



**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO
DE POLÍTICAS PÚBLICAS – FACE
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: GESTÃO ECONÔMICA DE FINANÇAS PÚBLICAS**

EDUARDO ESPOSITO GENTILE

**A EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO E OS MECANISMOS DE CONTROLES
FINANCEIROS**

BRASÍLIA

2022

EDUARDO ESPOSITO GENTILE

**A EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO E OS MECANISMOS DE CONTROLES
FINANCEIROS**

Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Economia. Área de Concentração: Gestão Econômica de Finanças Públicas da Universidade de Brasília como requisito para obtenção de nota da disciplina de Metodologia Científica.

Orientador(a): Prof. Dr. Jorge Madeira Nogueira.

BRASÍLIA

2022

A EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO E OS MECANISMOS DE CONTROLES FINANCEIROS

EDUARDO ESPOSITO GENTILE

Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Economia. Área de Concentração: Gestão Econômica de Finanças Públicas da Universidade de Brasília como requisito para obtenção de nota da disciplina de Metodologia Científica.

Orientador(a): Prof. Dr. Jorge Madeira Nogueira.

Banca Examinadora:

Professor Dr. Jorge Madeira Nogueira, Professor Titular do Dep.de Economia/UnB
Orientador

Professora Dra. Milene Takasago – Examinadora Interna ao PPG/ECO/UnB

Professora Dra. Maria Daniele de J. Teixeira – Examinadora Externa da
Universidade Federal do Mato Grosso (UFMT)

Professora Dra. Elke Uubanavicius Cosntanti – Examinadora Externa do Instituto
Internacional de Educação do Brasil (IEB)

FICHA CATALOGRÁFICA

Dados Internacionais de Catalogação Divisão de Informação e Documentação

GENTILE, Eduardo Esposito

A eficiência do gasto público e os mecanismos de controles financeiros / Eduardo Esposito Gentile. Brasília, 2022.
95f.

Dissertação de Mestrado Profissional – Curso de Economia. Área de Gestão Econômica de Finanças Públicas – Universidade de Brasília, 2022. Orientador: Prof. Dr. Jorge Madeira Nogueira.

1. Gasto público. 2. Qualidade. 3. Eficiência. 4. Centro de Custos. 5. Modelo. 6. COFEN/CORENs I. Departamento de Economia. Universidade de Brasília.. II. Título.

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho e essa conquista à minha família, em especial os meus pais Aurélio e Maria, que sempre me encorajaram em ir em busca dos meus maiores sonhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus e aos meus guias espirituais pelo meu equilíbrio emocional nos momentos mais difíceis dessa jornada.

Agradeço à minha esposa Simone e às minhas filhas Eduarda e Júlia pela motivação, paciência e compreensão em virtude de minha ausência ao longo desse período.

Agradeço à revisora Ludmila Déroulède pela dedicação e profissionalismo empreendidos em todo o processo de revisão de texto.

Agradeço, ainda, à Diretoria do Conselho Federal de Enfermagem pela oportunidade da realização deste Mestrado.

Por fim, agradeço ao meu orientador Dr. Jorge Madeira Nogueira, por direcionar-me ao caminho mais correto e objetivo em busca da obtenção desse título por mim tão sonhado.

“A qualidade nunca se obtém por acaso, ela sempre será resultado do esforço inteligente do capital humano e da organização”.

(JONH RUSKIN, adaptado).

RESUMO

GENTILE, E. E. **A eficiência do gasto público e os mecanismos de controles financeiros**. 2022. 95f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia (FACE), Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2021.

Este trabalho apresenta, considerando a importância e a urgência da melhoria do gasto público no país, propostas práticas que permitam a realocação estratégica de recursos financeiros com o objetivo de otimizar os investimentos necessários ao atendimento das demandas sociais. Cabe anotar que o estudo não pretende defender a mera diminuição de gastos que, por sua vez, pode ter impactos negativos sobre os serviços públicos oferecidos. O que se busca é contribuir com a proposta de mecanismos que visam elevar a produtividade e a efetividade dos recursos empregados, gastando-se menos e com mais eficiência, mediante a implementação de práticas mais modernas e eficientes de gestão. O cenário de pesquisa será o Conselho Regional de Enfermagem do Estado do Rio de Janeiro (COREN/RJ) e o Conselho Federal de Enfermagem (COFEN), contextos a partir dos quais é levantada uma série de dados contábeis, financeiros e administrativos a fim de estabelecer um modelo de Administração Orçamentária/Financeira capaz de demonstrar a eficiência dos gastos dos recursos públicos. Para o alcance dos resultados que venham a responder à problemática e às questões norteadoras da pesquisa e impliquem a maximização da capacidade produtiva de serviços com a eficiente utilização dos recursos financeiros foram delineados os objetivos secundários de desenvolver um modelo de Administração Orçamentária/Financeira capaz de demonstrar a eficiência dos gastos dos recursos públicos. Por fim, apresenta-se uma proposta deste modelo para utilização, de forma objetiva, pelos Conselhos de Fiscalização em todo o país.

Palavras-chave: Gasto público; Qualidade; Eficiência; Centro de custos; Modelo; COFEN/CORENs.

ABSTRACT

GENTILE, E. E. **A eficiência do gasto público e os mecanismos de controles financeiros.** 2022. 95f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia (FACE), Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2021

This study aims to present, based on premise of the importance and urgency of improving public/government spending in Brazil, practical proposals that enable the strategic financial resources reallocation in order to optimizing the necessary investments to social demands. It should be noted that this research does not intend to defend the mere reduction of expenses, which could negatively impact the public services offered. The aim is to contribute to the proposal of tools that increase the resources' productivity and effectiveness, spending lesser and efficiently, through the implementation of modern and efficient management practices. The research scenario will be the Regional Nursing Council of Rio de Janeiro state (COREN/RJ) and the Federal Nursing Council (COFEN), contexts for which a series of accounting, financial and administrative data are collected in order to establish a Budget/Financial Administration model capable of demonstrating the efficiency of public resource expenditure. To reach the intended results, which will respond to the problem and to the guiding research questions, and which implicate the maximization of services' productive capacity with the efficient use of financial resources, the secondary objectives were outlined: to develop a model of Budgetary/Financial Administration capable of demonstrating the efficiency of public resource expenditure and presenting a proposal for this model for use by Supervisory Boards across the country.

Keywords: Government spending; Quality; Efficiency; Cost center; Model; COFEN/CORENs.

RESUMÉN

GENTILE, E. E. **A eficiência do gasto público e os mecanismos de controles financeiros**. 2022. 95f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia (FACE), Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2021.

Este trabajo tiene la finalidad de presentar, considerando la importancia y la urgencia de la mejora del gasto público en Brasil, propuestas prácticas que permitan la reubicación estratégica de recursos financieros con el objetivo de optimizar las inversiones necesarias para atender las demandas sociales. Cabe señalar que el estudio no pretende defender la mera disminución de gastos que, a su vez, puede tener impactos negativos sobre los servicios públicos ofrecidos. Lo que se busca es contribuir con la propuesta de mecanismos que buscan elevar la productividad y la efectividad de los recursos empleados, gastándose menos y con más eficiencia, mediante la implementación de prácticas más modernas y eficientes de gestión. El escenario de investigación será el Consejo Regional de Enfermería del Estado de Río de Janeiro (COREN/RJ) y el Consejo Federal de Enfermería (COFEN), contextos a partir de los cuales es levantada una serie de datos contables, financieros y administrativos a fin de establecer un modelo de administración presupuestaria/Financiera capaz de demostrar la eficiencia de los gastos de los recursos públicos. Para el alcance de los resultados pretendidos, que vengan a responder a la problemática y a las cuestiones orientadoras del estudio, y que impliquen la maximización de la capacidad productiva de servicios con la eficiente utilización de los recursos financieros fueron delineados los objetivos secundarios de desarrollar un modelo de Administración presupuestaria/Financiera capaz de demostrar la eficiencia de los gastos de los recursos públicos y presentar una propuesta de este modelo para utilización, de forma objetiva, por los consejos de fiscalización en todo el país.

Palavras Clave: Gasto público; Calidad; Eficiencia; Centro de costos; Modelo; COFEN/CORENs.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCB – Centro de Custos básico PIB – Produto Interno Bruto
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CGU – Controladoria Geral da União
CNI – Confederação Nacional da Indústria
COFEN – Conselho Federal de Enfermagem
COREN-RJ – Conselho Regional de Enfermagem do Rio de Janeiro
CORENs – Conselhos Regionais de Enfermagem
CPL – Comissão permanente de licitação
CT – Custo Total
DEFIS – Departamento de Fiscalização
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
NBC – Norma Brasileira de Contabilidade
OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento
OIT – Organização Internacional do Trabalho
PAINT – Plano anual de auditoria interna
PPA – Plano Plurianual
Q – Número de bens e serviços produzidos
SICSP – Sistema de Informação de Custo do Setor Público
SIC – Setor de inscrição e cadastro
SIGEFES – Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo
TCU – Tribunal de Contas da União

LISTA DE FIGURAS, QUADROS, TABELAS E GRÁFICOS

Figura 1. Inter-relação do Controle Institucional dos Gastos Públicos	30
Figura 2. Sistema de Controle da Administração Pública Federal	32
Figura 3. O Controle Institucional	33
Figura 4. Integração entre controle interno, externo e social	34
Figura 5. Controle social exercido pelo cidadão	36
Figura 6. Estrutura da Controladoria	40
Figura 7. Abordagem sistêmica para o controle	41
Figura 8. Atribuições diretas de cada mecanismo	41
Figura 9. Fluxo circular de atividades dos Conselhos	52
Figura 10. Fluxo circular de equilíbrio/eficiência.....	53
Quadro 1. Comparativo entre o significado e o significante dos critérios de avaliação a serem usados pelas políticas públicas	24
Quadro 2. Atribuições e ações da Divisão de Controle Interno	42
Quadro 3. Atribuições e ações da Divisão de Auditoria Interna	43
Quadro 4. Riscos operacionais e técnicos de processos	48
Quadro 5. Conceitos financeiros e atividades	50
Quadro 6. Benefícios de implantação de Centro de Custos.....	55
Quadro 7. Objetivos de um Subsistema de Informação de Custos	56
Quadro 8. Informações conceituais.....	57
Quadro 9. Atributos da informação de custos	58
Quadro 10. Objetos de custos.....	61
Quadro 11. Proposta de estrutura de Centro de Custos para o Coren-RJ.....	63
Quadro 12. Proposta de modelo de Centros de Custos para o Coren-RJ	66
Quadro 13. Valores dos objetos de custos.....	68
Quadro 14. Modelo real junho de 2022	72
Quadro 15. Modelo real julho de 2022	74
Quadro 16. Simulação do modelo após ações do gestor	77

Tabela 1. Mapeamento da estrutura funcional do Coren-RJ.....	64
Tabela 2. Total de despesas consideradas.....	67
Tabela 3. Dados extraídos dos relatórios contábeis.....	71
Tabela 4. Resultados de aplicação do modelo.....	76
Tabela 5. Dados de simulação.....	77
Tabela 6. Resultados de aplicação do modelo pós simulação do gestor.....	79
Gráfico 1. Emprego no setor público como percentual da população (%) por região em 2016.....	27
Gráfico 2. Trabalhadores do setor público em proporção do total de trabalhadores (%), 2011 e 2018, América Latina e Caribe, e média da OCDE.....	27
Gráfico 3. Remuneração média mensal dos servidores por nível federativo (R\$), 2007 a 2016.....	28

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 GASTO PÚBLICO E MECANISMOS DE CONTROLE	18
2 O GASTO PÚBLICO NO BRASIL	25
2.1 O CONCEITO DO GASTO PÚBLICO	25
2.1.1 Alocação dos Gastos públicos com o funcionalismo	25
2.2 MECANISMOS DE CONTROLE DOS GASTOS	29
2.2.1 Controle Institucional dos gastos públicos.....	29
2.2.2 Controle Interno.....	30
2.2.3 Controle Externo	32
2.2.4 Controle Social dos gastos públicos.....	33
2.2.5 Participação e Controle Social	34
3 AS FINANÇAS PÚBLICAS NO SISTEMA COFEN/CONSELHOS REGIONAIS	37
3.1 O COFEN E SEUS SISTEMAS DE CONTROLES.....	37
3.2 O PROGRAMA DE INTEGRIDADE	44
3.2.1 Compromisso do Órgão Máximo de Administração do Sistema COFEN/Conselhos Regionais de Enfermagem.....	46
3.2.2 Linha de Subordinação.....	46
3.2.3 Relação com Outras Áreas	47
3.2.4 Funções e Objetivos dos Escritórios de Integridade	47
4 A PROPOSTA DO MODELO DE AJUSTE PARA OBTENÇÃO DE EFICIÊNCIA DA ALOCAÇÃO DOS RECURSOS EM UM REGIONAL DE ENFERMAGEM	50
4.1 CONCEITOS DE ATIVIDADES DE UM REGIONAL DE ENFERMAGEM	50
4.2 CONCEITOS RELEVANTES SOBRE CENTRO DE CUSTOS	54
4.3 RESULTADOS: CONSTRUÇÃO DO MODELO DE AJUSTE	60
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS	67
5.1 RESULTADOS PARA O COFEN/COREN	67
5.2 RESULTADOS PARA O SETOR PÚBLICO.....	70
CONSIDERAÇÕES FINAIS	80
REFERÊNCIAS	82
APÊNDICE	89

INTRODUÇÃO

A sociedade brasileira vive um dilema. Se, por um lado, a demanda da população por serviços públicos é crescente, por outro, a capacidade de extrair recursos da sociedade para financiamento dos serviços públicos é limitada. A solução para esse dilema está na eficiência do gasto público, que compreende essencialmente a racionalização e a priorização da eficiência, da eficácia, da equidade e da sustentabilidade das políticas públicas: fazer mais, com menos recursos e da melhor forma possível. O tema tem se tornado cada vez mais presente na discussão orçamentária e financeira no âmbito do Governo Federal.

A importância da melhoria da qualidade do gasto público é um assunto bastante discutido atualmente no Brasil. Primeiro porque, apesar da elevada carga tributária do país, o nível de retorno para a população, em termos de condição dos serviços prestados, é baixo. Isso indica que a sociedade protesta contra novos aumentos ou criação de impostos em contrapartida de uma suposta melhoria oferta de bens e serviços públicos.

Desse modo, considerando, reforça-se, a evidente e atual limitação de recursos orçamentários para a realização de tais despesas, torna-se relevante reavaliar e inovar os procedimentos de gestão governamental de forma a otimizar a utilização do recurso público: é preciso, frisa-se, encarar o desafio de fazer mais com menos, isto é, buscar maior eficiência do gasto.

O remédio está, portanto, na racionalização e priorização do gasto público de forma a atingir os anseios dos cidadãos quanto à desejável fruição dos serviços públicos com a utilização dos recursos disponíveis, sem que haja a necessidade de crescimento desmesurado do gasto. É essa racionalização do gasto um dos grandes desafios que ora se apresenta para o desenvolvimento econômico brasileiro.

A partir dessa premissa, este trabalho tem a finalidade de apresentar propostas práticas que permitam a realocação estratégica de recursos financeiros com o objetivo de possibilitar sua destinação econômica adequada para os investimentos. Da mesma forma, o estudo não pretende defender a mera diminuição de gastos, uma vez que tal medida pode gerar impactos negativos sobre os serviços públicos oferecidos. O que se busca é contribuir com um caminho possível que possa incrementar a produtividade e a efetividade dos recursos empregados, gastando menos e

produzindo mais, mediante a implementação de práticas mais modernas e eficientes de gestão.

Para orientar a investigação, foi elaborada a seguinte questão norteadora: Os gestores públicos gastam recursos orçamentários de forma eficiente? Para responder a essa inquietação, será utilizada como objeto de estudo uma autarquia federal de fiscalização do exercício profissional, o Sistema COFEN/Conselhos regionais. Serão examinados ainda, no âmbito deste estudo, a alocação dos recursos públicos para que haja a devida contrapartida à sociedade, bem como o custo de cada atividade-fim dessa autarquia.

Com vista ao alcance de resultados que possam responder à problemática posta e à questão norteadora e de apontar o caminho para a maximização da capacidade produtiva de serviços com a eficiente utilização dos recursos financeiros, foi desenvolvido um modelo de Administração Orçamentária/Financeira capaz de demonstrar a eficiência dos gastos dos recursos públicos no âmbito Sistema COFEN/CORENs, tomando como exemplo o Conselho Regional de Enfermagem do Estado do Rio de Janeiro (Coren/RJ). Ao final, é apresentada a proposta deste modelo para utilização, de forma objetiva, pelos Conselhos de Fiscalização Profissional, de um modo geral, e, no caso específico deste estudo, pelos Conselhos de Enfermagem.

Atualmente, inúmeras ações são desenvolvidas no âmbito dos conselhos profissionais, com vistas ao controle e à gestão administrativa. Entretanto, há poucos mecanismos de mensuração da eficiência dos gastos e dos reais resultados dessas ações dos gestores no contexto de suas administrações. Sabe-se ainda que a produção científica acerca da temática abordada é escassa, principalmente a pertinente à mensuração da realidade orçamentária em relação aos serviços públicos a serem oferecidos à sociedade e, de efeito, à melhor equação para a arrecadação da sua receita em conselhos fiscalização.

Essas colocações nos levam a refletir sobre a contribuição que este estudo pode trazer para a obtenção de elementos de reflexão e desenvolvimento da gestão dos conselhos regionais. O tema se justifica em virtude de a gestão administrativa e econômica e suas ferramentas serem indiscutivelmente vitais para qualquer instituição, assim como para diversos setores do Poder Público e, em consequência, para a sociedade em geral.

A fim de desenvolver um estudo que englobasse dados oriundos da administração financeira dos Conselhos de Fiscalização Profissional de Enfermagem,

optou-se pelo desenvolvimento de uma pesquisa quantitativa do tipo documental em que a investigação é realizada por meio de consulta e análise de documentos e relatórios, com o objetivo de descrever e comparar os costumes, comportamentos, diferenças e outras características, tanto da realidade presente, como do passado. De posse desses dados numéricos, é possível fazer projeções para o futuro.

O cenário de pesquisa será o Conselho Regional de Enfermagem do Estado do Rio de Janeiro (Coren/RJ) e o Conselho Federal de Enfermagem (Cofen), onde acesso uma série dados contábeis, financeiros e administrativos com o propósito de estabelecer um modelo de Administração Orçamentária/Financeira capaz de demonstrar a eficiência dos gastos dos recursos públicos.

A análise e o tratamento dos dados consistirão em uma construção de modelos de Centro de Custos, até que se chegue a uma situação de equilíbrio, conforme delineado no objeto principal da pesquisa.

Esta dissertação é composta por três capítulos, além desta introdução e das considerações finais. No capítulo um, vamos navegar pelos conceitos do Gasto Público no Brasil e seus mecanismos de controle, desde os controles institucionais, até aqueles mais diretamente ligados à participação social. Já no capítulo dois, será abordado o Sistema COFEN/Conselhos regionais a fim de compreender o funcionamento de suas finanças e de seus sistemas de controle, com enfoque no Programa de Integridade, um dos principais alicerces da governança corporativa, fundamental às boas práticas de gestão pública. O terceiro capítulo se destina a apresentação de uma proposta de modelo de ajuste para alocação eficiente de recursos, apontando aos gestores dos Conselhos Regionais de Enfermagem uma perspectiva objetiva da destinação correta dos recursos públicos.

1 GASTO PÚBLICO E MECANISMOS DE CONTROLE

Nos últimos cinco anos, muitas pesquisas têm sido realizadas em diferentes países com o objetivo de mensurar a eficiência de governos locais ou de setores públicos específicos (ASATRYAN; DE WITTE, 2015; GEYS; HEINEMANN; KALB, 2012; HSU, 2014; OLANUBI; OSODE, 2016; STASTNÁ; GREGOR, 2014). Todavia, outros trabalhos sugerem abrangência maior, ao afirmarem que são necessárias

pesquisas que considerem um conjunto maior de indicadores referentes a todas as funções do governo (AFONSO; SCHUKNECHT; TANZI, 2005; DICL et al. , 2014).

Em análise da produção científica sobre o tema, fica evidenciado que os artigos identificados são, em sua maioria, empíricos, e encaminham suas considerações para um cálculo de eficiência de entes públicos diversos (AFONSO; SCHUKNECHT; TANZI, 2005; DREW; DOLLERY; KORT, 2016; KALB; GEYS; HEINEMANN, 2012; OLANUBI; OSODE, 2016). Com o objetivo de mensurar a eficiência, os estudos consideram uma etapa relevante a de seleção de variáveis (indicadores ou *proxies*) a serem utilizadas para compor o modelo de medição de eficiência, incluindo os *inputs* (variáveis de entrada) e os *outputs* (variáveis de saída). Essas variáveis selecionadas podem ter forte impacto no índice de eficiência calculado e, conseqüentemente, nos resultados dessas pesquisas, com abrangência e impactos sobre os objetos de estudo (GEYS et al., 2012; PAN et al., 2011). Assim, a literatura destaca a necessidade de trabalhos que apurem as variáveis usadas para a medição da eficiência do gasto público (DREW; KORTT; DOLLERY, 2015).

Na literatura, há ainda uma recorrência de argumentações sobre o papel do Estado na eficiência do gasto público (AFONSO et al., 2005). De início, cabe pontuar que a atividade estatal pode ser vista a partir de três funções principais: estabilizadora (medidas anticíclicas), distributiva (redistribuição de riqueza) e alocativa (correção de falhas de mercado) (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1989).

Merece destaque a relevância da função alocativa, por meio da qual o governo oferta ao mercado bens e serviços não disponibilizados de forma satisfatória ou que não possam ser oferecidos mediante uma sistemática de mercado, como segurança pública e sistema judiciário (COSTA et al., 2015). Neste caso, o entendimento que nos salta é a necessidade do governo em lidar com a provisão de bens públicos, além da criação de instituições de cunho social e a implantação de mecanismos de proteção dos direitos individuais e de propriedade (AFONSO; SCHUKNECHT; TANZI, 2010).

É possível identificar a partir dessa atuação governamental benefícios para a população, como mudanças na distribuição de renda e na qualidade da educação, quando as atividades do Estado concentram as ações em atividades essencialmente públicas e alocam os recursos de forma adequada (AFONSO; SCHUKNECHT; TANZI, 2010). De outra parte, são identificados problemas na alocação dos recursos públicos quando a máquina estatal expande suas atividades para além das despesas

justificáveis e a um custo excessivo, gerando consequências negativas para a sociedade (AFONSO et al., 2010).

Diante disso, surgiu a abordagem teórica voltada para conjunto de ideias propondo a reinvenção da atividade do Estado sob uma nova perspectiva, evidenciada pela eficiência, pelos ganhos de produtividade e pela melhoria do desempenho estatal, a abordagem denominada *New Public Management* (ASATRYAN; DE WITTE, 2015; DENHARD, 2015). Nela reforça-se a necessidade de busca da eficiência nos gastos públicos.

Os anos 80 e 90 foram marcados por reformas do aparelho administrativo dos Estados em todo o mundo. Resultado da chamada “Crise do Estado”: crise fiscal, do modo de intervenção na economia e do modelo de gestão burocrático (KEINERT, 2007, p. 82). Em contraposição a abordagem burocrática, considerada ultrapassada, emergiu o modelo de administração gerencial, decorrente da Nova Gestão Pública. (SARAVIA, 2010, p. 2). A corrente denominada *New Public Management* parte de uma verificação empírica dos processos de modernização administrativa e institucional em vigor a partir da década de 80, inicialmente em países europeus, como o Reino Unido e Suécia, depois no Japão, na Austrália, no Canadá, na Nova Zelândia e no contexto estadunidense. (KEINERT, 2007, p. 19).

Essa nova Gestão Pública fundamenta-se na qualidade do serviço público prestado aos usuários/cidadãos, na gestão de resultados, na remuneração do servidor baseada no desempenho na competição entre organizações e, sobretudo, na eficiência, eficácia e efetividade do aparelho do Estado. (COLETÂNEA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL, 2008, p. 16.)

A análise da eficiência¹ do gasto público permite fiscalizar a atuação da gestão pública (ROSANO-PENA; ALBUQUERQUE; DAHER, 2012). Significa dizer que o Estado deve gerar benefícios à população de forma excelente e, assim, evitar desperdícios e excesso da aplicação de tributos (BORGE, 2000). De acordo com estudo de Tanzi e Schuknecht (2014), os governos classificados como médios (relação entre gasto público e Produto Interno Bruto próxima a 44%) geram melhor

¹ A eficiência pode ser definida como a capacidade de aumento de uma produção (outputs) a partir dos bens utilizados (inputs) (ROSANO-PENA. ALBUQUERQUE; CARVALHO, 2012). Ou seja, é a relação entre inputs e outputs de uma determinada unidade de registro (HWANG; AKDEDE, 2011).

qualidade de vida para os cidadãos em comparação a governos pequenos (34%) e grandes (55%).

A Teoria da Escolha Pública por exemplo, propõe que o cidadão induza o comportamento dos agentes públicos, durante o processo eleitoral, para que direcionem suas ações a fim de atender à maioria eleitoral (*median voters*), sejam eleitos e mantenham-se no poder. Este comportamento acaba gerando um gasto público que atende apenas a uma parcela da sociedade e, por vezes, é considerado ineficiente (BUCHANAN; TULLOCK, 1962). Entretanto, o que reforça a existência de meios voltados para pressionar os gestores públicos pela melhoria na eficiência do gasto é a existência de casos de entes públicos tidos como eficientes, conforme evidenciam os estudos de Borge (2000) e de Kalb, Geys e Heinemann (2012).

Assim, a mesma teoria apresentada demonstra que existem fatores externos e internos às entidades governamentais que influenciam na eficiência dessas unidades. Um dos fatores identificados por Sousa e Stosic (2005) foi o porte do município, evidenciando que existe ganho de escala na gestão pública municipal. Outro fator que influencia na eficiência do gasto público é o nível educacional populacional, em que, quanto maior o conhecimento, melhores serviços públicos são exigidos dos governantes (ALESINA et al., 1996; CUADRADO-BALLESTEROS; GARCIA-SANCHEZ; SE PRADO-LORENZO, 2013).

Cabe reforçar que os insumos, os fatores de produção e o produto (*inputs e outputs*) escolhidos para mensurar a eficiência influenciam nos índices calculados (GEYS et al., 2012). Assim, a escolha desses elementos deve ter de rigor científico, vale dizer, restritivo, cuidadoso, extremamente detalhista e exigente (PAN et al., 2011). Não menos importante, o uso de instrumentos de controle e de divulgação desses resultados de mensuração de eficiência cresce simultaneamente ao aperfeiçoamento da gestão pública e da prestação de contas junto à sociedade, que financia e consome os produtos e serviços fornecidos pelo Estado.

Para Serra, Carvalho e Costa (2007), com a demanda pela boa gestão do dinheiro público surge a necessidade da avaliação do desempenho das organizações e da mensuração da eficiência das atividades, encontrando formas de aprimorá-las, de modo a evitar o desperdício de recursos públicos e as atividades desnecessárias.

Para que haja valor incorporado à atividade, as entidades públicas devem criar políticas de desenvolvimento direcionadas à criação de valor para a sociedade,

relacionando-se na melhoria no desempenho do setor público (SILVA; PEREIRA; ARAÚJO, 2014).

Nesse sentido, desempenho e eficiência caminham paralelamente no sentido de que o desempenho de uma entidade pode ser qualificado por indicadores de eficiência. E com metas e objetivos bem definidos a serem cumpridos, observar-se-á melhor desempenho à medida que haja eficiência ao atingir os objetivos e metas propostos.

Para França (2000), a introdução do princípio da eficiência teve como propósito apresentar solução para a má-reputação da administração pública, consubstanciada, por exemplo, na corrupção e na baixa qualidade dos serviços públicos. Para Nguyen et al. (2017), a qualidade do serviço público pode ser alcançada por meio de maior grau de transparência, participação e *accountability*.

Um dos instrumentos utilizados para obter informações sobre os gastos públicos é a transparência, que tem por objetivo trazer maior grau de controle às ações praticadas pelos governantes, sendo o meio possível que a sociedade em geral verifica a execução do orçamento e demais atos governamentais com vistas à identificação de desvios de conduta e conseqüente responsabilização dos envolvidos.

A transparência, para Vadlamannati e Cooray (2017), aumenta a percepção de corrupção do governo se estabelecida com um maior nível de liberdade da mídia, presença de ativismo de ONGs e concorrência política. Outrossim, deve ser incentivada com leis de acesso à informação. Segundo Araujo e Tejedo-Romero (2016), a transparência e a troca de informações entre governança e cidadãos é em parte determinada por fatores políticos. Os cidadãos devem estar cientes e entender as razões políticas na divulgação de informações e transparência.

A participação pública, de sua feita, é o resultado da transparência inerente. Minelli e Ruffini (2018) identificam a importância da transparência e da comunicação das lições aprendidas no tratamento das reclamações dos cidadãos. As reclamações fornecem aos departamentos especializados informações importantes sobre potencial de melhoria e fragilidades sistêmicas.

Quanto à *accountability* destacada em Nguyen et al. (2017), o Brasil carece de uma definição para a tradução da palavra para o português. Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013) ressaltam que o vocábulo está intimamente relacionado aos estudos de administração pública e as unidades que tratam do assunto relatam a manutenção do

vocábulo original em inglês. Pinho e Sacramento (2009, p. 1349), no entanto, entendem que o vocábulo se refere à “obrigação de prestar contas de atos praticados e aplicabilidade de punição por erros casuais”.

Além de aumentar as restrições orçamentárias e financeiras, novas formas de gestão dos serviços públicos são necessárias para maximizar a eficiência da gestão de recursos (PÉREZ-LÓPEZ; PRIOR; ZAFRA-GÓMEZ, 2015). Para Costa et al. (2012), além da busca pela eficiência no gasto público, há também uma vasta literatura que aborda aspectos do desempenho do governo com a adoção de indicadores capazes de mensurar a sua evolução, além de auxiliar na projeção de objetivos para melhorá-lo.

Song e Meier (2018) afirmam, nesse sentido, que o *benchmarking*² é uma questão fundamental para o governo moderno. Mas pouca atenção é dada às semelhanças e diferenças entre as várias medidas de desempenho. Alcançar a eficiência na prestação de serviços públicos é o principal objetivo do gestor em todos os níveis da administração pública. A isso Petrakaki (2018) acrescenta que, uma boa administração significa ainda adesão às obrigações legais e constitucionais dos serviços públicos e a processos operacionais que respeitem a equidade e os direitos sociais, jurídicos e políticos dos cidadãos.

Assim, segundo Carlsson-Wall, Kraus e Messner (2016), os sistemas de avaliação são mecanismos estruturais que as organizações podem utilizar para abordar diversos padrões, crenças e costumes característicos da instituição na forma de um conjunto de medidas voltadas para entender o seu desempenho. Speklé e Verbeeten (2014) afirmam que o sistema de avaliação de desempenho do setor público afeta a performance organizacional e seus efeitos dependerão da clareza dos objetivos, da competência de selecionar mensurações não distorcidas e do grau em que os gestores possam conhecer e controlar o processo de mudança.

Por outro lado, segundo Alach (2017), as métricas de execução por si só podem não fornecer dados suficientes para a tomada de decisão. Para Speklé e Verbeeten (2014), a eficácia depende, conseqüentemente, de objetivos e parâmetros claramente definidos e de um alto nível de comprometimento gerencial, com implicações

² Processo de criação de conhecimento do negócio por meio da comparação e análise de informações Comerciais de outras empresas com o objetivo de melhorar a qualidade da tomada de decisão (PRANSNIKAR; DEBELJAK; AHCAN, 2005).

significantes tanto para a prática quanto para as políticas públicas. As avaliações das políticas públicas devem basear-se em critérios que não são simples, dada a complexidade dos interesses.

No Quadro 1 são apresentados alguns critérios reunidos por Castro e Nadai (2012) a partir de Nogueira e Medeiros (1999). Ainda que o recorte do estudo dos autores volte-se para a Educação Ambiental, a análise que cabe a este trabalho atém-se aos critérios usados pela Administração Pública para implantação em qualquer modelo de avaliação de performance.

Quadro 1. Comparativo entre o significado e o significante dos critérios de avaliação a serem usados pelas políticas públicas

Critério	Significado	Educação Ambiental
Eficácia	Atingir objetivos e metas estabelecidas com um elevado grau de certeza	Requer um período de tempo muito longo para alcançar seus objetivos.
Eficiência	Análise entre maximização de benefícios e minimização de custos decorrentes da aplicação da política.	Apesar de os custos serem, em geral, relativamente reduzidos por unidade de tempo, o prazo necessário para que o instrumento surta efeito é muito longo. Assim, na maioria das situações é pouco eficiente na gestão do meio ambiente.
Motivação	Estímulo a uma redução da degradação/poluição, além do limite superior fixado pela autoridade pública. O degradador busca maximizar a redução da degradação motivada pelo instrumento de política.	Se as mudanças de atitudes em relação ao meio ambiente forem alcançadas, indivíduos terão motivação permanente de busca de uma relação mais equilibrada com a natureza. Dúvidas existem, entretanto, o interesse de um indivíduo em um ponto do tempo não irá prevalecer sobre todas as lições recebidas de equilíbrio sociedade/ambiente.
Custo Administrativo	A execução/implementação de um instrumento de política exige esforço e recursos físicos, humanos e financeiros. Muitas vezes esse esforço e esses recursos se concentram na administração da política (implementação e monitoramento).	Reduzido. Porém, certos programas de EA não formal e informal apresentam custos elevados.
Aceitação Política	Grau de aprovação dos instrumentos pelos diferentes segmentos da sociedade. Um instrumento perfeito tecnicamente será inócuo se ele for rejeitado politicamente.	Mais educação é sempre politicamente preferível; raras vezes o conteúdo educacional é questionado com seriedade.
Equidade	Grau de preocupação com os aspectos distributivos, tanto de benefícios como de custos, e envolve as considerações sobre justiça social.	Difícil de determinar, pois depende do tipo de programa implementado e do seu público-alvo. A contribuição da EA para a formação da cidadania pode representar um importante impacto distributivo.

Mínimo de Interferência	Característica da política de determinar exatamente o que deve ser feito ou fornecer opções coerentes com a proteção ambiental para que possam ser feitas escolhas. Agentes preferem aqueles instrumentos que alterem o menos possível a sua maneira usual de tomar decisões. A autoridade pública deve assegurar que a eficácia das opções esteja garantida.	Interferência praticamente nula no curto prazo. No médio prazo e, em especial, no longo, os resultados da EA podem materializar-se em pressões sociais sobre o setor produtivo em favor do meio ambiente.
Permanência	Capacidade da política em provocar mudanças permanentes no comportamento dos agentes econômicos, de maneira que a retirada dos estímulos não provoque uma regressão ao antigo comportamento.	Aspecto central a ser considerado nesse critério é o fato que o um ser humano, ao longo de sua vida, será cidadão, consumidor, produtor, amigo da natureza etc. Em certos momentos, conflitos existirão entre essas atividades humanas e não é garantido que a de “amigo da natureza” irá prevalecer.

Fontes: Castro e Nadai (2012) com base em Nogueira e Medeiros (1999).

Os critérios elencados no Quadro 1 e seus significados demonstram que, se corretamente utilizados, podem dar aos gestores públicos mais poder decisório e, assim, possibilitar a melhor gestão da máquina pública de forma planejada, com foco em resultados e minimizando possíveis anomalias decorrentes de agentes externos.

A literatura até aqui apresentada e a que segue nos permitirão entrar no debate com relação ao Gasto Público e sua eficiência, objeto de estudo tratado ao longo deste trabalho.

2 O GASTO PÚBLICO NO BRASIL

2.1 O CONCEITO DO GASTO PÚBLICO

Despesa pública ou o gasto público é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para custear os serviços (despesas correntes) prestados à sociedade ou voltados para a realização de investimentos (despesas de capital) (SIGEFES, 2016). Qualidade do Gasto Público compreende essencialmente a racionalização e a priorização da eficiência, da eficácia, da equidade e da sustentabilidade das políticas públicas.

Os gastos do governo são financiados por meio de tributos ou de dívidas. Ao estipular tributos elevados, o governo retira grande parte da renda da população para financiar seus gastos. E como qualquer agente econômico, quando o governo gasta mais do que arrecada, é obrigado a financiar sua dívida (COELHO, 2013). Conseqüentemente, os gastos do governo se, por um lado, podem "estimular a demanda", por outro lado podem concomitantemente gerar maior carga tributária, maior endividamento do governo e inflação mais alta (CARRINO, 2021).

De acordo com Salerno (2021), quando o governo reduz seus gastos, a equação do Produto Interno Bruto (PIB) apresenta resultado menor. Ou seja, matematicamente, o corte de gastos gera uma queda no PIB, pois, da maneira como este índice é calculado, uma redução nos gastos do governo gera uma redução na taxa de crescimento do PIB.

2.1.1 Alocação dos Gastos públicos com o funcionalismo

Uma forma de exemplificar a alocação dos recursos orçamentários dos entes públicos é com o funcionalismo. Nesse sentido, o objetivo desse trabalho não é realizar um estudo sobre os impactos que o funcionalismo público gera aos cofres da União, Estados e Municípios, mas sim apenas para criar uma ponte com o objeto de estudo apresentado, que é o COFEN/Conselhos regionais. A premissa parte que a pesquisa realizada demonstra que os maiores gastos desta Autarquia Federal estão exatamente na rubrica orçamentária de gastos com pessoal civil. Portanto, a abordagem comparativa com o que acontece nas demais esferas governamentais tem a devida relevância para o desenvolvimento das ideias contidas nesta dissertação.

O Brasil gasta 13,4% do Produto Interno Bruto (PIB) com servidores públicos ativos e inativos. Isso posiciona o país como detentor de uma das despesas com funcionalismo público mais altas entre 70 países em proporção do PIB. A conclusão é da Confederação Nacional da Indústria (CNI), na Nota Econômica nº 15 de outubro de 2020, intitulada “O peso do funcionalismo público no Brasil em comparação com outros países.” Ainda segundo a mesma nota, a principal explicação para o maior comprometimento do orçamento brasileiro com o funcionalismo está na vantagem salarial dos servidores em relação aos trabalhadores da iniciativa privada (CNI, 2020).

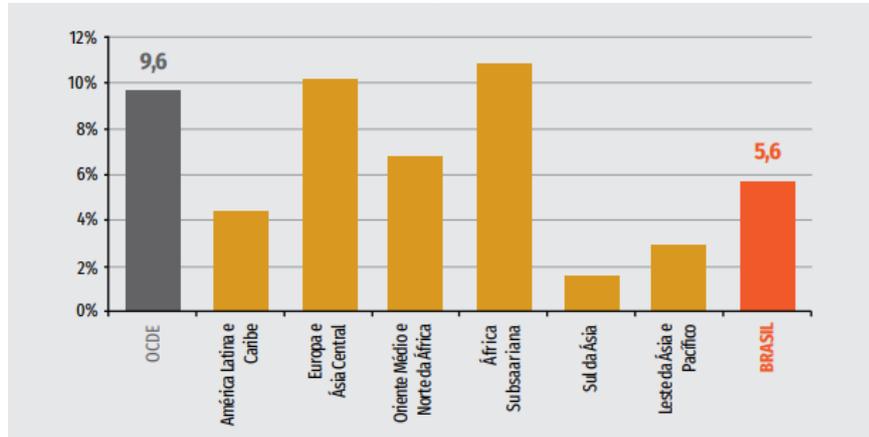
Em 2016, a remuneração de trabalhadores do setor público federal é 67% maior que os que laboram na privada em função, formação e experiência profissional semelhantes, o que corresponde ao índice mais alto analisado no estudo do Banco Mundial (BIRD), denominado “Um ajuste justo: Análise da Eficiência e Equidade do Gasto Público no Brasil”, que analisa 53 países. Os servidores estaduais no Brasil também têm salários mais altos. A diferença é de 31% em relação aos trabalhadores da iniciativa privada, enquanto a média internacional do prêmio salarial dos servidores é de 16% (CRUZ, 2017).

O mesmo estudo do BIRD, com base em dados da Organização Internacional do Trabalho (OIT), apontou, ainda, que o número de servidores públicos no Brasil não é alto (BIRD, 2017). Nesse sentido, a Confederação Nacional de Indústria (CNI) comenta:

A relação entre o número de funcionários públicos ativos e a população no Brasil (5,6%) é mais alta que a média da América Latina e Caribe (4,4%). No entanto, esse percentual é bem mais baixo que o encontrado na média dos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE – (9,6%). (CNI, 2020, p. 1-2).

O Gráfico 1 a seguir sintetiza os números:

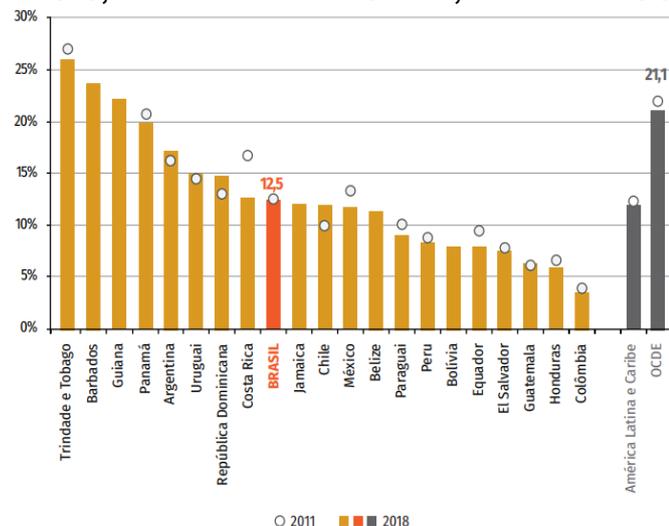
Gráfico 1. Emprego no setor público como percentual da população (%) por região em 2016



Fonte: Banco Mundial (2017).

Já estudo da OCDE (2020) intitulado *Government at a Glance Latin America and the Caribbean 2020*, também realizado com base em dados da OIT, mostra que em 2018 o número de funcionários públicos no Brasil correspondeu a 12,5% do total de empregados. No mesmo ano, esse percentual foi de 11,9% na média dos países da América Latina e Caribe e de 21,1% na média dos países membros da OCDE, como mostra o Gráfico 2.

Gráfico 2. Trabalhadores do setor público em proporção do total de trabalhadores (%), 2011 e 2018, América Latina e Caribe, e média da OCDE

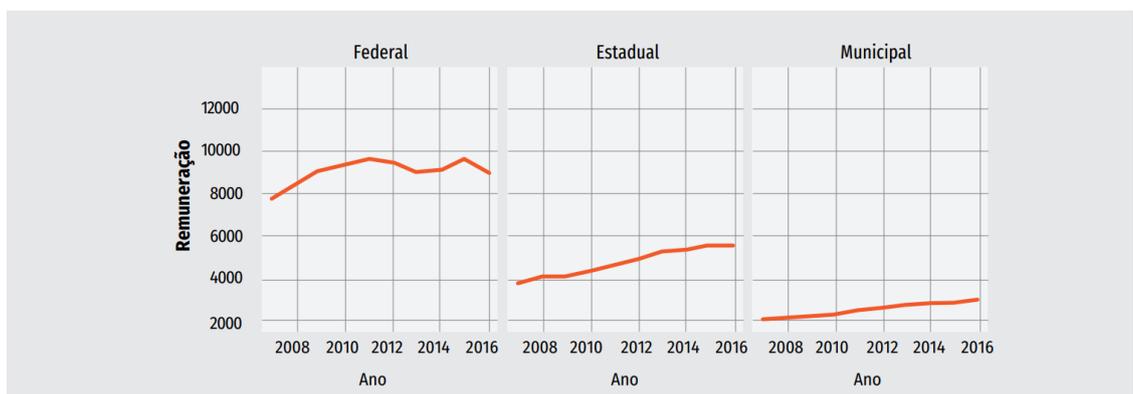


Fonte: OCDE (2020).

Segundo o *Atlas do Estado Brasileiro de 2018*, publicado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o Brasil contava com 12 milhões de funcionários públicos ativos, em 2016, incluindo militares, já inclusas as empresas públicas. Sem essas empresas, o total cai para 11,5 milhões, o que representava 17% do emprego formal no País também em 2016. Desse total (11,5 milhões), a maior parte dos funcionários públicos ativos concentra-se nos governos municipais, com 57%, enquanto os servidores dos governos estaduais representam 32,6% e do governo federal, 10,4% (CNI, 2020).

O gasto com servidores ativos é distribuído da seguinte forma entre os níveis federativos: federal (25%), estadual (39,6%) e municipal (35,5%), também segundo os dados do IPEA. Embora o governo federal represente apenas 10,4% do número de servidores, os seus gastos com pessoal representam 25% dos gastos totais com servidores ativos dos três níveis federativos. Isso ocorre porque o governo federal é o ente que paga os maiores salários, como ilustra o Gráfico 3 a seguir (CNI, 2020).

Gráfico 3. Remuneração média mensal dos servidores por nível federativo (R\$), 2007 a 2016



Fonte: IPEA (2018).

Assim, observa-se que os gastos públicos são, portanto, instrumentos governamentais de atuação, considerando que, mediante sua utilização, os governos definem as prioridades em relação à prestação de serviços públicos básicos e aos investimentos a serem realizados. Conforme já mencionado, foi utilizado gastos com pessoal para exemplificação de gasto público, entretanto há de se mencionar que

ainda que o funcionalismo público represente uma parcela considerável do orçamento federal e de outras esferas governamentais, existem gastos que de sua origem já consomem boa parte dos recursos a serem alocados nas Leis de Diretrizes orçamentárias anuais, como é o caso da dívida pública e seus encargos.

Tendo em vista que o objeto desse estudo é propor um modelo que seja capaz de mensurar a eficiência do gasto público, e não propriamente estudar as características do gasto, e visto portanto alguns conceitos que servirão de base para a continuidade da pesquisa, no próximo tópico daremos ênfase em elementos que dão segurança ao gestor público em suas ações, os chamados mecanismos de controles, pois no caso em estudo, o Sistema Cofen/Conselhos Regionais, entendemos, que a categoria, ou os profissionais de enfermagem, também esperam que os serviços prestados à sociedade em geral, principalmente com relação à fiscalização do exercício profissional, sejam feitos de forma eficiente com a garantia de que os recursos administrados pelos Conselhos regionais de enfermagem sejam aplicados em programas adequados.

2.2 MECANISMOS DE CONTROLE DOS GASTOS

Diversas são as ferramentas e mecanismos de controles de gastos que estão inseridos no contexto das atividades da Administração Pública em geral. A seguir, serão vistos alguns desses mecanismos mais presentes nos órgãos públicos, além daqueles que representam a sociedade no papel de fiscalizadores das contas públicas.

2.2.1 Controle Institucional dos Gastos Públicos

O controle institucional dos gastos públicos é feito pelos próprios gestores públicos e entidades responsáveis pelos atos da Administração Pública, pelos órgãos específicos de controle interno de cada poder, e pelo órgão de controle externo. A Figura 1 a seguir representa essa interrelação entre esses atores.

Figura 1. Inter-relação do Controle Institucional dos Gastos Públicos



Fonte: adaptada de Paiva (2004, p. 3).

Conforme argumenta Paiva (2004), por mais que existam instituições específicas para o controle da Administração Pública, é importante que haja um controle em nível operacional feito pelo próprio gestor público responsável pela atividade a ser controlada. O controle institucional, no caso da Administração Pública, é a maneira de controle exercida por órgãos que têm a competência legal para fiscalizar a aplicação dos recursos públicos, como é o caso do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU), por exemplo.

Além da CGU e dos Controles Internos dos Estados e Municípios, o controle institucional também é exercido por órgãos como o Ministério Público Federal (MPF) e os Ministérios Públicos Estaduais (MPE), os Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios (TCE e TCMs), a Polícia Federal (PF), as Polícias Estaduais, o Poder Legislativo, o Poder Judiciário e determinadas organizações privadas (CGU, 2012).

Contudo, devido às dimensões continentais do Estado brasileiro – que tem quase 5.565 municípios –, é indispensável o fomento permanente à participação social, a fim de que, na condição de coautores da gestão dos recursos públicos, os cidadãos tenham mais informações sobre os gastos públicos (ENAP, 2017).

2.2.2 Controle Interno

O Controle Interno é exercido pelo sistema de controle de cada poder, conforme estabelecido na Constituição Federal de 1988, em seus artigos 31, 70, 71 e 74 (CF, 1988). Arruda e Teles (2010) acrescentam que o controle interno é aquele exercido

por órgão da própria administração. Segundo os autores, ele deve auxiliar o controle externo e atuar como articulador entre as ações administrativas e a análise da legalidade e, sobretudo, deve assegurar a observância da legislação e dos programas de governo, avaliar a atuação dos órgãos supervisionados e fiscalizar as aplicações dos recursos públicos.

Já Castro (2007) argumenta que o sistema de controle interno não é apenas um ótimo e eficiente mecanismo gerencial e de transparência na atuação administrativa: ele também consiste em um excelente instrumento de efetivação da cidadania, pois dificulta a adoção de práticas clientelistas ao vincular o gestor público à constante prestação de contas à população.

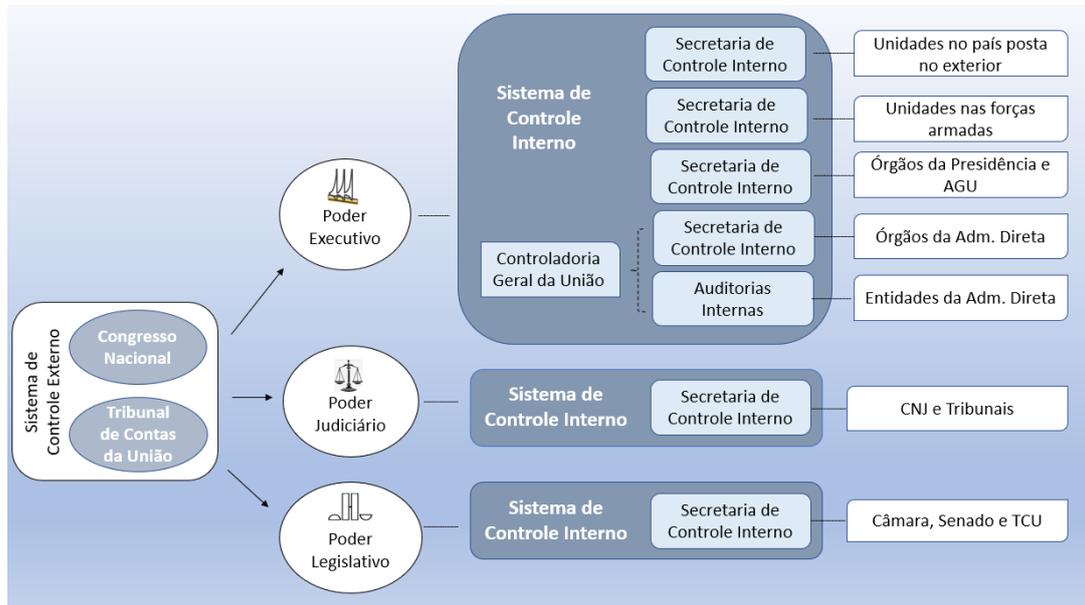
As atividades de controle interno estão difundidas na estrutura da Administração Pública Federal, devendo ser adotadas não apenas em um órgão específico, mas em todos os níveis, inclusive nas chefias competentes e nos próprios órgãos de cada sistema, conforme determina o art. 13 do Decreto-Lei nº 200/67 (BRASIL, 1967). O Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, dispõe, em seu art. 2º, as finalidades desse sistema:

- I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III - Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
 - IV - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- (BRASIL, 2000).

Na esfera federal, esse papel é exercido pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU), que é o órgão federal responsável pela defesa do patrimônio público e pelo incremento da transparência da gestão. As ações relacionadas são realizadas por meio de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. Como Órgão Central, a CGU também deve exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando-lhes a orientação normativa necessária (ENAP, 2017).

A imagem (Figura 2) apresenta, de forma resumida, como está estruturado o Sistema de Controle na Administração Pública Federal.

Figura 2. Sistema de Controle da Administração Pública Federal



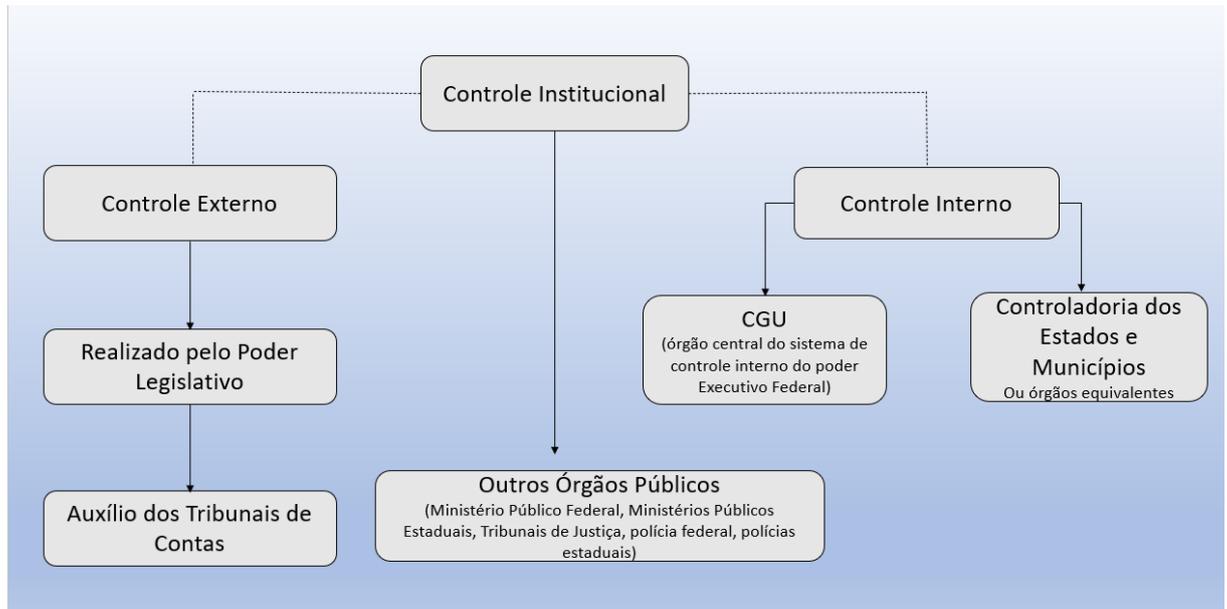
Fonte: ENAP (2017).

2.2.3 Controle Externo

Em suas várias modalidades e níveis de governo, o controle externo das entidades públicas é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, quando existir, segundo o disposto nos artigos 70 e 71 da Constituição Federal, o que é simetricamente aplicável a Estados e Municípios. No nível federal, conforme o mandamento constitucional, o Tribunal de Contas da União (TCU) é o responsável por auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo (atividade que deve ser apoiada pelo sistema de controle interno de cada poder) (BRASIL, 1988).

A Figura 3 a seguir representa o sistema de controle institucional:

Figura 3. O Controle Institucional



Fonte: ENAP (2017).

2.2.4 Controle Social dos Gastos Públicos

Podemos definir cidadania fiscal como o exercício, pelo cidadão, do direito de ser informado de forma adequada sobre a origem e aplicação dos recursos públicos, ou seja, como o fiscalizar da conversão dos tributos pagos em obras e serviços de qualidade (MINAS GERAIS, 2020).

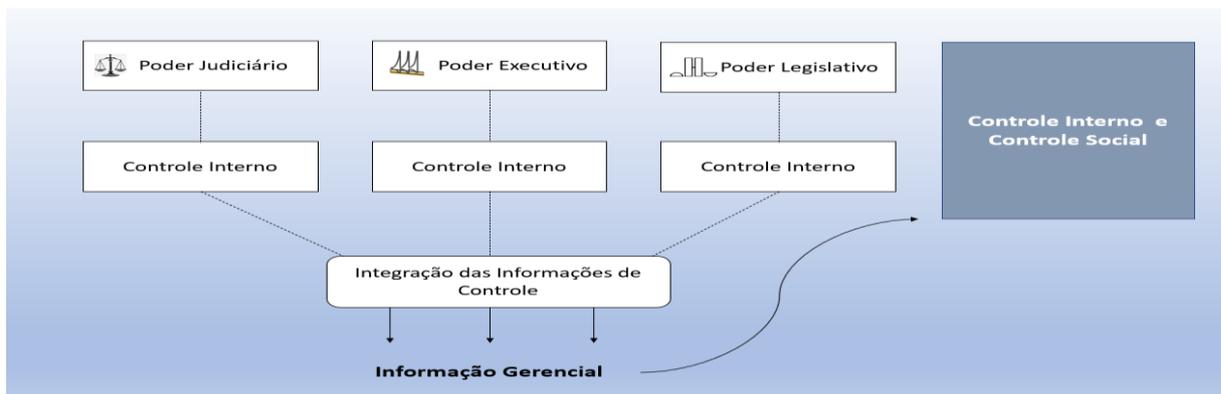
Segundo a Escola Nacional de Administração Pública (ENAP, 2017), o “Controle Social é aquele exercido pela cidadania. Significa o entendimento, a participação e a fiscalização da sociedade sobre as ações do Estado. É uma forma de realizar a democracia. No âmbito do controle social, os gastos podem e devem ser acompanhados por organizações civis que reivindicam mais acesso às informações públicas. Significa dizer que cada cidadão pode e deve, de modo individual ou coletivo, orientar a administração pública a adotar medidas que de fato atendam ao interesse público. Cabe destacar que Constituição Federal de 1988 não obriga, por outro lado, a cidadania a fiscalizar e a controlar, mas assegura-lhe este direito. Sobre o tema, Arruda e Teles discorrem:

O exercício do controle social é fortalecido diretamente por cada cidadão ou entidades da sociedade civil organizada ao procurar conhecer as ações administrativas no âmbito de sua comunidade, seja através das publicações obrigatórias, informativas, publicitárias, noticiosas, verificação in loco ou pela rede mundial de computadores, ou, ainda, por outros meios utilizados pela Administração Pública para

divulgar as realizações implementadas e como os recursos públicos estão sendo arrecadados e aplicados. (ARRUDA; TELES, 2010, p. 2).

Apesar da não obrigatoriedade, a participação cidadã na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da administração pública é um importante mecanismo de fortalecimento da cidadania” (ENAP, 2017). Trata-se, por certo, de uma forma de contribuir com a prevenção contra a corrupção e, concomitantemente, sensibilizar a população em relação à função socioeconômica do tributo. Também incentiva o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos pela sociedade, criando condições para uma relação mais harmoniosa entre o Estado e o exercício da cidadania. O controle social é, desse modo, fundamental para o controle externo. A figura a seguir apresenta a integração entre controle externo, controle interno e controle social (ENAP, 2017).

Figura 4. Integração entre controle interno, externo e social



Fonte: ENAP (2017).

2.2.5 Participação e Controle Social

Conforme ensinam Arruda e Teles (2010), a Constituição Federal de 1988 assegurou a conquista de direitos que também estão relacionados ao controle social, por exemplo, o acesso às contas públicas junto ao Poder Legislativo e representação ao Ministério Público de irregularidades e ilegalidades para que este atue perante os Tribunais de Contas). Esse controle da sociedade sobre as ações governamentais é, contudo, ainda incipiente no Estado Democrático de Direito, implementado no Brasil a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual impõe aos gestores

públicos a transparência administrativa do Estado, facultando a participação popular como direito fundamental para o exercício da cidadania. O gestor público deve prestar contas na forma da lei, dar transparência aos atos de gestão, informar a população e oferecer condições de participação e fiscalização por meio do controle social e dos órgãos competentes.

Conforme Enap (2015),

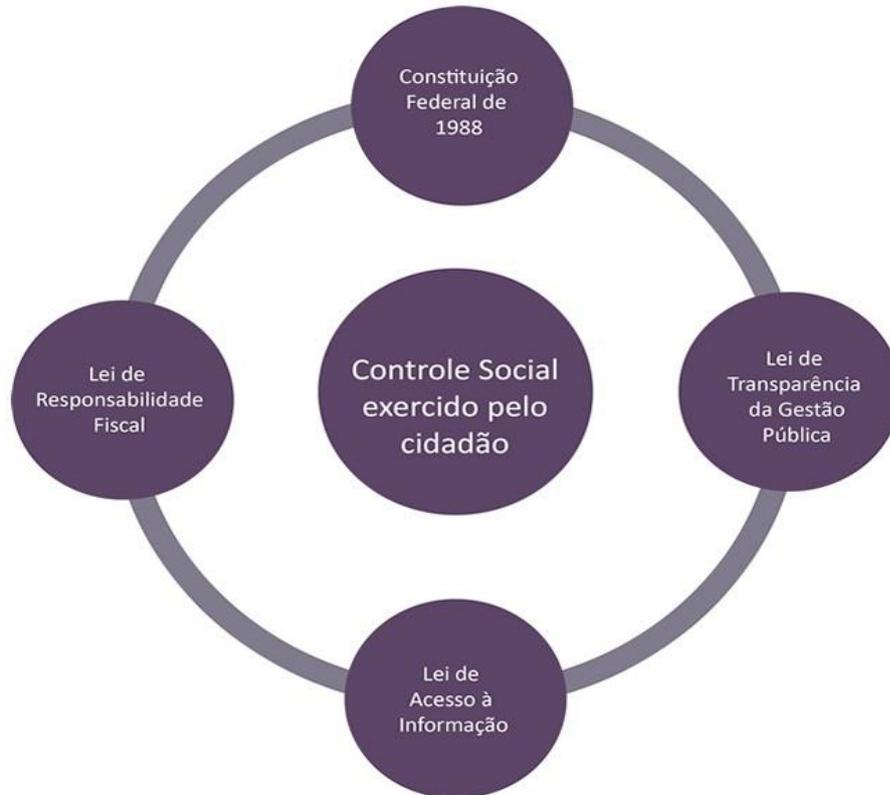
As ideias de participação e controle social estão intimamente relacionadas, pois, por meio da participação na gestão pública, os cidadãos e as cidadãs podem intervir na tomada da decisão administrativa, orientando a Administração para que adote medidas que realmente atendam ao interesse público; ao mesmo tempo, podem exercer controle sobre a ação do Estado, exigindo que o gestor público preste contas de sua atuação (ENAP, 2015, p. 5).

A participação e o controle social não são apenas direitos assegurados pela Carta Magna; são, principalmente, deveres. Por essa razão, é muito importante que todos fiscalizem de forma contínua a aplicação dos recursos públicos, uma vez que a democracia participativa compreende a participação da população na gestão e no controle sobre os recursos públicos, garantindo que estes sejam aplicados corretamente e de modo a atender ao planejado.

Nesse trabalho, não vamos nos ater se o cidadão tem exercício o poder a ele confiado, até porque não devemos imputar toda a responsabilidade dos controles em cima daqueles que em verdade são os que mais sofrem com a gestão pública. Aqui, somente temos o dever de informar que as leis e os mecanismos de controles existem e portanto, seriam mais um filtro de combate as ações improdutivas dos gestores públicos.

A Figura 5 ilustra as relações entre o controle social exercido pelo cidadão e a legislação pertinente ao tema –Constituição Federal e Leis de Responsabilidade Fiscal, da Transparência da Gestão Pública e de Acesso à Informação.

Figura 5. Controle social exercido pelo cidadão



Fonte: adaptada de ENAP (2017).

Considerando todos os controles exercidos tanto pela Administração pública como por outros agentes ou mecanismos, destaca-se, a seguir, de que forma o Sistema COFEN exerce seus controles em suas finanças.

3 AS FINANÇAS PÚBLICAS NO SISTEMA COFEN/CONSELHOS REGIONAIS

3.1 O COFEN E SEUS SISTEMAS DE CONTROLES

O Conselho Federal de Enfermagem (COFEN) é uma autarquia federal e órgão disciplinador do exercício da profissão dos profissionais de enfermagem no Brasil. A entidade foi criada por meio da Lei 5.905 em 12 de julho de 1973 que também cria seus respectivos Conselhos Regionais de Enfermagem (CORENs), órgão sediado em cada capital do Brasil e que disciplina e fiscaliza o exercício profissional da enfermagem observando as diretrizes gerais emitidas pelo Conselho Federal de Enfermagem.

O COFEN tem jurisdição em todo o território nacional, sede na Capital da República e suas principais atividades são: aprovar seu próprio regimento interno e os dos Conselhos Regionais; instalar os Conselhos Regionais; elaborar o Código de Deontologia de Enfermagem e alterá-lo quando necessário, ouvidos os Conselhos Regionais; baixar provimentos e expedir instruções, para uniformidade de procedimento e bom funcionamento dos Conselhos Regionais. Para a reformulação de métodos e técnicas de administração que assegurassem a excelência da gestão dos recursos disponíveis e o primado da sua integridade e acessibilidade aos enfermeiros, o COFEN precisou se adaptar às exigências e adequações sugeridas pelos órgãos de controle externo, mais precisamente pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Entre elas, a adoção de controle e fiscalização de suas atividades de administração financeira.

A Resolução COFEN nº 340/2008, que institui, de forma obrigatória, no âmbito do Sistema COFEN/Conselhos regionais, o “Regulamento da Administração Financeira e Contábil”, preconiza em seus artigos 163 e 180 que:

Controle interno é o exercício da fiscalização das atividades de administração financeira, que a Administração do Conselho Federal e de cada Conselho Regional desempenha no âmbito das respectivas jurisdições, por intermédio de órgãos integrantes das próprias estruturas, visando ao fiel cumprimento do disposto neste Regulamento, adotados as normas e planos de contabilidade do Sistema COFEN/CORENs.

São competentes para o desempenho do controle interno no âmbito do sistema COFEN/COREN's. I. Auditoria Interna; II. A Controladoria da Autarquia; III. Os Setores de Contabilidade; IV. Órgão de

Administração da Autarquia; IV. Outro Órgão designado. (COFEN, 2008).

A partir das definições do que é controle interno, qual o seu papel e quem irá desempenhá-lo, é possível compreender o funcionamento e as diferenças dos mecanismos que compõem a gestão de controle aplicados simultaneamente, quais sejam, Sistema de Controle Interno; Controle Interno; Auditoria; Ouvidoria Geral; Controladoria Geral.

O sistema de controle interno é formado por vários subsistemas – unidades descentralizadas de controle – que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar, integrada e sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança jurídica (CASTRO, 2007). Guerra (2005) complementa que a Constituição Federal de 1988 dispôs sobre a obrigatoriedade de criação de um sistema integrado de controle interno. Ao fazê-lo, a CF intencionou que se fosse implementado um sistema que englobasse o conjunto integrado de controles de uma instituição, isto é, não apenas o sistema financeiro e orçamentário, mas também os gerenciais, administrativos e operacionais.

Assim, podemos dizer que o Sistema de Controle Interno, versado no artigo 70 da Constituição Federal é, pois, o conjunto de órgãos descentralizados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com vistas à fiscalização e avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial, e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência dos atos de gestão. Constitui, pois, uma responsabilidade do administrador da coisa pública na garantia da realização do interesse público e deriva do dever-poder que a Administração detém de rever seus próprios atos e a conduta de seus agentes. (CASTRO, 2007).

Quanto ao Sistema Orçamentário e Execução Financeira, ele consiste em elaborar anualmente a proposta orçamentária e submetê-la à aprovação do plenário do COFEN. A execução financeira está, desse modo, atrelada ao desempenho do orçamento no que diz respeito às arrecadações e, de efeito, às despesas previstas. Nesse trabalho, entretanto, esse sistema não será abordado em razão de sua complexidade e dimensão.

Considerando a necessidade de centralização do controle interno na estrutura organizacional do COFEN, com o intuito de permitir a adoção de condições propícias para o bom e fiel desempenho das suas atribuições institucionais, em 2011, por meio

da Resolução nº 373/2011, criou-se ainda a Controladoria Geral (CG) no âmbito do Conselho Federal, que determina a criação de controladorias aos demais conselhos regionais de enfermagem (COFEN, 2018).

Antes, porém, cabe destacar que, segundo o Cofen (2012), a Controladoria se faz necessária na medida em que uma organização evolui e atinge determinado porte, passando a trabalhar com uma complexidade maior de operações. É quando o seu gestor identifica a necessidade de um apoio para acompanhar de perto todas as ações com a mesma eficiência. As atividades de controle aplicadas pela Controladoria Geral no COFEN se concretizam por meio de algumas ferramentas, como a análise da prestação de contas anual, os exames de controles internos sobre os pagamentos, os estudos de economicidade sobre cotações de preços, entre outras.

Assim, a Controladoria não pode ser vista como instrumento perturbador das ações administrativas, mas como função de extrema relevância na gestão da coisa pública e como garantidora da realização do interesse público pretendido pela Administração. O controle visa, portanto, o aperfeiçoamento e a segurança das realizações, não a restrição da liberdade. Em outros termos, A CG não tem em vista a punição, mas antes de tudo busca prevenir, proteger e acautelar (COFEN, 2012).

Ainda segundo o Cofen (2012), por meio da Controladoria é que se possibilita, ainda, a manutenção de um procedimento célere e atualizado de informações gerenciais que torna eficiente e segura a tomada de decisões e proporciona maior tranquilidade ao gestor público em relação aos atos praticados por seus subordinados. As Controladorias Regionais proporcionarão, desse modo, um sistema de controle interno razoável e eficiente, atingindo a plenitude do controle por meio da troca de informações e padronização de procedimentos.

O Cofen (2012) ainda preceitua que a CG tem, desta feita, como função, entre outras, centralizar as atividades de controle em uma estrutura especializada. Desta forma, os fatos não se perdem nas mudanças de gestão e os projetos tendem a ser continuados. Seus objetivos estratégicos podem ser assim resumidos: (i) promover o controle social; (ii) apoiar e orientar os gestores de recursos públicos; (iii) fornecer informações estratégicas; e (iv) acompanhar a racionalização do gasto.

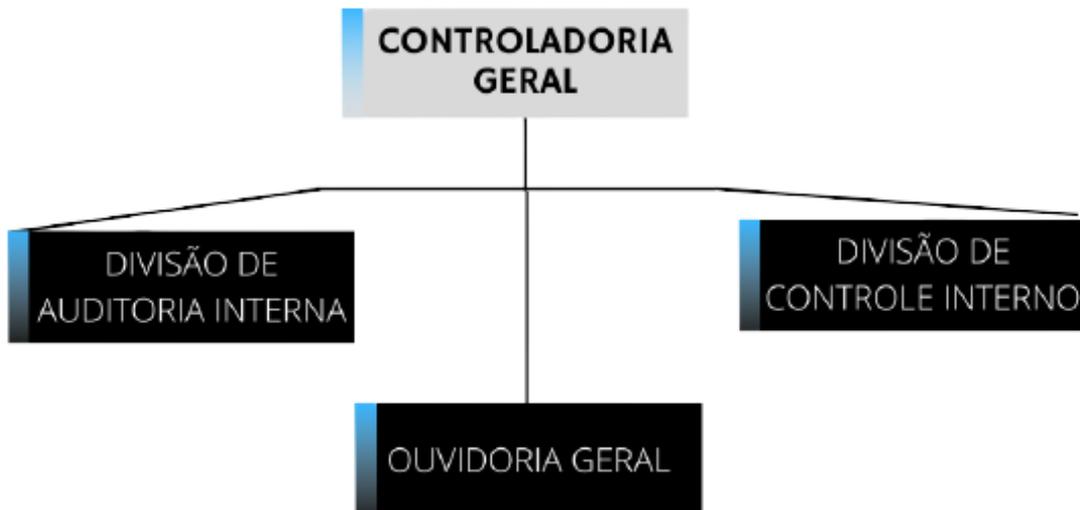
A Promoção e Controle Social significa tornar transparente a gestão pública subsidiando o controle social no acompanhamento das ações da Autarquia, além de disponibilizar e divulgar informações sobre as receitas e despesas públicas do Sistema Cofen/Conselhos Regionais.

Já a orientação e o apoio aos gestores destinam-se preventivamente aos gestores de recursos públicos para a correta execução orçamentária, financeira e patrimonial do Sistema Cofen/Conselhos Regionais.

O fornecimento de informações estratégicas consiste no monitoramento da evolução da receita e dos gastos da autarquia, subsidiando o processo decisório e a alocação dos recursos. Por outro lado, o acompanhamento da racionalização do gasto propõe-se a identificar oportunidades e possibilidades de racionalização dos gastos e estabelecer diretrizes para a redução de despesa, bem como promover soluções para a eficiência do Recurso Público (COFEN, 2012).

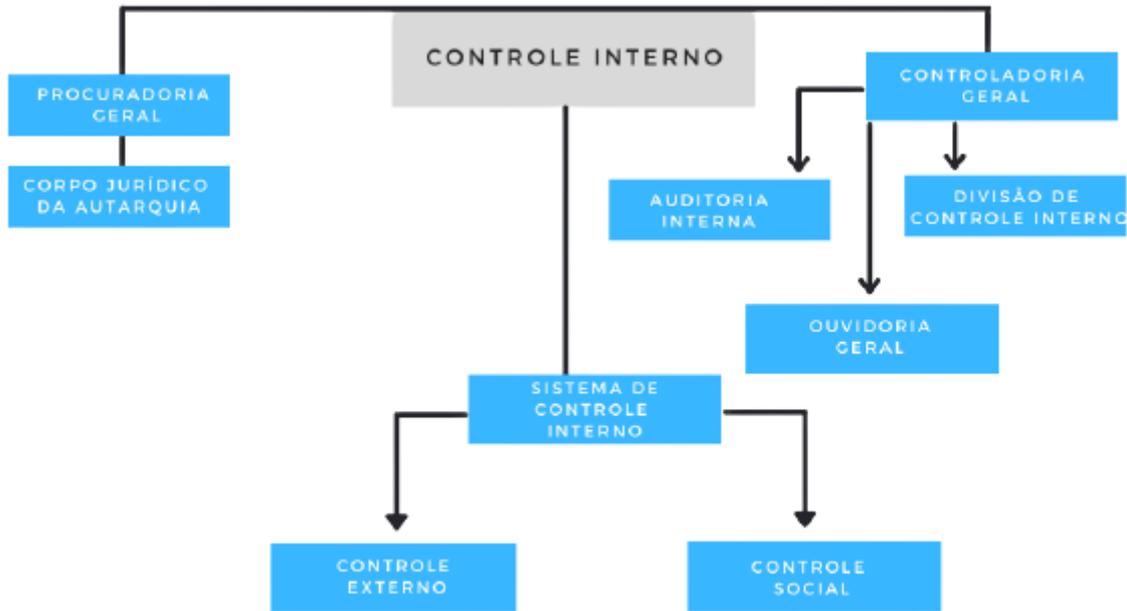
As figuras 6, 7 e 8 apresentam, de forma resumida, a estrutura da CG, sua abordagem sistêmica visando o controle e as atribuições diretas dos mecanismos de controle.

Figura 6. Estrutura da Controladoria



Fonte: elaborada pelo autor (2022) com base na Resolução em COFEN (2012).

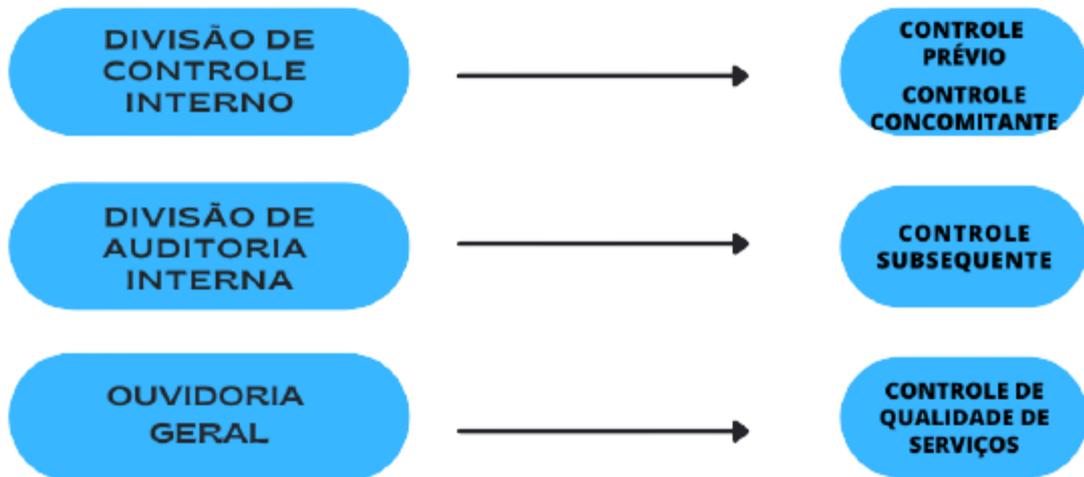
Figura 7. Abordagem sistêmica para o controle



Fonte: adaptada de Cofen (2012).

Na figura 8 abaixo, podemos identificar as atribuições diretas de cada mecanismo comentado, sendo assim resumidas:

Figura 8. Atribuições diretas de cada mecanismo



Fonte: elaborada pelo autor (2022) com base em Cofen (2012).

Divisão de Controle Interno

Em uma análise pormenorizada das atribuições da Divisão de Controle Interno, pode-se citar, conforme demonstra o quadro 2, como é estruturada essa divisão:

Quadro 2. Atribuições e ações da Divisão de Controle Interno

DIVISÃO DE CONTROLE INTERNO	
ATRIBUIÇÕES	AÇÕES
Assessorar os órgãos internos da Administração sobre a aplicação de normas técnicas de controle e de apuração de custos, com vistas à uniformidade dos procedimentos.	análise de processos internos antes da autorização do gestor.
Acompanhar os resultados dos registros contábeis, dos atos e fatos relativos às despesas da Administração, com vistas à elaboração das contas da gestão.	análise de processos antes do pagamento.
Orientar, coordenar, supervisionar, fiscalizar e avaliar as atividades do Sistema de Controle Interno.	mapeamento e implementação de normas e procedimentos.
Detectar, padronizar e elaborar normas para atividades de controle interno de todo o Sistema.	acompanhamento de orçamento, gastos com pessoal, planejamento financeiro, restos a pagar e recolhimento de Impostos (COFEN, 2012).
Monitorar as ações de controle interno visando à qualidade dos resultados.	-

Fonte: elaborada pelo autor (2022) com base em Cofen (2012).

Em análise das atribuições e ações do Controle Interno, observamos que realmente o foco de suas atividades acontece de forma preventiva aos atos da gestão, concomitante as execuções financeiras e contábeis, com o objetivo de orientar o gestor de possíveis irregularidades em processos e tomadas de decisões.

Divisão de Auditoria Interna

As atribuições da Divisão de Auditoria Interna podem ser assim elencadas, segundo o Cofen (2012), de acordo com o quadro 3 abaixo.:

Quadro 3. Atribuições e ações da Divisão de Auditoria Interna

DIVISÃO DE AUDITORIA INTERNA	
ATRIBUIÇÕES	AÇÕES
Analisar, tanto no COFEN quanto nos CORENs, os processos licitatórios os de dispensa e inexigibilidade de licitação, contratos, convênios e realizar auditoria nas unidades administrativas do COFEN.	Estruturação da parte técnica (manuais, relatórios, procedimentos em campo), visando transparência e qualidade em suas ações.
Realizar, sistematicamente, a verificação da regularidade dos procedimentos e sistemas adotados pela instituição auditada na prática da execução rotineira de suas atividades, bem como avaliar o grau de adequação às exigências legais e metas estabelecidas.	Estruturação e padronização de formalidades na análise de Convênios.
Padronizar procedimentos e confeccionar Manuais no Sistema COFEN/Conselhos Regionais.	Análises programadas no COFEN e CORENs – PAINT.
Acompanhar o envio mensal de relatórios, demonstrações e outros documentos exigidos pelas normas em vigor, tantos no COFEN quanto nos CORENs.	Uso de ferramenta de mapeamento de riscos CORENs – <i>Checklist</i> .
Acompanhar a utilização, contabilização e prestação de contas dos recursos provenientes de convênios.	Análises de processos licitatórios.
-	Controle das documentações obrigatórias da Resolução COFEN 340/2008.

Fonte: elaborada pelo autor (2022) com base em Cofen (2012).

Em análise das atribuições e ações da Auditoria Interna, destacamos que existe um enfoque de atuação dos procedimentos licitatórios e nos atos de gestão, financeiros e contábeis, que existem o acompanhamento para a detecção das irregularidades ocorridas, ou seja, diferente do controle interno, já não atua de forma preventiva e sim posterior a ação.

Ouvidoria Geral

A Ouvidoria é função de controle interno. Suas ações fomentam o controle social, a participação popular, o processo de gestão e a articulação entre as macros funções de controle interno (COFEN, 2012).

Segundo Silva et al. (2012), a detecção de falhas pela Ouvidoria deverá ser utilizada no redirecionamento de ações institucionais e prover de informações às demais macro funções de controle interno com a finalidade fortalecer a sinergia do controle interno e o controle social.

A partir das solicitações dos usuários e da tabulação de dados, a Ouvidoria deverá identificar as áreas demandam mais atenção por parte dos gestores e sugerir a definição de eixos prioritários de ações que permitam reduzir as falhas detectadas.

3.2 O PROGRAMA DE INTEGRIDADE

O Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem iniciou um trabalho de criação e implementação dos denominados Escritórios de Integridade, áreas essenciais para a prevenção, detecção e remediação de situações que representem riscos de corrupção, fraude e desvios comportamentais (COFEN, 2021). Ainda conforme COFEN (2021), tomando como base a fundamental importância da boa gestão da coisa pública, e considerando a primazia dos interesses públicos sobre os privados, foi elaborado o manual de Gestão do Escritório de Integridade para o Sistema COFEN/CORENs de Enfermagem – Manual 107. O manual dispõe de diretrizes e princípios voltados para a boa gestão dos órgãos que compõem o Sistema, preservando, contudo, a autonomia administrativa e financeira de cada regional de enfermagem. A partir daí, começaria a implementação e manutenção do sistema de integridade, um dos pilares fundamentais para a governança corporativa, que tende a ser a chave para o direcionamento apropriado dos rumos da instituição, alinhado aos seus valores institucionais.

Segundo o documento, de acordo com os preceitos legais e as boas práticas de mercado, o responsável pelo Escritório de Integridade exerce uma função de autoridade independente e autônoma, com o objetivo de melhorar e fortalecer os padrões internos relacionados à integridade corporativa (COFEN, 2021). Essa função demonstra o compromisso com a evolução de ambientes relacionados à responsabilidade social e o reconhecimento dos ordenamentos positivos da virtualidade jurídica associada ao estabelecimento de controles e/ou protocolos voltados à prevenção em prol do cumprimento de normas específicas. Assim, o objetivo é o de reforçar a cultura de Integridade no Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem.

Nesse sentido, o Escritório de Integridade deve dispor de autonomia como fundamento à consecução de seus objetivos. A capacidade de autogestão, sem interferência ou subordinação a outros setores da instituição, é critério primordial para a consecução da efetiva integridade, pois permite o desenvolvimento de ações destinadas à prevenção, detecção e remediação de situações relativas à cultura de integridade, sem vinculação hierárquica entre as áreas que executam o controle e as que os supervisionam. Portanto, o Escritório deve dispor de autoridade, espelhada na observância mandatória dos valores, processos e controles relativos à cultura de integridade da instituição (CGU, 2018).

De fato, a função do responsável pelo Escritório de Integridade é “promover uma cultura de Integridade em todo o Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem dirigida a partir do nível mais alto, e com linhas claras sobre responsabilidades.” (COFEN, 2021).

Com efeito, em um contexto como o descrito, em que se proliferam as iniciativas relacionadas ao desenvolvimento de funções de Integridade, o órgão máximo de administração do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem considera que a criação de uma área de Integridade em sua estrutura não pode, de modo algum, limitar-se à adoção de padrões comuns e válidos para qualquer ambiente. Porém, em outra análise, deve aprofundar-se na identificação das características que o tornam um sistema único e independente, para assim definir melhor as funções, as áreas e os procedimentos integrantes de seu escritório de integridade (COFEN, 2021).

3.2.1 Compromisso do Órgão Máximo de Administração do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem

Os órgãos que representam o Conselho Federal de Enfermagem são plenamente conscientes de suas responsabilidades no que diz respeito à observância das normas que lhes são aplicáveis, especialmente aquelas destinadas à prevenção à corrupção, à fraude e aos desvios que esbarrem em questões de integridade. Esses órgãos estão firmemente comprometidos com a adoção de todos os tipos de iniciativas voltadas a impulsionar, cada vez em maior medida, o cumprimento de tais normas e corrigir os comportamentos não conformes que possam comprometer os objetivos alinhados à cultura de integridade.

Desta forma, a alta administração compartilha esse compromisso com seus níveis máximos de direção, de modo que estes estejam obrigados a se envolver diretamente em iniciativas destinadas à promoção de comportamentos que reflitam uma cultura avançada de Integridade. Consiste, desse modo, referência a partir da posição que os dirigentes ocupam e incorporam, explícita ou implicitamente, essa aspiração aos processos da administração. O objetivo não é outro senão alcançar o compromisso efetivo de todos os níveis da organização com a manutenção e preservação de uma cultura de integridade.

A criação dos Escritórios de Integridade do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem reforça, portanto, o compromisso já existente no Sistema, facilitando o aproveitamento do conhecimento, experiência e recursos adquiridos para continuar evoluindo, dia a dia, na consecução desse objetivo (COFEN, 2021).

3.2.2 Linha de subordinação

A alta direção do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem estabeleceu que os Escritórios de Integridade e suas atividades serão criadas a partir de decisão do plenário, seguida da portaria de nomeação do responsável pela área e dos demais agentes que possam integrar tal estrutura (COFEN, 2021).

Esclarece-se que a função gratificada se restringe ao chefe, ao gerente ou a outros colaboradores que atuarão na área, podendo ser criado cargo específico de agente de integridade com atribuições bem definidas, considerando a dualidade de concursados e contratados que compõem o quadro funcional da instituição.

Ainda segundo o Manual, o Escritório de Integridade de cada Conselho deve apresentar relatório ao Escritório de Integridade do Conselho Federal, ao menos uma vez por ano, informando os aspectos mais importantes das atividades realizadas no último período, além dos planos e prioridades estabelecidas para o exercício seguinte, sem prejuízo de relatórios específicos exigidos diante de determinadas circunstâncias pela alta direção.

2.2.3 Relação com outras áreas

Como visto, os Escritórios de Integridade deverão desenvolver ações destinadas à implementação e manutenção da cultura de integridade, por meio da interação dinâmica e permanente com os responsáveis máximos, com vistas a propiciar o mais qualificado e amplo conhecimento dos aspectos mais relevantes ou de maior sensibilidade de cada área. Esta interação diz respeito, em especial, ao cumprimento das normativas destinadas à integridade e que possam afetar a consecução dos objetivos institucionais.

Além disso, a interação da função de Integridade nos processos internos –em sentido amplo, incluindo não apenas os projetos de planejamento, desenvolvimento ou execução das atividades próprias do Conselho, mas também as funções transversais mais relevantes – é imprescindível ao cumprimento de suas finalidades. Nesse sentido, deve ser realizada de forma a prevenir duplicidades e facilitar o acesso de todas as áreas ao Escritório de Integridade com um objetivo próprio e identificável.

Todavia, de acordo com os critérios de oportunidade e eficiência, o Escritório de Integridade constituirá e ordenará os foros que considerar convenientes para garantir a adequada coordenação de suas funções, da mesma forma, informará aos outros comitês, conforme o caso, nas matérias próprias de sua competência (COFEN, 2021).

3.2.4 Funções e objetivos do Escritório de Integridade

Em princípio, há de se destacar que as funções ou atividades pertinentes ao Escritório de Integridade são exercidas por um encarregado que irá atuar, preponderantemente, na gestão dos ambientes preventivos e reativos relacionados

ao cumprimento de ordenamentos jurídicos e normativos internos cujas temáticas são corrupção, fraude e desvios de conduta.

Tais tarefas estão organizadas para atender precisamente a essas finalidades, observando os princípios de rigor e eficiência, e guarda importância destacada para o tratamento das questões que culminam em não conformidades aos processos operacionais internos. São planos de atividade da função do encarregado do Escritório de Integridade: 1) Levantamento e sistematização de processos; b) Estruturação e constituição do Escritório de Integridade e c) Estruturação e monitoramento do Escritório de Integridade. (COFEN, 2021).

Dentre esses planos de atividades, daremos enfoque ao levantamento e sistematização de processos, considerado o ponto de partida das atribuições do escritório. Segundo Cofen (2021), o levantamento e a sistematização de processos consistem em buscar a identificação dos sistemas existentes, sua conformidade e controle interno nas operações e potenciais pontos de melhoria sobre o tema de conformidade como aprovações, avaliações, segregação de perfis de acessos e controle de acesso aos recursos, impedindo operações indevidas, consultas não autorizadas e aprovações com conflito de interesses em ambientes sistêmicos.

São exemplos de processos: i) sistema de contratos; ii) sistema de pagamentos a fornecedores; iii) sistema de aplicação de medidas disciplinares; iv) sistema de gestão de contratação de funcionários comissionados, entre outros (COFEN, 2021). Há alguns riscos potenciais operacionais e técnicos correlatos ao tema no Conselho Regional. Alguns deles estão relacionados, a teor do que ainda dispõe o Cofen (2021), no quadro 04 abaixo:

Quadro 4. Riscos operacionais e técnicos de processos

PROCESSOS	
RISCOS OPERACIONAIS E TÉCNICOS	
Riscos financeiros.	Indicação de pessoas sem capacidade técnica para o exercício da função designada.
Contratação pública fora dos padrões internos.	Ausência de controles internos.
Não conformidade em processos licitatórios.	Insuficiência/ausência de comunicação ou treinamentos.

Renovação contratual excepcional por demora do cumprimento interno do fluxo de compras e contratações.	Falha do sistema utilizado para informação da entidade.
Perda de prazo contratual e despesas com carência de dotação.	Proposta orçamentária superestimada, ocasionando contingenciamento de despesas.
Contratação de pessoa não capacitada.	Ausência no gerenciamento de contratos e serviços.
Falhas em controles de segurança da informação.	Decisões administrativas desconformes, ocasionando falta de segurança jurídica e equidade.
Ausência de procedimentos que patrocinem ações de anticorrupção.	-

Fonte: elaborada pelo autor (2022) com base em Cofen (2021).

Dessa forma, é esperado que cada Escritório de Integridade identifique os principais riscos aos quais o Conselho está sujeito (seja de natureza legal, contábil ou administrativa) e atue na sua mitigação por meio da avaliação de riscos (COFEN, 2021).

Considerando todos esses riscos, que já são realidade em alguns regionais de enfermagem, precisamos destacar que ainda que os gestores utilizem os mecanismos de controles já existentes, podemos propor que é possível uma redução desses riscos utilizando outra ferramenta de controle que será apresentada no próximo capítulo.

O modelo que será apresentado de Centro de Custos, poderá propiciar ao gestor a capacidade de identificar a aplicabilidade dos recursos, seus direcionamentos sob a ótica dos controles externos, como por exemplo a Cartilha de orientação para os Conselhos de fiscalização de das atividades profissionais (TCU, 2014). Portanto, de posse desse modelo, estaria esse gestor, portanto, seguindo as orientações dos órgãos de controle externo e em consonância com seus normativos internos e com programas anuais de execuções financeiras e orçamentárias.

Nesse sentido, todos os mecanismos de controles internos, incluindo o escritório de integridade, teriam condições de identificar possíveis distorções operacionais nos sistemas já mencionados, contribuindo para uma significativa objetividade na solução de anomalias.

Os riscos descritos acima, são encontrados com muita frequência nos CORENs e tornam-se críticos pela característica dos modelos de gestões atuais impostos pela própria lei de criação do sistema COFEN /CORENs (Lei 5.905, de 12

de julho de 1973), que estabelece em seu artigo 9, o tempo de mandato do colegiado – “Art 9º - O mandato dos membros do Conselho Federal será honorífico e terá a duração de três anos, admitida uma reeleição” – tempo curto para o gestor promover os ajustes necessários ao fiel desempenho da gestão.

Portanto, a proposta de criação desse modelo de ajuste pode contribuir com os escritórios de integridade a serem implantados nos regionais de modo que estes possam identificar com clareza onde e como atuar para mitigar problemas e aumentar a capacidade de produção de serviços da enfermagem em benefício da sociedade.

4 A PROPOSTA DO MODELO DE AJUSTE EFICIENTE

4.1 CONCEITOS DE ATIVIDADES DE UM REGIONAL DE ENFERMAGEM

Antes da apresentação da proposta de modelo de ajuste, é forçoso apresentar os conceitos financeiros operados em um Conselho Regional de Enfermagem, a título de exemplo, conforme detalha o COFEN (2008). Eles estão no Quadro 5. Resumidamente, são esses os quatro pilares que serão utilizados para desenvolver o modelo proposto neste estudo. Para melhor visualização dos modelos indicados, criamos o organograma preliminar de fluxo circular de atividades dos Conselhos na Figura 9.

Quadro 5. Conceitos financeiros e atividades

Conceitos financeiros e atividades	
ATIVIDADES	CONCEITO
Receitas.	São os recursos provenientes da contribuição paga obrigatoriamente pelos profissionais de enfermagem anualmente (termo usado: anuidade) e pelas taxas de serviços cobradas para diversos procedimentos realizados pelo Conselho, como inscrições, 2ª vias de carteira profissional, requerimentos, certidões etc.

Despesas.	São divididas em Despesas Correntes e Despesas de Capital. As Despesas correntes referem-se àquelas diretamente relacionadas às atividades finalísticas do Conselho, assim como folha de pagamento, manutenção do órgão etc. As Despesas de Capital são aquelas relacionadas a investimentos diversos.
Orçamento.	É o instrumento de planejamento e execução das finanças públicas, em que são estimadas as receitas e fixadas as despesas. É elaborado e executado para um determinado período (vigência de um único exercício).
Atividades Finalísticas.	Processar a inscrição no Conselho e seu cancelamento e expedir a carteira profissional indispensável ao exercício da profissão; disciplinar e fiscalizar o exercício profissional; conhecer e decidir os assuntos atinentes à ética profissional, impondo as penalidades cabíveis.

Fonte: elaborada pelo autor (2022) com base em Cofen (2008).

Figura 9. Fluxo circular de atividades dos Conselhos



Fonte: elaborada pelo autor (2022) com base em Cofen (2008).

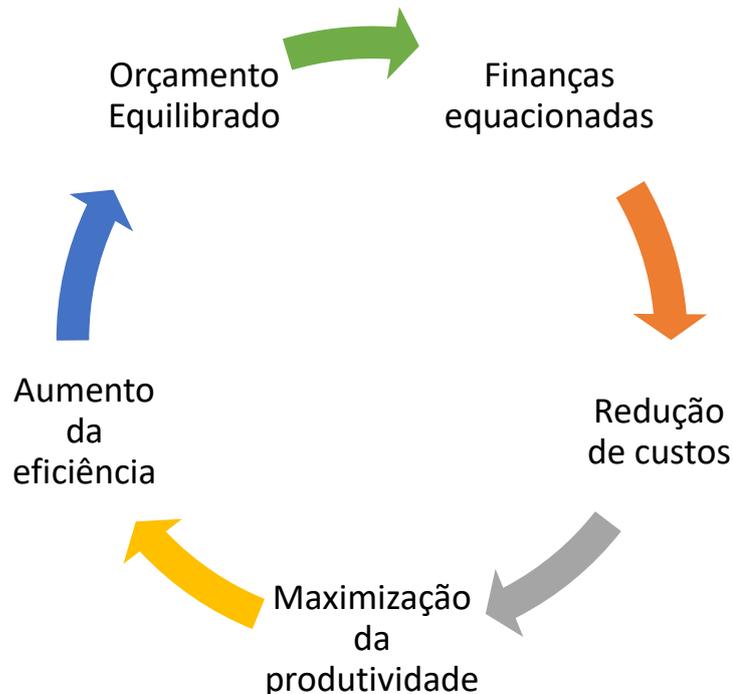
Neste fluxo, temos que:

- 1) O Conselho realiza a inscrição dos profissionais e, neste momento, cria-se a obrigatoriedade de pagamento por parte dos inscritos de todas as taxas referentes à inscrição e ao pagamento anual da contribuição (anuidade);
- 2) Com a devida cobrança sendo realizada, gera-se a receita (arrecadação) dos Conselhos;
- 3) Com o Instrumento Orçamentário, as previsões de receitas são realizadas e as despesas são fixadas;
- 4) Na execução do orçamento, as atividades finalísticas são realizadas;

5) O objetivo fim é alcançado, qual seja, a proteção à sociedade e à própria categoria profissional.

A partir do momento em que temos dados suficientes para análise de fluxos e todas as variáveis de processos em geral, a busca constante será chegar a um ponto de equilíbrio de eficiência. Ora, se a alocação dos recursos acontecerem de forma equilibrada (orçamento anual), teremos em consequência as finanças equacionadas. O que pode representar em uma possível redução de custos que geraria uma maximização da produtividade e por fim um aumento da eficiência. Esse fluxo circular de equilíbrio/eficiência é demonstrado na figura 10.

Figura 10. Fluxo circular de equilíbrio/eficiência



Fonte: elaborada pelo autor (2022) com base em Cofen (2022).

Seguindo com o tratamento dos dados, historicamente, em análises e pesquisas já realizadas, podemos observar que a variação do valor de anuidade cobrada aos profissionais registrados tem relação direta com a variação da quantidade monetária arrecadada pelo Coren-RJ, por exemplo. Por sua vez, a variação da receita impacta diretamente a produtividade e pode ter como efeito, a eficiência do regional.

$$\Delta \text{ vl Anuidade} \rightarrow \Delta \text{ quant. de receita}$$

$$\Delta \text{ de receita} \rightarrow \Delta \text{ Produtividade}$$

Todavia, a pesquisa parte da premissa básica de que uma variação positiva (aumento) no valor da anuidade tem relação direta com a variação positiva da arrecadação, que, também em consequência, impacta no aumento da produtividade.

$$\Delta \uparrow \text{ vl anuidade} = \Delta \uparrow \text{ da quant de receita}$$

$$\Delta \uparrow \text{ Receita} = \Delta \uparrow \text{ Produtividade}$$

Diante desses conceitos, como podemos chegar a um ponto de equilíbrio entre a receita e o emprego correto do gasto público?

Um modelo de ajuste que represente, de forma fidedigna, as fontes ou a matriz que propicie ao gestor a definição da melhor destinação dos recursos com o objetivo de alinhar as perspectivas e diretrizes do órgão que ele dirige, nos parece ser o caminho mais coerente. Neste caso, apresentaremos a proposta desse modelo. Antes, porém, alguns conceitos são imprescindíveis à compreensão do tema.

4.2 CONCEITOS RELEVANTES SOBRE CENTRO DE CUSTOS

O primeiro aspecto a ser destacado é que, para a construção de um modelo eficiente, há de se definir o caminho a ser percorrido. No entendimento deste autor, este caminho a ser trilhado chama-se **Centro de Custos**. Por meio dele, é possível chegar aos resultados esperados visando o melhor gerenciamento final dos recursos e sua destinação assertiva, o que vale dizer, qualificar o gasto. Os centros de custos podem ser considerados modos eficientes de agrupar receitas e despesas, propiciando melhor conhecimento e análise das partes do negócio e influenciando o apropriado agrupamento de despesas e receitas para que possam ser tomadas decisões acertadas quanto aos gastos, produtos e serviços oferecidos.

Por certo, ver uma empresa, um órgão público, Instituição, etc. como um todo é um trabalho complexo, assim como visualizar o que está indo bem ou mal dentro de cada uma delas. A solução para tal complexidade passa pelo centro de custos, que funciona como um modo de separar uma organização em áreas pré-determinadas onde se analisam os gastos e as receitas produzidas por cada setor. Pode-se afirmar,

portanto, que o centro de custos é um resumo de cada segmento desta organização. (RODRIGUES, 2016).

Mas como elaborar um Centro de Custo?

Segundo Rodrigues (2016), o primeiro passo consiste em realizar uma análise das despesas existentes na empresa, fazendo uma separação para formar grupos de acordo com seu uso ou suas características. Em seguida, são determinados os centros de custo por setores, departamentos ou negócios, de acordo com a estrutura da organização.

A alocação e a divisão das despesas devem ser feitas de acordo com a proporção e a responsabilidade de cada centro de custo. É preciso ponderar na elaboração do estudo as regras de rateio e a proporcionalidade para cada despesa. Os benefícios nessa implantação seriam:

Quadro 6. Benefícios de implantação de Centro de Custos

BENEFÍCIOS
Obtenção de um resumo financeiro de toda a estrutura empresarial.
Especificação de despesas e receitas em determinado período de tempo.
Controle financeiro aliado ao bom desempenho da empresa e metas atingidas.
Organização e entendimento facilitados, agilizando a tomada de decisões e ganhando qualidade.
Verificação do montante que deve ser investido em cada área do órgão.
Definição assertiva de metas.
Formação simplificada de preços, já que é possível verificar cada despesa e receita dos segmentos da empresa.
Manutenção da competitividade do negócio, pois o instrumento serve de base para análises estratégicas que garantirão a perenidade da companhia.

Fonte: (RODRIGUES,2016).

Interessante também destacar, por oportuno, os objetivos e os alcances da implantação de Centro de Custos, seguindo orientação das Normas Brasileiras de Contabilidade, principalmente a NBC T 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as

regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e define como objetivos:

Quadro 7. Objetivos de um Subsistema de Informação de Custos

OBJETIVOS
Mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade.
Apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade sob análise e os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho.
Apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.
Apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais conectadas com a realidade com base em custos incorridos e projetados.
Apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13) (CFC, 2011).

- Fonte: (CFC, 2011).

Inúmeros dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além de observar esses aspectos legais, a NBC T 16.11 também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade (CFC, 2011, p. 3).

Seguindo em direção à construção do modelo, acrescentam-se outras definições importantes que lhe servirão de base conceitual, demonstradas no quadro 8:

Quadro 8. Informações conceituais

INFORMAÇÕES	CONCEITO
Objeto de custo	é a unidade que se deseja mensurar e ter os custos avaliados. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.
Informações do subsistema orçamentário	a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de responsabilidade – poderes e órgãos – identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer ou não das classificações orçamentárias existentes
Método de custeio	refere-se ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno. A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.
Custeio por atividade	considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.
Custo direto	é todo o custo identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.
Custo indireto	é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.

Mão de obra direta	corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros objetos de custos (CFC, 2011, p. 3-5).
--------------------	--

Fonte: (CFC, 2011, p. 3-5).

É pertinente destacar, ainda segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2011) a existência de alguns atributos da informação de custos, apresentadas no quadro 9:

Quadro 9. Atributos da informação de custos

ATRIBUTOS	CONCEITO
Relevância	entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros
Utilidade	deve ser útil à gestão, tendo a sua relação custo benefício sempre positiva
Oportunidade	qualidade de disponibilidade da informação no momento adequado à tomada de decisão
Valor social	deve proporcionar mais transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos
Fidedignidade	atributo que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para tanto, apresentar as operações e os acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica, e não meramente com a sua forma legal

Especificidade	informações de custos que devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários
Comparabilidade	qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando alterada, esta informação deve constar em nota explicativa
Adaptabilidade	deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários
Granularidade	sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de relatórios distintos, sem perder o atributo da comparabilidade. Evidenciação na demonstração.

Fonte: (CFC, 2011, p. 6).

Outra definição extremamente importante refere-se às cotas de distribuição dos custos indiretos. Essas cotas, quando for o caso, podem ser selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do objeto de custo: área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, entre outros aspectos (CFC, 2011, p. 6).

4.3 RESULTADOS: CONSTRUÇÃO DO MODELO DE AJUSTE

O modelo ora realizado partiu do princípio fundamental de que os CORENs – e no caso específico sob análise e a título de exemplo, o COREN/RJ – como autarquia *sui generis* que têm como atividades finalísticas a fiscalização do exercício profissional de enfermagem, o registro e o cadastro de enfermeiros e a apuração de infrações

éticas, tem a incumbência, entre outras, de analisar se os recursos estão sendo aplicados de forma condizente com suas atividades levando em consideração sua arrecadação anual (COFEN, 2019). A escolha do regional fluminense teve como justificativa sua estrutura, considerada de macro porte para o Sistema COFEN.

Destarte, não haveria outra forma de se obter as informações pretendidas se não utilizássemos, como já visto no contexto introdutório e no tópico anterior, o método de custeio por atividade, lançando mão dos conceitos de custos diretos e indiretos e, como premissa fundamental, o atributo da especificidade.

Para tanto, definimos como base o critério de departamentalização, que consiste nas divisões organizacionais onde se realizam operações de natureza afim. Em outras palavras, departamentos são centros de reponsabilidade dos custos.

Definimos neste momento que os departamentos serão considerados Objetos de custos, para uma melhor visualização das atividades. Definido o método de custeio, passamos ao estudo da estrutura do COREN-RJ, analisando todos os departamentos/áreas que o compõem. São eles (COREN-RJ, 2015):

Atendimento
Setor de Inscrição e Cadastro
Gestão de Pessoas
Câmara Técnica
Comunicação
Controladoria
Comissão Permanente de licitação/Compras
Coordenação de Programas Especiais
Departamento de Fiscalização
Departamento de Gestão
Departamento de Ética
Gabinete
Departamento de Tecnologia e Informação
Departamento Financeiro
Ouvidoria geral
Planejamento
Procuradoria/Dívida Ativa

É forçoso, ainda, definir os Objetos de Custos que, após considerado o atributo de Especificidade, foram destacados em cinco: administração; fiscalização; ética; registro e cadastro; e direção/plenário.

O objeto de custo 1 (Administração) foi utilizado para alocar todos os Departamentos/áreas consideradas Operacionais/Apoio. São elas: Departamento de Gestão de Pessoas; Comunicação; Controladoria; CPL/Compras; Departamento de Gestão; DTIC; Departamento Financeiro; Ouvidoria Geral; Planejamento Estratégico; e Procuradoria Geral (COREN-RJ, 2015).

Os objetos de custos 2, 3 e 4 são diretos e referem-se às atividades finalísticas do COREN-RJ. Já o objeto 5 (Direção/Plenário) compreende as atividades realizadas diretamente pela Direção e Plenário do Regional, incluindo as do Gabinete da Presidência e os Programas Especiais elencados pela Gestão como parte integrante do rol das diretrizes da Gestão. O quadro 10 demonstra a estrutura visualmente.

Quadro 10. Objetos de custos

OBJETO DE CUSTO 1	OBJETO DE CUSTO 2	OBJETO DE CUSTO 3	OBJETO DE CUSTO 4	OBJETO DE CUSTO 5
Dep. de Gestão de pessoas Comunicação Controladoria CPL/Compras Departamento de Gestão Departamento de TI Departamento Financeiro Ouvidoria Geral Procuradoria Geral	Dep.de Inscrição e registro	Dep. de Fiscalização	Dep. de Ética	Direção/plenário

Fonte: Elaborado pelo próprio autor (2022) com base no Coren RJ (2015)

Cabe, por oportuno, inserir outro conceito, o de Centro de Custos Básicos (CCB), em que estão inseridas despesas comuns a todas as áreas/departamentos e que servirão como alicerce central do modelo a ser apresentado. Por meio das informações contábeis, orçamentárias e financeiras extraídas em pesquisa feita ao regional fluminense, extraímos os seguintes grupos de despesas as quais representam a totalidade dos gastos daquele regional. Esses grupos de despesas são doravante denominados tão somente 'Centros de Custos' e podem ser assim elencados, conforme estabelece o COREN-RJ (2021):

- Folha de Pagamento;
- Diárias;
- Materiais de Consumo;
- Passagens;
- Serviços de Pessoa Jurídica;
- Serviços de Pessoa Física;
- Representação/Jeton;
- Custeio;
- Investimentos.

Uma vez definidos os objetos e o centro de custos, teríamos a seguinte proposta de estrutura apresentada no Quadro 11:

Quadro 11. Proposta de estrutura de Centro de Custos para o Coren-RJ

Objetos de Custos		Centro de Custos
1	COREN-RJ	
1.1	Administração	
	1.1.1	Folha de pagamento adm
	1.1.2	Diárias adm
	1.1.3	Material de Consumo adm
	1.1.4	Passagens adm
	1.1.5	Serviços de Pessoa Jurídica adm
	1.1.6	Serviços de Pessoa Física adm
	1.1.7	Representação\Jeton adm
	1.1.8	Custeio adm
	1.1.9	Investimentos adm
1.2	Ética	
	1.2.1	Folha de pagamento etica
	1.2.2	Diárias etica
	1.2.3	Material de Consumo etica
	1.2.4	Passagens etica
	1.2.5	Serviços de Pessoa Jurídica etica
	1.2.6	Serviços de Pessoa Física etica
	1.2.7	Representação\Jeton etica
	1.2.8	Custeio etica
	1.2.9	Investimentos etica
1.3	Fiscalização	
	1.3.1	Folha de pagamento defis
	1.3.2	Diárias defis
	1.3.3	Material de Consumo defis
	1.3.4	Passagens defis
	1.3.5	Serviços de Pessoa Jurídica defis
	1.3.6	Serviços de Pessoa Física defis
	1.3.7	Representação\Jeton defis
	1.3.8	Custeio defis
	1.3.9	Investimentos defis
1.4	Registro e Cadastro	
	1.4.1	Folha de pagamento atend
	1.4.2	Diárias atend
	1.4.3	Material de Consumo atend
	1.4.4	Passagens atend
	1.4.5	Serviços de Pessoa Jurídica atend
	1.4.6	Serviços de Pessoa Física atend
	1.4.7	Representação\Jeton atend
	1.4.8	Custeio atend
	1.4.9	Investimentos atend
1.5	Plenário\Direção	
	1.5.1	Folha de pagamento dir
	1.5.2	Diárias dir
	1.5.3	Material de Consumo dir
	1.5.4	Passagens dir
	1.5.5	Serviços de Pessoa Jurídica dir
	1.5.6	Serviços de Pessoa Física dir
	1.5.7	Representação\Jeton dir
	1.5.8	Custeio dir
	1.5.9	Investimentos dir

Fonte: elaborado pelo autor (2022).

Após a montagem da estrutura, definimos a métrica para obtenção dos parâmetros a serem utilizados em cada Centro de Custos. O primeiro Centro de Custos básico analisado foi a Folha de Pagamento. Com base em relatórios extraídos do sistema de folha de pagamento, conseguimos mapear as informações quanto à lotação funcional, os valores salariais e o quantitativo de funcionários por departamentos/áreas. De posse dos dados, surge a primeira informação relevante conforme consta da Tabela 1.

Tabela 1. Mapeamento da estrutura funcional do Coren-RJ

DEPARTAMENTOS	SALÁRIOS	Nº DE PESSOAS POR DEPARTAMENTO/SUB	%SALÁRIOS	%PESSOAS
ATENDIMENTO	123.357,04	40	17,5%	27%
SIC	51.170,98	13	7,3%	9%
GESTÃO DE PESSOAS	17.991,21	4	2,6%	3%
CÂMARA TÉCNICA	3.208,81	1	0,5%	1%
COMUNICAÇÃO	9.410,81	2	1,3%	1%
CONTROLADORIA	22.895,85	4	3,3%	3%
CPL	10.222,34	2	1,5%	1%
COORDENAÇÃO DE PROGRAMAS ESPECIAIS	19.377,14	3	2,8%	2%
DEFIS	211.772,02	38	30,1%	26%
DEPARTAMENTO DE GESTÃO	58.064,01	15	8,2%	10%
DEPARTAMENTO DE ÉTICA	7.044,93	2	1,0%	1%
GABINETE	24.310,44	5	3,5%	3%
DTIC	42.980,07	5	6,1%	3%
FINANCEIRO	28.238,87	6	4,0%	4%
OUVIDORIA GERAL	6.810,33	1	1,0%	1%
PLANEJAMENTO	7.500,00	1	1,1%	1%
PROCURADORIA/DÍVIDA ATIVA	59.941,20	7	8,5%	5%

Fonte: elaborada pelo autor (2022).

A Tabela 1 nos permite determinar o percentual de participação do custo total de cada departamento em relação ao total da folha, assim como o percentual de representatividade quantitativa de número de funcionários por cada departamento individualizado. Logo, temos o primeiro e mais importante custo direto que pode ser atribuído de forma individualizada por departamentos. Por fim, o custo de mão de obra direta devidamente rateada por departamentos, conforme coluna (%salários).

Para os Centros de Custos relacionado a Diárias; Passagens; Serviços de Pessoa Física; e Representação/Jeton foi atribuído o conceito de Custos Diretos que por definição é aquele associado diretamente a quem faz uso dos recursos. .Ex: João do Departamento de Fiscalização viajou , portanto recebeu diárias. Nestes casos, tem o COREN-RJ condições de afirmar que as despesas que serão apresentadas exibem com clareza a informação fidedigna de qual o objeto a que se referem.

Por fim, utilizando o conceito de custos indiretos para os centros de custos Material de Consumo; Serviço de Pessoa Jurídica; Custeio; e Investimentos, definimos que devido à impossibilidade de afirmação, considerando a complexidade de apurar os custos de forma direta para as despesas que compõem esses grupos, o rateio seria feito da seguinte forma:

Rateado pelo percentual apurado do número de funcionários por Departamento x Total geral de funcionários.

A proposta final (Quadro 12) do modelo de Centros de Custos a ser implantado seria a seguinte: com todos os percentuais definidos para a apuração dos custos indiretos, divididos em todos os objetos de custos, o modelo necessita somente do levantamento dos dados de pagamentos, que podem ser obtidos no ato do lançamento das notas iscais, faturas, etc. Nesse momento, o modelo fará o rateio automático em todos os centros de custos, que ao final nos dará um resultado total por cada objeto de custo. E é exatamente esses totais que servirão de base para todas as análises posteriores com relação a medição de eficiência, conforme demonstrado abaixo.

Quadro 12. Proposta de modelo de Centro de Custos para o Coren-RJ

Objetos de Custos		Centro de Custos	Cota de Distribuição	
1	COREN-RJ			
1.1	Administração			
	1.1.1	Folha de pagamento adm	%	37,5%
	1.1.2	Diárias adm	Valor	
	1.1.3	Material de Consumo adm	%	32%
	1.1.4	Passagens adm	Valor	
	1.1.5	Serviços de Pessoa Jurídica adm	%	32%
	1.1.6	Serviços de Pessoa Física adm	Valor	
	1.1.7	Representação\Jeton adm	Valor	
	1.1.8	Custeio adm	%	32%
	1.1.9	Investimentos adm	%	32%
			Total	
1.2	Ética			
	1.2.1	Folha de pagamento etica	%	1,0%
	1.2.2	Diárias etica	Valor	
	1.2.3	Material de Consumo etica	%	1%
	1.2.4	Passagens etica	Valor	
	1.2.5	Serviços de Pessoa Jurídica etica	%	1%
	1.2.6	Serviços de Pessoa Física etica	Valor	
	1.2.7	Representação\Jeton etica	Valor	
	1.2.8	Custeio etica	%	1%
	1.2.9	Investimentos etica	%	1%
			Total	
1.3	Fiscalização			
	1.3.1	Folha de pagamento defis	%	30,1%
	1.3.2	Diárias defis	Valor	
	1.3.3	Material de Consumo defis	%	26%
	1.3.4	Passagens defis	Valor	
	1.3.5	Serviços de Pessoa Jurídica defis	%	26%
	1.3.6	Serviços de Pessoa Física defis	Valor	
	1.3.7	Representação\Jeton defis	Valor	
	1.3.8	Custeio defis	%	26%
	1.3.9	Investimentos defis	%	26%
			Total	
1.4	Registro e Cadastro			
	1.4.1	Folha de pagamento atend	%	25,2%
	1.4.2	Diárias atend	Valor	
	1.4.3	Material de Consumo atend	%	36%
	1.4.4	Passagens atend	Valor	
	1.4.5	Serviços de Pessoa Jurídica atend	%	36%
	1.4.6	Serviços de Pessoa Física atend	Valor	
	1.4.7	Representação\Jeton atend	Valor	
	1.4.8	Custeio atend	%	36%
	1.4.9	Investimentos atend	%	36%
			Total	
1.5	Plenário\Direção			
	1.5.1	Folha de pagamento dir	%	6,2%
	1.5.2	Diárias dir	Valor	
	1.5.3	Material de Consumo dir	%	5,00%
	1.5.4	Passagens dir	Valor	
	1.5.5	Serviços de Pessoa Jurídica dir	%	5,00%
	1.5.6	Serviços de Pessoa Física dir	Valor	
	1.5.7	Representação\Jeton dir	Valor	
	1.5.8	Custeio dir	%	5,00%
	1.5.9	Investimentos dir	%	5,00%

Fonte: elaborado pelo autor (2022).

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1. Resultados para COFEN/Coren

De posse dos dados necessários, e com vistas a medir os resultados desejados, é preciso, neste instante, entender dois conceitos fundamentais os quais devem ser utilizados para análise dos resultados futuros: Custo Médio e Economia de Escala.

Segundo Gomes (2005), em sua obra "Análise Económica", o custo médio ou custo unitário é igual ao custo total (CT) dividido pelo número de bens/serviços produzidos (Q). Também é igual à soma da média dos custos variáveis (custos variáveis totais divididos por Q) mais os custos fixos médios (total dos custos fixos dividido por Q).

Já a economia de escala pode ser definida como aquela que:

é resultante do aumento do tamanho de uma única unidade de produção ou distribuição de um único produto e, por consequência desse aumento de escala, a redução do custo unitário de produção ou distribuição. Nesse sentido, torna-se ainda mais importante a coordenação entre as diferentes atividades da empresa para que a utilização da capacidade plena da instalação possa ser atingida continuamente (CHANDLER, 1990)

Usaremos, portanto, um exemplo hipotético de valores de despesas (Tabela 2) para rodar o modelo e se chegar a um resultado final.

Tabela 2. Total de despesas consideradas

Despesas	Valores hipotéticos
Folha de pagamento	700.000,00
Material de Consumo	60.000,00
Serviços Pessoa Jurídica	315.000,00
Custeio	525.000,00
Investimento	90.000,00
Diárias	35.000,00
Passagens	10.000,00
Pessoa Física	16.000,00
Representação	55.000,00
Total mensal	1.806.000,00

Fonte: elaborada pelo autor (2022).

Utilizando a tabela proposta de centros de custos, basta aplicar os dados hipotéticos apresentados, de acordo com os percentuais já aferidos na mesma tabela. Como resultado, obtêm-se os totais de cada objeto de custos, conforme demonstrado no Quadro 13.

Quadro 13. Valores dos objetos de custos

Objetos de Custos		Centro de Custos	Cota de Distribuição		
1	COREN-RJ				
1.1	Administração				
	1.1.1	Folha de pagamento adm	%	264.111,02	37,5%
	1.1.2	Diárias adm	Valor	12.000,00	
	1.1.3	Material de Consumo adm	%	19.200,00	32%
	1.1.4	Passagens adm	Valor	2.000,00	
	1.1.5	Serviços de Pessoa Jurídica adm	%	100.800,00	32%
	1.1.6	Serviços de Pessoa Física adm	Valor	12.000,00	
	1.1.7	Representação\Jeton adm	Valor	2.000,00	
	1.1.8	Custeio adm	%	168.000,00	32%
	1.1.9	Investimentos adm	%	28.800,00	32%
			Total	608.911,02	34%
1.2	Ética				
	1.2.1	Folha de pagamento etica	%	7.042,96	1,0%
	1.2.2	Diárias etica	Valor	1.500,00	
	1.2.3	Material de Consumo etica	%	600,00	1%
	1.2.4	Passagens etica	Valor	1.000,00	
	1.2.5	Serviços de Pessoa Jurídica etica	%	3.150,00	1%
	1.2.6	Serviços de Pessoa Física etica	Valor	0,00	
	1.2.7	Representação\Jeton etica	Valor	15.000,00	
	1.2.8	Custeio etica	%	5.250,00	1%
	1.2.9	Investimentos etica	%	900,00	1%
			Total	34.442,96	1,9%
1.3	Fiscalização				
	1.3.1	Folha de pagamento defis	%	211.993,11	30,1%
	1.3.2	Diárias defis	Valor	5.500,00	
	1.3.3	Material de Consumo defis	%	15.600,00	26%
	1.3.4	Passagens defis	Valor	1.500,00	
	1.3.5	Serviços de Pessoa Jurídica defis	%	81.900,00	26%
	1.3.6	Serviços de Pessoa Física defis	Valor	3.000,00	
	1.3.7	Representação\Jeton defis	Valor	5.000,00	
	1.3.8	Custeio defis	%	136.500,00	26%
	1.3.9	Investimentos defis	%	23.400,00	26%
			Total	484.393,11	26,76%
1.4	Registro e Cadastro				
	1.4.1	Folha de pagamento atend	%	177.482,60	25,2%
	1.4.2	Diárias atend	Valor	1.100,00	
	1.4.3	Material de Consumo atend	%	21.600,00	36%
	1.4.4	Passagens atend	Valor	0,00	
	1.4.5	Serviços de Pessoa Jurídica atend	%	113.400,00	36%
	1.4.6	Serviços de Pessoa Física atend	Valor	1.000,00	
	1.4.7	Representação\Jeton atend	Valor	5.000,00	
	1.4.8	Custeio atend	%	189.000,00	36%
	1.4.9	Investimentos atend	%	32.400,00	36%
			Total	540.982,60	29,88%
1.5	Plenário\Direção				
	1.5.1	Folha de pagamento		43.666,36	6,2%
	1.5.2	Diárias	%	14.900,00	
	1.5.3	Material de Consumo	Valor	3.000,00	5,00%
	1.5.4	Passagens	%	5.500,00	
	1.5.5	Serviços de Pessoa Jurídica	Valor	15.750,00	5,00%
	1.5.6	Serviços de Pessoa Física	%	0,00	
	1.5.7	Representação\Jeton	Valor	28.000,00	
	1.5.8	Custeio	Valor	26.250,00	5,00%
	1.5.9	Investimentos	%	4.500,00	5,00%
			Total	141.566,36	7,82%

Fonte: elaborado pelo autor (2022).

Com base nos resultados totais obtidos, chega-se aos seguintes custos médios:

Fiscalização:

- Total de saídas (CT) = R\$ 484.393,11
- Quantidade de inspeções mensais = 45 (hipótese)
- Custo Médio = R\$ $\frac{484.393,11}{45}$ = R\$ 10.764,29 por processo

Processo Ético:

- Total de saídas (CT) = R\$ 34.442,96
- Quantidade de processos encerrados = 7 (hipótese)
- Custo Médio = R\$ $\frac{34.442,96}{7}$ = R\$ 4.920,42 por processo

Registro e Cadastro:

- Total de saídas (CT) = R\$ 540.982,60
- Quantidade de registros mensais = 350 (hipótese)
- Custo Médio = R\$ $\frac{540.982,60}{350}$ = R\$ 1.545,66 por processo

Considerando que as informações gerenciais são extremamente importantes para a tomada de decisão dos gestores públicos é de extrema relevância que cada regional de enfermagem saiba com precisão onde os custos diretos e indiretos estão alocados. Nesse sentido, seria possível utilizar o modelo para afirmar que após a extração de um relatório final totalizando os somatórios dos centros de custos dos objetos, por exemplo, do nº de atividades fiscalizatórias mensal ou anual, assim como do nº de processos éticos analisados ou do nº de registros profissionais efetuados, teremos condições de estimar o Custo Médio unitário de cada uma dessas atividades.

Com base nesses valores, eis que surgem as principais perguntas do gestor público: o custo médio obtido nesse modelo, com relação às atividades finalísticas dos Conselhos Regionais de Enfermagem está dentro dos parâmetros aceitáveis? Em caso negativo, quais são esses parâmetros? E em caso negativo, qual a solução para redução desse custo médio?

Em relação aos parâmetros, tendo em vista que um ato fiscalizatório oferece um retorno à sociedade não mensurável em números, se existir um aumento de ações fiscalizatórias, temos que o resultado seria um aumento também na segurança à sociedade no que diz respeito a qualidade dos serviços prestados nas unidades de saúde. Neste caso temos então que o aumento de produtividade garante o retorno esperado ao cidadão, conforme o fluxo circular mostrado na figura 9. Portanto, esse aumento de produtividade pode estar associado a uma redução no custo médio,

devido a melhor alocação dos recursos. Por outro lado, se o custo médio, indica-se ao gestor que são necessários ajustes em suas atividades operacionais.

Já com relação ao custo médio das inscrições e seus registros, podemos seguir a mesma linha de raciocínio. Nesse caso, contudo, o parâmetro seria o aumento de arrecadação na rubrica orçamentária de anuidades, taxas e emolumentos (principais contas orçamentárias das receitas correntes). Dito de outro modo, quanto menor o custo médio e conforme a arrecadação aumenta, está garantida a economia de escala. Porém, com um aumento de custo médio e sem incremento na arrecadação terá o gestor que estabelecer seus ajustes. A solução viável para esse caso seria, por exemplo, diminuir o tempo de atendimento, ou incrementar o atendimento *online*, para, assim, obter um aumento de registros mensais.

Todos os conceitos vistos neste estudo, principalmente aqueles relacionados aos diversos mecanismos de controle passíveis de aplicação – tantos os externos (realizados pelos órgãos de controles federais), como os internos, realizados pelas Controladorias, Auditorias e Escritórios de Integridades – devem se apropriar dos números obtidos nessa proposta de modelo de custos e estabelecer critérios e métodos para que os gestores possam traçar seus objetivos (COFEN, 2021).

Portanto, como vimos, ao chegarmos ao resultado de custo médio, todas as ações de gestão tornam-se mais claras, dando ao gestor público condições de implementar políticas que possam agir diretamente nas anomalias operacionais e, com isso, atribuir seus objetivos, metas, inclusive com a criação de indicadores de desempenho que irão detectar mais precisamente onde e como intervir na cadeia de prestação dos serviços à sociedade (BORGES, 2013).

5.2. Resultados para Setor Público

O modelo proposto tem como objetivo auxiliar aos gestores públicos que estão à frente de autarquias que tem como objetivo a fiscalização do exercício profissional. A pesquisa apurou dados do COREN-RJ, entretanto poderia ter sido realizada em quaisquer dos 27 Conselhos regionais de enfermagem existentes, que os resultados finais seguiriam os mesmos critérios de construção do modelo. Em se tratando de outros Conselhos de fiscalização profissional, o modelo também pode funcionar se o mesmo critério de departamentalização for utilizado. Nesse caso, basta a pesquisa se concentrar em formatar os objetos de custos de cada autarquia, inserir os dados de

custos diretos e imputar as cotas de distribuição rateadas em seus percentuais registrados.

Em outra análise, como a proposta do modelo busca dar ao gestor informações sobre custos médios de atividades finalísticas, para em seguida definir ações que visam aumentar sua produtividade e em consequência sua eficiência, sugere-se que este modelo seja aplicado por ora nesses conselhos de fiscalização do exercício profissional, para depois em aperfeiçoamento ser utilizado em demais seguimentos do setor público.

Para demonstrar o funcionamento posterior a aplicação do modelo, traremos dados de sua aplicabilidade utilizando como exemplo o mesmo COREN-RJ, onde foi analisado dados contábeis dos últimos balancetes (Anexos 1 e 2) . Com os dados reais da Fiscalização e Registro e Cadastro (Objetos de custos 1.3 e 1.4), cujos dados estão no anexo 3, o modelo se apresenta da seguinte forma, conforme tabela 3.

Tabela 3. Dados extraídos dos relatórios contábeis

Despesas	junho/22
Folha de pagamento	1.776.629,10
Material de Consumo	29.027,17
Serviços Pessoa Jurídica	347.005,69
Custeio	1.053.031,26
Investimento	80.572,00
Diárias	31.499,25
Passagens	14.769,21
Pessoa Física	13.233,34
Representação	234.971,98
Total mensal	3.580.739,00

Despesas	julho/22
Folha de pagamento	1.736.489,56
Material de Consumo	57.917,16
Serviços Pessoa Jurídica	393.851,13
Custeio	1.157.501,74
Investimento	5.076,90
Diárias	29.847,50

Passagens	14.463,86
Pessoa Física	14.433,33
Representação	230.083,28
Total mensal	3.639.664,46

Quadro 14. Modelo real junho de 2022

Objetos de Custos		Centro de Custos	Cotas de Distribuição		%
1 COREN-RJ					
1.1 Administração			MÊS JUNHO/22		
1.1.1	Folha de pagamento		666.235,91		37,50%
1.1.2	Diárias		Valor direto 3.000,00		
1.1.3	Material de Consumo		9.288,69		32%
1.1.4	Passagens		Valor direto 1.500,00		
1.1.5	Serviços de Pessoa Jurídica		111.041,82		32%
1.1.6	Serviços de Pessoa Física		Valor direto 13.233,34		
1.1.7	Representação/Jeton		Valor direto 2.000,00		
1.1.8	Custeio		336.970,00		32%
1.1.9	Investimentos		25.783,04		32%
			Total	1.169.052,81	
1.2 Ética					
1.2.1	Folha de pagamento		17.766,29		1,00%
1.2.2	Diárias		Valor direto 0,00		
1.2.3	Material de Consumo		290,27		1,00%
1.2.4	Passagens		Valor direto 0,00		
1.2.5	Serviços de Pessoa Jurídica		3.470,06		1,00%
1.2.6	Serviços de Pessoa Física		Valor direto 0,00		
1.2.7	Representação/Jeton		Valor direto 0,00		
1.2.8	Custeio		10.530,31		1,00%
1.2.9	Investimentos		805,72		1,00%
			Total	32.862,65	
1.3 Fiscalização					
1.3.1	Folha de pagamento		534.765,36		30,10%
1.3.2	Diárias		Valor direto 2.500,00		
1.3.3	Material de Consumo		7.547,06		26%

1.3.4	Passagens	Valor direto	1.500,00	
1.3.5	Serviços de Pessoa Jurídica		90.221,48	26%
1.3.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	
1.3.7	Representação/Jeton	Valor direto	0,00	
1.3.8	Custeio		273.788,13	26%
1.3.9	Investimentos		20.948,72	26%
		Total	931.270,75	
1.4	Registro e Cadastro			
1.4.1	Folha de pagamento		447.710,53	25,20%
1.4.2	Diárias	Valor direto	0,00	
1.4.3	Material de Consumo		10.449,78	36%
1.4.4	Passagens	Valor direto	0,00	
1.4.5	Serviços de Pessoa Jurídica		124.922,05	36%
1.4.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	
1.4.7	Representação/Jeton	Valor direto	0,00	
1.4.8	Custeio		379.091,25	36%
1.4.9	Investimentos		29.005,92	36%
		Total	991.179,54	
1.5	Plenário/Direção			
1.5.1	Folha de pagamento		110.151,00	6,20%
1.5.2	Diárias	Valor direto	32.769,46	
1.5.3	Material de Consumo		1.451,36	5%
1.5.4	Passagens	Valor direto	4.999,00	
1.5.5	Serviços de Pessoa Jurídica		17.350,28	5%
1.5.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	
1.5.7	Representação/Jeton	Valor direto	232.971,98	
1.5.8	Custeio Dir		52.651,56	5%
1.5.9	Investimentos		4.028,60	5%
		Total	456.373,25	
		Total Geral	3.580.739,00	

Quadro 15. Modelo real julho de 2022

Objetos de Custos		Centro de Custos	Cotas de Distribuição	%
1 COREN-RJ				
1.1 Administração			MÊS JULHO/22	
1.1.1	Folha de pagamento		651.183,59	37,50%
1.1.2	Diárias	Valor direto	5.300,00	
1.1.3	Material de Consumo		18.533,49	32%
1.1.4	Passagens	Valor direto	3.450,00	
1.1.5	Serviços de Pessoa Jurídica		126.032,36	32%
1.1.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	14.433,33	
1.1.7	Representação/Jeton	Valor direto	2.000,00	
1.1.8	Custeio		370.400,56	32%
1.1.9	Investimentos		1.624,61	32%
			Total	1.192.957,93
1.2 Ética				
1.2.1	Folha de pagamento		17.364,90	1,00%
1.2.2	Diárias	Valor direto	1.500,00	
1.2.3	Material de Consumo		579,17	1,00%
1.2.4	Passagens	Valor direto	2.000,00	
1.2.5	Serviços de Pessoa Jurídica		3.938,51	1,00%
1.2.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	
1.2.7	Representação/Jeton	Valor direto	0,00	
1.2.8	Custeio		11.575,02	1,00%
1.2.9	Investimentos		50,77	1,00%
			Total	37.008,36
1.3 Fiscalização				
1.3.1	Folha de pagamento		522.683,36	30,10%
1.3.2	Diárias	Valor direto	1.200,00	
1.3.3	Material de Consumo		15.058,46	26%
1.3.4	Passagens	Valor direto	1.800,00	
1.3.5	Serviços de Pessoa Jurídica		102.401,29	26%
1.3.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	

	1.3.7	Representação/Jeton	Valor direto	0,00	
	1.3.8	Custeio		300.950,45	26%
	1.3.9	Investimentos		1.319,99	26%
			Total	945.413,56	
1.4	Registro e Cadastro				
	1.4.1	Folha de pagamento		437.595,37	25,20%
	1.4.2	Diárias	Valor direto	0,00	
	1.4.3	Material de Consumo		20.850,18	36%
	1.4.4	Passagens	Valor direto	0,00	
	1.4.5	Serviços de Pessoa Jurídica		141.786,41	36%
	1.4.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	
	1.4.7	Representação/Jeton	Valor direto	0,00	
	1.4.8	Custeio		416.700,63	36%
	1.4.9	Investimentos		1.827,68	36%
			Total	1.018.760,26	
1.5	Plenário/Direção				
	1.5.1	Folha de pagamento		107.662,35	6,20%
	1.5.2	Diárias	Valor direto	21.847,50	
	1.5.3	Material de Consumo		2.895,86	5%
	1.5.4	Passagens	Valor direto	7.213,86	
	1.5.5	Serviços de Pessoa Jurídica		19.692,56	5%
	1.5.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	
	1.5.7	Representação/Jeton	Valor direto	228.083,28	
	1.5.8	Custeio		57.875,09	5%
	1.5.9	Investimentos		253,85	5%
			Total	445.524,34	
			Total Geral	3.639.664,46	

Os dados reais inseridos no modelo, conforme já mencionado, extraídos de relatório contábeis do COREN-RJ, referentes aos meses de junho e julho de 2022, e aplicados ao modelo (quadros 14 e 15) vão demonstrar os seguintes resultados dos objetos e custos 1.3 e 1.4 (Fiscalização e Registro e Cadastro), considerando o anexo 3, conforme tabela 4:

Tabela 4. Resultados de aplicação do modelo

Atividade Finalística	Custo Total Junho/22	Custo Total Julho/22	Produtividade junho	Produtividade julho	Custo médio junho	Custo médio julho	Varição do custo total	Varição de produtividade	Varição de custo médio
FISCALIZAÇÃO	R\$ 931.270,75	R\$ 945.413,56	307	237	R\$ 3.033,46	R\$ 3.989,09	1,50%	-29,54%	31,50%
REGISTRO E CADASTRO	R\$ 991.179,54	R\$ 1.018.760,26	1856	2152	R\$ 534,04	R\$ 473,40	2,71%	13,75%	-11,35%

Fonte : elaborada pelo autor (2022) com base em Coren-RJ (2012).

Em análise, o cenário real apresentado, do objeto de custo Fiscalização é o pior esperado, pois demonstra um aumento de custo total em 1,50%, porém uma redução da produtividade em 29,54%. Ou seja, uma variação positiva de 31,50% de custo médio não resultou em um aumento proporcional na produtividade. Eficiência não alcançada.

Por outro lado, já no objeto de custo Registro e Cadastro, ocorreu o cenário considerado ótimo, pois ainda que tenhamos um aumento no custo total, a produtividade aumentou em 13,75% e o custo médio reduziu em 11,35%. Nesse caso se obteve eficiência, pois foi atingido um ganho de escala.

Seguindo com a análise, e como agiria então o gestor no caso da ineficiência apresentada no objeto de custo fiscalização? Um exemplo que talvez seja o de mais simples de visualização seria a seguinte decisão:

Ex: Vamos reduzir os custos com representação, passagens aéreas e diárias de viagens, e investir em veículos para a fiscalização, de modo que o número de metas de inspeções diárias aumente, nesse caso teríamos de forma numérica para o mês seguinte:

Tabela 5. Dados de simulação

Despesas	Simulação 01/08/2022
Folha de pagamento	1.736.489,56
Material de Consumo	57.917,16
Serviços Pessoa Jurídica	393.851,13
Custeio	1.157.501,74
Investimento	179.471,54
Diárias	0,00
Passagens	0,00
Pessoa Física	14.433,33
Representação	100.000,00
Total mensal	3.639.664,46

Mantendo o mesmo custo total do mês de julho/22, e apenas realocando os recursos, a simulação fica assim demonstrada no quadro 16:

Quadro 16. Simulação do modelo após ações do gestor

Objetos de Custos		Centro de Custos	Cotas de Distribuição		%
1 COREN-RJ					
1.1	Administração		SIMULAÇÃO	MÊS AGOSTO/22	
	1.1.1	Folha de pagamento		651.183,59	37,50%
	1.1.2	Diárias	Valor direto	0,00	
	1.1.3	Material de Consumo		18.533,49	32%
	1.1.4	Passagens	Valor direto	0,00	
	1.1.5	Serviços de Pessoa Jurídica		126.032,36	32%
	1.1.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	14.433,33	
	1.1.7	Representação/Jeton	Valor direto	0,00	
	1.1.8	Custeio		370.400,56	32%
	1.1.9	Investimentos		57.430,89	32%
			Total	1.238.014,22	
1.2	Ética				
	1.2.1	Folha de pagamento		17.364,90	1,00%
	1.2.2	Diárias	Valor direto	0,00	
	1.2.3	Material de Consumo		579,17	1,00%
	1.2.4	Passagens	Valor direto	0,00	
	1.2.5	Serviços de Pessoa Jurídica		3.938,51	1,00%
	1.2.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	

1.2.7	Representação/Jeton	Valor direto	0,00	
1.2.8	Custeio		11.575,02	1,00%
1.2.9	Investimentos		1.794,72	1,00%
		Total	35.252,31	
1.3	Fiscalização			
1.3.1	Folha de pagamento		522.683,36	30,10%
1.3.2	Diárias	Valor direto	0,00	
1.3.3	Material de Consumo		15.058,46	26%
1.3.4	Passagens	Valor direto	0,00	
1.3.5	Serviços de Pessoa Jurídica		102.401,29	26%
1.3.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	
1.3.7	Representação/Jeton	Valor direto	0,00	
1.3.8	Custeio		300.950,45	26%
1.3.9	Investimentos		46.662,60	26%
		Total	987.756,17	
1.4	Registro e Cadastro			
1.4.1	Folha de pagamento		437.595,37	25,20%
1.4.2	Diárias	Valor direto	0,00	
1.4.3	Material de Consumo		20.850,18	36%
1.4.4	Passagens	Valor direto	0,00	
1.4.5	Serviços de Pessoa Jurídica a		141.786,41	36%
1.4.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	
1.4.7	Representação/Jeton	Valor direto	0,00	
1.4.8	Custeio		416.700,63	36%
1.4.9	Investimentos		64.609,75	36%
		Total	1.081.542,33	
1.5	Plenário/Direção			
1.5.1	Folha de pagamento		107.662,35	6,20%
1.5.2	Diárias	Valor direto	0,00	
1.5.3	Material de Consumo		2.895,86	5%
1.5.4	Passagens	Valor direto		
1.5.5	Serviços de Pessoa Jurídica		19.692,56	5%
1.5.6	Serviços de Pessoa Física	Valor direto	0,00	
1.5.7	Representação/Jeton	Valor direto	100.000,00	
1.5.8	Custeio		57.875,09	5%
1.5.9	Investimentos		8.973,58	5%
		Total	297.099,43	
		Total Geral	3.639.664,46	

Onde os objetos e custos analisados teriam a seguinte representação pós ajustes do gestor:

Tabela 6. Resultados de aplicação do modelo pós ações do gestor

Atividade Finalística	Custo Total Julho/22	Custo Total agosto/22	Produtividade julho	Produtividade agosto	Custo médio julho	Custo médio agosto	Varição do custo total	Varição de produtividade	Varição de custo médio
FISCALIZAÇÃO	R\$ 945.413,56	R\$ 987.756,17	307	374	R\$ 3.079,52	R\$ 2.641,06	4,29%	17,91%	-14,24%
REGISTRO E CADASTRO	R\$ 1.018.760,26	R\$ 1.081.542,33	1856	2152	R\$ 548,90	R\$ 502,58	5,80%	13,75%	-8,44%

Fonte: elaborada pelo autor (2022) com base em Coren-RJ (2022).

Em análise, o incremento em despesas de capital (Investimentos), face a realocação de outras despesas, poderia levar a um aumento de produtividade na Fiscalização (agosto/22). Nesse novo cenário, a variação do custo total positiva de 4,29%, levaria a um aumento de produtividade, em 17,91% e uma redução do custo médio em 14,24%. Nesse novo cenário teríamos então o alcance dos resultados esperados de eficiência na gestão.

Contudo, há de se destacar que como já proposto, esse modelo tende a funcionar bem para um Conselho de Fiscalização profissional, iluminando o gestor público que de posse de dados objetivos teria ele melhores condições de traçar melhores rumos para sua gestão. Cabe ainda destacar que os exemplos ora propostos não significam nenhuma tentativa de intervir ou criticar ações desse Conselho Regional fruto da pesquisa, ainda eu os dados extraídos reflitam uma realidade. As ações que foram exemplificadas nessa sessão podem não refletir a realidade e anseios atuais da Direção daquela regional.

Por fim, pode se ressaltar, que o modelo proposto necessitaria de ajustes para ser utilizados em outros órgãos da administração pública, direta ou indireta, com o uso de outros critérios de construção, considerando diversas particularidades e peculiaridades, que possam definir melhores objetivos de análise e resultados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste estudo, foram apresentados importantes conceitos relacionados ao gasto público, bem como à qualidade e aos mecanismos de controles atualmente existentes. De modo geral, é de suma importância propor ao gestor público, ordenador de despesas, que administre seus recursos de forma eficiente e que entregue à sociedade aquilo que se espera ou, no mínimo, o necessário. Desta forma, entender os conceitos e como os órgãos de controle atuam é de máxima relevância.

Outro fator bastante interessante é com relação à participação social nos processos dos controles, tendo em vista que é dever da população exigir dos gestores públicos as ações prometidas e planejadas. Talvez, em nossa opinião, esse seja o principal mecanismo a ser discutido pela sociedade, pois os cargos eletivos³ assumidos pelos gestores são de representação dos interesses da sociedade, daquela localidade ou região, e a aplicabilidade indevida, inadequada ou incorreta dos recursos denota uma fragilidade administrativa, com graves consequências para a população.

A partir dessa premissa, buscamos apresentar um caminho possível que apontasse para uma boa prática de aplicabilidade dos recursos no Sistema COFEN/Conselhos Regionais. Com efeito, observou-se que o COFEN possui suas ferramentas de controle bem definidas e, recentemente, implementou o Escritório de Integridade, essencial à prevenção, detecção e remediação de situações que representem riscos de corrupção, fraude e desvios de conduta.

Nesse sentido, cabe ponderar que é possível aos profissionais de enfermagem exigir que todos os Conselhos Regionais adotem a mesma estrutura de controle observada no COFEN, exercendo assim seu papel fiscalizatório, essencial à entrega dos serviços à sociedade.

Pode-se, com isso, inferir que o mérito deste estudo, ou seja, o objetivo a ser alcançado, é o de propor aos CORENs um modelo de ajuste de empregabilidade de recursos que possibilite ao gestor condições de avaliar, de forma objetiva, seus resultados e identificar suas anomalias operacionais. Para tanto, apresentou-se uma

³ Art 12. Os membros dos Conselhos Regionais e respectivos suplentes serão eleitos por voto pessoal secreto e obrigatório em época determinada pelo Conselho Federal em Assembleia Geral especialmente convocada para esse fim.

§ 1º Para a eleição referida neste artigo serão organizadas chapas separadas, uma para enfermeiros e outra para os demais profissionais de enfermagem, podendo votar em cada chapa, respectivamente, os profissionais referidos no artigo 11 (BRASIL, 1973).

proposta de modelo de Centro de Custos segundo o qual as atividades finalísticas podem ser analisadas, evidenciando a destinação dos recursos em um determinado momento.

O modelo sugere, por meio do conceito de custo médio, que ajustes operacionais, orçamentários e financeiros podem ser necessários para se obter ganhos de escala no processo produtivo, nesse caso, o de prestação de serviços. Utilizou-se de exemplos hipotéticos para criar um cenário que representasse, de forma simples e objetiva, resultados e seus efeitos, colocando-nos de frente com possíveis soluções aos gestores.

De outra parte, não é pretensão deste trabalho oferecer à sociedade um novo mecanismo de controle. Entretanto, o modelo de ajuste proposto sugere ao gestor que, ao agir de forma planejada, conhecendo seus números, sua força de produção e os quantitativos necessários a uma boa execução orçamentária/financeira, terá ele condições de atingir suas metas previstas em seus Planejamentos Estratégicos institucionais e em seus Planos Plurianuais*.

Cabe observar, nessa perspectiva, que a Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011) propicia a qualquer indivíduo e, no caso em debate, a quaisquer profissionais de enfermagem, o acesso e a análise dos dados relacionados às metas, bem como a utilização devida dos recursos públicos, podendo, assim, compelir o gestor público qualificar seus gastos de modo a destinar o orçamento para as reais necessidades da sociedade.

Resta claro que com a participação da sociedade e o devido planejamento financeiro e orçamentário, inclusos, nesse contexto, os mecanismos de controle, qualidade e eficiência dos gastos, não só os gestores do Sistema COFEN/Conselhos regionais tendem a cumprir sua missão com honradez e assertividade, mas também todo o gestor público se inclina a desempenhar seu papel com dignidade, ética e compromisso com seu país e com a sociedade.

Por derradeiro, cabe anotar que, a partir dos cálculos hipotéticos ora apresentados, é desejável a realização de estudos mais aprofundados que possibilitem chegar a uma memória de cálculo que possa definir o valor exato das contribuições a serem cobradas dos profissionais de enfermagem.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, A., SCHUKNECHT, L., & Tanzi, V. (2005). **Public sector efficiency: An international comparison**. *Public Choice*, 123(3–4), 321–347.
- AFONSO, A., SCHUKNECHT, L., & Tanzi, V. (2010). **Income distribution determinants and public spending efficiency**. *Journal of Economic Inequality*, 8(3), 367–389.
- ALACH, Z. **The use of performance measurement in universities**. *International Journal of Public Sector Management*, v. 30, n. 2, p. 102–117, 2017.
- ALESINA, A., Özler, S., Roubini, N., & Swagel, P. (1996). **Political Instability and Economic Growth**. *Journal of Economic Growth*, 1(2), 189–211.
- ARAUJO, J. F. F. E.; TEJEDO-ROMERO, F. **Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings**. *International Journal of Public Sector Management*, v. 29, n. 4, p. 327–347, 2016.
- ARRUDA, A. F.; TELES, J. S. A importância do controle social na fiscalização dos gastos públicos. **Revista Razão Contábil e Finanças**, v. 1, n. 1, 2010. Disponível em: <<<http://institutoateneu.com.br/ojs/index.php/RRCF/article/view/3/5> >>. Acesso em: 15 jan. 2022.
- ASATRYAN, Z., & De Witte, K. (2015). **Direct democracy and local government efficiency**. *European Journal of Political Economy*, 39(14), 58–66.
- BANCO MUNDIAL (BIRD). **Um ajuste justo: eficiência e equidade dos gastos públicos no Brasil**. Grupo do Banco Mundial. Volume I: síntese (Português). Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-síntese>>. Acesso em: 1 abr. 2022.
- BORGE, L. E. (2000). Charging for public services: **The case of utilities in Norwegian local governments**. *Regional Science and Urban Economics*, 30(6), 703–718.
- BORGES, T. B.; MARIO, P. do C.; CARNEIRO, R. A implementação dos sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista Administração Pública**, ISSN 0034 – 7612, v. 47, nº 2, São Paulo, mar/apr. 2013.
- BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1988**. Artigos 70 e 71. Brasília, DF. Gráfica do Senado Federal, 2014.
- BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, 2000.
- BRASIL. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 1967.

BRASIL. **Portaria nº 1.089, de 25 de abril de 2018**. Estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade e dá outras providências. BRASIL, 2018.

BUCHANAN, J. M., & Tullock, G. (1962). **The Calculus of Consent: Logical Foundation of Constitutional Democracy**. Library Fund, Inc., 1–323.

CARLSSON-WALL, M.; KRAUS, K.; MESSNER, M. **Performance measurement systems and the enactment of different institutional logics: Insights from a football organization**. *Management Accounting Research*, v. 32, p. 45–61, 2016.

CARRINO, I.; RALLO, J. R.; ROQUE, L. **O exemplo irlandês: como a redução dos gastos do governo impulsionou o crescimento da economia**. Instituto Ludwig von Mises Brasil. Disponível em: <https://mises.org.br/ArticlePrint.aspx?id=2361>. Acesso em: 11 abr. 2022.

CASTRO, J. D. B.; NADAI, B. M. de. O instrumento de política ambiental “educação ambiental” à luz dos critérios de escolha de políticas públicas: estudo comparativo nos trabalhos de Sodré e Aciolly. **Anais do II Simpósio Nacional Espaço, Economia e Políticas Públicas**. 17 a 19 de outubro de 2012. Anápolis, Goiás, Brasil, 2012. Disponível em: <e-groups.unb.br/face/eco/jmn>. Acesso em: 19 jul. 2022.

CASTRO, R. A. **Sistema de controle interno – uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte, Editora Fórum, 2007.

CHANDLER, A. D. **Scale and scope: the dynamics of industrial capitalism**. Cambridge: Harvard University, 1990.

CHAVES, Renato Santos. **A qualidade do gasto público no Brasil: propostas para melhoria**. *Boletim de Orçamento e Finanças*, Curitiba: **Governnet**, v. 3, n. 29, p. 845-855, set. 2007.

COELHO, D. R. **Os gastos do governo podem promover o crescimento econômico?** Instituto Ordem Livre, 2013. Disponível em: <<http://ordemlivre.org/posts/os-gastos-do-governo-podem-promover-o-crescimento-economico>>. Acesso em: 1 abr. 2022.

COLETÂNEA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL. Nova Administração Pública: **Gestão Municipal e tendências contemporâneas**. Brasília: CNM, 2008.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Nota econômica nº 15**. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.366/2011**. BRASÍLIA: CFC, 2011. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1366.pdf. Acesso em: 22 jan. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM (COFEN). **Manual 107 – Manual do Escritório de Gestão de Integridade**, 2021.

CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM (COFEN). **Resolução nº 340/2008, de 28 de outubro de 2008**. Resolve instituir, de forma obrigatória, no âmbito do Sistema COFEN/COREN o “Regulamento da Administração Financeira e Contábil”, assim como os Manuais de “Normas e Procedimentos de Protocolo, Processo e Arquivo” e “Suprimento de Fundos – Concessão, Aplicação e Prestação de Contas”. Brasília: Cofen, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE ENFERMAGEM (COFEN). **Resolução nº 617/2019, de 17 de outubro de 2019**. Atualiza o Manual de Fiscalização do Sistema Cofen/Conselhos Regionais de Enfermagem, o quadro de Irregularidades e Ilegalidades e dá outras providências. Brasília: Cofen, 2019.

CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (COREN-RJ). **Resumo das atribuições das áreas componentes da Estrutura Organizacional do COREN-RJ**. Rio de Janeiro: COREN-RJ, 2015. Disponível em: < http://rj.corens.portalcofen.gov.br/resumo-das-atribuicoes-das-areas-componentes-da-estrutura-organizacional-do-coren-rj_1160.html>. Acesso em: 25 abr. 2022.

CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (COREN-RJ). **Prestação de contas do exercício de 2020**. Rio de Janeiro: COREN-RJ, 2021. Disponível em: < <http://ouvidoria.cofen.gov.br/coren-rj/transparencia/55382/download/PDF>>. Acesso em: 25 abr. 2022.

CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (COREN-RJ). **Relatório de Gestão 2021**. Rio de Janeiro: COREN-RJ, 2021. Disponível em: < <http://ouvidoria.cofen.gov.br/coren-rj/transparencia/55382/download/PDF>>. Acesso em: 25 abr. 2022.

CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (COREN-RJ). **Relatório Mensal de Fiscalização**. Rio de Janeiro: COREN-RJ, 2022. Disponível em: < <http://ouvidoria.cofen.gov.br/coren-rj/transparencia/55382/download/PDF>>. Acesso em: 03 out. 2022.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). **Controle Social: Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social**. Olho vivo no dinheiro público. 3ª Ed. Brasília, 2012.

COSTA, C. C. de M., Ferreira, M. A. M., Braga, M. J., & Abrantes, L. A. (2015). **Fatores associados à eficiência na alocação de recursos públicos à luz do modelo de regressão quantílica**. Revista de Administração Pública, 49(5), 1319–1347.

CRUZ, J. Agência Brasil. **Subsídio à Previdência favorece ricos**, diz Bird. 2017. Jornal do Comércio, novembro de 2017. Disponível em: https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/2017/11/economia/597535-subsidio-a-previdencia-favorece-ricos-diz-bird.html. Acesso em: 10 fev. 2022.

CUADRADO-BLALLESTEROS, B., García-Sánchez, I. M., & Prado-Lorenzo, J. M. (2013). **Effect of modes of public services delivery on the efficiency of local governments: A two-stage approach.** *Utilities Policy*, 26, 23–35.

DE SOUZA, M.; GOMES, O. **Análise Económica.** Editora Sílabo. Lisboa, 2005.
DENHARDT, R. (2015). **Teorias da Administração.** (C. Learning, Ed.) (6.ed.). São Paulo.

DIEL, E. H., Diel, F. J., Schulz, S. J., Chiarello, T. C., & Rosa, F. S. da. (2014). **Desempenho de Municípios Brasileiros em Relação à Estratégia de Investimento Público em Educação.** *Desenvolvimento Em Questão*, 12(26), 79.

DREW, J., Dollery, B., & Kortt, M. A. (2016). **Peas in a Pod: Are Efficient Municipalities also Financially Sustainable?** *Australian Accounting Review*, 26(2), 122–131.

DREW, J., Kortt, M., & Dollery, B. (2015). **What Determines Efficiency in Local Government??** *A DEA Analysis of NSW Local Government*, 34(4), 243–256.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. (ENAP). **Controle Institucional e Social dos Gastos Públicos.** Controle Social. Módulo 1. Entendendo os controles institucional e social dos gastos públicos. Brasília, 2017. [mídia online – pdf].

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. (ENAP). **Controle Social e Cidadania I.** Módulo 3. Brasília, 2015. [mídia online - pdf].

FRANÇA, V. D. R. **Eficiência administrativa na Constituição Federal.** *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 220, p. 165–177, 2000.

GEYS, B., Heinemann, F., & Kalb, A. (2012). **Local Government Efficiency in German Municipalities.** *Raumforschung Und Raumordnung*, 71(4), 283–293.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública.** 2ª ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HSU, Y. C. (2014). **Efficiency in government health spending: A super slacks-based model.** *Quality and Quantity*, 48(1), 111–126.

HWANG, J., & Akdede, S. H. (2011). **The influence of governance on public sector efficiency: A cross-country analysis.** *Social Science Journal*, 48(4), 735–738.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Estudo “Atlas do Estado Brasileiro 2018.** Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/atlasestado/consulta/118>. Acesso em: 15 jan. 2022.

KEINERT, Tania M. **Administração Pública no Brasil.** 2. ed. São Paulo: Fapesp, 2007.

LANDRISCINA, G. **Conheça os quatro princípios da governança corporativa**. IBGC, 2021. Disponível em: <https://www.ibgc.org.br/blog/principios-de-governanca-corporativa>. Acesso em: 22 fev. 2022.

MEDEIROS, A. K.; CRANTSCHANINOV, T. I.; SILVA, F. C. **Estudos sobre accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 745–775, 2013.

MINAS GERAIS (ESTADO DE MG). Portal da Transparência do Estado de Minas Gerais. **Sobre a cidadania fiscal**. 2020. Disponível em: <https://www.transparencia.mg.gov.br/cidadania-fiscal/sobre-a-cidadania-fiscal>. Acesso em: 12 de abril de 2022.

MINELLI, A.; RUFFINI, R. **Citizen feedback as a tool for continuous improvement in local bodies**. International Journal of Public Sector Management, v. 31, n. 1, p. 46–64, 2018.

MUSGRAVE, R. A., & Musgrave, P. B. (1989). **Public Finance in Theory and Practice** (5. ed.). McGraw-Hill College.

NGUYEN, T. V.; BACH, T. N.; LE, T. Q.; LE, C. Q. **Local governance, corruption, and public service quality: evidence from a national survey in Vietnam**. International Journal of Public Sector Management, v. 30, n. 3, p. 137–153, 2017.

NOGUEIRA, J. M.; MEDEIROS, M. A. A. de. **As interfaces entre políticas setoriais e a política de meio ambiente: aspectos conceituais e operativos básicos de política pública**. Brasília: UnB/NEPAMA, 1999. 30 p.

NOHARA, Irene. **Ad nutum**. Direito Administrativo. Dicionário. 2011. Disponível em: <https://direitoadm.com.br/35-ad-nutum/>. Acesso em: 15 fev. 2022.

O peso do funcionalismo público no Brasil em comparação com outros países, Ano 6, n. 15, 2020. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2020/10/RA-NE-O-PESO-DO-FUNCIONALISMO-CNI-REVISADA.pdf>. Acesso em: 9 mar. 2022.

OLANUBI, S. O., & Osode, O. E. (2016). **The Efficiency of Government Spending on Health: a comparison of different Administrations in Nigeria**. Journal of Policy Modeling, 39(1), 79–98.

ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Government at a Glance Latin America and the Caribbean 2020**. 3. Ed. 2020 Disponível em: <https://www.oecd.org/publications/government-at-a-glance-latin-america-and-the-caribbean-2020-13130fbb-en.htm>. Acesso em: 15 mar. 2022.

PAIVA, R. M. M. **O controle social na administração pública**: propostas para estruturar e estimular o seu desenvolvimento. Monografia (Curso de Especialização em Controladoria Aplicada ao Setor Público) – Escola de Contas Otacílio da Silveira (ECOSIL)/Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB)/Centro de Ciências

Sociais Aplicadas (CCSA)/Universidade Federal da Paraíba/UFPB, João Pessoa, 2004.

PAN, S.-C., Liu, S.-Y., Peng, C.-J., & Wu, P.-C. (2011). **Local government efficiency evaluation: Consideration of undesirable outputs and super-efficiency**. *African Journal of Business Management*, 5(12), 4746–4754.

PÉREZ-LÓPEZ, G.; PRIOR, D.; ZAFRA-GÓMEZ, J. L. **Rethinking New Public Management Delivery Forms and Efficiency: Long-Term Effects in Spanish Local Government**. *Journal of Public Administration Research And Theory*, v. 25, n. 4, p. 1157–1183, 2015.

PETRAKAKI, D. **Re-locating accountability through technology: From bureaucratic to electronic ways of governing public sector work**. *International Journal of Public Sector Management*, v. 31, n. 1, p. 31–45, 2018.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. **Accountability: já podemos traduzi-la para o português?** *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343–1368, 2009.

PRANSNIKAR, J; DEBELJAK, Z; AHCAN, A. Benchmarking as a toll of strategic management. **Total Quality Management and Business Excellence**, v. 16, n 2, p. 257-275, 2005.

RODRIGUES, G. C. 99 Empresas. **8 benefícios de dividir os gastos da sua empresa por centros de custo**. Disponível em: <<https://blog.99empresas.com/8-beneficios-de-dividir-os-gastos-da-sua-empresa-por-centros-de-custo/>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ROSANO-PENÂ, C., Albuquerque, P. H. M., & Cavalho, J. M. (2012). **A eficiência dos gastos públicos em educação: Evidências georreferenciadas nos municípios goianos**. *Economia Aplicada*, 16(3), 421–443.

SALERNO, J. **Como uma redução nos gastos do governo gera crescimento econômico**. Instituto Mises Brasil, São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://mises.org.br/article/2013/como-uma-reducao-nos-gastos-do-governo-gera-crescimento-economico>>. Acesso em: 1 mar. 2022.

SAMPAIO DE SOUSA, M. D. C., & Stoši?, B. (2005). **Technical efficiency of the Brazilian municipalities: Correcting nonparametric frontier measurements for outliers**. *Journal of Productivity Analysis*, 24(2), 157–181.

SARAVIA, Enrique J. **Administração Pública e Administração de Empresas**. *Revistado Mestrado em Administração da Universidade Estácio de Sá -Rio de Janeiro*, 2010, v.14, n.3.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESPÍRITO SANTO (SIGEFES). **Categoria de Despesa**. Espírito Santo, 2016. Disponível em: <http://www3.logusinfo.com.br/sites/mirror06-09-2016/wiki.es.logusinfo.com.br/index.php/Categoria_de_Despesa.html>. Acesso em: 19 abr. 2022.

SERRA, S. A. E.; CARVALHO, J. B. da C.; COSTA, A. F. da. **A demonstração dos resultados por funções no sector público em Portugal**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 3, n. 2, p. 87–100, 2007.

SILVA, E. F.; LOPES, L. A. **A Controladoria Geral no Sistema Cofen/Conselhos Regionais**. COFEN. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.cofen.gov.br/wp-content/uploads/2012/03/A%20controladoria%20Geral%20no%20Sistema%20Cofen.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2022.

SILVA, W. A. C.; PEREIRA, M. da G.; ARAÚJO, E. A. T. **Estudo da Criação de Valor Econômico e Transparência na Administração Pública**. Desenvolvimento em Questão, Ijuí, v. 12, n. 26, p. 142–176, 2014.

SONG, M.; MEIER, K. J. **Citizen Satisfaction and the Kaleidoscope of Government Performance: How Multiple Stakeholders See Government Performance**. Journal of Public Administration Research and Theory, p. 1–17, 2018.

SPEKLÉ, R. F.; VERBEETEN, F. H. M. **The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance**. Management Accounting Research, v. 25, p. 131–146, 2014.

STASTNÁ, L., & Gregor, M. (2014). **Public sector efficiency in transition and beyond: evidence from Czech local governments**. Applied Economics, 47(7), 680–699.

TANZI, V., & Schuknecht, L. (2014). **Reconsidering the Fiscal Role of Government?: The International Perspective**. The American Economic Review, 87(2), 164–168.

VADLAMANNATI, K. C.; COORAY, A. **Transparency Pays? Evaluating the Effects of the Freedom of Information Laws on Perceived Government Corruption**. Journal of Development Studies, v. 53, n. 1, p. 116–137, 2017.

APÊNDICE

ANEXO 01

COREN/RJ

CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM DO RIO DE JANEIRO - COREN

CNPJ: 27.149.095/0001-66



Período: 01/06/2022 a 30/06/2022

Comparativo da Despesa Paga

Despesa	Orçado	Realiz. Período	Realiz. Exerc.	Diferença
6.2.2.1.1 - CREDITO DISPONÍVEL	69.631.800,00	3.580.739,00	24.745.516,24	44.886.283,76
6.2.2.1.1.01 - CREDITO DISPONIVEL - DESPESA CORRENTE	67.257.800,00	3.500.167,00	24.658.672,24	42.599.127,76
6.2.2.1.1.01.31 - PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	24.589.115,00	1.776.629,10	10.333.444,60	14.255.670,40
6.2.2.1.1.01.31.90 - APLICAÇÕES DIRETAS	24.589.115,00	1.776.629,10	10.333.444,60	14.255.670,40
6.2.2.1.1.01.31.90.008 - OUTROS BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS DO SERVIDOR OU DO MILITAR	2.815.250,00	207.822,75	1.065.383,95	1.749.866,05
6.2.2.1.1.01.31.90.011 - VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL	16.268.833,33	1.200.062,49	7.096.797,49	9.172.035,84
6.2.2.1.1.01.31.90.013 - OBRIGAÇÕES PATRONAIS	4.564.031,67	362.114,64	2.120.473,33	2.443.558,34
6.2.2.1.1.01.31.90.016 - OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS - PESSOAL CIVIL - RGPS	130.000,00	6.629,22	46.070,15	83.929,85
6.2.2.1.1.01.31.90.091 - SENTENÇAS JUDICIAIS	800.000,00	0,00	0,00	800.000,00
6.2.2.1.1.01.32 - JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	5.000,00	0,00	0,00	5.000,00
6.2.2.1.1.01.32.90 - APLICAÇÕES DIRETAS	5.000,00	0,00	0,00	5.000,00
6.2.2.1.1.01.32.90.021 - JUROS SOBRE A DÍVIDA POR CONTRATO	5.000,00	0,00	0,00	5.000,00
6.2.2.1.1.01.33 - OUTRAS DESPESAS CORRENTES	42.663.685,00	1.723.537,90	14.325.227,64	28.338.457,36
6.2.2.1.1.01.33.90 - APLICAÇÕES DIRETAS	42.663.685,00	1.723.537,90	14.325.227,64	28.338.457,36
6.2.2.1.1.01.33.90.014 - DIÁRIAS	551.000,00	31.499,25	171.049,25	379.950,75
6.2.2.1.1.01.33.90.030 - MATERIAL DE CONSUMO	1.501.200,00	29.027,17	224.913,95	1.276.286,05
6.2.2.1.1.01.33.90.030.099 - OUTROS MATERIAIS DE USO NÃO DURADOURO	10.000,00	0,00	0,00	10.000,00
6.2.2.1.1.01.33.90.033 - PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOÇÃO	449.334,00	14.769,21	97.209,47	352.124,53
6.2.2.1.1.01.33.90.035 - SERVIÇOS DE CONSULTORIA	379.300,00	0,00	0,00	379.300,00
6.2.2.1.1.01.33.90.036 - OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA FÍSICA	700.000,00	13.233,34	75.281,68	624.718,32
6.2.2.1.1.01.33.90.037 - LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA	1.875.000,00	70.904,59	348.554,75	1.526.445,25
6.2.2.1.1.01.33.90.039 - OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA	17.223.426,00	347.005,69	1.781.059,52	15.442.366,48
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002 - DEMAIS SERVIÇOS - PESSOAS JURÍDICAS	17.223.426,00	347.005,69	1.781.059,52	15.442.366,48
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.004 - PUBLICIDADE	4.000.000,00	0,00	0,00	4.000.000,00
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.009 - SERVIÇOS DE TRANSPORTE	380.000,00	13.479,62	57.460,53	322.539,47
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.012 - LOCAÇÕES	1.126.000,00	12.941,73	83.853,68	1.042.146,32
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.016 - SERVIÇOS DE APOIO DO ENSINO	365.400,00	0,00	0,00	365.400,00
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.019 - OUTROS SERVIÇOS	27.000,00	0,00	0,00	27.000,00
6.2.2.1.1.01.33.90.041 - CONTRIBUIÇÕES	14.420.875,00	818.511,30	9.519.381,19	4.901.493,81

COREN/RJ

Período: 01/06/2022 a 30/06/2022

Despesa	Orçado	Realiz. Período	Realiz. Exerc.	Diferença
6.2.2.1.1.01.33.90.041.001 - TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS	14.420.875,00	818.511,30	9.519.381,19	4.901.493,81
6.2.2.1.1.01.33.90.046 - AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO	2.450.000,00	138.641,31	899.598,90	1.550.401,10
6.2.2.1.1.01.33.90.047 - OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E CONTRIBUTIVAS	82.500,00	0,00	35.098,70	47.401,30
6.2.2.1.1.01.33.90.049 - AUXÍLIO TRANSPORTE	440.000,00	23.440,06	136.322,38	303.677,62
6.2.2.1.1.01.33.90.091 - SENTENÇAS JUDICIAIS	100.000,00	1.212,00	11.968,15	88.031,85
6.2.2.1.1.01.33.90.093 - INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	2.489.050,00	235.293,98	1.024.789,70	1.464.260,30
6.2.2.1.1.01.33.90.093.001 - DESPESAS COM REUNIÕES, REPRESENTAÇÕES, PLENÁRIO E DESLOCAMENTOS	2.314.750,00	234.971,98	982.917,21	1.331.832,79
6.2.2.1.1.01.33.90.093.002 - DEMAIS INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	174.300,00	322,00	41.872,49	132.427,51
6.2.2.1.1.02 - CREDITO DISPONIVEL - DESPESA CAPITAL	2.374.000,00	80.572,00	86.844,00	2.287.156,00
6.2.2.1.1.02.44 - INVESTIMENTOS	1.424.000,00	80.572,00	86.844,00	1.337.156,00
6.2.2.1.1.02.44.90 - INVESTIMENTOS - APLICAÇÕES DIRETAS	1.424.000,00	80.572,00	86.844,00	1.337.156,00
6.2.2.1.1.02.44.90.051 - OBRAS E INSTALAÇÕES	40.000,00	0,00	0,00	40.000,00
6.2.2.1.1.02.44.90.052 - EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	1.384.000,00	80.572,00	86.844,00	1.297.156,00
6.2.2.1.1.02.45 - INVERSÕES FINANCEIRAS	950.000,00	0,00	0,00	950.000,00
6.2.2.1.1.02.45.90 - INVERSÕES FINANCEIRAS – APLICAÇÕES DIRETAS	950.000,00	0,00	0,00	950.000,00
6.2.2.1.1.02.45.90.061 - AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS	950.000,00	0,00	0,00	950.000,00
Total:	69.631.800,00	3.580.739,00	24.745.516,24	44.886.283,76

ANEXO 2

COREN/RJ

CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM DO RIO DE JANEIRO - COREN
CNPJ: 27.149.095/0001-66

Período: 01/07/2022 a 31/07/2022

Comparativo da Despesa Paga

Despesa	Orçado	Realiz. Período	Realiz. Exerc.	Diferença
6.2.2.1.1 - CREDITO DISPONÍVEL	69.631.800,00	3.639.664,46	28.385.180,70	41.246.619,30
6.2.2.1.1.01 - CREDITO DISPONIVEL - DESPESA CORRENTE	67.257.800,00	3.634.587,56	28.293.259,80	38.964.540,20
6.2.2.1.1.01.31 - PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	24.589.115,00	1.736.489,28	12.069.933,88	12.519.181,12
6.2.2.1.1.01.31.90 - APLICAÇÕES DIRETAS	24.589.115,00	1.736.489,28	12.069.933,88	12.519.181,12
6.2.2.1.1.01.31.90.008 - OUTROS BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS DO SERVIDOR OU DO MILITAR	2.815.250,00	201.755,90	1.267.139,85	1.548.110,15
6.2.2.1.1.01.31.90.011 - VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL	16.268.833,33	1.156.858,30	8.253.655,79	8.015.177,54
6.2.2.1.1.01.31.90.013 - OBRIGAÇÕES PATRONAIS	4.564.031,67	349.546,49	2.470.019,82	2.094.011,85
6.2.2.1.1.01.31.90.016 - OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS - PESSOAL CIVIL - RGPS	130.000,00	11.920,75	57.990,90	72.009,10
6.2.2.1.1.01.31.90.091 - SENTENÇAS JUDICIAIS	800.000,00	16.407,84	16.407,84	783.592,16
6.2.2.1.1.01.32 - JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	5.000,00	0,00	0,00	5.000,00
6.2.2.1.1.01.32.90 - APLICAÇÕES DIRETAS	5.000,00	0,00	0,00	5.000,00
6.2.2.1.1.01.32.90.021 - JUROS SOBRE A DÍVIDA POR CONTRATO	5.000,00	0,00	0,00	5.000,00
6.2.2.1.1.01.33 - OUTRAS DESPESAS CORRENTES	42.663.685,00	1.898.098,28	16.223.325,92	26.440.359,08
6.2.2.1.1.01.33.90 - APLICAÇÕES DIRETAS	42.663.685,00	1.898.098,28	16.223.325,92	26.440.359,08
6.2.2.1.1.01.33.90.014 - DIÁRIAS	551.000,00	29.847,50	200.896,75	350.103,25
6.2.2.1.1.01.33.90.030 - MATERIAL DE CONSUMO	1.501.200,00	57.917,16	282.831,11	1.218.368,89
6.2.2.1.1.01.33.90.030.099 - OUTROS MATERIAIS DE USO NÃO DURADOURO	10.000,00	0,00	0,00	10.000,00
6.2.2.1.1.01.33.90.033 - PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOÇÃO	449.334,00	14.463,86	111.673,33	337.660,67
6.2.2.1.1.01.33.90.035 - SERVIÇOS DE CONSULTORIA	379.300,00	0,00	0,00	379.300,00
6.2.2.1.1.01.33.90.036 - OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA FÍSICA	700.000,00	14.433,33	89.715,01	610.284,99
6.2.2.1.1.01.33.90.037 - LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA	1.875.000,00	83.869,03	432.423,78	1.442.576,22
6.2.2.1.1.01.33.90.039 - OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA	17.223.426,00	393.851,13	2.174.910,65	15.048.515,35
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002 - DEMAIS SERVIÇOS - PESSOAS JURÍDICAS	17.223.426,00	393.851,13	2.174.910,65	15.048.515,35
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.004 - PUBLICIDADE	4.000.000,00	0,00	0,00	4.000.000,00
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.009 - SERVIÇOS DE TRANSPORTE	380.000,00	44.027,28	101.487,81	278.512,19
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.012 - LOCAÇÕES	1.126.000,00	15.290,17	99.143,85	1.026.856,15
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.016 - SERVIÇOS DE APOIO DO ENSINO	365.400,00	0,00	0,00	365.400,00
6.2.2.1.1.01.33.90.039.002.019 - OUTROS SERVIÇOS	27.000,00	0,00	0,00	27.000,00
6.2.2.1.1.01.33.90.041 - CONTRIBUIÇÕES	14.420.875,00	869.658,34	10.389.039,53	4.031.835,47

COREN/RJ

Período: 01/06/2022 a 30/06/2022

Despesa	Orçado	Realiz. Período	Realiz. Exerc.	Diferença
6.2.2.1.1.01.33.90.041.001 - TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS	14.420.875,00	818.511,30	9.519.381,19	4.901.493,81
6.2.2.1.1.01.33.90.046 - AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO	2.450.000,00	138.641,31	899.598,90	1.550.401,10
6.2.2.1.1.01.33.90.047 - OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E CONTRIBUTIVAS	82.500,00	0,00	35.098,70	47.401,30
6.2.2.1.1.01.33.90.049 - AUXÍLIO TRANSPORTE	440.000,00	23.440,06	136.322,38	303.677,62
6.2.2.1.1.01.33.90.091 - SENTENÇAS JUDICIAIS	100.000,00	1.212,00	11.968,15	88.031,85
6.2.2.1.1.01.33.90.093 - INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	2.489.050,00	235.293,98	1.024.789,70	1.464.260,30
6.2.2.1.1.01.33.90.093.001 - DESPESAS COM REUNIÕES, REPRESENTAÇÕES, PLENÁRIO E DESLOCAMENTOS	2.314.750,00	234.971,98	982.917,21	1.331.832,79
6.2.2.1.1.01.33.90.093.002 - DEMAIS INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	174.300,00	322,00	41.872,49	132.427,51
6.2.2.1.1.02 - CREDITO DISPONIVEL - DESPESA CAPITAL	2.374.000,00	80.572,00	86.844,00	2.287.156,00
6.2.2.1.1.02.44 - INVESTIMENTOS	1.424.000,00	80.572,00	86.844,00	1.337.156,00
6.2.2.1.1.02.44.90 - INVESTIMENTOS - APLICAÇÕES DIRETAS	1.424.000,00	80.572,00	86.844,00	1.337.156,00
6.2.2.1.1.02.44.90.051 - OBRAS E INSTALAÇÕES	40.000,00	0,00	0,00	40.000,00
6.2.2.1.1.02.44.90.052 - EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	1.384.000,00	80.572,00	86.844,00	1.297.156,00
6.2.2.1.1.02.45 - INVERSÕES FINANCEIRAS	950.000,00	0,00	0,00	950.000,00
6.2.2.1.1.02.45.90 - INVERSÕES FINANCEIRAS - APLICAÇÕES DIRETAS	950.000,00	0,00	0,00	950.000,00
6.2.2.1.1.02.45.90.061 - AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS	950.000,00	0,00	0,00	950.000,00

Total: **69.631.800,00** **3.580.739,00** **24.745.516,24** **44.886.283,76**

ANEXO 3

Registros de inscrições do COREN-RJ									
TIPO DE INSCRIÇÃO	janeiro-22	fevereiro-22	março-22	abril-22	maio-22	junho-22	julho-22	agosto-22	setembro-22
Autorização de Enfermagem Definitivo Principal	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Auxiliar de Enfermagem Definitivo Principal	2	3	1	1	6	5	0	6	8
Enfermeiro Definitivo Principal	445	641	416	481	278	158	170	466	399
Técnico de Enfermagem Definitivo Principal	1554	1914	1016	1798	2363	1693	1982	2314	1500
Obstetrix Definitivo Principal	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	2001	2558	1433	2280	2647	1856	2152	2786	1907
PERCENTUAL		27,84%	-43,98%	59,11%	16,10%	-29,88%	15,95%	29,46%	-31,55%

FISCALIZAÇÃO COREN-RJ	
Período do relatório	Junho/2022
Conselho Regional de Enfermagem	RJ
Total de Enfermeiros Fiscais:	35
Total de inspeções realizadas.	341
Inspeções iniciais planejadas.	190
Inspeções iniciais realizadas.	182
Inspeções de retorno planejadas.	97
Inspeções de retorno realizadas.	105
Inspeções para atender demandas externas que não estavam no planejamento.	54
Total de Instituições fiscalizáveis no Estado.	5488
Quantitativo total de instituições fiscalizadas.	307
Novos Profissionais de enfermagem abrangidos com as fiscalizações:	14543
Relatórios de fiscalização elaborados (denúncias e conclusivos):	105

FISCALIZAÇÃO COREN-RJ	
Período do relatório	Julho/2022
Conselho Regional de Enfermagem	RJ
Total de Enfermeiros Fiscais:	35
Total de inspeções realizadas.	279
Inspeções iniciais planejadas.	130
Inspeções iniciais realizadas.	146
Inspeções de retorno planejadas.	109
Inspeções de retorno realizadas.	83
Inspeções para atender demandas externas que não estavam no planejamento.	50
Total de Instituições fiscalizáveis no Estado.	5488
Quantitativo total de instituições fiscalizadas.	237
Novos Profissionais de enfermagem abrangidos com as fiscalizações:	23005
Relatórios de fiscalização elaborados (denúncias e conclusivos):	83

Fonte: Coren-RJ 2022