



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAACS.
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ROGÉRIO SEVERIANO DUTRA

**ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA REALIZADA PELA UNIDADE
GESTORA DO NÚCLEO ESTADUAL DO MINISTÉRIO DA SAÚDE DO CEARÁ NO
EXERCÍCIO DE 2012.**

FORTALEZA/CE
2013

ROGÉRIO SEVERIANO DUTRA

**ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA REALIZADA PELA UNIDADE
GESTORA DO NÚCLEO ESTADUAL DO MINISTÉRIO DA SAÚDE DO CEARÁ NO
EXERCÍCIO DE 2012.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado no programa de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis. Área de concentração: Contabilidade Pública.

Orientadora: Professora Ms. Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante

Coorientadora: Professora Ms. Joyce Arrais de Araújo Andrade

FORTALEZA/CE
2013

ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA REALIZADA PELA UNIDADE GESTORA DO NÚCLEO ESTADUAL DO MINISTÉRIO DA SAÚDE DO CEARÁ NO EXERCÍCIO DE 2012.

RESUMO

A utilização de recursos orçamentários pela Administração Pública é realizada através dos Programas e das Ações definidos nas leis orçamentárias. Com o auxílio da Contabilidade Pública, é possível identificar e classificar as despesas, de modo que possibilite o planejamento e o controle adequado. O objetivo geral do trabalho foi analisar a execução orçamentária realizada pela Unidade Gestora do Núcleo Estadual do Ministério da Saúde do Ceará. De modo geral, os resultados revelaram que os valores utilizados pela UG foram menores que os disponibilizados. Dessa forma, percebe-se que a entidade deverá ajustar em seu planejamento o efetivo uso do numerário às suas necessidades e evitar a fixação de recursos para a despesa orçamentária desnecessária.

Palavras-chaves: Contabilidade Pública. Orçamento público. Execução orçamentária.

1 INTRODUÇÃO

A prestação de contas anual ao término de cada exercício, no Brasil, é obrigação de todo gestor de recursos públicos, que, por sua vez, deve ser utilizada de forma adequada pela Administração Pública. Dessa forma, é necessário que se estimulem práticas eficientes de controle e de transparência na gestão desses valores para garantir a adequada aplicação do numerário público.

A Contabilidade é fundamental instrumento para a execução das atividades exercidas na Administração Pública no que se refere ao atendimento dos interesses da sociedade, o que a torna importante ferramenta gerencial. Dessa maneira, a Contabilidade proporciona melhor planejamento, compreensibilidade e fiscalização na gestão dos recursos públicos.

A execução orçamentária analisada no presente estudo é realizada pela Unidade Gestora (UG) do Núcleo Estadual do Ministério da Saúde do Ceará (NE/MS/CE), através das ações dos programas incluídos no orçamento da seguridade social da Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses recursos são descentralizados através do Fundo Nacional de Saúde (FNS) para a realização das despesas necessárias ao funcionamento e à manutenção das atividades desenvolvidas na entidade.

A presente pesquisa tem o seguinte problema: Qual a participação dos Programas e das Ações do Governo Federal na execução orçamentária efetuada pela UG do NE/MS/CE no exercício de 2012?

Com a intenção de resolver a problemática, o objetivo geral do trabalho é analisar a execução orçamentária realizada pela UG do NE/MS/CE em 2012, com relação à eficiência, à economicidade e à celeridade dos gastos públicos. Os objetivos específicos devem identificar a execução orçamentária da UG e analisar a funcionalidade de cada Ação enquadrada nos Programas do NE/MS/CE para que as informações sejam compreendidas pelos usuários interessados.

A pesquisa justifica-se pela necessidade de evidenciação das entidades públicas dos elementos que auxiliem a realização do planejamento de exercícios posteriores, pela

divulgação das contas públicas e para limitar os gastos através de um eficiente orçamento público.

Este trabalho está dividido em cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção está relacionada ao planejamento e ao controle na Administração Pública e versará sobre a Contabilidade Pública, o Orçamento Público, a Lei de Responsabilidade Fiscal e as receitas e despesas públicas. A terceira seção refere-se à metodologia utilizada para realização da pesquisa, que, em relação aos objetivos, possui característica exploratória, com procedimentos bibliográficos, documentais e estudo de caso com o problema sendo abordado de forma qualitativa. A quarta e quinta seções são, respectivamente, relacionadas à análise de resultados e à conclusão. A análise de resultados apresenta o Núcleo Estadual do Ministério da Saúde do Ceará e sua Unidade Gestora e sua execução orçamentária no exercício de 2012, expondo os dados utilizados para efetivação da pesquisa. A conclusão apresenta como resultado a necessidade da utilização da Contabilidade Pública para evidenciar os gastos através de seus programas e ações, assim como possibilitar aos gestores o planejamento e o controle adequado.

2 PLANEJAMENTO E CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública é responsável pelo gerenciamento dos recursos públicos. O planejamento das despesas a serem executadas norteia o controle dos gastos realizados. De acordo com Cochrane (2003, p. 4), “a Administração Pública é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo”. Cochrane (2003) afirma ainda que a função de controle governamental é desempenhada em consequência de exigências da legislação vigente no Brasil. Esse controle pode ser interno, quando exercido pela própria administração, ou externo quando exercido por outros órgãos independentes.

Dantas *et al.* (2012, p. 2) afirma que:

Para que a Administração pública tenha oportunidade de estabelecer um bom serviço, todo o processo administrativo deve possuir regras, limites e discriminação de suas atividades. Sendo assim, o orçamento público possui a missão de organizar as atividades econômicas e financeiras do aparelho público, a fim de prever receitas e fixar despesas, visando ao desenvolvimento da sociedade.

O planejamento é uma ferramenta imprescindível para a execução das ações do Governo Federal no alcance de seus resultados. Através do orçamento-público é possível programar essas ações e controlá-las.

De acordo com Cochrane (2003, p. 7), “a função do controle é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; verificar a perfeita aplicação das normas e dos princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas”. O acompanhamento dos gastos é observado através das leis orçamentárias estruturadas em orçamento-programa.

Os gestores da Administração Pública são colaboradores tanto na elaboração, quanto no controle do orçamento, que é o instrumento que promove a execução orçamentária das despesas do exercício financeiro no alcance de seus objetivos.

Silva (2007) afirma que os Administradores Públicos utilizam a Contabilidade Governamental como instrumento de informações externas e ferramenta de controle e de planejamento.

Cochrane (2003, p. 15), afirma que:

O objetivo da contabilidade aplicada à Administração Pública é o de fornecer à administração informações atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da legislação e às instituições governamentais e particulares, informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

Para Cochrane (2003), a partir da implantação do SIAFI, iniciou-se uma nova era para a Contabilidade Pública, pois passou a ser possível o monitoramento da programação financeira, da execução orçamentária e da contabilidade dos órgãos e das entidades públicas federais.

A Contabilidade é responsável por fornecer as informações referentes à execução do orçamento público do Governo Federal. Os registros dos gastos realizados por ele são feitos através de um sistema informatizado que possibilita aos usuários realizarem análises, correções e tomadas de decisões com melhor segurança e agilidade.

A Contabilidade é um dos instrumentos de controle da Administração Pública. De acordo com Viveiros (1998), a Contabilidade informará os resultados das unidades orçamentárias. As informações por ela fornecidas são destinadas aos gestores de finanças públicas e ao cidadão brasileiro, de modo que possa ser realizada uma avaliação do desempenho dos governantes na utilização dos recursos (COCHRANE, 2003).

A Administração Pública usa a Contabilidade como instrumento de controle. A despesa, de modo geral, deverá ser empenhada e classificada adequadamente, para facilitar a elaboração de documentos que auxiliem sua correta aplicação.

2.1 Orçamento público

O sistema orçamentário brasileiro, conforme CF/88 é composto por três instrumentos de planejamento. O Plano Plurianual (PPA), que determina as diretrizes, os objetivos e as metas a serem empregadas pela Administração Pública para um período de quatro anos; a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO), que estabelece as prioridades para um exercício financeiro; e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que fixa a despesa e projeta a receita a ser arrecadada no período.

O orçamento público é uma das ferramentas de controle das finanças do governo, sendo a principal fonte para a execução dos planos do governo (SANTOS, 2001). Angélico (1994) define orçamento público como o planejamento de aplicação dos recursos esperados para a realização das despesas fixadas na lei orçamentária.

O orçamento-programa colabora para o controle e para o planejamento governamental, indicando com clareza suas responsabilidades e seus objetivos (SILVA, 2002).

Torna-se essencial para o atendimento das necessidades dos diversos setores da Administração Pública uma programação de destinação de recursos que se aproxime da realidade para evitar valores disponibilizados, mas não-utilizados.

Slomski (2010, p. 304) define orçamento público como:

Lei de iniciativa do Poder Executivo, que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir, terá como base o plano plurianual e será elaborada respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil.

O orçamento, dentro da Contabilidade Pública, é considerado uma ferramenta de gestão cuja função é nortear os passos gerenciais para prever receitas e fixar despesas, e

fornecer à Administração Pública elementos para execução dos gastos públicos, com ênfase na credibilidade do desempenho das atividades públicas (DANTAS *et al.*, 2012).

A responsabilidade pela elaboração e pela execução do orçamento é do poder Executivo, cabendo ao poder Legislativo: a votação, a aprovação e o controle.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) orientará na elaboração da LOA, que conterá o orçamento fiscal que inclui os Poderes da União, os Órgãos e Entidades, Fundos, Autarquias e Fundações instituídas e mantidas pela União. Compreende, também, as Empresas Estatais dependentes, ou seja, as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e que recebam desta quaisquer recursos que não sejam provenientes de participação acionária, pagamento de serviços prestados e transferências para aplicação em programas de financiamento, o orçamento de investimento em empresas estatais em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e o orçamento de seguridade social que tem um conjunto de ações estatais que compreende a proteção dos direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social (SILVA, 2002).

Os recursos públicos a serem utilizados devem constar em leis específicas com a devida aprovação do Legislativo e a sanção do Executivo. Através dos orçamentos, é que serão designados os valores a serem gastos.

O orçamento é um plano de trabalho que evidencia a política econômico-financeira governamental, sendo elaborado em conformidade com os princípios previstos na Lei nº. 4.320/64 (SILVA, 2002).

Os princípios expostos a seguir buscam estabelecer fundamentos racionais para a eficiência e para a transparência nos processos de elaboração, de execução e de controle do orçamento público.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2012), o princípio da unidade determina que todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento. O princípio da universalidade determina que esse documento deve conter todas as receitas e as despesas. A anualidade prevê que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil. O princípio da exclusividade determina que não poderão ser relacionados nas leis orçamentárias assuntos diversos do orçamento. O princípio do orçamento bruto obriga o registro das receitas e das despesas por seus valores totais, vedada qualquer dedução. A legalidade e a publicidade seguem o mesmo fundamento aplicado na Administração Pública. O princípio da transparência está relacionado à divulgação dos planos e dos resultados da Administração Pública. O princípio da não-vinculação (não-afetação) da receita de impostos veda, de modo geral, a vinculação das receitas de impostos.

A formalização do orçamento público seguirá princípios que auxiliarão na sua composição. Tais princípios buscam evitar distorções ou equívocos na elaboração da LOA.

2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com o propósito de assegurar a consecução das metas fiscais e a transparência dos gastos públicos, pressuposto da "gestão fiscal responsável".

O objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal é promover, de forma transparente, o controle nos gastos dos estados e dos municípios, vinculando à capacidade de arrecadação de tributos desses entes políticos as despesas.

A LRF regula o orçamento público com relação à arrecadação de receitas e à execução das despesas. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (2011, p. 5),

a receita e a despesa orçamentárias assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços. Também se torna importante em face de situações legais específicas, como a distribuição e destinação da receita entre as esferas governamentais e o cumprimento dos limites legais para a realização de despesas, impostos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A relação entre a receita e a despesa é essencial para o processo orçamentário. A previsão da receita determina a capacidade do governo em fixar a despesa. A receita orçamentária é o mecanismo para financiar o Estado. O art. 9º, da Lei de Responsabilidade Fiscal informa que a arrecadação é requisito da execução orçamentária da despesa.

As receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas estão apresentadas no balanço orçamentário. Por se tratar de uma estimativa, os valores das receitas arrecadadas podem ou não ter excesso de arrecadação. A despesa fixada com base na receita prevista será executada até o limite da autorização legal.

O Relatório de Gestão Fiscal (RGF), conforme a LRF (2000), é o instrumento que possibilita assegurar a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais, com a observância dos limites fixados pela Lei. Ele deverá ser emitido e publicado até trinta dias após o final de cada quadrimestre. Junto com o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) são determinados parâmetros e metas para a administração pública que permitem avaliar com profundidade a gestão fiscal do Executivo e do Legislativo.

2.3 Receitas públicas

A Receita Pública é o montante recolhido pelo Tesouro Nacional, adicionado ao patrimônio Estatal, que custeará suas despesas e os investimentos públicos.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2011, p. 10), as receitas públicas

são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

As receitas podem ser correntes ou de capital, e sua realização é feita através das fases do lançamento, da arrecadação e do recolhimento. O estágio do lançamento, de acordo com a Lei nº. 4.320/64, é o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o seu débito. A arrecadação corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores. O recolhimento é a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro.

A previsão da receita é essencial para fixação da despesa pública, mas o uso efetivo para a realização dos gastos depende de esses valores estarem recolhidos.

2.4 Despesas públicas

A despesa pública são os gastos realizados pelos entes públicos no custeio dos serviços públicos, através das despesas correntes, oferecidos à sociedade e para realização de investimentos através das despesas de capital.

De acordo com a Lei nº. 4.320/64, as fases da despesa pública são divididas em empenho, liquidação e pagamento.

A Secretaria do Tesouro Nacional (2012) define a fixação da despesa como os limites de gastos, contidos nas leis orçamentárias baseadas nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas.

A fase do empenho “cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2012, p. 90). Esses empenhos podem ser classificados como ordinário, quando o valor da despesa é fixo e o pagamento realizado uma única vez; estimativo, quando não é possível determinar o valor exato a ser pago; e global, quando os valores são determinados e pagos de forma parcelada.

O estágio da liquidação da despesa envolve os atos de verificação e de conferência, a partir da entrada de material ou da prestação de serviço até o recolhimento da despesa (LIMA; CASTRO, 2000).

O pagamento é a última fase da despesa e está estabelecido nos artigos 64 e 65 da Lei nº. 4.320/64, conforme segue:

Art. 64 A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Parágrafo Único. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

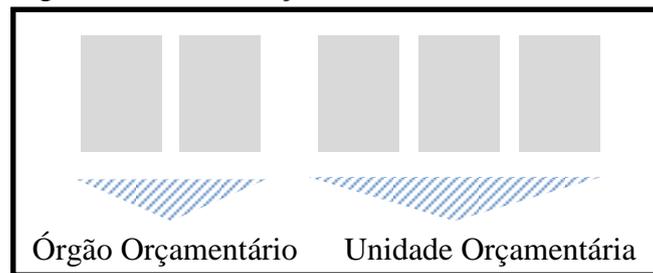
Art. 65 O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituído por estabelecimentos bancários credenciados e em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

As despesas públicas são “o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade” (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2012, p. 46).

A execução do orçamento é realizada através dos programas previstos nas leis orçamentárias. Silva (2002) reforça que o programa corresponde à unidade básica de planejamento, tendo em sua composição um conjunto de ações articuladas que visa ofertar à sociedade bens e serviços para solução de problemas ou para atendimento de demandas.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2012, p. 47), a classificação institucional da despesa “reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária”. A classificação institucional é composta de cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão e os demais à unidade orçamentária, conforme a Figura abaixo.

Figura 1 – Classificação Institucional

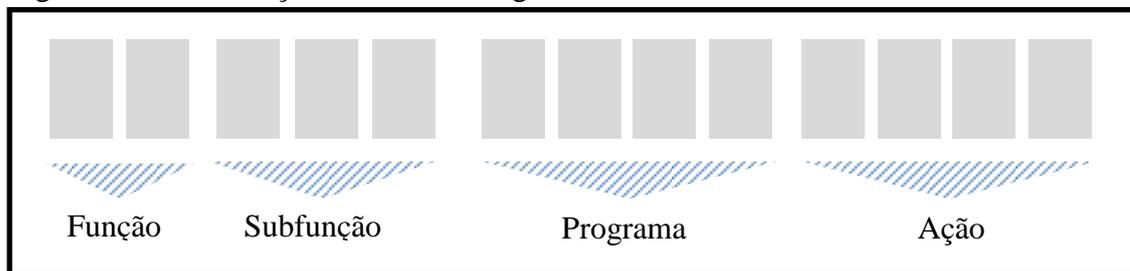


Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2012).

A despesa pelo enfoque administrativo-legal pode ser classificada como funcional e estrutura programática das ações sendo identificada através de funções, subfunções, programas, atividades, projetos e operações especiais. Os projetos e as atividades são instrumentos de programação para alcançar o objetivo de um programa. O primeiro refere-se a um conjunto de operações no tempo que resulta na expansão e no aperfeiçoamento das ações governamentais. O segundo relaciona-se com um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, que resulta na manutenção das ações do governo. As operações especiais são despesas que não contribuem para a manutenção das ações do governo, não resultam em produto ou geração de contraprestação direta (SILVA, 2002).

Conforme a Secretaria do Tesouro Nacional (2012, p. 48) a classificação funcional é “representada por cinco dígitos”. A programática é composta por oito dígitos.

Figura 2 – Classificação Funcional-Programática



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2012).

A Figura 2 apresenta a divisão entre a função e a subfunção, que representam agrupamentos das diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária e a separação entre programa, que articula um conjunto de ações, e ação que busca atender ao objetivo de um programa.

O enfoque econômico classifica as despesas como correntes, sendo aquelas que se referem aos desembolsos ou às aplicações que diminuem o patrimônio; ou de capital quando resultem em mutação compensatória nos elementos do patrimônio (SILVA, 2002). Sua classificação ocorre conforme os quadros a seguir.

Quadro 1 - Classificação econômica

Classificação econômica da despesa			
Correntes	Pessoal e Encargos Sociais	Capital	Investimentos
	Juros e Encargos da Dívida		Inversões Financeiras
	Outras Despesas Correntes		Amortizações da Dívida

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2012).

A classificação econômica dos gastos é realizada em harmonia com a natureza da despesa do recurso disponibilizado, conforme o Quadro 2.

Quadro 2 - Classificação pela Natureza da despesa

Classificação por natureza da despesa					
C	O	E	R	AA	SS
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2012).

A fase da execução orçamentária trata-se da autorização para efetivar uma despesa, que atenderá necessidades que podem aumentar o patrimônio ou garantir as ações governamentais. Os quadros 1 e 2 representam a maneira como a descentralização dos recursos e correta alocação desses dispêndios, é realizada pelo Governo Federal.

É dever da Gestão Pública, a adequada utilização dos recursos públicos, sendo necessária a atuação efetiva do governo para reduzir ou eliminar distorções existentes em seu planejamento. A contabilidade fornece elementos para que esses valores sejam agrupados e facilitem a padronização das informações, sendo mais bem controlados em conformidade com a legislação vigente.

3 METODOLOGIA

Para a realização da pesquisa, utilizou-se o método dedutivo, que se utiliza de leis e de teorias para justificar eventos particulares, e o método indutivo, que utiliza um levantamento particular de dados para chegar a determinadas conclusões gerais (LAKATOS; MARCONI 2009). Com relação aos objetivos, será exploratória, pois tem como pretensão “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito” (GIL, 2002 p. 41).

A delimitação será realizada com procedimentos bibliográfico, documental e estudo de caso, com abordagem qualitativa do problema. A pesquisa bibliográfica abrangerá a literatura conhecida sobre o tema em estudo, colocando o pesquisador em contato direto com o assunto (LAKATOS; MARCONI 2009). Será “desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL 2002, p. 44). A pesquisa é tida como documental, quando essa contém dados e informações que não receberam um tratamento analítico (GIL, 2002). Para Lakatos e Marconi (2009), a pesquisa documental é uma fonte de coleta de dados escritos ou não em documentos.

A pesquisa utilizará informações retiradas do SIAFI, através da transação Consulta Orçamentária (CONORC), que permite a consulta orçamentária detalhada no mês ou acumulado da execução da despesa e de seu Relatório de Gestão para verificar o comportamento da realização da despesa em 2012, de modo que o ente governamental identifique e avalie os recursos disponibilizados que não estejam sendo aproveitados com eficiência.

O estudo de caso, de acordo com Gil (2002, p. 54) é o “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

A coleta dos dados da pesquisa será através de análise documental direta, que, de acordo com Lakatos e Marconi (2009), é o levantamento de dados no local de ocorrência dos fatos, com observação direta intensiva que se utiliza da técnica da observação a qual examina os fatos ou os fenômenos.

Os dados serão analisados de forma qualitativa, com descrição dos resultados de forma compreensiva, com o objetivo de apresentar os resultados da pesquisa. Outra fonte será o Relatório de Gestão 2012 do NE/MS/CE.

A referência para a análise dos dados será a descentralização de recursos orçamentários efetuados por sua Unidade Orçamentária (UO), o Fundo Nacional de Saúde (FNS), para a Unidade Gestora (UG) do NE/MS/CE, com base nos programas e nas ações do exercício de 2012, necessários para o funcionamento e para a manutenção das atividades do Órgão.

O estudo buscou analisar a execução orçamentária, realizada pela UG, dos programas e das ações, necessária para que o NE/MS/CE realizasse suas atividades em 2012. A pesquisa enfocará a transparência das informações para os usuários externos com a análise da eficiência dos gastos realizados.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS: ESTUDO DE CASO

O Ministério da Saúde é o órgão do Poder Executivo Federal responsável pela organização e pela elaboração de planos e de políticas públicas voltadas para a promoção, a prevenção e a assistência à saúde dos brasileiros.

Os Núcleos Estaduais fazem parte da estrutura organizacional do Ministério da Saúde. Eles são os responsáveis por desenvolver atividades técnico-administrativas e de apoio logístico, bem como praticar os demais atos necessários à atuação dos órgãos do Ministério da Saúde, conforme art. 11, do Decreto n.º 7.797, de 30 de agosto de 2012.

Conforme Relatório de Gestão de 2012, o Núcleo Estadual do Ministério da Saúde do Ceará (NE/MS/CE) é composto pelo Serviço de Auditoria (SEAUD) e a Divisão de Convênio e Gestão (DICON), que são considerados os responsáveis em desempenhar as atividades principais; o Serviço de Gestão de Pessoas (SEGEP) e a Seção de Fomento e Cooperação Técnica (SFCT), que oferecem suporte na efetivação dos serviços. A DICON é responsável por conduzir a gestão de convênios no tocante à habilitação, ao acompanhamento e à prestação de contas de convênios, e por dar apoio logístico de modo geral e ordenar toda a despesa do Núcleo Estadual.

4.1 Unidade Gestora

A Unidade Gestora (UG), integrante da DICON, é a seção que tem a incumbência da execução das despesas necessárias para manutenção e para viabilização do espaço físico estruturado para promoção dos serviços de apoio ao Núcleo Estadual com eficiência, economicidade e celeridade. É responsável também pelo provimento relacionado aos deslocamentos, às capacitações e às demandas com benefícios assistenciais de seus servidores ativos e inativos.

A Secretaria do Tesouro Nacional (2013) define Unidade Orçamentária (UO) como a “Unidade da Administração Direta a que o Orçamento da União consigna dotações específicas para a realização de seus programas de trabalho e sobre os quais exerce o poder de disposição”. A Unidade Gestora é a “Unidade Orçamentária ou Administrativa que realiza

atos de gestão e de execução orçamentária, financeira e/ou patrimonial, responsável pela geração de registros contábeis no SIAFI”.

As informações relativas à execução orçamentária realizada pela UG do NE/MS/CE, em 2012, em conformidade com os seus programas e ações, foram extraídas do Relatório de Gestão 2012 e do SIAFI, através da transação Consulta Orçamentária (CONORC).

4.2 Execução orçamentária da UG do NE/MS/CE, em 2012

O Relatório de Gestão do NE/MS/CE apresentou o Fundo Nacional de Saúde (FNS) como a UO responsável pelas descentralizações dos recursos a serem utilizados e a Fundação Oswaldo Cruz (FIOCRUZ), que possui despesas administrativas rateadas em decorrência da Farmácia Popular instalada em seu prédio. A classificação institucional, conforme a Tabela 1, identifica o Órgão e a Unidade Orçamentária em que houve recebimento de recursos conforme a Figura 1 anteriormente mencionada.

Tabela 1 – Execução orçamentária por classificação institucional

Órgão	Unidade Orçamentária (UO)	Disponibilizado	Executado
36 - Ministério da saúde	901 - Fundo Nacional de Saúde (FNS)	R\$ 3.089.804,77	R\$ 2.790.495,94
	201 - Fundação Oswaldo Cruz (FIOCRUZ)	R\$ 13.206,04	R\$ 13.206,04
Total:		R\$ 3.103.010,81	R\$ 2.803.701,98

Fonte: SIAFI (2012).

De acordo com as informações coletadas no SIAFI, foi disponibilizada para a UG do NE/MS/CE a importância de R\$ 3.089.804,77 para execução orçamentária em 2012, sendo R\$ 2.803.701,98 o total realizado.

As despesas apresentadas na Tabela 2, em conformidade com a Figura 2, possuem descrição conforme a Portaria nº. 42/99, que discrimina a despesa por função e subfunção de que trata a Lei nº. 4.320/64 e que serve como agregador dos gastos públicos, nas diferentes áreas de desempenho.

Tabela 2 – Execução orçamentária por classificação funcional

Função	Subfunção	Executado
09 - Previdência Social	272 - Previdência Regime Estatutário	R\$ 212.837,98
	121 - Planejamento e Orçamento	R\$ 67.399,59
10 - Saúde	124 - Controle Interno	R\$ 116.988,63
	303 - Suporte Profilático e Terapêutico	R\$ 13.206,04
	122 - Administração Geral	R\$ 2.296.068,49
	128 - Formação de Recursos Humanos	R\$ 82.123,97
28 - Encargos Especiais	846 - Outros Encargos Especiais	R\$ 15.077,28
Total:		R\$ 2.803.701,98

Fonte: SIAFI (2012).

A Tabela 2 revela que os gastos na função Saúde representam 91,87% do total realizado. Nessa função estão concentradas todas as Atividades de seus programas. Nas funções Previdência Social e Encargos Especiais estão os valores utilizados em suas Operações Especiais que representam 8,13% do total executado. A subfunção Administração Geral apresenta o maior volume de gastos efetuados de aproximadamente 81,89% do total.

Na Tabela 3 verificam-se as Ações, que são formas de execução dos programas, é o instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa. A Tabela 3 aproxima os gastos executados em 2012 a sua real utilização para atingir seu escopo.

Tabela 3 – Execução orçamentária por classificação programática

Programa 0089 - Previdência de Inativos e Pensionistas da União	R\$ 212.837,98	7,59%
Ação 0181 - Pagamento de Aposentadorias e Pensões - Servidores Civis	R\$ 212.837,98	7,59%
Programa 2015 - Aperfeiçoamento do Sistema Único de Saúde (SUS)	R\$ 197.594,26	7,05%
Ação 2B52 - Desenvolvimento Institucional da Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil do FNS e dos Fundos Estaduais e Municipais de Saúde.	R\$ 67.399,59	2,40%
Ação 8708 - Auditoria do Sistema Único de Saúde	R\$ 116.988,63	4,17%
Ação 8415 - Manutenção e Funcionamento das Farmácias Populares	R\$ 13.206,04	0,48%
Programa 2115 - Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Saúde	R\$ 2.378.192,46	84,82%
Ação 20TP - Pagamento de Pessoal Ativo da União	R\$ 23.202,69	0,83%
Ação 2000 - Administração da Unidade	R\$ 2.265.751,21	80,81%
Ação 8580 - Desenvolvimento Institucional e Modernização Adm. para a Melhoria da Gestão	R\$ 7.114,59	0,25%
Ação 4572 - Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qual e Requalificação	R\$ 82.123,97	2,93%
Programa 0901 - Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais	R\$ 15.077,28	0,54%
Ação 0716 - Cumprimento de Débitos Judiciais Periódicos Vincendos	R\$ 15.077,28	0,54%
Total:	R\$ 2.803.701,98	100%

Fonte: SIAFI (2012).

Os Programas e as Ações seguem a nomenclatura definida na Figura 2, e representam as Operações Especiais e Atividades do Núcleo Estadual. A Tabela 3 mensura, de forma objetiva, os programas e as ações com maiores dispêndio efetuados pela UG. A descrição dos gastos será feita de acordo com a sua natureza da despesa conforme descrito no Quadro 2 anteriormente.

4.2.1 Operações especiais

A Ação “20TP” possui características semelhantes a da Ação “0181” que é uma operação especial, pois representam os montantes pagos em forma de benefícios assistenciais às famílias de servidores ativos e inativos, respectivamente, falecidos no exercício de 2012. Já a Ação “0716” demonstra o montante necessário para o cumprimento de decisão judicial relativa à pensão indenizatória.

Tabela 4 - Desempenho das ações 0181, 20TP e 0716

Natureza Despesa	Descrição		
3319008	Outros benefícios assistenciais		
Valores disponíveis	Valores utilizados		Valores devolvidos
	Ação 0181	Ação 20TP	
294.099,95	212.837,98	23.202,69	58.059,28
Natureza Despesa	Descrição – Ação 0716		
3339003	Pensões, exclusive do RGPS		
Empenho	Valores disponíveis	Valores utilizados	Valores devolvidos
	15.077,28	15.077,28	-
	Valores disponíveis	Valores utilizados	Valores devolvidos
Total:	309.177,23	251.117,95	58.059,28

Fonte: SIAFI (2012).

Os registros apontam uma economia de R\$ 58.059,28 aos cofres públicos com a devolução de 18,78%, em relação aos recursos disponibilizados referentes aos benefícios assistenciais. Esses valores deverão ser alinhados nos planejamentos seguintes de acordo com

a real necessidade do Órgão, evitando o impacto na obrigação de arrecadação de receitas para suprimento de determinada despesa.

4.2.2 Atividades

As atividades executadas pela UG do NE/MS/CE estão concentradas nos programas “2015” e “2115”, que representam os totais gastos com capacitação de servidores, administração geral, serviço de auditoria e seção de acompanhamento de convênios.

Nas Ações “8580” e “4572”, estão contidos os gastos relativos à capacitação dos servidores e sua viabilização de acordo com a Tabela 5.

Tabela 5 - Desempenho das ações 8580 e 4572

Natureza Despesa	Modalidade do Empenho	Descrição	Ação		
			8580		
			Empenhado	Utilizado	Não-utilizado
3339014	Estimativo	Diárias - Pessoal civil	2.502,70	2.390,69	112,01
3339033	Estimativo	Passagens e despesas com locomoção	5.556,16	4.723,90	832,26
Total:			8.058,86	7.114,59	944,27

Natureza Despesa	Modalidade do Empenho	Descrição	Ação		
			4572		
			Empenhado	Utilizado	Não-utilizado
3339014	Estimativo	Diárias - Pessoal civil	18.425,30	14.255,39	4.169,91
3339033	Estimativo	Passagens e despesas com locomoção	32.250,50	23.993,58	8.256,92
3339039	Ordinário	Outros serviços de terceiros-Pessoa Jurídica	43.375,00	43.375,00	-
3339139	Ordinário	Outros serviços de terc.-PJ-OP.INTRA-ORC.	500,00	500,00	-
Total:			94.550,80	82.123,97	12.426,83
Total capacitação de servidores:			102.609,66	89.238,56	13.371,10

Fonte: SIAFI (2012).

Dos valores destinados à capacitação dos servidores, foram utilizados apenas 86,97% do valor empenhado, dos quais R\$ 43.375,00; classificado pela natureza da despesa 3339039; é relativo à contratação de vagas em cursos de capacitação. De acordo com o Relatório de Gestão de 2012, o setor de capacitação dos servidores públicos atingiu sua meta de aprimoramento dos funcionários com economia de 12,03% dos recursos destinados. Para essas Ações, mantendo-se as mesmas metas, a alocação de recursos deverá sofrer ajustes na programação do exercício seguinte para aproximar os valores disponíveis dos efetivamente utilizados.

As despesas rateadas com serviço de energia elétrica e de fornecimento de água e de esgoto representadas na Ação “8415” têm como finalidade assegurar a manutenção e o funcionamento do Programa Farmácia Popular do Brasil. As atividades de apoio com valores de maior relevância na execução orçamentária em 2012 foram realizadas por meio da Ação “2000”, que tem como objetivo compor um centro de custos administrativos das unidades orçamentárias constantes dos orçamentos da União, agregando as despesas que não podem ser apropriadas em programas ou ações finalísticas.

Tabela 6 - Desempenho da ação 2000

Natureza Despesa	Modalidade do Empenho (*)	Descrição	Ação			
			8415	2000		
			Rateio	Empenhado	Utilizado	Não-utilizado
3339014	Estimativo	Diárias - Pessoal civil	-	26.888,40	23.388,72	3.499,68
3339030	E / G / O	Material de consumo	-	111.982,11	93.923,78	18.058,33
3339033	E / G	Passagens e despesas locomoção	-	645.702,65	577.334,20	68.368,45
3339037	Global	Locação de mão-de-obra	-	940.604,24	940.604,24	-
3339039	E / G / O	Outros serviços de terceiros-PJ	13.206,04	627.257,78	595.125,21	32.132,57
3339047	Ordinário	Obrig.tributárias e contributivas	-	5.755,94	5.755,94	-
3339092	Global	Despesas exercícios anteriores	-	167,12	167,12	-
3339139	E / G	Outros serv. terceiros-PJ	-	29.452,00	29.452,00	-
TOTAL			13.206,04	2.387.810,24	2.265.751,21	122.059,03

(*) E - Estimativo; G - Global e O - Ordinário.

Fonte: SIAFI (2012).

A Tabela 6 revela que apenas R\$ 122.059,03; o que corresponde a 5,11% do total empenhado, não foi executado. Dentre os valores não-utilizados, as despesas com passagens e locomoção representaram as maiores importâncias não realizadas para o programa.

Para avaliar as principais ações contidas no programa “2015”, é necessário destacar suas atividades. Conforme a Secretaria Executiva Núcleo Estadual no Ceará (2012), o SEAUD é responsável pelas ações de: auditoria, fiscalização, visitas técnicas, cooperação técnica e verificação do Termo de Ajuste Sanitário (TAS). A Seção de Acompanhamento e Análise de Prestação de Contas (SECAP) integrante da DICON,

tem a função de realizar o acompanhamento da execução do objeto das transferências voluntárias concedidas pelo Ministério da Saúde, através da Diretoria Executiva do Fundo Nacional da Saúde, cujos convenientes sejam órgãos e entidades (públicos ou privados) sediados no Estado do Ceará, bem como analisar a prestação de contas das referidas transferências, com emissão de parecer conclusivo de aprovação ou de não aprovação.

O acompanhamento tem como finalidade principal a avaliação da execução física e financeira dos convênios e instrumentos similares, verificando sua eficiência, eficácia e efetividade, devendo toda ação ser fundamentada na legislação vigente e no Manual de Cooperação Técnica e Financeira por Meio de Convênios, Ministério da Saúde, Brasília – DF, visando à correta aplicação dos recursos repassados. (SECRETARIA EXECUTIVA NÚCLEO ESTADUAL NO CEARÁ, 2012)

Os gastos relativos ao Serviço de Auditoria e à Seção de Acompanhamento de Convênios que representam as atividades principais do Núcleo Estadual estão exibidos no programa “2015” e evidenciados na tabela 7.

Tabela 7 - Desempenho das ações 8708 e 2B52

Natureza Despesa	Modalidade do Empenho	Descrição	Ação		
			8708		
			Empenhado	Utilizado	Não-utilizado
3339014	Estimativo	Diárias - Pessoal civil	85.990,00	77.479,32	8.510,68
3339036	Estimativo	Outros serviços de terceiros - PF	6.504,50	1.150,50	5.354,00
3339033	Estimativo	Passagens e despesas com locomoção	8.446,00	3.337,82	5.108,18
3449052	Ordinário	Equipamentos e material permanente	35.020,99	35.020,99	-
TOTAL			135.961,49	116.988,63	18.972,86

Natureza Despesa	Modalidade do Empenho	Descrição	Ação		
			2B52		
			Empenhado	Utilizado	Não-utilizado
3339014	Estimativo	Diárias - Pessoal civil	137.177,60	57.717,97	79.459,63
3339033	Estimativo	Passagens e despesas com locomoção	17.021,00	9.634,07	7.386,93
3339093	Ordinário	Indenizações e restituições	47,55	47,55	-
TOTAL			154.246,15	67.399,59	86.846,56

Fonte: SIAFI (2012).

Através do relatório de gestão de 2012, foi constatado que as metas relativas aos serviços de auditoria e aos de acompanhamentos de convênios foram cumpridas.

Em comparação aos valores empenhados, as Ações “8708” e “2B52”, classificadas na tabela 3, não utilizaram 13,95% e 56,30% respectivamente dos recursos disponibilizados. Desses valores, os destinados às diárias de servidores públicos na Ação 2B52 representam os montantes mais significativos, que, se observados isoladamente, representam 57,92% dos valores destinados para essa natureza da despesa.

A Tabela 8 apresenta os valores, de forma simplificada, utilizados na prestação do serviço público, no exercício de 2012.

Tabela 8 - Resumo da execução orçamentária no exercício de 2012

Ações	Disponíveis	Utilizados	Vl. não-utilizados	
			R\$	%
Benefícios assistenciais e Pensões indenizatórias	309.177,23	251.117,95	58.059,28	18,77%
Capacitação de servidores	102.609,66	89.238,56	13.371,10	13,03%
Administração da unidade	2.401.016,28	2.278.957,25	122.059,03	5,08%
Acompanhamento de convênios e serviços de auditoria	290.207,64	184.388,22	105.819,42	36,46%
Totais:	3.103.010,81	2.803.701,98	299.308,83	9,65%

Fonte: SIAFI (2012).

Os valores não-utilizados pelo Núcleo Estadual representam 9,65% do total disponibilizado. A análise dos valores destinados para cada Ação permitiu que fossem detectados, na pesquisa, previsões superestimadas dos gastos, ocasionando distorções nas reais necessidades do Órgão.

5 CONCLUSÃO

A gestão dos recursos públicos depende da qualidade da informação apresentada a seus usuários. A visualização dos valores efetivamente utilizados beneficia o controle e o planejamento das despesas. A Contabilidade Pública fornece aos diversos usuários a possibilidade de verificar a alocação das despesas públicas.

A pesquisa fornece informações importantes relacionadas à eficiência do uso dos recursos orçamentários através dos seus programas e ações, e descritos pela sua natureza da despesa.

A análise das informações da execução orçamentária realizada pela Unidade Gestora do NE/MS/CE apresentou, de modo geral, ineficácia em seu planejamento na utilização dos recursos públicos. Apesar do numerário não aproveitado ser aproximadamente 9,65% do total disponibilizado, a entidade deverá realizar seu planejamento baseado na execução dos

recursos por ações e a natureza da despesa para evitar elevadas provisões que comprometam a arrecadação da receita para a fixação da despesa.

Embora, a Contabilidade forneça diversas formas de evidenciação da despesa pública, nem todas são adequadas para sua verificação. A identificação dos elementos da despesa favorece a transparência e a correta alocação dos gastos executados, assim como, facilita a elaboração do planejamento orçamentário.

A Administração Pública poderá, através da análise das informações da pesquisa, avaliar se há vantagem em manter essa estrutura ou buscar opções que melhorem ou reduzam os gastos relacionados à atividade desenvolvida pelo Núcleo Estadual, tendo em vista sua importância estratégica no Ceará em relação à promoção do bem-estar da sociedade, através de suas ações de fiscalização e acompanhamento do desenvolvimento do Sistema Único de Saúde.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988.

_____. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei nº. 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o Regime Jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 dez. 1990.

CARVALHO, José Ribamar Marques de. **O orçamento público como ferramenta efetiva para a gestão e controle financeiro da administração pública: uma análise da percepção dos gestores municipais da microrregião de Sousa/PB**. In: Congresso USP de iniciação científica em contabilidade, 9. 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012.

COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública**. In: Convenção de contabilidade do Rio Grande do Sul, 9. 2003, Gramado. **Anais...** Gramado, 2003.

DANTAS, Fulvio César *et al.* **A vitória do parlamento** – Projeto de Lei Complementar nº 135, 1966. Câmara dos Deputados. Brasília, 1998.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo : Atlas, 2002.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. 7. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbson Gonçalves de. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siaf e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2000.

MORETTIN, Pedro A.; BUSSAB, Wilton O. **Estatística básica**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTOS, Aristeu Jorge dos. **Orçamento público e os municípios: Alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal**. REAd – Revista Eletrônica de Administração. Porto Alegre. Edição 22, vol. 7, n. 4 (jul. ago. 2001).

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 5. ed. Brasília:2012. Disponível em:
<http://www.stn.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 07 out. 2013.

_____. **Manual do Sistema de Administração Financeira**. Brasília: 2013. Disponível em:
<<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 05 ago. 2013.

SECRETARIA EXECUTIVA NÚCLEO ESTADUAL NO CEARÁ. **Relatório de gestão do exercício de 2012**. Fortaleza, 2012. Disponível em:
<<https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=5910691&seAbrirDocNoBrowser=1>>. Acesso em: 04 set. 2013.

SILVA, Lino Martins. **A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis**. REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 1, n. 1, art. 3, p. 25-38, jan. abr. 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. 7. reimp. São Paulo: Atlas, 2010.