fim de apurar os gastos envolvidos no processo de contratação, operacionalização e administração dos serviços de limpeza pela empresa terceirizada e por funcionários próprios. O estudo limita-se a comparação destes gastos nas vinte e quatro unidades da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina onde são prestados os serviços de limpeza através da terceirização. O levantamento e análise dos dados através do custeio por absorção, permitiu concluir que manter o atual contrato de prestação de serviços terceirizados não é vantajoso financeiramente, pois os gastos com a terceirização ultrapassam aqueles estimados com a contratação de funcionários próprios.

Palavras-chave: Terceirização. Limpeza. Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Esquema do Método de Custeio por Absorção.....	34
Figura 2- Esquema do Método do Custeio Variável ou Direto.....	36
Figura 3- Modelo de Decomposição Simples dos Custos pelo Custeio ABC.....	37

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custos diretos com a contratação de mão-de-obra operacional	40
Tabela 2 - Despesa estimada com mão-de-obra administrativa	41
Tabela 3 - Despesa estimada com material de escritório	42
Tabela 4 – Valor médio estimativo da despesa com publicações	43
Tabela 5 - Custo estimativo com mão-de-obra direta operacional por unidade de Trabalho	43
Tabela 6. Custo estimativo com mão-de-obra direta operacional de volantes	45
Tabela 7 - Despesa estimada com mão-de-obra administrativa com ASG (Recursos Humanos e Capacitação)	46
Tabela 8 – Despesa estimada com material de escritório	48
Tabela 9 - Comparativo dos Gastos da Terceirização e Contratação	50
Tabela 10 – Rateio dos custos e despesas totais para a quantidade total de horas trabalhadas por mês	52

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	- Custeio por Atividades (Activity Based Costing)
ASG	- Agente de Serviços Gerais
DIAF	- Diretoria de Assistência Farmacêutica
DIVE	- Diretoria de Vigilância Epidemiológica
DIVS	- Diretoria de Vigilância Sanitária
DRE	- Demonstração do Resultado do Exercício
GEAPO	- Gerência de Apoio Operacional
GEPAT	- Gerência de Patrimônio
GERAB	- Gerência de Abastecimento
HF	- Hospital Florianópolis
HGCR	- Hospital Governador Celso Ramos
HGMTR	- Hospital Geral e Maternidade Tereza Ramos
HIJG	- Hospital Infantil Joana de Gusmão
HMC	- Hospital Miguel Couto
HNR	- Hospital Nereu Ramos
HRHDS	- Hospital Regional Hans Dieter Schmidt
HRSJ	- Hospital Regional de São José (Dr. Homero de Miranda Gomes)
HSTDS	- Hospital Santa Tereza de Dermatologia Sanitária
IAP	- Instituto de Anatomia Patológica
IC-SC	- Instituto de Cardiologia de Santa Catarina
IOESC	- Imprensa Oficial do Estado de Santa Catarina
IPQ	- Instituto de Psiquiatria (Hospital Colônia Santana)
ISS	- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LACEN	- Laboratório Central de Saúde Pública
MCD	- Maternidade Carmela Dutra
MDCK	- Maternidade Dona Catarina Kuss
MDV	- Maternidade Darcy Vargas
RH	- Recursos Humanos
RKW	- Custeio por Centros de Custo (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)
SES/SC	- Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina
SUR	- Superintendência de Serviços Especializados e Regulação

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	14
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos Específicos.....	15
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	15
1.4 METODOLOGIA DO ESTUDO	16
1.4.1 Coleta de dados	17
1.4.2 Análise dos dados.....	18
1.5 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO	18
1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
2.1 TERCEIRIZAÇÃO	20
2.1.1 O Surgimento da Terceirização.....	22
2.2 CONTABILIDADE	23
2.2.1 Breve História da Contabilidade.....	24
2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA	25
2.3.1 Orçamento Público	26
2.3.2 Receita Pública.....	29
2.3.3 Despesa Pública	29
2.3.4 Estágios da Despesa Pública	30
2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	31
2.4.1 Primórdios da Contabilidade de Custos.....	31
2.4.2 Terminologia	32
2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	33
2.5.1 Método do Custeio por Absorção.....	34
2.5.2 Custeio Variável.....	35

2.5.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	37
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	39
3.1 LEVANTAMENTO DOS GASTOS COM A TERCEIRIZAÇÃO.....	39
3.1.1 Custos Diretos com a Contratação de Mão-de-Obra Operacional por Unidade de Trabalho	39
3.1.2 Despesa com Mão-de-Obra Administrativa.....	41
3.1.3 Despesas Administrativas	42
3.2 LEVANTAMENTO DOS POSSÍVEIS GASTOS DA SES/SC PARA EFETUAR OS MESMOS SERVIÇOS COM FUNCIONÁRIOS PRÓPRIOS	43
3.2.1 Custo com Mão-de-Obra Direta Operacional por Unidade de Trabalho	43
3.2.2 Custo com Mão-de-Obra Direta Operacional de Volantes.....	45
3.2.3. Despesa com Mão-de-Obra Administrativa de Volantes (Recursos Humanos e Capacitação).....	46
3.2.4 Despesa com Mão-de-Obra Administrativa com os Agentes de Serviços Gerais (Recursos Humanos e Capacitação).....	46
3.2.5 Despesa com Mão-de-Obra Administrativa (Chefia da Zeladoria).....	47
3.2.6 Despesa com Material de Limpeza.....	47
3.2.7 Despesas Administrativas	47
3.2.8 Despesa com Período de Afastamento	50
3.3 COMPARATIVO DOS GASTOS DA TERCEIRIZAÇÃO E CONTRATAÇÃO	50
3.4 ANÁLISE DOS DADOS	51
3.5 VANTAGENS E DESVANTAGENS DESTA TERCEIRIZAÇÃO.....	52
4 CONCLUSÕES.....	54
REFERÊNCIAS	56
ANEXO A – Contrato Nr 193/2009.....	59
ANEXO B – Concorrência 209/2008.....	70

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, com o advento da globalização, a queda das barreiras comerciais e o crescimento constante da competitividade, as empresas estão aplicando maiores esforços em suas atividades essenciais e se concentrando em suas atividades-fim, repassando para terceiros as atividades ou tarefas que não sejam o foco principal da empresa.

Essa terceirização é uma tendência mundial, e surge de maneira determinante, fazendo com que as empresas se concentrem e apliquem seus esforços no que realmente é essencial aos seus produtos ou serviços, procurando dessa forma, reduzir custos, aumentar a eficiência dos seus produtos e serviços, e principalmente a satisfação de seus clientes.

Segundo Girardi (2008, p. 35)

A terceirização é um modelo administrativo que tem como objetivo a concentração de esforços na razão de ser da empresa, naquilo que é estratégico, podendo transferir para terceiros, especialistas e idôneos, aquilo que não fizer parte do negócio principal da empresa. É uma ferramenta de gestão que proporciona às empresas a oportunidade de se concentrarem no seu foco, encontrando parceiros especialistas nas atividades que estão sendo terceirizadas.

A terceirização não está presente somente no setor privado, no âmbito da administração pública, a utilização de serviços terceirizados sofreu grande expansão, principalmente os relacionados com a higienização e limpeza, e a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, também inserida neste contexto, conta com diversos parceiros terceirizados, focando assim, seus esforços em sua missão, que segundo ela é:

Assegurar aos catarinenses o acesso aos serviços de saúde, coordenando, planejando e avaliando a política e as ações de saúde no Estado, tendo como referência a resolutividade dos serviços, estímulo a parcerias, regionalização da saúde e o controle social, visando a promoção, a prevenção e a recuperação da saúde para a melhoria da qualidade de vida da população.

São muitos os contratos de prestação de serviços que a Secretaria da Saúde apresenta, como por exemplo: manutenção de equipamentos, serviços de construção, pintura, marcenaria e muitos outros. Somente em um destes contratos, o de nr 193/2009, a Secretaria da Saúde terceiriza mão-de-obra de 192 digitadores, 5 recepcionistas, 8 zeladores, 11 jardineiros, 18 office-boy, 56 recepcionista, 18 telefonistas, 308 serventes, 33 copeiras, 1 garçom e 18 cozinheiras. Todos estes 668 profissionais são de uma mesma empresa terceirizada, e cumprem integralmente sua jornada de trabalho a serviço do Estado.

Nota-se neste contrato que a mão-de-obra mais terceirizada é a de serventes, cujos profissionais têm a mesma função dos agentes de serviços gerais, isso se dá, devido a falta de funcionários da área de limpeza, pois todas as unidades da SES/SC, principalmente as unidades hospitalares necessitam de muitos profissionais desta área, para fazer com que as unidades fiquem com as suas dependências em boas condições higiênicas, essenciais para a utilização.

O último concurso, que a Secretaria de Estado realizou oferecendo vagas para o cargo de agente de serviços gerais (especificamente serviços de limpeza) foi em 2002, hoje a SES/SC conta com 1813 funcionários próprios na função de agentes de serviços gerais, mas muitos deles estão em desvio de função, ou seja, estão exercendo suas atividades laborais em uma área diferente da qual prestaram o concurso público, mais um motivo que faz com que SES/SC contrate profissionais desta área.

A terceirização do serviço de limpeza, dá a possibilidade para SES/SC se focar em outras atividades que não sejam aquelas ligadas a estes profissionais, pois o treinamento, operacionalização e fiscalização deste serviço é feito pela própria empresa contratada.

É notório que esta contratação traz comodidade aos administradores da SES/SC, pois não precisam se preocupar com treinamento, fiscalização, folhas de pagamentos, atestados, férias, falta dos funcionários ao expediente, enfim, aquela série de obrigações que a empresa tem para com os funcionários. Mas o difícil desafio é saber se a terceirização deste serviço é realmente vantajoso financeiramente para a Secretaria da Saúde, e a contabilidade surge como uma fonte importante de informação para sanar esta dúvida.

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 42)

A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

A contabilidade é dividida em várias áreas, e uma das que se destacam é a contabilidade de custos.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 2) “A contabilidade de custo mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”.

Para Martins (2003, p. 21) “A contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões”.

Dessa forma, objetiva-se através da contabilidade, principalmente a de custos, realizar estudos referente ao assunto, para dar informações e colaborar na tomada de decisão da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina sobre o que é mais vantajoso financeiramente, contratar funcionários e efetivá-los ou terceirizar o serviço de limpeza. O estudo é baseado na comparação dos gastos do atual contrato de prestação de serviço da empresa terceirizada com os gastos previstos para se fazer o mesmo serviço com servidores efetivos.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Atualmente, as empresas estão cada vez mais focando seus esforços em suas atividades-fim, ou seja, nos serviços para os quais foram criadas e na razão daquilo que está identificado em seu contrato social, repassando as atividades-meio para outras empresas especializadas, a isso chamamos terceirização.

É comum a contratação de empresa terceirizada para prestação de serviços, seja pelas empresas, instituições ou pessoas em geral. Hoje é possível contratar várias empresas especializadas em diversos serviços como: segurança patrimonial, manutenção em geral, distribuição interna de correspondências, limpeza e conservação, serviços de digitação e assim por diante.

A terceirização também é utilizada pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, que atualmente contrata os serviços de limpeza, pois sua atividade-fim é o bom atendimento à saúde de seus clientes, deixando assim, estas atividades-meio (higienização e limpeza) para a empresa terceirizada contratada, que possui estes serviços como sua função principal.

Dessa forma, a Secretaria de Estado da Saúde despense menor tempo com contratação, treinamento e administração de profissionais da área de limpeza, repassando assim, à própria empresa terceirizada a maior parte destas responsabilidades.

Mas, além de despender menor tempo às atividades ligadas ao serviço de limpeza, é interessante também demonstrar se esta terceirização é financeiramente vantajosa para a Secretaria da Saúde.

Aplicando os conhecimentos adquiridos em contabilidade, principalmente a contabilidade de custos, pretende-se apoiar a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina a demonstrar o seguinte problema: *contratar funcionários ou terceirizar o serviço de limpeza:*

o que é mais vantajoso financeiramente para a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Demonstrar o que é mais vantajoso financeiramente para a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, contratar funcionários concursados ou contratar empresa terceirizada para o serviço de limpeza.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar os gastos envolvidos no processo de contratação, operacionalização e administração dos serviços de limpeza pela empresa terceirizada, tendo por base o atual contrato de prestação de serviço.
- Identificar os gastos envolvidos no processo de contratação, operacionalização e administração dos serviços de limpeza por funcionários próprios.
- Analisar a comparação entre os gastos com empresa terceirizada e com funcionários próprios, tendo por base o atual contrato de prestação de serviço.
- Demonstrar as vantagens e desvantagens desta terceirização.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Muitas organizações estão desenvolvendo a tendência de trabalhar em cooperação com outras empresas para tornarem-se mais ágeis e também dedicarem-se melhor as suas atividades-fim. Através da terceirização objetiva-se dar maior ênfase aos esforços relacionados à razão de ser da empresa, naquilo que é estratégico, podendo transferir para terceiros, aquilo que não faz parte de seu negócio principal.

Atualmente através de processo licitatório, os serviços de limpeza da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina também estão sendo prestados por empresa terceirizada, com o respectivo cumprimento das cláusulas estabelecidas no Contrato de Prestação de Serviço, que é um acordo celebrado pela Administração Pública com a empresa particular contratada.

A decisão entre contratar empresa terceirizada para os serviços de limpeza ou contratar funcionários concursados para fazer este mesmo serviço é uma dúvida muito freqüente para a Administração Pública, dessa forma, ressalta-se a importância da realização deste estudo, no que diz respeito aos gastos que a Secretaria da Saúde apresenta com estes serviços.

O Administrador Público, responsável pelas decisões da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, deve estar munido de informações para decidir o que é mais vantajoso financeiramente, terceirizar ou prestar o serviço com funcionários próprios.

Estas informações podem ser fornecidas pela contabilidade, principalmente a de custos, que segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 2) “mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”.

Assim, através da contabilidade, o levantamento das informações apresentadas neste estudo, vem auxiliar à decisão da Administração Pública, fazendo dessa forma com que os recursos públicos sejam aplicados da melhor maneira possível.

1.4 METODOLOGIA DO ESTUDO

Na elaboração de um estudo científico, o autor deve utilizar-se de um método específico, que segundo Marconi e Lakatos (2007, p.83) “é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo”.

Este estudo científico trata-se de uma monografia, exigida na graduação como trabalho de conclusão de curso, que é caracterizada segundo Santos (2004, p. 36 e 37)) como:

Um texto essencialmente analítico, em que o objetivo (tema, problema) é geralmente bem delimitado em extensão (um objetivo geral, aberto em objetivos específicos logicamente interligados e sequenciados), de forma a permitir o aprofundamento do estudo. Fundamenta-se na organização e na interpretação analítica e avaliativa de dados, conforme objetivos (propostos de raciocínio) preestabelecidos.

Com o intuito de alcançar os objetivos propostos, e identificar sobre o que é mais vantajoso financeiramente para a SES/SC entre contratar funcionários concursados ou contratar empresa terceirizada para o serviço de limpeza, optou-se pela pesquisa exploratória.

Para Gil (1994, p. 45)

Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições.

A familiarização com as questões sobre a terceirização do serviço de limpeza e o uso de servidores próprios para efetuar estes serviços, bem como a obtenção dos dados referentes ao assunto, são primordiais para que se possa avaliar o que é mais econômico para a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina.

Quanto aos procedimentos, é utilizado o estudo de caso que, conforme Gil (1994, p. 58), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou pouco objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

Para a coleta de dados e informações relacionadas ao tema, emprega-se entrevistas não-estruturadas com os chefes de Setores da Secretaria da Saúde, principalmente os setores de recursos humanos e zeladoria.

O levantamento bibliográfico é realizado através de livros, monografias, apostilas, material legislativo e textos obtidos via internet.

O levantamento documental utiliza-se de editais e contratos expedidos pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina.

1.4.1 Coleta de dados

A coleta de dados foi realizada através de pesquisa junto à Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, para identificar os gastos com o atual contrato de prestação de serviços de limpeza, bem como os gastos com a operacionalização e administração dos funcionários terceirizados responsáveis por estes serviços, a fim de verificar quanto custa uma hora de serviço de cada funcionário terceirizado.

Foram realizadas também seis entrevistas não-estruturadas com os chefes dos setores de recursos humanos, zeladoria, licitação, orçamento, jurídico, tesouraria e financeiro.

Segundo Pavão (2001, p. 7)

As entrevistas não estruturadas são de caráter flexível, e os participantes têm a maior liberdade de formular suas respostas. Mesmo que o investigador elabore as perguntas antes de realizar a entrevista, pode modificar sua forma para adaptá-las às diversas situações e às características dos entrevistados. Estes podem ser estimulados a expressar livremente seu pensamento, e apenas são feitas umas poucas perguntas para orientar o desenvolvimento da conversação. Em certas situações, a informação é obtida de modo tão casual que os sujeitos não chegam a perceber que estão participando de uma entrevista.

As entrevistas junto aos setores envolvidos, destinam-se a obtenção de dados, para que se possa identificar o quanto custa a contratação, operacionalização e administração de servidores concursados para fazerem o mesmo serviço do servidor terceirizado, tendo como base o valor de horas trabalhadas por funcionário.

1.4.2 Análise dos dados

Para facilitar a observação e comparação, os dados foram padronizados em forma de tabelas, para que dessa forma se possa analisar mais facilmente, os gastos envolvidos na terceirização e na contratação de servidores próprios.

A análise dos dados foi feita com base de horas trabalhadas, tendo em vista que, a carga horária dos trabalhadores terceirizados é diferente da carga horária dos trabalhadores concursados.

1.5 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

Esta pesquisa pretende analisar no âmbito da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, os gastos envolvidos com o atual contrato de prestação de serviços de limpeza, bem como os gastos com a operacionalização e administração dos funcionários terceirizados responsáveis por estes serviços, restringindo-se a compará-los aos possíveis gastos da Secretaria da Saúde para contratar servidores próprios para prestarem o mesmo serviço.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Com a finalidade de alcançar os objetivos propostos, este estudo está estruturado em quatro capítulos.

No primeiro capítulo apresentam-se as considerações iniciais, abordando a parte introdutória ligada ao tema da pesquisa. Também é apresentado neste capítulo o tema, o problema, os objetivos propostos, tanto o geral quanto os específicos, a sua justificativa, a metodologia utilizada, as limitações do estudo e sua organização.

O segundo capítulo é constituído pela fundamentação teórica, que, baseada em diversos autores, apresenta conceitos e aspectos gerais sobre a terceirização, contabilidade, contabilidade pública e a contabilidade de custos, que é a principal ferramenta para o alcance dos objetivos deste estudo.

O terceiro capítulo consiste no levantamento dos dados referente ao estudo proposto, com base no atual contrato de prestação do serviço, firmado entre a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina e a empresa terceirizada, prestadora do serviço de limpeza. São apresentados os gastos que a Secretaria da Saúde terá com o atual contrato, tendo como base a quantidade de horas trabalhadas por cada funcionário terceirizado.

Posteriormente é apresentada uma estimativa dos gastos da Secretaria da Saúde, caso opte pela contratação de trabalhadores concursados para efetuarem o mesmo serviço, também tendo como base o fator hora por funcionário.

Como a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina não apresenta nenhuma forma de custeio baseado em atividades (ABC), no final deste capítulo, os dados levantados são analisados com a aplicação do método do custeio por absorção, de forma departamentalizada, pois este tipo de custeio dá a possibilidade de ratear-se os custos e despesas em cada departamento.

Por fim, no último capítulo, com base nos ensinamentos obtidos com o curso de contabilidade, principalmente a de custos, apresentam-se as conclusões oriundas do presente estudo, seguidas da bibliografia utilizada e os anexos referentes ao mesmo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, aborda-se sobre a terceirização e seu surgimento, contabilidade e alguns pontos de sua história, contabilidade pública, bem como seu orçamento, receita e despesa, contabilidade de custos, os primórdios desta área da contabilidade, algumas de suas terminologias e também alguns métodos de custeio.

2.1 TERCEIRIZAÇÃO

Atualmente a terceirização é uma tendência mundial. As empresas estão utilizando desse artifício para obterem uma melhor qualidade de seus produtos e serviços, proporcionando assim, satisfação à seus clientes e focando seus esforços em sua atividade-fim, deixando para terceiros suas atividades-meio.

Para Queiroz (1992, p. 40) “obviamente e sem sombra de dúvida é melhor a concentração na atividade-fim, deixando para as outras empresas especializadas, as prestadoras de serviços, a execução das atividades-meio.”

Segundo Bonfiglioli (2007, p.68)

Tanto a doutrina como a jurisprudência definem como atividade-meio aquela que não é inerente ao objetivo principal da empresa, trata-se de serviço necessário, mas que não tem relação direta com a atividade principal da empresa, ou seja, é um serviço não essencial [...]

Atividade-meio é aquela que não representa o objetivo principal da empresa, é lógico que é um serviço necessário, mas que não significa a atividade principal, como por exemplo: os serviços de segurança, telefonia, manutenção de equipamentos e máquinas, em uma loja que venda eletrodomésticos, são serviços necessários, mas a atividade principal da empresa não são estes serviços, e sim, a venda de seus produtos.

Para Fonseca (2005, p. 26) atividade-meio

É toda aquela que não se dirige propriamente ao núcleo da atividade da empresa, sendo apenas caminho para alcançar a atividade final, não importando que a natureza dos serviços revele a necessidade permanente do trabalho.

Por outro lado, atividade fim é aquela que significa o motivo da existência da empresa, é a razão do porque ela existe, é o propósito da sua constituição e que dá condições para que a mesma atinja os seus objetivos.

Uma forma de identificar qual a atividade-fim da empresa, é observar a finalidade do negócio em seu contrato social, ou seja, o seu objetivo econômico, atividade para a qual a empresa foi criada e organizada. (QUEIROZ, 1992, p. 47).

A CLT (Consolidação das Leis do Trabalho), no art. 581, § 2º dispõe que se entende por atividade-fim a que caracterizar a unidade do produto, operação ou objetivo final, para cuja obtenção todas as demais atividades convirjam, exclusivamente em regime de conexão funcional.

A técnica administrativa de repassar atividades ou tarefas que não sejam o foco principal da empresa, para terceiros, é chamada de terceirização, em outras palavras, é a entrega das atividades-meio para ser executada por uma empresa contratada, fazendo com que esta empresa se responsabilize pela execução das tarefas que não sejam o objetivo principal da empresa tomadora do serviço.

Para Queiroz (1992, p. 25) “terceirização é uma técnica administrativa que possibilita o estabelecimento de um processo gerenciado de transferência, a terceiros, das atividades acessórias e de apoio ao escopo das empresas que é a sua atividade-fim, permitindo a estas concentrarem-se no seu negócio, ou seja, no objetivo final”.

Queiroz (1992, p. 40) relata que

Uma empresa que produz gêneros alimentícios, porque deve também aplicar os seus recursos nas atividades de suporte, tais como: serviços de limpeza e conservação, os refeitórios para os seus empregados, segurança patrimonial, digitação, processamento de dados, serviços médicos, serviços jurídicos, manutenção geral, distribuição interna de correspondência ou até a sua administração de recursos humanos. O seu produto-fim é um determinado produto comestível! Neste caso o mais lógico e adequado e ainda estratégico será terceirizar todas as atividades-meio, que são acessórias da sua atividade-fim.

Desta forma, através da terceirização, a empresa contratante, ou tomadora do serviço, fica concentrada apenas nas tarefas essencialmente ligadas ao objeto de seu contrato social.

De acordo com Fontanella, Tavares e Leiria (1994, p. 19), terceirização é

[...] uma tecnologia de administração que consiste na compra de bens e/ou serviços especializados, de forma sistêmica e intensiva, para serem integrados na condição de atividade-meio à atividade-fim da empresa compradora, permitindo a concentração de energia em sua real vocação, com intuito de potencializar ganhos em qualidade e competitividade.

A terceirização de serviços vem se fazendo cada vez mais presente nas empresas, pois determinam questões estratégicas, principalmente para as que necessitam empregar maiores esforços em seu negócio principal. Ao terceirizar seus serviços, a empresa deve preocupar-se com a garantia de sua clientela e qualidade de seus produtos, por isso, deve fazer uma boa

seleção de parceiros para crescer e conquistar o mercado, dessa forma, no processo de terceirização é fundamental a confiabilidade entre prestadores e tomadores de serviço.

Leiria (1992, p. 23) argumenta que “a contratação de terceiros é encarada como um dos caminhos mais avançados da empresa moderna”.

Apesar das aparentes vantagens, a terceirização deve ser praticada com cautela e com boa gestão deste serviço, pois o desconhecimento da mão-de-obra empregada na empresa, e a contratação de parceiros inadequados podem acarretar em conseqüências desastrosas para os administradores.

Para Leite (1995, p.4)

Embora o conceito de terceirização em si não seja exatamente novidade, nos últimos anos, pode-se observar um forte movimento em direção à terceirização dos mais diversos serviços. Este fenômeno ocorre em âmbito mundial e é causado, sobretudo, pela grande mudança estrutural no ambiente de negócios.

É neste âmbito que se enfoca a terceirização, por se tratar de um projeto moderno e arrojado de administração, onde se busca claramente a qualidade, eficiência ligada a uma redução de custos aparentes e concentrando seus esforços e energia na atividade principal da empresa, atingindo desta forma a eficácia, com a otimização da gestão.

Porém, deve-se observar que para a mudança dar resultado, precisa ser encarada como um enfoque estratégico e não como modismo, ou seja, é necessário uma mudança geral na mentalidade da empresa no sentido de seus processos e de seus funcionários, para que todos possam buscar os mesmos objetivos, que vertem ao crescimento da empresa.

2.1.1 O Surgimento da Terceirização

A terceirização originou-se em 1940, quando os Estados Unidos aliaram-se aos países europeus para combater as forças nazistas e, posteriormente, o Japão. As indústrias de armamento não conseguiam abastecer o mercado, e optaram em transferir para terceiros as atividades de suporte à fabricação dos armamentos, como limpeza, vigilância e alimentação. Esta prática administrativa é concretizada a partir da década de 1950, quando ocorre um desenvolvimento acelerado da indústria, na tentativa de suprir as lacunas deixadas pela Segunda Grande Guerra Mundial. (GIRARDI, 2008, p. 29 *apud* GIOSA, 2003; LEIRIA, 1992; SILVA, 1997).

Martins (2007, p. 16) afirma que:

No Brasil, a noção de terceirização foi trazida por multinacionais por volta de 1950, pelo interesse que tinham em se preocupar apenas com a essência do seu negócio. A indústria automobilística é exemplo de terceirização, ao contratar a prestação de

serviços de terceiros para a produção de componentes do automóvel, reunindo peças fabricadas por aqueles e procedendo à montagem final do veículo.

Retornando-se ao passado, compreende-se melhor o desenvolvimento deste serviço, pois, a necessidade fez as empresas se concentrarem na produção, repassando para terceiros as atividades de suporte, para dar conta do abastecimento do mercado, isso sem dúvida gerou um maior número de empregados e aprimorou as relações de trabalho.

Girardi (2008, p. 30) afirma que

Dentro da realidade mundial, no final dos anos de 1990, as empresas começam a colocar os clientes como centro de suas atenções. Voltar-se para eles e conhecer o seu perfil passou a ser condição diferenciadora para a conquista do mercado. Para atender este novo caminho, as pequenas e médias empresas tinham mais agilidade e, assim, conseguiram quase que de pronto aproveitar a situação e conquistar fatias representativas dos clientes ávidos em serem valorizados e atendidos em suas especificidades.

Girardi (2008, p. 36) também relata que “no Brasil, a terceirização se difundiu nos anos de 1990 e fomentava a abertura de novas empresas”.

Apesar da terceirização ter sua origem em 1940, foi somente em 1990 que as empresas voltaram sua atenção para os clientes, a abertura de mercados facilitou a transferência de empresas multinacionais para os chamados “países emergentes” como o Brasil, e a terceirização se mostrou um aliado para a aceleração da produção e atendimento das exigências dos consumidores.

2.2 CONTABILIDADE

A contabilidade surgiu devido a necessidade do homem em quantificar aquilo que possuía. Posteriormente, com a evolução dos tempos, as informações fornecidas pela contabilidade necessitaram de mais qualificações, devido ao enorme crescimento das atividades econômicas e o gerenciamento no mundo dos negócios.

Para Iudícibus (1987, p. 24) “a contabilidade pode ser conceituada como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica e financeira, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação”.

Hoje, a contabilidade possui objeto próprio – o patrimônio das entidades – O objeto delimita o campo de abrangência desta ciência social. Na contabilidade, objeto é sempre o patrimônio de uma entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre

nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza. (SILVA, 2005, p. 09).

Iudícibus, Martins e Gelbecke (2000, p. 42) definem que “a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, física e de produtividade, com relação à entidade objeto da contabilização”.

Para Lunkes (2007, p. 32)

A contabilidade consiste em um sistema de informação que assegura a coleta, o registro, a acumulação e o tratamento dos eventos, assim como a produção de informações de caráter financeiro e não financeiro. Ela coleta dados de diversas fontes internas e externas à empresa, por meio da utilização de várias ferramentas e técnicas. Para a empresa, a contabilidade é um instrumento de planificação e controle que possibilita a previsão e a interpretação dos resultados.

Para Iudícibus (1987, p. 21) “o objetivo da contabilidade, pode ser resumido no fornecimento de informações para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

Desta forma, consideramos a contabilidade como um sistema de geração de informações para os usuários, fazendo com que os mesmos tomem suas decisões e realizem seus julgamentos com segurança e de forma racional, visando o bem estar de seu patrimônio.

2.2.1 Breve História da Contabilidade

A contabilidade nasceu, mas teve que ir se aprimorando, no início era utilizada como ferramenta para que as pessoas soubessem o quanto possuíam, porém, ao passar dos tempos o homem começa a possuir maior quantidade de bens e valores, tendo que saber quantificar e verificar qual a forma mais simples de aumentar as suas posses, tais informações são de difícil memorização quando já em maior volume, requerendo registros que os sistemas contábeis podem oferecer.

Silva (2005, p. 11) assim relata a história sobre a contabilidade.

Não há como estabelecer quando nasceu a contabilidade na história da humanidade. Alguns estudiosos consideram que a contabilidade nasceu na pré-história e outros afirmam ter a contabilidade nascido com ser humano. A contabilidade não teve descobrimento, porém nasceu com a necessidade de se controlar os itens patrimoniais. Há registros de que o homem primitivo assinalava nas paredes das cavernas suas riquezas. A medida que aumentava a sua riqueza e suas variações, o homem, pela necessidade, foi aprimorando os métodos de registros. Alguns historiadores da contabilidade mencionavam que a mais de 4.000 anos a.C. já havia sinais objetivos das contas.

Iudícibus (1987, p. 29) reforça a tese sobre a antiguidade da contabilidade quando diz “[...] é possível localizar os primeiros exemplos completos de contabilidade, seguramente no quarto milênio antes de Cristo, entre a civilização sumérico-babilonense”.

Existem relatos bíblicos interessantes sobre controles contábeis, um dos quais o próprio Jesus Cristo relatou no livro de Lucas capítulo 16, versículo 1 a 7: o fato de um administrador que fraudou seu senhor, alterando os registros de valores a receber dos devedores, ou seja, mesmo em tempos anteriores ao aparecimento da moeda, em época de simples troca de mercadorias, os negociantes já anotavam de alguma forma os direitos e deveres para com terceiros.

Com o surgimento do capitalismo foi dado impulso definitivo a esta importante disciplina chamada contabilidade, potencializando seu uso e aumentando sua eficácia. Através dos tempos, verifica-se que normalmente o seu grau de avanço está diretamente associado ao grau de progresso econômico.

Atualmente com o avanço da tecnologia e o desenvolvimento da informática, o contador, através dos computadores e os sistemas de informação, registram e geram vários relatórios, fazendo com que a rapidez dos registros e amplitude das informações, possibilitem ao profissional contábil uma visão maior e mais rápida da entidade como um todo.

Esta informatização dos sistemas contábeis, bem como a utilização dos livros eletrônicos, está substituindo cada vez mais os livros escriturados, dando agilidade cada vez maior em todos os ramos da contabilidade, seja na área pública ou privada.

2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA

Contabilidade pública, também conhecida por contabilidade governamental é o ramo da contabilidade que se dedica ao estudo do patrimônio dos entes públicos internos, que segundo o artigo 41 do Código Civil Brasileiro de 2002, são representados pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Territórios, os municípios, as autarquias, as entidades de caráter público criadas por lei como por exemplo as fundações e as universidades.

A regulamentação da contabilidade pública no Brasil é feita pela Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 em seus artigos 70 a 75 que tratam da fiscalização contábil, financeira e orçamentária e artigos 165 a 167 que tratam de planejamento e orçamento; pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, Lei esta muito abrangente, pois trata de planejamento, orçamento, finanças,

contabilidade e auditoria; pela Lei n° 101 de 04 de maio de 2000 que estabelece normas de finanças públicas, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, conhecida também por Lei de Responsabilidade Fiscal, complementa a Lei 4.320/64 e cria novos demonstrativos para a contabilidade; pelas Constituições Estaduais e pela Leis Orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal.

A contabilidade pública é uma disciplina que aplica na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em conformidade com as normas gerais do direito financeiro, sendo restrita à administração pública nos seus três níveis de governo: governo federal, estadual, municipal e correspondentes autarquias, ela controle as operações de créditos e exerce a fiscalização interna, acompanhando passo a passo a execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas do direito financeiro. (ANGÉLICO, 1985, p. 154-155).

Para Angélico (1985, p. 19) “A contabilidade pública constitui o mais complexo ramo da ciência contábil. Pelo fato de o seu campo de aplicação restringir-se apenas aos órgãos governamentais, poucos são os profissionais que têm acesso aos seus problemas.

Kohama (2008, p. 25) também afirma esta tese quando diz que,

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

Observa-se, então, que, os serviços públicos e os bens que são exercidos ou colocados à disposição da população, passam por controles formais e obrigatórios, exigidos por leis específicas, fazendo com que a os recursos públicos sejam aproveitados com uma maior eficiência, alcançando, assim, seu propósito que é proporcionar o progresso da sociedade e um maior grau de bem-estar dos cidadãos.

2.3.1 Orçamento Público

Definindo de início a composição da própria palavra, orçamento público, tem-se, primeiramente, o significado da palavra “orçamento” que quer dizer, entre outras coisas, avaliar a situação financeira e identificar como está o andamento das receitas e das despesas, dessa forma, então, todo orçamento tem pelo menos duas partes: o dinheiro que temos em mãos (receita) e onde iremos aplicá-lo (despesa), ou seja, orçamento quer dizer, calcular ou

ter uma previsão do gasto que vamos fazer com os recursos que temos em mãos. Já a palavra público quer dizer “a coletividade ou todos”, então, ao se falar em orçamento público, significa dizer: a previsão das receitas e das despesas que vamos ter em relação a coletividade ou a todas as pessoas.

Para Darós (2008, p. 07) orçamento público é,

Um instrumento legal em que são previstas as receitas e fixadas as despesas de um determinado ente político (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para o exercício financeiro[...].Do ponto de vista político, o orçamento público corresponde a um contrato formulado anualmente entre o governo e a sociedade sobre as ações a serem implementadas pelo poder público.

De acordo com o art. 165.da Constituição Federal, as Leis de iniciativa do Poder executivo estabelecerão: (I) o plano plurianual (PPA), (II) as diretrizes orçamentárias (LDO) e, (III) os orçamentos anuais (LOA).

Kohama (2008, p. 35-39) assim define estas três Leis:

(PPA) o plano plurianual, é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo, que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais. (LDO) a lei de diretrizes orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual. (LOA) para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados.

O orçamento público nos mostra que assim como no orçamento privado, todas as contas deverão apresentar um equilíbrio entre o que se ganha e o que se gasta, baseado no plano plurianual, na Lei de diretrizes orçamentárias e na Lei do orçamento anual, para que dessa forma, se possa promover bem-estar social e a prosperidade pública.

No Brasil o orçamento público é feito pelo poder executivo e aprovado pelo poder legislativo, os dois poderes são compostos por pessoas que representam o povo de todo o país, pois, foram escolhidos através de eleições livres e democráticas. Assim como expressa o Art. 1º da Constituição “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”, dessa forma é obrigação desses poderes agirem com transparência, assegurando a participação popular e realizando audiências públicas para discutirem os planos e os orçamentos.

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, os recursos públicos passam por três estágios: o planejamento, a transparência e o controle das contas públicas. O administrador destes recursos deve utilizar-se sempre destes três estágios para que se prevenir riscos e corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio entre as contas públicas.

A Constituição Federal, em seu art. 165 § 3º expressa que “o poder executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”.

Segundo o *caput* do Art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

De acordo com o Art. 74. Inciso IV § 2º da Constituição Federal Brasileira de 05 de outubro de 1988, “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”.

A participação do povo e a transparência das contas públicas resulta numa efetiva destinação legal dos bens e rendas, fazendo com que os mesmos cheguem aos seus respectivos destinos, sem desvios e sem favorecimento pessoal, visando o atendimento das necessidades públicas.

Se alguma atividade for realizada pela administração pública, e não for do interesse público, foge à sua característica que é o bem- social da coletividade e sua prosperidade, neste caso, a terceirização do serviço de limpeza da Secretaria de Saúde de Santa Catarina, é um serviço peculiar às necessidades públicas, deve-se então, atentar-se para que estes serviços sejam feitos através de processos licitatórios, para que não haja gastos indevidos, favorecimentos ou preferências pessoais, assim como expressa o inciso XXI do art. 37 da Constituição sobre a previsão legal que obriga as obras, serviços, compras e alienações públicas sejam feitas através de processo licitatório, assegurando igualdade de condições a todos os concorrentes.

2.3.2 Receita Pública

Receita pública, é o total de dinheiro que o Tesouro Nacional recolhe, de acordo com cada fonte de receita, que serve para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos públicos.

Para Kohama (2008, p.60)

Entende-se, genericamente por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencem.

A Receita Pública classifica-se em dois grupos: receita orçamentária e receita extra-orçamentária. Angélico (1985, p. 78). Sendo que, a receita orçamentária é aquela devidamente discriminada na forma do Anexo nº 3 da Lei nº 4.320/64 e integra o orçamento público, sua arrecadação depende de autorização legislativa, constante na própria Lei orçamentária anual e são realizadas através da execução orçamentária. Já a receita extra-orçamentária é aquela que não faz parte do orçamento público, sua arrecadação não depende de autorização legislativa e sua realização não se vincula à execução do orçamento, são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos.

2.3.3 Despesa Pública

Despesa pública significa a aplicação de recursos para custear os serviços de ordem pública ou para investir no próprio desenvolvimento econômico do Estado.

Para Angélico (1985, p 96) “Constitui despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Saídas, desembolsos, dispêncios ou despesa pública são expressões sinônimas”.

As despesas públicas são classificadas em despesa orçamentária, que são aquelas que dependem de autorização legislativa para serem realizadas e que não podem ser efetivadas sem a existência de crédito orçamentário correspondente, e extra-orçamentária que são os pagamentos que não dependem de autorização legislativa para sua execução, ou seja, não integram o orçamento público.

Kohama (2008, p 88) assim define essa classificação

Despesa orçamentária é aquela cuja realização depende de autorização legislativa. Não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente; em outras palavras, é a que integra o orçamento, despesa discriminada e fixada no orçamento público.

Despesa extra-orçamentária é aquela paga à margem da lei orçamentária e, portanto, independente de autorização legislativa, pois se constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórios de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.

Resumidamente, despesas orçamentárias são aquelas que integram o orçamento, ou seja, são as despesas discriminadas e fixadas no orçamento público, já as despesas extra-orçamentárias são aquelas que não pertencem ao ente, pois este somente retém os valores para repassar posteriormente a quem de direito.

Para a realização das despesas públicas, é obrigatório seguir-se uma seqüência de procedimentos, que são classificados em grupos que reúnem operações de mesma natureza, e estes grupos são chamados de estágios.

2.3.4 Estágios da Despesa Pública

A Lei 4320/64, determina que toda despesa deve passar por três estágios: o empenho, a liquidação e o pagamento, e assim define estes três estágios:

Art. 58 O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.
Art. 63 A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.
Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Na compra de um material de expediente, por exemplo, a Secretaria da Saúde contrata um fornecedor e emite a Nota de Empenho a partir dos dados da nota fiscal (valor, nome do credor, etc). Então a Nota de Empenho juntamente com a Nota Fiscal são encaminhadas à Secretaria de Finanças. A liquidação ocorre quando o material é entregue à Secretaria e esta atesta que o mesmo está de acordo com as especificações solicitadas. Por fim, é feito o pagamento, que consiste no desembolso financeiro correspondente ao material recebido ao fornecedor do material.

Para o gerenciamento das receitas e as despesas públicas, bem como para a tomada de decisões, o administrador público conta com a contabilidade de custos, que o auxilia na utilização dos recursos disponíveis pelas organizações, aumentando a eficiência no uso dos recursos, transferindo riqueza e melhorias para a sociedade pelo serviço público.

2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade, assim como em outras atividades profissionais e outras ciências, também é dividida em diversas ramificações, seja com a finalidade didática ou profissional. Uma destas ramificações é a contabilidade de custos, que tem por objetivo produzir informações para diversos níveis da entidade, sendo uma ferramenta de grande importância gerencial.

Para Leone, G. e Leone, R. (2004, p. 80), contabilidade de custos

É o ramo aplicado da ciência contábil que fornece aos administradores as informações quantitativas (físicas e monetárias) que eles precisam para se desincumbirem de suas funções de determinação da rentabilidade operacional, de avaliação dos elementos patrimoniais, do controle das operações, do planejamento e da tomada de decisões tanto a curto como a longo prazo, tanto decisões operacionais, táticas como estratégicas..

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p 02) “a contabilidade de custos mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização”.

Meglierini (2007, p. 02) defende que “os custos são determinados para que se atinjam os objetivos relacionados à determinação do lucro, ao controle das operações e à tomada de decisões”.

A contabilidade de custos destina-se, então, a produzir informações para os diversos níveis gerenciais da entidade, como auxílio de determinação de desempenho, de planejamento e controle de operações e de tomada de decisões.

Dessa forma, para a tomada de decisão, sobre o que é mais vantajoso financeiramente para a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina: contratar funcionários ou terceirizar o serviço de limpeza, a contabilidade de custos torna-se uma ferramenta indispensável.

2.4.1 Primórdios da Contabilidade de Custos

Implantada inicialmente nas empresas industriais como forma de apuração dos custos para efeito de fixação de preços ao consumidor e controle de estoques, a contabilidade de custos tem importância gerencial para as empresas, obviamente, também possui sua evolução histórica.

A partir da primeira guerra mundial, verificou-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos, poderiam servir como controle dos próprios custos e operações, apoiando assim a administração. Com a segunda guerra mundial, sua área de influência

aumentou, passando a responsabilizar-se pela análise e interpretação das informações quantitativas fornecendo instrumentos significativos para a gerência e organização. Atualmente, é constituída de técnicas que podem ser aplicadas a muitas outras atividades, inclusive serviços públicos e também empresas não-lucrativas. (LEONE, 1983, p. 13).

Nota-se que já no período das grandes guerras mundiais, este ramo da contabilidade já apresentava formas de mensuração dos custos, servindo para a administração como um instrumento para a tomada de decisões.

Como o desenvolvimento da Pesquisa Operacional, da Computação e do uso de equipamentos de processamento de dados, problemas, antes, difíceis de ser solucionados, ficaram bem mais fáceis, pois, o contador moderno dispõe agora de maiores recursos para fazer parte do primeiro quadro na hierarquia administrativa. (LEONE, 1983, p. 17-18)

Observa-se dessa forma, que a contabilidade de custos está cada vez mais presente no dia-a-dia das empresas, principalmente como ferramenta para decisões gerenciais, é lógico que hoje a diferenciação das formas e análises dos custos são mais detalhadas do que no passado, onde a maioria dos custos eram a matéria-prima e a mão-de-obra direta, hoje em dia a análise, determinação e locação dos custos são mais complexos, por isso seu gerenciamento é determinante para o desempenho das empresas modernas.

2.4.2 Terminologia

Para que as informações fornecidas pela contabilidade de custos, sejam empregadas de maneira correta, primeiramente, os contadores e os usuários das informações devem estar atentos para que os termos empregados estejam corretos, para que não haja confusão. Alguns termos como gasto, investimento, custo e despesa são frequentemente utilizados na contabilidade de custos, e para quem não se familiariza com estes termos, fica fácil a sua utilização como sinônimos, o que pode gerar grande confusão.

Para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 16) “gasto é a aquisição de um bem ou de um serviço que vai originar um desembolso da empresa”.

Em outras palavras, gastos são sacrifícios financeiros que a organização, pessoa ou governo, têm que arcar para fabricar seus produtos ou realizar seus serviços.

Para Martins (2003, p. 25) investimento é “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)”, ou seja, é a aplicação de algum tipo de recurso (dinheiro ou títulos) com a expectativa de receber algum retorno futuro.

Para Martins (2003, p. 25) “Custo é um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Martins (2003, p. 25) assim exemplifica que,

A matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de estocagem, no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

Para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 16) “despesa é um gasto em que a empresa incorre para manter a sua estrutura organizacional e, também, visando à obtenção de receitas”.

Um exemplo de despesa, são os valores gastos com a estrutura administrativa ou comercial da empresa, como o pagamento da comissão dos vendedores, pagamento de propagandas, energia elétrica, etc.

Martins (2003, p. 25) ainda traz como exemplo:

O equipamento usado na produção, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. O microcomputador da secretária do diretor financeiro, que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo.

Concluindo, é importante notar que custos e despesas não são sinônimos, pois os custos são gastos diretamente relacionados ao processo de produção de bens ou serviços. Já as despesas referem-se a gastos administrativos, com vendas e também às despesas financeiras, não estando relacionados com a produção.

2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO

Atualmente, é muito difícil para um administrador saber tudo o que gasta no processo de fabricação ou prestação de serviços, dessa forma, a contabilidade de custos aparece como uma ferramenta gerencial de grande importância para a tomada de decisão, pois apresenta uma série de métodos de custeio que geram informações importantes.

Para Martins (2003, p. 37) “Custeio significa Apropriação de Custos. Assim, existem Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABC, RKW, etc”. São várias as formas de custeio, mas, neste estudo serão abordados apenas os métodos de Custeio por Absorção, o Método do Custeio Variável e o método do Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.5.1 Método do Custeio por Absorção

Para se definir o método de custeio por absorção tem-se que distinguir custos variáveis de custos fixos.

Custos variáveis são os que variam diretamente em relação ao total e proporcionalmente as mudanças no nível de atividade da empresa. Custos fixos são os custos que permanecem iguais independentemente do nível de atividade. (LUNKES, 2007, p. 60).

Segundo Maher (2001, p. 360) “no custeio por absorção, todos os custos de produção, fixos e variáveis, são atribuídos às unidades produzidas”.

O método de 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, p. 37).

Este método de custeio tem a preferência de muitos contadores e é adotado pela contabilidade financeira por atender às exigências fiscais e societárias, sendo utilizado na elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados.

Em outras palavras o método do custeio por absorção, é o método no qual todos os custos de fabricação, variáveis ou fixos, são considerados inventariáveis, ou seja, o estoque “absorve” todos os custos da fabricação. (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000, p. 211).

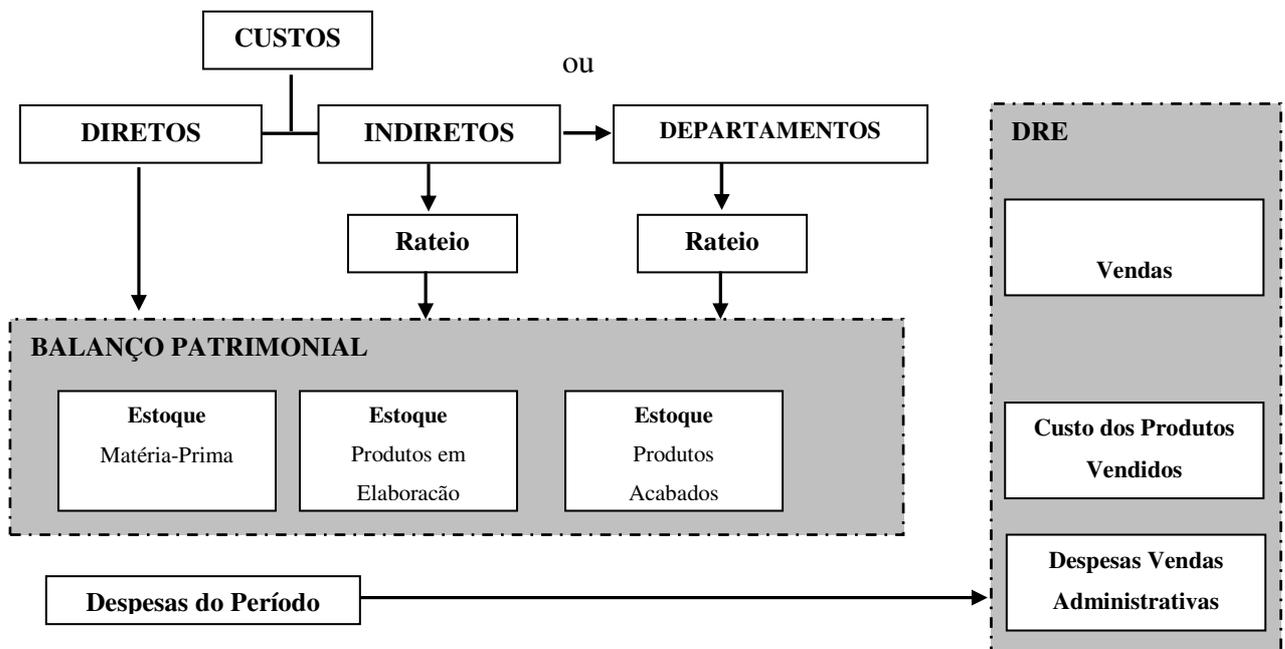


Figura 1- Esquema do Método de Custeio por Absorção
Fonte: Lunkes, 2007

No custeio por absorção, as despesas são diretamente lançadas para o resultado do período. Este método pode ser utilizado com departamento ou não. Com departamento, aloca-se diretamente os custos diretos, e os indiretos rateia-se aos produtos ou serviços. Sem departamento, os custos diretos são alocados aos produtos ou serviços e os indiretos aos departamentos. Dos departamentos indiretos para os principais e, posteriormente, rateados para os produtos ou serviços. Quando da venda dos produtos, os custos dos produtos acabados e em elaboração são lançados na DRE. (LUNKES, 2007, p. 63).

Pode-se considerar, diante dessas afirmações, que o custeio por absorção é o método de custeio em que são apropriados todos os gastos de fabricação, ou seja, todos são incluídos no custo dos produtos, onde os custos variáveis são apropriados de forma objetiva e os fixos são distribuídos em forma de rateio, que normalmente leva a um grau de arbitrariedade. Tem-se que considerar que o uso deste tipo de custeio necessita de muita cautela, pois, nem sempre é possível ratear os custos indiretos, com total precisão, podendo levar o administrador a decisões equivocadas.

2.5.2 Custeio Variável

No custeio variável, somente são apropriados como custos de fabricação ou serviços, os custos variáveis incorridos, ou seja, aqueles que têm direta ligação com a fabricação dos produtos ou realização dos serviços.

Para Lunkes (2007, p. 61) o custeio variável

Mensura o custo de um produto ou serviço de acordo com os recursos variáveis usados para produzi-lo ou executá-lo. Se a empresa entende que a melhor forma de custeio para seus produtos e serviços é o custeio direto, o sistema somente apurará os custos e despesas relacionadas diretamente ao objeto de custo. Podem ser considerados objetos de custos as unidades, também denominadas de produtos, serviços, clientes, entre outros. Nesse método somente os custos e despesas variáveis claramente identificados com o produto e serviço são apropriados.

Com a utilização deste método, pode-se fazer uma análise de cada elemento de custo do produto, proporcionando uma tomada de decisão gerencial mais qualificada, pois, através dele pode-se calcular a quantidade mínima de venda necessária para sustentar os custos e despesas fixos, podendo ainda atingir o lucro que se deseja.

Maher (2001, p. 360) defende que “no custeio variável, apenas os custos variáveis de produção são atribuídos às unidades produzidas; os custos fixos de produção são considerados despesa do período.

Neste método de custeio, conforme o próprio nome já demonstra, somente os custos variáveis são alocados aos produtos, os custos fixos são considerados como despesas do período, a diferença deste método para o método de custeio por absorção está na forma de como se tratar os custos fixos.

Para a utilização deste método de custeio, primeiramente separa-se os custos fixos ou indiretos dos custos variáveis, conforme a figura 2:

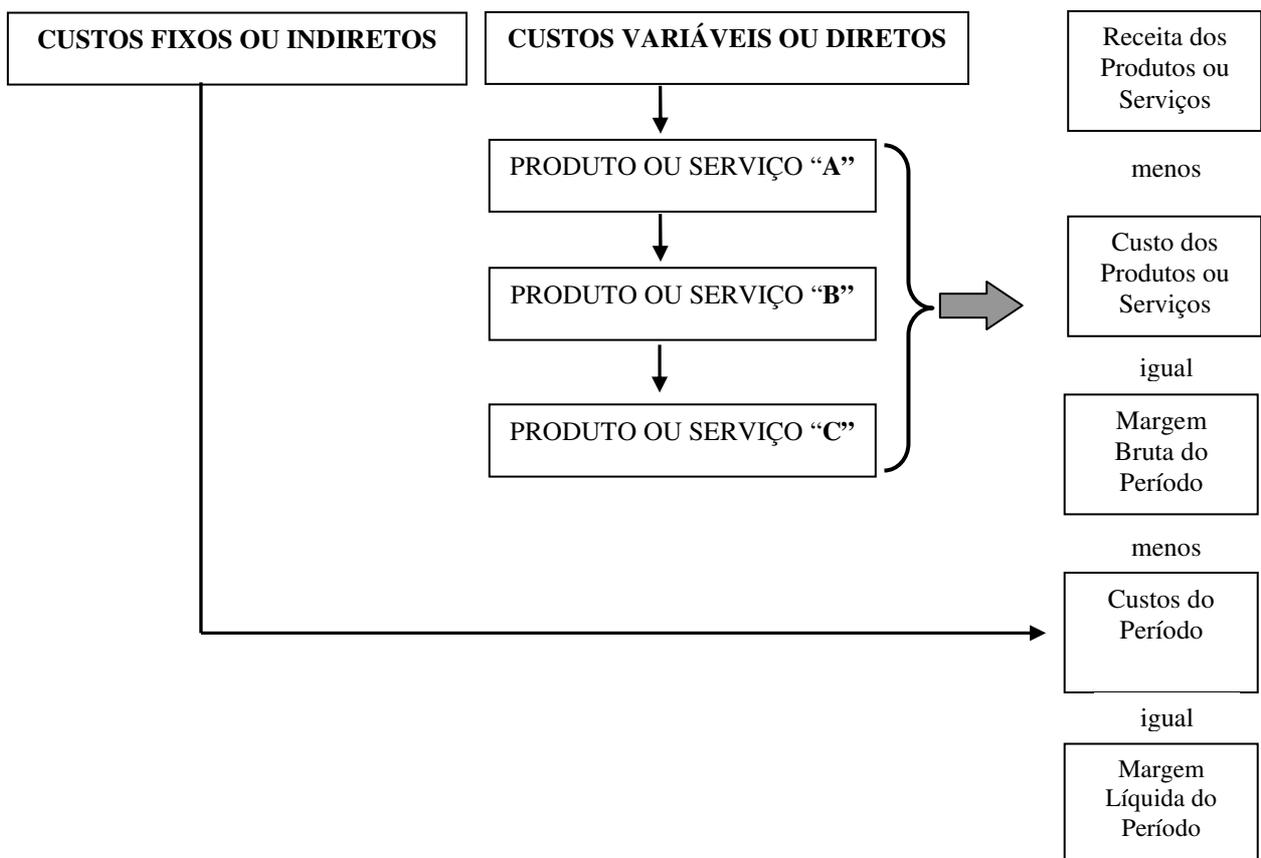


Figura 2- Esquema do Método do Custeio Variável ou Direto
Fonte: Slomski, 2003

Nas Demonstrações à base do custeio variável obtém-se um lucro que acompanha sempre a direção das vendas, o que não ocorre com o custeio por absorção. Mas, por contrariar os Princípios da Competência e a Confrontação, o custeio variável não é válido para Balanços de uso externo, deixando de ser aceito no Brasil, tanto pela Auditoria Independente quanto pelo Fisco. É fácil, entretanto, trabalhar-se com ele durante o ano e fazer-se uma adaptação de fim de exercício para se voltar ao Absorção. (MARTINS, 2003, p. 204)

Este método de rateio é usado somente para a geração de informação para auxiliar as tomadas de decisões dos administradores, não sendo permitido para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis e para o Fisco.

2.5.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O custeio baseado em atividades, conhecido como custeio ABC (*Activity Based Costing*), é um método de custeio baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos ou realização seus serviços.

Para Maher (2001, p. 280) o custeio baseado em atividades,

É um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos. Uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço. O custeio baseado em atividades baseia-se no conceito de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos.

Este sistema de custeio aloca os custos às respectivas atividades envolvidas na produção dos produtos ou na prestação dos serviços, e para que estes custos sejam alocados, utiliza-se uma metodologia denominada direcionadores de custos que significam uma ligação entre os recursos e as atividades.

A figura 3. mostra a decomposição simples dos custos através do custeio baseado em atividades.

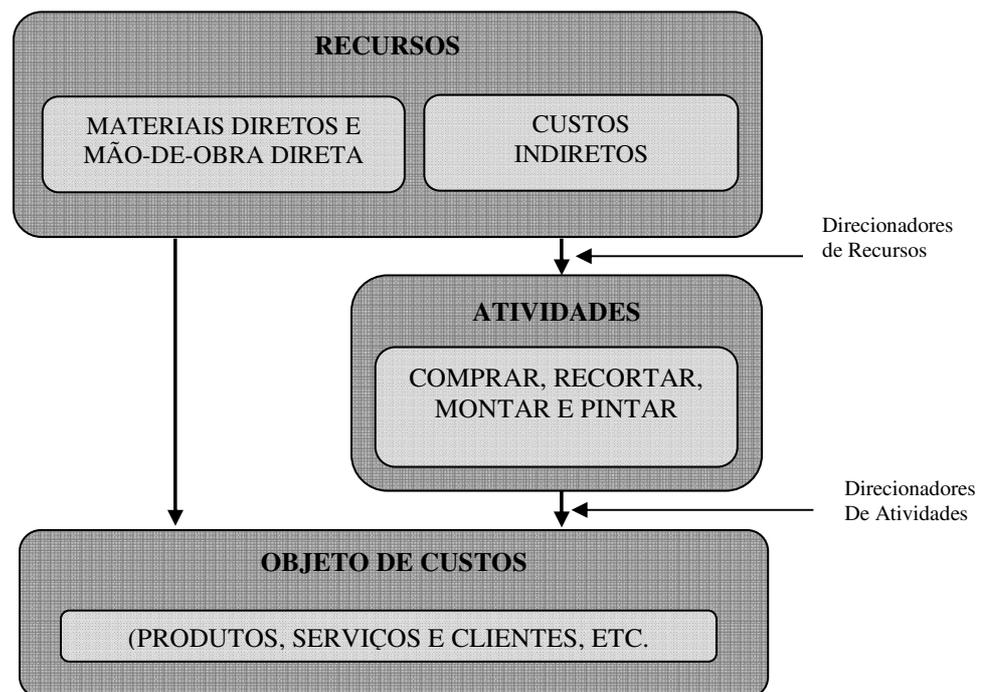


Figura 3- Modelo de Decomposição Simples dos Custos pelo Custeio ABC
Fonte: Lunkes, 2007

O custeio (ABC) aloca os custos indiretos primeiramente às atividades e, então, aos produtos e serviços, baseado no seu uso. O raciocínio subjacente ao ABC é muito simples: produtos e serviços consomem atividades e as atividades consomem os recursos. (LUNKES, 2007, p. 67).

O custeio baseado em atividades (ABC) é um método de custeio que fornece informações mais detalhadas do que os métodos tradicionais, através dele, é capaz de identificar-se o custo de cada atividade no processo produtivo, falhas nas atividades desempenhadas e até mesmo a identificação de atividades que sejam desnecessárias ao processo produtivo.

Para Megliorini (2007, p. 152) a proposta do custeio baseado em atividades,

é apropriar os custos indiretos às atividades, pois, conforme a filosofia por ele apregoada, são elas as geradoras de custos. Assim, cada um dos custos indiretos deve ser relacionado às suas respectivas atividades por meio de direcionadores de recursos, que melhor representam as formas de consumo desses recursos, e, em seguida, apropriado aos produtos, serviços ou outros objetos de custeio, conforme os direcionadores de atividades mais adequados.

Dessa forma, para a aplicação deste método, é necessário conhecer todos os departamentos que compõem o processo de elaboração dos produtos ou serviços, bem como as atividades que são executadas em cada um deles, para então utilizar os direcionadores de recursos.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo apresenta-se primeiramente o levantamento dos dados, referente aos gastos da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina com a empresa contratada para efetuar os serviços de limpeza, tendo como base o contrato nr 193/2009, atual contrato de prestação de serviço. Posteriormente apresentam-se os gastos estimativos da Secretaria da Saúde para efetuar o mesmo serviço com servidores próprios. Por fim, são feitas comparações dos gastos totais, verificando qual a opção mais vantajosa para a Secretaria de Saúde do Estado.

O levantamento dos dados tem como base o valor de horas trabalhadas por funcionário, mas é calculado o valor mensal destes gastos para saber qual a diferença dos gastos mensais, entre os serviços terceirizados e a realização dos mesmos serviços por servidores próprios.

Por solicitação do setor de recursos humanos da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, os valores salariais mensais dos servidores são apresentados, quando possível, de maneira coletiva, para que não haja a divulgação salarial de seus servidores.

3.1 LEVANTAMENTO DOS GASTOS COM A TERCEIRIZAÇÃO

Neste item são apresentados os gastos envolvidos no processo de contratação, operacionalização e administração dos serviços de limpeza pela empresa terceirizada, tendo por base o atual contrato de prestação de serviço.

As unidades hospitalares analisadas, são as constantes do Anexo I da concorrência nr 0209/2008, contempladas com os itens 13, 22, 23, 24, 25 e 26, com os respectivos valores do Anexo II do contrato nr 193/2009.

3.1.1 Custos Diretos com a Contratação de Mão-de-Obra Operacional por Unidade de Trabalho

A tabela 1 apresenta os valores dos custos diretos com a contratação de mão-de-obra operacional, ou seja, os valores que a Secretaria de Estado de Saúde de Santa Catarina paga para a empresa terceirizada por cada servente contratado.

Unidade	Setor de Serviço	Qtde	Valor Unitário (R\$)	Valor Total (R\$)	Valor hora / servente	TOTAL
DIAF	Item 13–ISS 2,5%	4	1.853,13	7.412,52	10,53	7.412,52
LACEN	Item 13–ISS 2,5%	12	1.853,13	22.237,56	10,53	22.237,56
IAP	Item 13–ISS 2,5%	1	1.853,13	1.853,13	10,53	1.853,13
DIVE	Item 13–ISS 2,5%	5	1.853,13	9.265,65	10,53	9.265,65
DIVS	Item 13–ISS 2,5%	2	1.853,13	3.706,26	10,53	3.706,26
EFOS	Item 13–ISS 2,5%	2	1.853,13	3.706,26	10,53	3.706,26
SUR	Item 13–ISS 2,5%	5	1.853,13	9.265,65	10,53	9.265,65
GEAPO	Item 13–ISS 2,5%	8	1.853,13	14.825,04	10,53	14.825,04
GEPAT	Item 13–ISS 2,5%	3	1.853,13	5.559,39	10,53	5.559,39
GERAB	Item 13–ISS 2,5%	4	1.853,13	7.412,52	10,53	7.412,52
HF	Item 22–ISS 2,5%	10	3.731,37	37.313,70	20,73	61.160,90
	Item 24–ISS 2,5%	2	4.098,28	8.196,56	22,77	
	Item 26–ISS 2,5%	6	2.608,44	15.650,64	10,87	
HGCR	Item 22–ISS 2,5%	23	3.731,37	85.821,51	20,73	118.983,87
	Item 24–ISS 2,5%	3	4.098,28	12.294,84	22,77	
	Item 26–ISS 2,5%	8	2.608,44	20.867,52	10,87	
HGMTR	Item 22-ISS 2,00%	18	3.710,35	66.786,30	20,61	66.786,30
HIJG	Item 22–ISS 2,5%	10	3.731,37	37.313,70	20,73	115.938,14
	Item 24–ISS 2,5%	2	4.098,28	8.196,56	22,77	
	Item 26–ISS 2,5%	27	2.608,44	70.427,88	10,87	
HNR	Item 23–ISS 2,5%	8	4.183,08	33.464,64	23,24	48.460,66
	Item 25–ISS 2,5%	1	4.562,26	4.562,26	25,35	
	Item 26–ISS 2,5%	4	2.608,44	10.433,76	10,87	
HRHDS	Item 22-ISS 5,00%	21	3.715,17	78.018,57	20,64	126.769,50
	Item 24-ISS 5,00%	3	4.077,59	12.232,77	22,65	
	Item 26-ISS 5,00%	14	2.608,44	36.518,16	10,83	
HRSJ	Item 22–ISS 2,5%	30	3.731,37	111.941,10	20,73	122.374,86
	Item 26–ISS 2,5%	4	2.608,44	10.433,76	10,87	
HSTDS	Item 22-ISS 3,00%	6	3.752,63	22.515,78	20,85	30.385,68
	Item 26-ISS 3,00%	3	2.623,30	7.869,90	10,93	
IC-SC	Item 22–ISS 2,5%	9	3.731,37	33.582,33	20,73	57.429,53
	Item 24–ISS 2,5%	2	4.098,28	8.196,56	22,77	
	Item 26–ISS 2,5%	6	2.608,44	15.650,64	10,87	

IPQ	Item 23–ISS 2,5%	13	4.183,08	54.380,04	23,24	56.988,48
	Item 26–ISS 2,5%	1	2.608,44	2.608,44	10,87	
MCD	Item 26–ISS 2,5%	9	2.608,44	23.475,96	10,87	23.475,96
MDV	Item 22-ISS 5,00%	10	3.715,17	37.151,70	20,64	41.229,29
	Item 24-ISS 5,00%	1	4.077,59	4.077,59	22,65	
HMC	Item 22-ISS 3,00%	5	3.752,63	18.763,15	20,85	22.884,78
	Item 24-ISS 3,00%	1	4.121,63	4.121,63	22,90	
MDCK	Item 26-ISS 3,00%	2	2.623,30	5.246,60	10,93	5.246,60
TOTAL		308				983.358,53

Tabela 1 - Custos diretos com a contratação de mão-de-obra operacional (R\$)

Os valores apresentados na tabela 1 são os constantes do Anexo II do contrato nr 193/90, e leva em consideração o valor do ISS de cada município onde as unidades de serviço estão sediadas.

3.1.2 Despesa com Mão-de-Obra Administrativa

Conforme o §25º da cláusula quinta do contrato nr 193/09, a frequência, a pontualidade e o controle das atividades dos servidores terceirizados é de responsabilidade dos encarregados da empresa terceirizada. Dessa forma, as despesas administrativas com os servidores do serviço de limpeza, ocorrem somente nos setores de licitação, orçamento, tesouraria/financeiro e jurídico.

A tabela 2 apresenta as despesas estimadas com a mão-de-obra administrativa.

Setor	Salário/hora servidores envolvidos (em R\$)	Tempo estimado de realização (horas)	Custo estimado mensal (total em R\$)
Licitação	16,23	22 horas	357,06
Orçamento	41,46	45 minutos	31,09
Tesouraria/Financeiro	36,77	11 horas e 15 min.	413,66
Jurídico	21,04	12 horas	252,48
TOTAL			1.054,29

Tabela 2 - Despesa estimada com mão-de-obra administrativa (R\$)

A mão-de-obra administrativa relacionada ao serviço de terceirização, corresponde ao somatório do valor salarial por hora dos funcionários de cada setor envolvido, multiplicado pelo tempo estimado para a realização das tarefas.

3.1.3 Despesas Administrativas

Neste item apresentam-se as despesas administrativas da SES/SC, para a realização das atividades ligadas à contratação da empresa terceirizada.

Apesar dos setores administrativos apresentarem gastos com telefone e energia elétrica, a apuração destes gastos se torna impossível, em virtude das contas não apresentarem detalhamento por setores.

Pelo fato da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina não realizar depreciação em seus ativos, também não é possível a mensuração destes valores.

A tabela 3 apresenta as despesas administrativas referente ao material de escritório utilizado pelos setores envolvidos com a terceirização. Estes materiais referem-se a impressão e reprografia dos editais, das concorrências, dos contratos e das notas fiscais, utilizadas para encaminhamento aos setores envolvidos e/ou arquivadas.

.Setor	Quantidades de folhas por mês				Gasto Total em R\$
	Impressão (folhas)	Gasto em R\$	Reprografia (folhas)	Gasto em R\$	
Licitação	250	37,50	250	17,50	55,00
Orçamento	10	1,50	10	0,70	2,20
Tesouraria/Financeiro	40	6,00	40	2,80	8,80
Jurídico	10	1,50	60	4,20	5,70
TOTAL					71,70

Tabela 3 - Despesa estimada com material de escritório (R\$)

As demais atividades do setor acontecem de forma informatizada, e seus gastos com material de escritório não foram apresentados por não apresentarem valores significativos.

Por questões legais, a licitação deve ser publicada no Diário Oficial do Estado, cuja publicação é feita pela IOESC, e também em jornal de circulação estadual.

A tabela 4 apresenta a estimativa do valor médio destas publicações.

Tipo de Jornal	Material da Publicação	Valor da Publicação em R\$
Jornal de Grande Circulação	Licitação	362,50
IOESC	Licitação, Resultado e Extrato do Contrato	840,00
TOTAL		1.202,50

Tabela 4 – Valor médio estimativo da despesa com publicações (R\$)

Os resultados da licitação e extrato do contrato, que são as publicações ligando o vencedor da licitação ao próprio contrato, são publicados apenas no Diário Oficial do Estado.

3.2 LEVANTAMENTO DOS POSSÍVEIS GASTOS DA SES/SC PARA EFETUAR OS MESMOS SERVIÇOS COM FUNCIONÁRIOS PRÓPRIOS

Neste item são apresentados os possíveis gastos envolvidos no processo de contratação, operacionalização e administração dos serviços de limpeza por funcionários próprios da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina.

3.2.1 Custo com Mão-de-Obra Direta Operacional por Unidade de Trabalho

O custo da mão-de-obra direta operacional por unidade de trabalho, corresponde a estimativa do valor salarial bruto mensal que a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina deve pagar aos servidores do serviço de limpeza.

Unidade	Setor de Serviço	Qtde	Valor hora / servente	TOTAL
DIAF	Item 13–ISS 2,5%	4	9,48	6.673,72
LACEN	Item 13–ISS 2,5%	12	9,48	20.021,16
IAP	Item 13–ISS 2,5%	1	9,48	1.668,43
DIVE	Item 13–ISS 2,5%	5	9,48	8.342,15
DIVS	Item 13–ISS 2,5%	2	9,48	3.336,86
EFOS	Item 13–ISS 2,5%	2	9,48	3.336,86
SUR	Item 13–ISS 2,5%	5	9,48	8.342,15
GEAPO	Item 13–ISS 2,5%	8	9,48	13.347,44

GEPAT	Item 13–ISS 2,5%	3	9,48	5.005,29
GERAB	Item 13–ISS 2,5%	4	9,48	6.673,72
HF	Item 22–ISS 2,5%	10	9,28	35.532,08
	Item 24–ISS 2,5%	2	14,05	
	Item 26–ISS 2,5%	6	9,91	
HGCR	Item 22–ISS 2,5%	23	9,28	65.049,34
	Item 24–ISS 2,5%	3	14,05	
	Item 26–ISS 2,5%	8	9,91	
HGMTR	Item 22-ISS 2,00%	18	9,28	30.083,04
HIJG	Item 22–ISS 2,5%	10	9,28	85.971,30
	Item 24–ISS 2,5%	2	14,05	
	Item 26–ISS 2,5%	27	9,91	
HNR	Item 23–ISS 2,5%	8	9,80	26.250,56
	Item 25–ISS 2,5%	1	14,57	
	Item 26–ISS 2,5%	4	9,91	
HRHDS	Item 22-ISS 5,00%	21	9,28	75.973,46
	Item 24-ISS 5,00%	3	14,05	
	Item 26-ISS 5,00%	14	9,91	
HRSJ	Item 22–ISS 2,5%	30	9,28	59.649,52
	Item 26–ISS 2,5%	4	9,91	
HSTDS	Item 22-ISS 3,00%	6	9,28	17.161,02
	Item 26-ISS 3,00%	3	9,91	
IC-SC	Item 22–ISS 2,5%	9	9,28	34.366,64
	Item 24–ISS 2,5%	2	14,05	
	Item 26–ISS 2,5%	6	9,91	
IPQ	Item 23–ISS 2,5%	13	9,80	25.317,71
	Item 26–ISS 2,5%	1	9,91	
MCD	Item 26–ISS 2,5%	9	9,91	21.400,02
MDV	Item 22-ISS 5,00%	10	9,28	19.242,02
	Item 24-ISS 5,00%	1	14,05	
HMC	Item 22-ISS 3,00%	5	9,28	10.885,62
	Item 24-ISS 3,00%	1	14,05	
MDCK	Item 26-ISS 3,00%	2	9,91	4.755,56
TOTAL		308		588.385,67

Tabela 5 - Custo estimativo com mão-de-obra direta operacional por unidade de Trabalho

A tabela 5 apresenta a estimativa salarial total dos servidores, em relação ao seu quantitativo em cada unidade de trabalho e leva em consideração a insalubridade de cada unidade de trabalho, tendo em vista a diferenciação entre os hospitais, bem como a jornada de trabalho de cada servidor.

3.2.2 Custo com Mão-de-Obra Direta Operacional de Volantes

De acordo com o §26º da cláusula quinta do contrato nr 193/09, a empresa deve substituir todo e qualquer afastamento de seus funcionários, tendo a permanente ocupação do posto de trabalho, assim, para a realização do serviço em todas as unidades, a empresa deve dispor de servidores “volantes”, que são aqueles utilizados para cobrir a falta de outros, por motivo de atestado, descanso semanal, férias, licença, etc. Segundo informações com a empresa terceirizada a quantidade necessária utilizada é de 1 volante para cada 10 servidores.

Desta forma a tabela 6 apresenta a estimativa da quantidade de servidores e do custo com mão-de-obra direta operacional de volantes, que a SES/SC necessita para executar este serviço.

Setor de Serviço	Qtde	Valor hora / servente
Item 13-ISS 2,5%	5	9,48
Item 22-ISS 5,00%	3	9,28
Item 22-ISS 3,00%	1	9,28
Item 22-ISS 2,5%	10	9,28
Item 23-ISS 2,5%	2	9,80
Item 24-ISS 5,00%	1	14,05
Item 24-ISS 3,00%	1	14,05
Item 26-ISS 5,00%	2	9,91
Item 26-ISS 3,00%	1	9,91
Item 26-ISS 2,5%	5	9,91
Total do custo da mão-de-obra dos 31 servidores (mensal): R\$ 59.349,97		

Tabela 6. Custo estimativo com mão-de-obra direta operacional de volantes

A distribuição dos servidores é feita por cidade e não por unidade de trabalho, pois o objetivo do servidor volante é de cobrir a falta de outros servidores nas unidades que necessitarem, dentro da mesma cidade.

3.2.3. Despesa com Mão-de-Obra Administrativa de Volantes (Recursos Humanos e Capacitação)

A despesa com mão-de-obra administrativa do setor de recursos humanos e capacitação dos servidores volantes, deve ser feita pela central de recursos humanos da SES/SC em Florianópolis, e a despesa estimada com este serviço é de R\$ 609,15, que corresponde ao salário total dos servidores do RH e capacitação, dividido pela quantidade total de funcionários e multiplicado pelos 31 servidores volantes.

3.2.4 Despesa com Mão-de-Obra Administrativa com os Agentes de Serviços Gerais (Recursos Humanos e Capacitação)

A tabela 7 apresenta uma estimativa dos gastos salariais mensais do setor de capacitação e recursos humanos relacionados a quantidade de funcionários Auxiliares de Serviços Gerais contratada para cada unidade.

Posto de Trabalho	Salário gasto por mês (em R\$)
DIAF	155,56
LACEN	552,84
IAP	92,46
DIVE	106,60
DVS	138,74
EFOS	60,44
SUR	253,95
GEAPO	241,76
GEPAT	90,66
GERAB	296,48
HF	297,10
HGCR	1.243,38
HGMTR	616,50
HIJG	1.453,53
HNR	630,24
HRHDS	921,50
HRSJ	1.049,58

HST	363,78
IC-SC	801,89
IPQ	710,64
MCD	281,43
MDV	273,35
HMC	216,90
MDCK	76,06
TOTAL	R\$ 10.925,37

Tabela 7 - Despesa estimada com mão-de-obra administrativa com ASG (Recursos Humanos e Capacitação)

Estes valores são baseados nos atuais montantes salariais dos setores de RH e capacitação de cada unidade, dividido pelo seu quantitativo de servidores totais e multiplicado pelo número de agentes de serviços gerais.

3.2.5 Despesa com Mão-de-Obra Administrativa (Chefia da Zeladoria)

Estima-se que o valor necessário com chefia de zeladoria para a coordenação dos 308 servidores mais os 31 servidores volantes, a serem distribuídos nas 24 unidades é de R\$ 59.643,66 mensais, que corresponde ao salário total dos servidores chefes de zeladoria, dividido pela quantidade de unidades.

3.2.6 Despesa com Material de Limpeza

De acordo com o §5º e §23º da cláusula quinta do contrato nr 193/09, a empresa terceirizada deverá fornecer todos os EPI's a seus funcionários, bem como os materiais necessários para o serviço de limpeza em quantidades e qualidades adequadas. Segundo a empresa terceirizada, o gasto mensal estimado destes materiais é de R\$ 79.115,16, valor que a SES/SC precisa para efetuar o mesmo serviço.

3.2.7 Despesas Administrativas

Neste item apresentam-se as despesas administrativas da SES/SC, para a realização do serviço de limpeza por funcionários próprios.

Apesar dos setores administrativos apresentarem gastos com telefone e energia elétrica, a apuração destes gastos torna-se impossível, em virtude das contas não apresentarem detalhamento por setores.

As despesas administrativas, referem-se a impressão e/ou cópias dos pontos de frequência, escalas de serviço, comunicações internas, informativos e demais documentações internas, relacionadas ao setor de limpeza.

A tabela 8 apresenta as despesas estimadas com estes materiais de escritório.

Unidade	Setor	Impressão (folhas)	Gasto em R\$	Reprografia (folhas)	Gasto em R\$	Gasto Total em R\$	TOTAL
DIAF	RH	16	2,40	12	0,84	3,24	4,72
	Zeladoria	8	1,20	4	0,28	1,48	
LACEN	RH	48	7,20	36	2,52	9,72	14,16
	Zeladoria	24	3,60	12	0,84	4,44	
IAP	RH	4	0,60	3	0,21	0,81	1,18
	Zeladoria	2	0,30	1	0,07	0,37	
DIVE	RH	20	3,00	15	1,05	4,05	5,90
	Zeladoria	10	1,50	5	0,35	1,85	
DVS	RH	8	1,20	6	0,42	1,62	2,36
	Zeladoria	4	0,60	2	0,14	0,74	
EFOS	RH	8	1,20	6	0,42	1,62	2,36
	Zeladoria	4	0,60	2	0,14	0,74	
SUR	RH	20	3,00	15	1,05	4,05	5,90
	Zeladoria	10	1,50	5	0,35	1,85	
GEAPO	RH	32	4,80	24	1,68	6,48	9,44
	Zeladoria	16	2,40	8	0,56	2,96	
GEPAT	RH	12	1,80	9	0,63	2,43	3,54
	Zeladoria	6	0,90	3	0,21	1,11	
GERAB	RH	16	2,40	12	0,84	3,24	4,72
	Zeladoria	8	1,20	4	0,28	1,48	
HF	RH	40	6,00	30	2,10	8,10	11,80
	Zeladoria	20	3,00	10	0,70	3,70	
HGCR	RH	136	20,40	102	7,14	27,54	40,12
	Zeladoria	68	10,20	34	2,38	12,58	

HGMTR	RH	72	10,80	54	3,78	14,58	21,24
	Zeladoria	36	5,40	18	1,26	6,66	
HIJG	RH	156	23,40	117	8,19	31,59	46,02
	Zeladoria	78	11,70	39	2,73	14,43	
HNR	RH	52	7,80	39	2,73	10,53	15,34
	Zeladoria	26	3,90	13	0,91	4,81	
HRHDS	RH	152	22,80	114	7,98	30,78	44,84
	Zeladoria	76	11,40	38	2,66	14,06	
HRSJ	RH	136	20,40	102	7,14	27,54	40,12
	Zeladoria	68	10,20	34	2,38	12,58	
HSTDS	RH	36	5,40	27	1,89	7,29	10,62
	Zeladoria	18	2,70	9	0,63	3,33	
IC-SC	RH	68	10,20	51	3,57	13,77	20,06
	Zeladoria	34	5,10	17	1,19	6,29	
IPQ	RH	56	8,40	42	2,94	11,34	16,52
	Zeladoria	28	4,20	14	0,98	5,18	
MCD	RH	36	5,40	27	1,89	7,29	10,62
	Zeladoria	18	2,70	9	0,63	3,33	
MDV	RH	44	6,60	33	2,31	8,91	12,98
	Zeladoria	22	3,30	11	0,77	4,07	
HMC	RH	24	3,60	18	1,26	4,86	7,08
	Zeladoria	12	1,80	6	0,42	2,22	
MDCK	RH	8	1,20	6	0,42	1,62	2,36
	Zeladoria	4	0,60	2	0,14	0,74	
TOTAL		1800	270	1200	84	354,00	354,00

Tabela 8 – Despesa estimada com material de escritório

As demais atividades do setor acontecem de forma informatizada, e seus gastos com material de escritório não foram apresentados por não apresentarem valores significativos.

A Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina não apresenta despesas com publicação e realização do concurso público para o ingresso do servidor no seu quadro efetivo, todas as despesas do concurso são de responsabilidade da entidade organizadora do concurso público, bem como o recolhimento e as receitas das taxas de inscrição dos candidatos.

3.2.8 Despesa com Período de Afastamento

Ao contratar um servidor terceirizado, teoricamente a SES/SC dispõe de sua mão-de-obra ininterruptamente, ou seja, a Secretaria paga por este servidor durante todo o ano, e ele trabalha todos os 365 dias. Com o servidor próprio é diferente, mesmo tendo um volante para substituí-lo durante seu afastamento, a SES/SC tem que efetuar seu pagamento mensal, até mesmo quando este estiver em férias ou afastado por qualquer outro motivo, ou seja, sem que ele esteja trabalhando. Este valor é calculado de forma percentual a um ano de trabalho, e o valor estimado para deste afastamento para os 339 servidores é de R\$ 54.021,15.

3.3 COMPARATIVO DOS GASTOS DA TERCEIRIZAÇÃO E CONTRATAÇÃO

A tabela 9 apresenta um resumo comparativo da apuração dos gastos estimados para os serviços de limpeza através da terceirização e da contratação de servidores próprios.

Descrição	Terceirização	Contratação
Custos diretos com mão-de-obra	983.358,53	647.735,64
Operacional	983.358,53	588.385,67
Volantes	0,00	59.349,97
Despesa com Mão-de-Obra	1.054,29	71.178,18
Administrativa	1.054,29	0,00
Licitação	357,06	0,00
Orçamento	31,09	0,00
Tesouraria/Financeiro	413,66	0,00
Jurídico	252,48	0,00
Recursos Humanos e Capacitação	0,00	11.534,52
Volantes	0,00	609,15.
Agentes de Serviços Gerais	0,00	10.925,37
Chefia da Zeladoria	0,00	59.643,66
Despesas operacionais	0,00	79.115,16
Material de Limpeza	0,00	79.115,16
Despesas administrativas	1.274,20	354,00
Material de Escritório	71,70	354,00
Despesa com Publicações	1.202,50	0,00
Outras despesas	0,00	54.021,15
Despesa com Período de Afastamento	0,00	54.021,15
TOTAL	985.687,02	852.404,13

Tabela 9 - Comparativo dos Gastos da Terceirização e Contratação (R\$)

Os valores dos custos e despesas incorridos pela Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina para o serviço de limpeza através da terceirização e da contratação de

funcionários expressa na tabela 9, permite uma visualização geral das opções que a Secretaria da Saúde pode escolher.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Apesar da SES/SC ter que contratar 31 servidores volantes para cobrir eventuais faltas de outros servidores ao serviço, nota-se que a diferença entre os custos diretos com mão-de-obra da terceirização e da contratação é de R\$ 335.622,89, este valor é resultado da diferença paga por cada servidor terceirizado em relação ao servidor próprio, que em alguns casos chega a aproximadamente R\$ 2.500,00.

A diferença com despesa de mão-de-obra administrativa de R\$ 70.123,89, é resultado principalmente da necessidade da contratação dos chefes de zeladoria para a coordenação dos servidores próprios, bem como a quantidade de tempo gasto pelo setor de recursos humanos para com os servidores do setor de limpeza.

As despesas com material de limpeza não é apresentada pela empresa terceirizada, pois este valor já é incluído no valor do contrato de prestação de serviço, neste caso o valor de R\$ 79.115,16 é apresentado somente pela Secretaria da Saúde.

A diferença de R\$ 920,20 entre as despesas administrativas foram as que apresentaram menor variação entre os grupos de despesas, tendo em vista o baixo valor materiais utilizados.

As despesas com afastamentos são somente apresentadas na contratação de servidores próprios, pois a empresa terceirizada já calcula o valor de seus servidores contando com esta despesa, que para a SES/SC tem um valor estimado de R\$ 54.021,15.

Diante de todos os custos e despesas apresentados percebe-se que a diferença total dos gastos entre a terceirização dos serviços de limpeza e a contratação de servidores próprios para efetuar o mesmo serviço é estimado em R\$ 133.282,89, ou seja, esta diferença chega a 13,53%. Desta forma, percebe-se que para haver uma equiparação dos gastos totais entre terceirizar e contratar funcionários próprios, a Secretaria da Saúde teria que aumentar o salário de seus servidores em 13,53%, ou diminuir este valor na contratação da mão-de-obra terceirizada.

Com o objetivo de calcular a quantidade de horas por servidores terceirizados ideal, a tabela 10 apresenta o rateio dos custos e despesas totais para a quantidade média de horas mensais trabalhadas.

Qtde média total horas trabalhadas (mensal)	Gastos totais com terceirização	Valor da Hora servidor terceirizado	Gastos totais com contratação	Valor médio da hora do servidor contratado
60296	985.687,02	16,34	852.404,13	14,13

Tabela 10 – Rateio dos custos e despesas totais para a quantidade total de horas trabalhadas por mês (R\$)

A tabela 10 apresenta a diferença média de R\$ 2,21 para cada hora trabalhada por servidor terceirizado em relação ao servidor próprio. Dessa forma, nota-se que a SES/SC tem um custo deste valor a cada hora trabalhada por servidor terceirizado.

3.5 VANTAGENS E DESVANTAGENS DESTA TERCEIRIZAÇÃO

As vantagens observadas com a terceirização dos serviços de limpeza da Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, são:

- O aumento da qualidade destes serviços, haja vista que são prestados por profissionais bem mais preparados e treinados para este fim, e também a qualidade dos demais serviços da Secretaria, pois a atividade-meio (limpeza) fica a cargo de terceiros e o foco principal fica voltado para a atividade-fim;
- Com a terceirização, o administrador tem o poder de substituir os de maus funcionários do setor de limpeza, o que geralmente é desgastante em se tratando de servidores próprios.
- Maior facilidade para coordenar estes servidores e suas tarefas;
- A redução das atividades administrativas ligadas ao serviço de limpeza, já que a administração dos servidores desta área passa a ser de responsabilidade da prestadora do serviço;
- Menores despesas ligadas ao controle de materiais de limpeza, aparelhos e uniformes, pois estes são fornecidos e controlados pela empresa contratada;
- Com a terceirização, não existe a necessidade de contratação dos chefes de zeladoria, o que resulta em um enxugamento da estrutura organizacional.

Já as desvantagens observadas neste processo são:

- Primeiramente a diferença dos gastos com o atual contrato de prestação deste serviço, que ultrapassa os R\$ 130.000,00 em relação aos gastos de contratação de servidores próprios para efetuarem a mesma jornada de trabalho;

- A falta de ligação das diretorias com os servidores da limpeza, pois na maioria das unidades não existe o contato dos diretores com os servidores terceirizados, pelo fato destes serem de outra empresa;
- O risco de se contratar empresas inadequadas para a realização dos serviços, muitas vezes sem competência e idoneidade financeira, que poderão trazer problemas para a administração pública;
- A diminuição das vagas em cargos públicos para a sociedade, que atualmente vêm sendo uma segura e vantajosa opção de emprego para os cidadãos.

4 CONCLUSÕES

A terceirização é uma tendência mundial, diversas empresas, públicas ou privadas, já utilizam serviços terceirizados com o objetivo de focarem seus esforços em suas atividades-fim, deixando as atividades acessórias para empresas especializadas, procurando dessa forma, aumentar a eficiência dos seus produtos e serviços, e principalmente a satisfação de seus clientes.

Neste sentido, a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, que tem seu foco principal no bom atendimento a seus clientes, também optou por contratar uma empresa terceirizada para realização dos serviços de limpeza, pois diante da quantidade de unidades existentes, principalmente as hospitalares, e da falta de servidores próprios desta área, utilizou-se a terceirização para a prestação destes serviços.

Com a terceirização, a administração pública despense menor tempo com estes serviços, pois a contratação, operacionalização e administração dos serventes são de responsabilidade da própria empresa terceirizada.

Apesar de resolver o problema da falta de servidores próprios para o serviço de limpeza, a terceirização traz uma série de gastos para a SES/SC, e o que motivou a realização deste estudo foi, a necessidade de demonstrar o que é mais vantajoso financeiramente para a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, contratar funcionários concursados ou contratar empresa terceirizada para o serviço de limpeza.

Este estudo teve como base o contrato nr 193/09, atual contrato de prestação de serviços, e a concorrência nr 0209/2008, restringindo-se aos itens 13, 22, 23, 24, 25 e 26 da referida concorrência, que correspondem aos profissionais responsáveis pelo serviço de limpeza.

Os objetivos inicialmente propostos neste estudo foram atingidos, pois os gastos da SES/SC no processo de contratação, operacionalização e administração dos serviços de limpeza pela empresa terceirizada e por funcionários próprios foram identificados, bem como vantagens e desvantagens da terceirização destes serviços.

A análise da comparação destes gastos demonstrou que a terceirização é vantajosa para a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina, quando seus gastos não ultrapassam o valor de R\$ 852.404,13, que é a estimativa dos gastos totais para a prestação deste serviço com servidores próprios, a partir deste valor, a contratação de funcionários próprios se torna mais econômica.

Desta forma, os atuais gastos com a terceirização dos serviços de limpeza demonstram que a terceirização destes serviços não são financeiramente vantajosos para a SES/SC, principalmente em relação ao valor cobrado pela mão-de-obra direta, que apresenta uma diferença de R\$ 335.622,89 entre a terceirização e a contratação de funcionários próprios.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

BONFIGLIOLI, José Carlos. **Trabalho Temporário e Terceirização de Serviços**. Aspectos Legais e Sociais. 3. ed. São Paulo: Jobcenter do Brasil, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Promulgada em 5 de outubro de 1988. CLT; Legislação Previdenciária e Constituição Federal. Obra coletiva. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. 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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/03/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em 01 jun 2009.

BRASIL. Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964. Institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>.

BRASIL. **Novo Código Civil**. Exposição de Motivos e Texto Sansionado. 2. ed. Brasília-DF: Senado Federal, , 2006.

DARÓS, Leandro Luís. **Técnica Orçamentária e Finanças Públicas**: Manual. 2008-1. Notas de aula. Impresso.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas. 2006.

FONSECA, Renata Sobral da. **O Fenômeno da Terceirização**. Disponível em: <<http://www.avezdomestre.com.br/monopdf/36/RENATA%20SOBRAL%20DA%20FONSECA.pdf>>Acesso em 07 jun 2009.

FONTANELLA, Denise; TAVARES, Eveline; LEIRIA, Jerônimo Souto. **O Lado (dês)Humano da Terceirização**. Salvador: Casa da Qualidade, 1994.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GIRARDI, Dante. **O impacto da terceirização nas organizações: Evolução Histórica e Tendências.** Florianópolis: Pandion, 2008.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M.. **Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1987.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável Também às Demais Sociedades.** 5. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública.** Teoria e Prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEIRIA, Jeronimo S. **Terceirização: uma alternativa de flexibilidade empresarial.** 5. ed. Porto Alegre: Sagra: DC Luzzatto, 1992a.

LEITE, Jaci C. **Terceirização em informática.** São Paulo: Makron Books do Brasil, c1995.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos.** Um Enfoque Administrativo. 7. ed. vol. 1. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Dicionário de Custos.** São Paulo: Atlas, 2004.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial.** Florianópolis: Visual Books, 2007.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos.** Criando Valor para a Administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** São Paulo: Atlas, 2007.

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

MARTINS, Sérgio Pinto. **A terceirização e o Direito do Trabalho**, 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão**, 2ª ed. São Paulo: ABDR, 2007.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O Desafio do Conhecimento**. São Paulo: Hucitec, 1993.

PAVÃO, Zélia Milléo. **Pesquisa Prática: Seus Principais Instrumentos**. Disponível em: <<http://www2.pucpr.br/reol/index.php/DIALOGO?dd1=745&dd99=pdf>>. Acesso em 07 jun 2009.

QUEIROZ, Carlos Alberto Ramos Soares de. **Manual de Terceirização**. São Paulo: STS, 1992.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia Científica: A Construção do Conhecimento**. 6ª ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SILVA, Lourival Lopes da. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Central de Concursos, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.