

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

FUNDOS ESPECIAIS: um estudo sobre o
FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE SANTA CATARINA

JOÃO MÁRCIO LOPES

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA

1997

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

FUNDOS ESPECIAIS: um estudo sobre o
FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE SANTA CATARINA

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis

Acadêmico: JOÃO MÁRCIO LOPES

Orientador: Prof. Msc. FLÁVIO DA CRUZ

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA


1997

FUNDOS ESPECIAIS: um estudo sobre o
FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE SANTA CATARINA

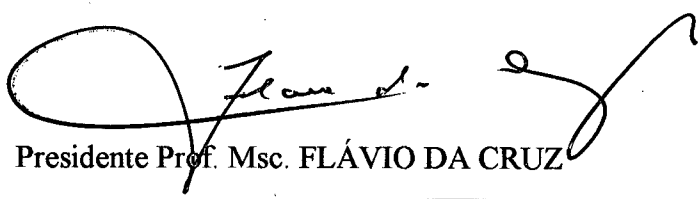
Acadêmico: **JOÃO MÁRCIO LOPES**

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 8,5, atribuída pela banca examinadora integrada pelos professores abaixo nominados.

Florianópolis, 03 de Dezembro de 1997


Prof. MARIA DENIZE HENRIQUE CASAGRANDE
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca examinadora:


Presidente Prof. Msc. FLÁVIO DA CRUZ


Membro Prof. RUBENS DINIZ


Membro Prof. IVO BORCHARDT

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço a todos os meus colegas de turma pelo companheirismo e demonstração de verdadeira amizade, pois estou certo de que conheci pessoas que poderei contar por toda a minha vida.

Agradeço a todos os professores que tive a oportunidade de encontrar e aos funcionários do Departamento e Coordenadoria de Ciências Contábeis.

Agradeço ao apoio oferecido pelos meus companheiros de trabalho na Secretaria de Estado da Saúde, em especial ao meu chefe Irã Jamur Pedro Zanin, pela total liberdade concedida na busca de dados e informações para a realização desta monografia.

Agradeço pela orientação dedicada do professor Flávio da Cruz, cuja participação foi fundamental para o alcance da conclusão deste trabalho monográfico.

Agradeço à minha namorada Irene Isana Cechinel pelo amor, apoio e compreensão concedidos a mim no decorrer da vida acadêmica.

Agradeço à toda minha família, em especial às minhas irmãs, cuja demonstração de carinho e preocupação, deu-me a segurança necessária para o alcance dos meus objetivos.

Agradeço aos meus pais, pois se cheguei até aqui, devo em grande parte a condição e tranquilidade oferecida pela minha mãe Laura Ramos Lopes e pelo meu saudoso pai João de Souza Lopes Sobrinho, cuja presença física não é mais percebida, mas espiritualmente tenho certeza que sempre esteve ao meu lado.

E finalmente, agradeço à Deus, pois me sinto um privilegiado neste mundo, na verdade porque só possuo amigos.

SUMÁRIO

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO.....	07
CAPÍTULO II - ASPECTOS BÁSICOS RELATIVOS AO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE SANTA CATARINA.....	11
CAPÍTULO III - ESTRUTURA CONTÁBIL DO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE.....	25
CAPÍTULO IV - ANÁLISE DA CONTABILIDADE DO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE SANTA CATARINA.....	41
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	62

ÍNDICE DE SIGLAS

FES - Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina.

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias.

SUS - Sistema Único de Saúde.

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO

Uma administração orçamentária e financeira eficiente é um pressuposto básico para obter um bom gerenciamento dos recursos públicos. Os países que encontram-se em fase de desenvolvimento, normalmente possuem recursos limitados e na maioria das vezes mal aplicados. Além disso, são deficientes no fornecimento de infra-estrutura básica à população, e também pecam pela falta de profissionalismo na administração pública como um todo. Portanto, estes aspectos evidenciam que as instituições públicas enfrentam dificuldades, e a curto prazo esta situação tende a piorar.

Existem formas de buscar uma correta e eficaz aplicação dos recursos públicos, como por exemplo a constituição de Fundos Especiais, onde os objetivos e os recursos alocados não podem ser alterados, pois estão previamente estabelecidos na lei que instituiu o Fundo.

Os Fundos Especiais são também conhecidos como fundos contábeis, o que fundamentou a necessidade de elaborar o presente trabalho monográfico, uma vez que a contabilidade se constitui em um dos mais importantes instrumentos para avaliar a gestão financeira de qualquer organismo.

A contabilidade por Fundos pode contribuir para uma gestão governamental de qualidade, pois se configura em uma alternativa que o administrador público possui, porém é necessário reconhecer as suas possibilidades e limitações.

Particularmente, o Fundo Especial avaliado, foi o Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina, instituído pela Lei Estadual nº 5.254 de 27 de setembro de 1976, e regulamentado pelo Decreto do Executivo nº 3.509 de 12 de outubro de 1977.

A adoção de um Fundo Especial como instrumento gestor de recursos públicos na área da saúde, ainda é recente. Portanto com este estudo acredita-se ter contribuído, oportunamente, para uma modesta melhoria no tratamento teórico do assunto. Ao analisar, através da Contabilidade Pública, o desempenho do Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina, foi possível verificar, em parte, que o organismo gestor conduz de forma parcial, no que tange a racionalidade e transparência, as atribuições que lhe cabe.

A contabilidade pública registra os atos e fatos administrativos decorrentes da área de atuação, servindo como ferramenta para a análise dos dados e informações referentes à gestão financeira e à devida aplicação da legislação pertinente.

O problema consistiu na tentativa de saber qual é o alcance potencial e real da estrutura contábil - financeira adotada no Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina.

O objetivo principal foi compreender o funcionamento de um Fundo Especial, particularmente, o Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina, através da análise de sua contabilidade.

Em se tratando de objetivos específicos envolvidos no presente estudo, teve-se os seguintes:

- Estudar a legislação pertinente, bem como as fontes bibliográficas sobre Fundos Especiais;
- Executar um levantamento das informações contábeis, que subsidiam a avaliação da gestão financeira do Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina;
- Diagnosticar e avaliar a gestão financeira do Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina no ano de 1996, centrado nas informações contábeis;
- Identificar as maneiras de participação dos representantes da sociedade, que através do Conselho Estadual de Saúde, acompanham a execução orçamentária estabelecendo diretrizes para que o dinheiro público seja aplicado com eficiência e a utilidade potencial da avaliação financeira oriunda das informações contábeis;

No que concerne a sua organização, o presente trabalho foi estruturado em quatro capítulos, para que dele se consiga uma razoável compreensão.

O primeiro capítulo diz respeito à introdução deste trabalho monográfico, informando questões de cunho metodológico, e de maneira genérica, qual o objetivo geral e quais os específicos a serem alcançados, uma vez a monografia concluída.

O segundo capítulo abordou os assuntos introdutórios relacionados aos Fundos Especiais, relatando-se desde o tratamento doutrinário, até as exigências legais, para que se constitua um Fundo Especial, e mais especificamente, voltado à área da saúde.

O terceiro capítulo relatou aspectos básicos referentes ao Fundo Estadual de Saúde, no que diz respeito aos procedimentos contábeis usualmente aplicados na rotina de escrituração dos fatos inerentes ao fundo.

O quarto capítulo, basicamente, executou análises das peças ou demonstrativos contábeis, afim de visualizar a gestão financeira do Fundo Estadual de Saúde, tirando conclusões a respeito do desempenho qualitativo das atribuições que o fundo se propõe a realizar.

Por fim, algumas considerações foram relatadas, com objetivo de destacar a importância da contabilidade pública conjuntamente com o advento dos Fundos Especiais, no fornecimento de informações de cunho gerencial, afim de qualificar as análises, identificando anomalias, e proporcionando possíveis correções em tempo real.

A metodologia aplicada se configurou, portanto, na exploração dos dados necessários, afim de gerar informações capazes de satisfazer os objetivos.

A pesquisa da legislação pertinente realizou-se através do estudo de fontes bibliográficas junto aos acervos das bibliotecas da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC) e repartições públicas, como a Secretaria de Estado da Saúde e Secretaria de Estado da Fazenda, instaladas na cidade de Florianópolis.

Através da consulta de relatórios contábeis do sistema de contabilidade pública do Estado de Santa Catarina e acesso aos modelos informatizados disponíveis para leitura em tela, fez-se o levantamento das informações contábeis, que serviram de suporte para a avaliação da gestão financeira.

O diagnóstico e a avaliação foram executados sobre a gestão financeira do ano de 1996, recorrendo-se ao que foi selecionado e delimitado no presente estudo de caso e aos modelos disponíveis na literatura contábil.

Com os subsídios em mãos e com as análises, propriamente ditas, executadas, procurou-se conhecer de que forma repercute junto aos integrantes do Conselho Estadual de Saúde, as informações relacionadas à gestão financeira do Fundo Estadual de Saúde, através dos relatórios e demonstrações contábeis, e acima de tudo, sobre a utilidade e a oportunidade da análise financeira para o acompanhamento e o estabelecimento de diretrizes no âmbito do Fundo Estadual de Saúde.

Esta pesquisa foi caracterizada como sendo um estudo de caso de natureza descritiva, onde a realidade vivenciada contribuiu para que se retratasse de forma simples e objetiva o problema proposto a estudar. Na monografia realizada, a pesquisa bibliográfica está relacionada com os Fundos Especiais, especificamente o Fundo Estadual de Saúde. No desenvolvimento do estudo de caso, teve-se que aplicar seletividade e em algumas ocasiões, até mesmo, delimitar aspectos que se mostravam com conteúdo bastante extenso e além dos objetivos previstos para este trabalho monográfico.

A pesquisa limitou-se, ao tempo disponível, conforme o cronograma pré-estabelecido, uma escassez de fontes bibliográficas próximas aos objetivos específicos delineados e a busca de contatos aos profissionais experientes no trato da contabilidade por Fundos e junto aos ex-conselheiros e conselheiros do Conselho Estadual de Saúde.

CAPÍTULO II

ASPECTOS BÁSICOS RELATIVOS AO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE SANTA CATARINA

O princípio da unidade, conceituado por Gaston Jezé (apud. ANGÉLICO, 1989, p. 47), relaciona-se com orçamento público, que deve ser elaborado por intermédio de apenas um documento, que exprima a totalidade das receitas e despesas do exercício, cuja confrontação revelará a existência de saldo superavitário, quando há superação das receitas, deficitário quando há superioridade das despesas, ou, equilibrado na hipótese das receitas e despesas se equipararem.

O conceito de unidade varia, haja vista que segundo Léon Say (apud. ANGÉLICO, 1989, p. 47), este princípio está intimamente ligado ao caixa, ou seja, tanto o ingresso das receitas, como os desembolsos referentes às despesas, deverão estar muito bem retratados através de um caixa único, que registre este fluxo de recursos públicos. De acordo com ANGÉLICO (1989, p. 47), a unidade de caixa “... *consiste em agrupar, pelo menos na contabilidade, através de uma conta única, a entrada e a saída de dinheiro.*”

A gestão de recursos públicos deverá ser executada através de caixa único, de acordo com a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, que em seu art. 56 estabelece:

“Art. 56 - O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.”

Este artigo define o tratamento a ser dado pelos órgãos públicos a suas receitas, representadas pelos recursos financeiros auferidos, e às despesas executadas, independentes de objetivos pré-estabelecidos.

Reconhece-se que este modelo de caixa único é adotado tradicionalmente pelos organismos governamentais brasileiros, haja vista que produz uma certa simplicidade na análise do fluxo de entradas e saídas de recursos pelos agentes que manipulam estas informações.

O orçamento anual de qualquer entidade privada possui três peças mínimas, isto é, de caixa, de operações e de investimentos, porém é considerado o mais importante aquele que projeta o fluxo de caixa. Já quando se trata do orçamento de entidades públicas deve-se distinguir o fluxo orçamentário do fluxo financeiro, vez que, o primeiro é fundamentalmente de cunho legal e autorizativo para a existência do segundo.

A gestão por caixa único oferece vantagens e desvantagens, prejudica na avaliação de desempenho setorial, onde o procedimento de decisão é absolutamente centralizado e até a contabilidade, que não serve apenas para registrar atos e fatos administrativos, fica com seu enorme potencial de análise gerencial, completamente inaproveitado. Em consequência disso, não se consegue estabelecer parâmetros para confrontar receitas e custos de ordem setorial, tornando o processo de avaliação da aplicação dos recursos arrecadados junto ao contribuinte, pobre e até mesmo desacreditado.

Segundo ANGÉLICO (1989, p. 47), *“Em decorrência da expansão das atividades comerciais e industriais do Estado, o princípio da unidade é frequentemente violado pelo surgimento dos orçamentos paralelos, pela necessidade de descentralização das atividades governamentais, criando-se órgãos, dotados de autonomia financeira, Fundos Especiais e regimes financeiros.”*

Portanto, a proposta deste trabalho monográfico foi o de estudar uma alternativa à gestão financeira de recursos públicos, denominada gestão por Fundos Especiais, que no contexto atual são administrados pelo modelo de caixa único.

A implantação de um Fundo Especial é devido a necessidade da Administração Pública em desenvolver determinados programas de trabalho, que na maioria das vezes possuem execução dificultada, devido a falta de recursos financeiros. Em função disso, vincula-se determinadas receitas aos programas de trabalho, com o intuito de alcançar os objetivos delineados.

O Fundo Especial também corresponde a uma exceção, dentro da Lei 4.320/64, pois não obedece ao princípio de unidade de tesouraria estabelecido pelo art. 56, já mencionado na sua íntegra anteriormente.

De acordo com REIS (1991, p. 53), a definição de Fundo Especial é a seguinte: *“O Fundo, independente da sua natureza e objetivo, é conceitualmente uma restrição sobre um valor qualquer ou um conjunto de valores, conforme o caso, porque destinado a um objetivo específico.”*

A restrição atinge valores tangíveis, monetários ou de outras espécies, que encontram-se vinculados por lei à entidade, e por consequência, a um objetivo pré-estabelecido.

Os Fundos Especiais podem ser classificados em função da restrição que exercem diante dos valores, ou seja, a restrição pode ser natural ou regulamentada. Por exemplo, um município possui ativos empregados exclusivamente a um serviço que gera receitas vinculadas à entidade jurídica, a quem compete legalmente arrecadá-las e oferecer a prestação do serviço. Neste exemplo, acaba-se configurando uma restrição natural, pois a qualificação deste ativo arrecadado reflete a atividade executada em forma de serviços prestados. A restrição regulamentada é identificada, em função da instituição de um fundo especial por intermédio de uma lei, para aplicação de recursos alocados com vistas ao cumprimento das atividades concernentes ao órgão do qual se vinculam.

Certas restrições que advém da legislação pertinente devem ser observadas no momento da criação de um Fundo Especial regulamentado, tais como:

- A vedação determinada pela Constituição Federal em seu art. 167, inciso IV, referente a vinculação direta das receitas de impostos à órgão, fundo ou despesa;
- O detalhamento da composição dos recursos financeiros do fundo, através de especificação das receitas a auferir, lembrando que as receitas provenientes de impostos não poderão ser vinculadas;
- O Fundo Especial para sua criação, necessita da regulamentação por lei, conforme estabelece a Constituição Federal em seu artigo 167, inciso IX:

“Art. 167 - São vedados:

IX - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.”

• A lei criadora do Fundo Especial deverá estabelecer disposições a respeito do seu saldo, do objetivo proposto, e dos outros ativos que porventura poderão compô-lo. Deve, também, estabelecer o órgão em que estará subordinado, a gestão e o controle orçamentário e contábil;

Segundo REIS (1979, p. 144), os Fundos Especiais são caracterizados da seguinte forma:

- *Por se formarem através de lei;*
- *Por sua autonomia financeira;*
- *Por serem constituídos de receitas especificadas em lei;*
- *Por se destinarem a atender à atividades específicas;*
- *Por terem orçamento próprio, denominado plano de aplicação, através do qual se controlam e se vinculam ao orçamento geral;*
- *Por terem o saldo apurado no encerramento do exercício evidenciado no Balanço Patrimonial e transferido para o exercício seguinte, salvo se a lei, que os instituiu, determine o contrário;*
- *Por terem controle escritural contábil independente do geral, consolidando-se com este no encerramento do exercício para fins de evidênciação no Balanço Patrimonial e, conseqüentemente no Balanço Geral;*
- *Por serem administrados por qualquer setor administrativo da Administração centralizada ou descentralizada, dependendo dos objetivos para os quais foram constituídos;*

Os Fundos Especiais, pela própria lei que os regula, se constituem como um mecanismo eficiente de gestão financeira para determinados recursos públicos, pois foram criados para operarem de maneira autônoma e descentralizada. Proporcionam flexibilidade e agilidade no que tange a execução dos seus objetivos de acordo com sua peculiaridade organizacional. Facilitam a fiscalização da correta aplicação dos recursos e a avaliação dos resultados obtidos, pelos órgãos de controle e auditoria ou pela própria comunidade organizada.

Os Fundos Especiais não se configuram como uma forma de Administração Pública, pois não possuem personalidade jurídica, são na realidade organismos contábeis, isto é, uma composição de contas especiais, que demonstram as fontes e destinos dos recursos alocados a um determinado objetivo, são administrados pelo seu instituidor e podem ocupar a infra-estrutura e as inscrições fiscais deste último.

Para a instituição dos Fundos Especiais e o seu regular funcionamento, seria necessário a regulamentação do art. 165, § 9º, II da Constituição Federal, o qual define que:

“Art. 165 - Cabe à lei complementar:

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.”

Portanto, as normas que regem os Fundos Especiais continuam estabelecidas pela Lei 4.320/64, conforme art. 2º, § 2º, e dos arts. 71 a 74, transcritos abaixo:

“Art. 2º - A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômica-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

§ 2º - Acompanharão a Lei de Orçamento:

I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos Fundos Especiais.”

“Art. 71 - Constitui Fundo Especial o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72 - A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a Fundos Especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73 - Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do Fundo Especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74 - A lei que instituir Fundo Especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem, de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.”

De uma maneira geral a administração de recursos públicos, sendo ela ocorrida a nível federal, estadual ou municipal, pode dar-se através de duas maneiras diferentes, por caixa único ou por fundos especiais regulamentados. Denomina-se gestão mista, quando estas duas modalidades operam paralelamente.

Diante disso, é necessário salientar a necessidade de uma boa estruturação da contabilidade, tentando demonstrar as informações de forma objetiva e clara, sobre as duas modalidades de gestão, bem como fornecer ao momento do encerramento do exercício a devida integração entre elas. Dessa forma consegue-se fornecer uma posição a respeito da situação patrimonial da entidade jurídica, podendo ser em qualquer uma das três esferas de governo.

Após esta exposição, onde foi detalhado de maneira genérica o que representam os Fundos Especiais na Administração Pública, busca-se agora apresentar o estudo de que se propõe propriamente esta monografia, ou seja, o de conhecer a aplicação dos fundos já dentro de um segmento de atuação, no caso a saúde, portanto, daqui para frente o foco de atenção será o Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina (FES), bem como os aspectos inerentes a sua criação, funcionamento, desempenho e avaliação.

A área social como um todo, e principalmente o setor saúde, oferece condições precárias no atendimento à população, portanto, deve-se optar por mecanismos gerenciais mais eficazes. Neste caso, a opção por gestão financeira através de Fundos Especiais facilita a administração dos recursos públicos, permitindo que a esfera de governo responsável pelo fundo atue de maneira mais ágil e seletiva, na aplicação da política de reestruturação do segmento concernente à saúde.

Havendo vontade política dos governos em qualificar o serviço de saúde, uma efetiva participação da sociedade fiscalizando as execuções ou propondo alternativas, um planejamento e uma programação de alocação de recursos mais transparente e racional, e por último, a proposta de uma gestão financeira executada através de Fundos Especiais, podem democratizar as ações básicas de saúde, proporcionando um avanço na tarefa complexa de estabelecer um tratamento respeitável à população brasileira.

A Constituição Federal, no seu artigo 198, dispõe que:

“Art. 198 - As ações e serviços públicos da saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

I - Descentralização, com direção única em cada esfera de governo;

II - Atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais;

III - Participação da comunidade;”

Diante da transcrição anterior, observa-se que a partir da Constituição Brasileira de 1988, foi criado o Sistema Único de Saúde (SUS), onde o sistema de saúde passou a ser único, contemplando todos os cidadãos brasileiros. O poder de decisão sobre os temas relacionados à saúde, visando o seu desenvolvimento a nível de comunidades, deixou de ser responsabilidade apenas do governo federal. Agora os Estados e Municípios possuem autonomia para melhor atender os anseios da população, cuja assistência fica restringida à distritos, ou seja, regionalizou-se este atendimento, pois considera-se ser esta a melhor proposta para obter maior performance nos resultados relacionados aos serviços de saúde.

A Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, (Lei Orgânica da Saúde), que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências, em seu artigo 4º, estabelece que:

“Art. 4º - O conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais da administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder Público, constitui o Sistema Único de Saúde - SUS”

A administração dos recursos financeiros que possibilitam as ações e os serviços concernentes à promoção, proteção e recuperação da saúde, acontecem através de um fundo de saúde, como prevê a Lei 8.080/90, em seu art. 33:

“Art. 33 - Os recursos financeiros do Sistema Único de Saúde (SUS), serão depositados em conta especial, em cada esfera de sua atuação, e movimentados sob a fiscalização dos respectivos Conselhos de Saúde.”

A Lei 8.142, de 18 de dezembro de 1990, que dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do SUS, e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros e dá outras providências, em seu artigo 4º, define que:

“Art. 4º - Para receberem os recursos, de que trata o artigo 3º desta Lei (Recursos do Fundo Nacional de Saúde), os Municípios, os Estados e o Distrito Federal deverão contar com:

I - Fundo de Saúde;

II - Conselho de Saúde, com composição paritária de acordo com o Decreto nº 99.438, de 7 de agosto de 1990;

III - Plano de Saúde;

IV - Relatórios de gestão que permitam o controle do Ministério da Saúde, através do seu sistema de auditoria, a conformidade à programação aprovada da aplicação dos recursos repassados a Estados e Municípios; constatada a malversação, desvio ou não aplicação dos recursos, caberá ao Ministério da Saúde aplicar as medidas previstas em lei;

V - Contrapartida de recursos para a saúde no respectivo orçamento;

VI - Comissão de elaboração do Plano de Carreira, Cargos e Salários (PCCS), previsto o prazo de (dois) anos para sua implantação;

Parágrafo único. O não atendimento pelos Municípios, ou pelos Estados, ou pelo Distrito Federal dos requisitos estabelecidos neste artigo, implicará que os recursos concernentes sejam administrados, respectivamente, pelos Estados ou pela União.”

O Decreto nº 99.438/90, que dispõe sobre a organização e atribuição do Conselho Nacional de Saúde, define que compete ao conselho executar a função de estabelecer estratégias de controle da política nacional de saúde, no âmbito federal.

Portanto, o Conselho de Saúde é definido como órgão ou colegiado, de atuação permanente, possuidor de competência para deliberar sobre matérias inerentes e, em cada esfera de governo, integrante da estrutura básica da Secretaria ou Departamento de Saúde.

O Conselho Nacional de Saúde reúne-se através de assembleias, sendo que uma vez a cada mês ordinariamente e, extraordinariamente, quando da convocação do Presidente do Conselho, o Ministro da Saúde, ou a requerimento da maioria de seus membros, cuja composição é definida pelo Decreto nº 99.438/90, por representantes de várias entidades públicas ou privadas.

As decisões do Conselho Nacional de Saúde são formalizadas através de Resoluções, como por exemplo a nº 33, de 23 de dezembro de 1992, estabelecendo recomendações para a constituição e estruturação de Conselhos Estaduais e Municipais de Saúde.

O Conselho de Saúde é um instrumento de participação da sociedade organizada no Sistema Único de Saúde, cuja importância é destacada, pois compete-o avaliar o desempenho do setor saúde.

O Conselho de Saúde representa um dos organismos responsáveis pela fiscalização da gestão do Fundo de Saúde, não possui prerrogativa de gerir, portanto não lhe compete realizar despesas, mediante autorização de pagamentos. Estas funções são competências do gestor do Fundo de Saúde. Cabe, isto sim, aos conselhos a aprovação dos Planos de Saúde, que constitui, de acordo com a Lei 8.080/90, art. 36, § 1º: “... a base das atividades e programações de cada nível de direção do Sistema Único de Saúde - SUS, e seu funcionamento será previsto na respectiva proposta orçamentária.”

O Plano de Aplicação do Fundo de Saúde deve ser elaborado com especial atenção ao Plano de Saúde, pois o Plano de Aplicação compreende todos os recursos financeiros alocados à saúde no Fundo. A elaboração do orçamento da receita do Fundo deve conter a totalidade dos recursos para o Estado ou Município, destinados ao setor saúde, sendo eles transferências pela União e Estados, recursos próprios, convênios da área da saúde, recursos arrecadados através de taxas ou multas expedidas pela vigilância sanitária.

A composição dos Conselhos de Saúde deve possuir representantes do governo, de profissionais de saúde, de prestadores de serviço de saúde e usuários, cujo presidente é eleito através de reunião plenária pelos membros do Conselho.

Os Conselhos Estaduais de Saúde são compostos da seguinte forma:

- *Representante do Governo Federal, indicado pelo Ministro da Saúde;*
- *Representantes das Secretarias Municipais de Saúde;*
- *Representante dos trabalhadores na área da saúde;*
- *Representantes dos prestadores de serviço de saúde, sendo 50% de entidade filantrópicas e 50% de entidades não filantrópicas;*
- *Representantes das entidades congregadas de sindicatos de trabalhadores urbanos e rurais;*
- *Representantes de movimentos comunitários organizados na área da saúde;*
- *Representantes de conselhos comunitários, associações de moradores ou entidades equivalentes;*
- *Representantes de associações de portadores de deficiência;*
- *Representantes de associações de portadores de patologias;*
- *Representantes de entidades de defesa do consumidor;*

Diante desta relação de representantes, legalmente amparada pelos dispositivos da legislação pertinente, é necessário reconhecer a distribuição da proporcionalidade, isto é, dos componentes do Conselho Estadual de Saúde, 50% deve ser composto por usuários do sistema, 25% de trabalhadores da saúde e 25% de prestadores de serviços públicos ou privados.

Ao concluir o assunto referente aos Conselhos de Saúde, é necessário detalhar, a questão mais importante em termos de operacionalização do conselho, que é a parte concernente às competências próprias, que são definidas em leis federais e complementações de legislação de cunho estadual e municipal. Portanto, as competências estão definidas da seguinte forma:

- *Atuar na formulação e controle da execução da política da saúde, incluídos seus aspectos econômicos, financeiros e de gerência técnico-administrativa;*
- *Estabelecer estratégias e mecanismos de coordenação e gestão do SUS, articulando-se com os demais colegiados em nível nacional, estadual e municipal;*
- *Traçar diretrizes de elaboração e aprovar os planos de saúde, adequando-se às diversas realidades epidemiológicas e à capacidade organizacional dos serviços;*
- *Propor a adoção de critérios que definam qualidade e melhor resolutividade, verificando o processo de incorporação dos avanços científicos e tecnológicos na área;*
- *Propor medidas para o aperfeiçoamento da organização e do funcionamento do Sistema Único de Saúde - SUS;*
- *Examinar propostas e denúncias, responder a consultas sobre assuntos pertinentes a ações e serviços de saúde, bem como apreciar recursos a respeito de deliberações do colegiado;*
- *Fiscalizar e acompanhar o desenvolvimento das ações e serviços de saúde;*
- *Propor a convocação e estruturar a comissão organizadora das Conferências Estaduais e Municipais de Saúde;*
- *Fiscalizar a movimentação de recursos repassados à Secretaria de Saúde e/ou ao Fundo de Saúde;*
- *Estimular a participação comunitária no controle da administração do Sistema de Saúde;*
- *Propor critérios para a programação e para as execuções financeira e orçamentária dos Fundos de Saúde, acompanhando a movimentação e destinação de recursos;*
- *Estabelecer critérios e diretrizes quanto à localização e ao tipo de unidades prestadoras de serviços de saúde públicos e privados, no âmbito do SUS;*
- *Elaborar o Regimento Interno do conselho e suas normas de funcionamento;*
- *Estimular, apoiar ou promover estudos e pesquisas sobre assuntos e temas na área de saúde de interesse para o desenvolvimento do Sistema Único de Saúde;*

Basicamente a legislação apresentada anteriormente regulamenta a Constituição Federal de 1988, título VII, capítulo II, seção II, que diz respeito à Saúde. Portanto subsidia legalmente o funcionamento do SUS e a implantação dos Fundos Especiais no âmbito da gestão de recursos destinados à saúde, contribuição esta, decisiva para o processo de transformação, onde pela primeira vez, a população organizada, junto com os trabalhadores e administração pública, decide, fiscaliza e controla os rumos do sistema de saúde.

A legislação que cria e regulamenta o SUS, ao estabelecer que se constitua Fundos de Saúde nas três esferas de governo, buscou promover a razão e a transparência da gestão financeira e administrativa, a autonomia do gestor e a observação dos representantes da sociedade. Esta última providência ocorre através dos Conselhos de Saúde, que se envolvem em fiscalizar e avaliar a correta aplicação dos recursos públicos, o planejamento estratégico, a programação, a análise de custos e avaliação de desempenho.

Podem-se observar vantagens e desvantagens na aplicação dos Fundos Especiais para o âmbito da saúde, citam-se como vantagens os itens abaixo:

- Proporcionar uma racional distribuição dos recursos públicos destinados à saúde;
- Promover uma interação entre as esferas de governo, através do SUS;
- Identificar as variáveis determinantes na apuração das despesas e custos atribuídos a prestação de serviços de saúde, identificando responsabilidades e a capacidade de gestão do setor;
- Propiciar a transparência necessária referente aos dados ou informações, que exprimam a devida aplicação dos recursos públicos, oferecendo a possibilidade de controle dos governos pela sociedade, fazendo valer a proposta democratizante estabelecida pela Constituição Federal, quando da implantação do SUS;
- Estabelecer uma providencial autonomia administrativa, financeira e de tomada de decisões, contribuindo para uma maior flexibilidade e agilidade no gerenciamento do ambiente saúde;

As vantagens são inúmeras e consistentes, porém desvantagens existem e devem ser apresentadas para que sejam testadas no estudo de caso, afim de indicar até que ponto representam um fator limitante para a implantação de um Fundo de Saúde.

Identificam-se como desvantagens as seguintes:

- Uma fragmentação dos recursos entre os Fundos de Saúde, decorrente de possíveis perdas na regionalização dos serviços;
- As declarações de que o Poder Legislativo sente uma certa dificuldade de acompanhamento dos Fundos de Saúde, para efetuar controles e fiscalizações das quais lhe compete;
- A ausência ou carência nas técnicas de auditoria capazes de garantir qualidade na avaliação e fiscalização por parte dos que compõe o Conselho de Saúde;

No decorrer deste trabalho monográfico, mais especificamente no quarto capítulo, serão analisadas tanto as vantagens como as desvantagens, diante da realidade do FES, afim de verificar a existência destes fatores e se eles representam uma resultante positiva, que aprove o mecanismo de gestão de recursos públicos destinados à saúde, através de Fundos Especiais.

A direção do SUS exercida em cada esfera de governo é definida pelo art. 9º, inciso II da Lei 8.080/90, que no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, se dá pela respectiva Secretaria de Saúde, assumindo além deste papel, o de gestora do Fundo de Saúde. Em consonância com o dispositivo legal supra-mencionado, em Santa Catarina foi criado pela Lei Estadual nº 5.254, de 27 de setembro de 1976, o FES, cuja finalidade é estabelecida em seu art. 1º:

“Art 1º - Fica criado o Fundo Estadual de Saúde - FES, cujo objetivo é apoiar em caráter supletivo, os programas de trabalho relacionados com a saúde individual e coletiva e com o meio ambiente, desenvolvidos ou coordenados pela Secretaria de Saúde.”

O art. 2º desta Lei, refere-se à especificação dos recursos financeiros autorizados ao FES movimentar, porém a Lei nº 7.548, de 17 de março de 1989, promoveu alterações neste artigo, que atualmente possui a seguinte redação:

“Art. 2º - Constituem recursos financeiros do Fundo:

I - As dotações constantes do Orçamento Geral do Estado e os créditos adicionais que lhe sejam destinados;

II - As contribuições, subvenções e auxílios e transferências de órgãos ou entidades da Administração direta, indireta ou fundacional, do âmbito federal, estadual ou municipal;

III - As receitas oriundas de convênios, acordos e contratos celebrados entre o Estado e instituições públicas e privadas, cuja execução seja da competência da Secretaria de Saúde;

IV - As doações de pessoas físicas ou jurídicas, públicas, ou privadas, e de organismos públicos ou privados, nacionais ou estrangeiros;

V - O produto da alienação de material ou equipamento inservíveis;

VI - A remuneração oriunda de aplicações financeiras;

VII - As receitas arrecadadas em razão do exercício do Poder de Polícia Sanitária, afeta à Secretaria de Estado da Saúde;

VIII - Outras receitas especificamente destinadas ao Fundo;”

A Lei 5.254/76 em seu art. 6º, dispõe sobre a necessidade de sua regulamentação através de um Decreto do Poder Executivo Estadual, que aprovará a Regulamento do Fundo criado, bem como baixará atos complementares necessários.

A regulamentação veio através do Decreto nº 3.509, de 12 de outubro de 1977, estabelecendo os indicativos para a operacionalização do FES, no que tange o delineamento dos objetivos, a designação do supervisor, a administração das operações legais e as disposições gerais.

O art. 4º deste decreto, define os objetivos, ou seja, as aplicações legalmente pré-estabelecidas, que são:

“Art. 4º - As disponibilidades financeiras do FES, mediante expressa autorização do Secretário da Saúde, serão aplicadas:

I - Nos programas de promoção, proteção e recuperação da saúde, desenvolvidos ou coordenados pela Secretaria de Saúde e Promoção Social;

II - Na promoção e financiamento de estudos e pesquisas em saúde pública;

III - Nos programas de treinamento e aperfeiçoamento de recursos humanos;

IV - No custeio, parcial ou total, de despesas de viagens de pessoal envolvido nos diversos programas de saúde, obedecido o que dispõe a Lei e o Regulamento;

V - Nos trabalhos de comunicação e divulgação de matérias relativas ao FES;

VI - Na aquisição de equipamentos, material permanente e de consumo para a rede de unidades de prestação de serviços da Secretaria de Saúde e Promoção Social, bem como na manutenção e conservação das instalações;

VII - Na execução e obras e ampliações, bem como nas melhorias e adaptações das demais áreas físicas integrantes da rede de prestação de serviços da Secretaria da Saúde e Promoção Social;

VIII - Naqueles casos que exijam ações imediatas de saúde, visando a solução e emergências que afetam o meio ambiente, o indivíduo e a comunidade.”

No que concerne a supervisão do FES, cabe ao titular da pasta referente à Saúde, isto é, ao Secretário de Estado da Saúde, dentre outras funções, delegar competências, fixar diretrizes, baixar normas e instruções, autorizar a execução do orçamento, alterar a programação financeira, firmar acordos, contratos e convênios, propor modificações legalmente previstas no Regulamento do Fundo, movimentar os recursos financeiros, fiscalizar o desempenho financeiro e administrativo de um modo geral.

As operações financeiras e administrativas do FES são executadas pelo Departamento de Administração Financeira, função esta delegada pelo Secretário da Saúde às pessoas responsáveis pelo setor, cujas atividades desenvolvidas são:

- Confecção de proposta orçamentária e programação financeira;
- Encaminhamento mensal dos balancetes, balanços ou outras demonstrações contábeis aos órgãos de controle e fiscalização competentes;
- Executar os pagamentos e adiantamentos referentes aos dispêndios necessários ao alcance dos objetivos;
- Operação das contas movimento e dos recursos financeiros;
- Análise das prestações de contas elaboradas por pessoas físicas ou jurídicas, que de alguma forma administraram recursos de domínio público;
- Elaboração da política econômica-financeira adotada;

Neste capítulo, procurou-se abordar os aspectos relevantes referente a Fundos Especiais e Fundos de Saúde, onde para isso recorreu-se às doutrinas e literaturas existentes, à legislação vigente, respeitando-se sempre a hierarquia das leis, aos documentos inerentes ao Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina e aos relatórios de gestão e auditoria elaborados pelos órgãos competentes. O terceiro capítulo versará sobre a estrutura contábil, bem como os aspectos básicos que de uma maneira geral envolvem o exame deste item.

CAPÍTULO III

ESTRUTURA CONTÁBIL DO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE SANTA CATARINA

Os Fundos Especiais como instrumento de gestão financeira de recursos públicos necessitam de um sistema de informações capaz de oferecer dados precisos e de certa credibilidade, à respeito das operações inerentes a este modelo. A finalidade é satisfazer as exigências dos usuários internos e externos, relativas ao controle e avaliação de desempenho, e neste caso, a contabilidade por fundos desempenha o importante papel no fornecimento de dados e informações.

Para a contabilidade, a definição de Fundo está intimamente ligada ao patrimônio de uma entidade, composto por bens, direitos e obrigações, que são movimentados com a intenção de realizar os objetivos que esta entidade se propõe a executar.

O Fundo representa para a contabilidade um instrumento possuidor de extrema responsabilidade, devido ao setor importante que normalmente está envolvido, proporcionando a execução de atividades, que vão ao anseio da sociedade, bem como a movimentação de recursos financeiros públicos.

A contabilidade normalmente aplicada aos órgãos públicos se preocupa em retratar a situação financeira da entidade, enquanto que a contabilidade por fundos se propõe a gerar informações que possibilitem a avaliação do desempenho setorial. Com isto, deve ser capaz de visualizar a aplicação dos recursos destinados e demonstrar os objetivos que estão sendo alcançados. Lembrando que até mesmo a análise e avaliação da situação financeira é aperfeiçoada, devido a concentração em uma área específica.

A sistemática da contabilidade por fundos parece-se com a aplicação do sistema de contabilidade por centros de responsabilidade, adotada junto à iniciativa privada, pois segundo WELCH (1996, p. 55), *“Quando o sistema contábil é organizado em termos de área de responsabilidade, os dados históricos obtidos tornam-se particularmente apropriados para fins de planejamento e controle.”* Deste modo, as áreas são organizadas de acordo com os objetivos próprios, incorrendo em responsabilidade específica a cada setor, favorecendo a aplicação de avaliações de desempenho particulares.

A produção de relatórios setoriais tem a finalidade de demonstrar a performance de cada área, proporcionando a racional tomada de decisões, visando corrigir eventuais desvios, que de alguma forma possam estar comprometendo o regular desempenho da atividade proposta.

Os princípios fundamentais de contabilidade, com as indispensáveis adaptações, deverão ser sempre respeitados, pois contribuem para uma adequada demonstração das operações concernentes ao Fundo. Também exercem influências sobre o seu patrimônio, possibilitando a criação de parâmetros que facilitarão a análise de desempenho, através de modelos comparativos.

Após esta abordagem introdutória, tratar-se-á esta monografia, da estrutura contábil do FES. O ponto de partida focará a questão orçamentária, e para isto, alguns aspectos inerentes a este tema precisam ser conhecidos. A Constituição de 1988 introduziu junto à Administração Pública, normas para uma maior transparência na elaboração do orçamento público, dentre elas o Plano Plurianual, estabelecido por lei elaborada pelo Poder Executivo. Nele devem ser determinados de maneira regional, as diretrizes, os objetos e as metas da Administração Pública, para despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como aos programas de duração contínua, abrangendo um período de quatro anos, inclusive o primeiro exercício financeiro do mandato subsequente. Além do Plano Plurianual, a Constituição de 1988 criou a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que compreenderão:

- As diretrizes gerais para a composição dos orçamentos referente ao exercício financeiro subsequente, plenamente compatível com o Plano Plurianual;
- A política de financiamento e de gastos públicos, visando o alcance dos objetivos;
- As diretrizes relacionadas aos Orçamentos Fiscal, da Seguridade Social e de Investimentos;

O Orçamento Anual, que deve ser compatível com o Plano Plurianual e obedecer as diretrizes contidas na LDO, segundo ANGÉLICO (1989, p. 31), “... compreenderá todas as despesas e todas as receitas do Estado, inclusive as de operações de créditos autorizadas em lei, com exceção das operações de créditos por antecipação de receitas, das emissões de papel moeda e outra entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiros.”

Portanto, o Orçamento Anual será composto, na verdade por três orçamentos, que são:

- O Orçamento Fiscal, relacionado aos Poderes, órgãos e entidades da Administração direta e indireta, seus Fundos e Fundações instituídas pelo Poder Público;
- O Orçamento de Investimentos das Empresas Públicas, cujo controle seja direta ou indiretamente, detido pelo Estado;
- O Orçamento da Seguridade Social, compreendendo todas as entidades e órgãos vinculados a ela, podendo ser da Administração direta ou indireta, como também os Fundos e Fundações criados e mantidos pelo Poder Público;

O orçamento dos Fundos de Saúde é parte integrante do Orçamento da Seguridade Social, portanto, formalizado anualmente, dentro das exigências da Constituição Federal de 1988 e da Lei 4.320/64. Além disso, corresponde ao Plano de Origens e Aplicações de Recursos do Fundo.

Este plano deverá conter a estimativa da receita e a fixação da despesa do Fundo, de maneira idêntica às consignadas no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. O orçamento da receita deve compreender todos os recursos destinados a aplicação no Fundo, sendo eles de transferências, convênios ou de outras fontes. O orçamento da despesa do Fundo de Saúde será demonstrado, inicialmente, através da alocação de recursos pelo órgão, no caso a Secretaria de Saúde, e desdobrado em unidades orçamentárias, uma delas o Fundo de Saúde, esta é a classificação institucional. Em seguida a despesa é classificada por Função, Programa, Subprograma, Projetos e Atividades, dentro do que se convencionou chamar de Classificação Funcional-Programática. Por fim, têm-se a classificação econômica, na qual a despesa se apresenta por Categorias Econômicas, Subcategorias Econômicas, Elementos e Subelementos.

As Receitas serão subdivididas da seguinte forma:

a) Arrecadadas pelo FES:

a.1) Receita Operacional: decorrente das atividades operacionais, como prestação de serviços e venda de medicamentos produzidos.

a.2) Outras Receitas: valores provenientes de convênios e outros recursos transferidos de entidades públicas ou privadas e que venham a ser creditados diretamente ao FES.

a.3) Estorno de Restos a Pagar: como prevê a legislação, os estornos das despesas empenhadas em exercícios anteriores, para fins de contabilidade, são considerados como receitas própria do FES.

b) Transferências do Tesouro:

b.1) Receitas Vinculadas por Força de Lei: compreendem os valores que por lei, parte ou na sua totalidade, devam ser transferidos ao FES, com o intuito de executar despesas para a realização dos objetivos também definidos em lei.

b.2) Contribuições do Estado: representam receitas de valores transferidos ao FES, pelo Tesouro, de acordo com as necessidades e interesses da Administração.

b.3) Transferências de Outros Recursos: compreendem o produto de convênios e outros recursos transferidos de outras entidades públicas ou privadas, que entram no Tesouro e posteriormente são transferidos ao FES.

As despesas do FES referem-se a aplicação dos recursos a ele transferidos ou das receitas por ele auferidas, cujas despesas deverão estar especificadas no Plano de Aplicação e devidamente relacionadas com o desenvolvimento da atividade de saúde.

A gestão financeira busca o equilíbrio nas entradas e saídas de recursos, isto é, receitas e despesas intimamente ligadas à execução do Orçamento aprovado. Desta forma, a gestão financeira dos Fundos de Saúde, significa a aplicação de recursos, afim de executar os Programas de Trabalho relacionados com a saúde, bem como as receitas, que porventura possam ocorrer no desenvolvimento normal das atividades do Fundo.

Antes de relatar as receitas e despesas previstas no orçamento do FES, é necessário abordar a classificação das fontes de recursos utilizados, que são:

- Fonte 20: Corresponde às transferências do Tesouro, classificados como recursos ordinários;
- Fonte 28: Trata-se das transferências de recursos do Tesouro, definidos como operações de crédito externas;
- Fonte 30: Refere-se às transferências do Tesouro, identificados como recursos de convênios;
- Fonte 40: São recursos de outras fontes, isto é, diretamente arrecadados pela sua atividade;

O quadro abaixo, classifica as receitas do FES pelos códigos estabelecidos no Anexo II da Lei 4.320/64, que são:

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	DETALHAMENTO
1000.00.00	Receitas Correntes	São as receitas, industrial, de serviços, transferências correntes e outras receitas.
1500.00.00	Receita Industrial	São as que resultam da ação direta do FES na exploração de atividades industriais.
1520.00.00	Receita da Indústria de Transformação	São as receitas de venda de medicamentos fabricados pelo FES.
1600.00.00	Receita de Serviços	São as receitas provenientes da prestação de serviços efetuada pelo FES.
1600.05.00	Serviços de Saúde	São as receitas provenientes da prestação de serviços de saúde particulares efetuada pelo FES.
1700.00.00	Transferências Correntes	São os recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado.
1710.00.00	Transferências Intragovernamentais	Transferências que ocorrem no âmbito de cada Governo.
1712.00.00	Transferências dos Estados	Valores transferidos pelo Estado.
1712.01.00	Recursos Ordinários do Estado	Recursos provenientes da arrecadação do próprio Estado.
1712.06.00	Recursos do Tesouro - Operações de Crédito Externa	Recursos provenientes de organismos externos financiadores.

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	DETALHAMENTO
1712.08.00	Recursos do Tesouro - Recursos de Convênios	Recursos de origem da União vinculados a uma atividade específica.
1900.00.00	Outras Receitas Correntes	São provenientes de indenizações e restituições.
1920.00.00	Indenizações e Restituições	Pelo reembolso de despesas.
1922.00.00	Restituições	Pelo uso por particulares
1990.00.00	Receitas Diversas	Referente às baixas de restos a pagar e receitas hospitalares de particulares.
1999.00.00	Outras Receitas Diversas	Receitas de concursos públicos ou proveniente de médicos residentes.
2000.00.00	Receitas de Capital	São as receitas provenientes de operações de crédito, transferências de capital e outras receitas de capital.
2400.00.00	Transferências de Capital	São receitas destinadas a atender despesas classificáveis como Despesas de Capital.
2410.00.00	Transferências Intragovernamentais	Transferências que ocorrem no âmbito de cada Governo.
2412.00.00	Transferências dos Estados	Valores transferidos pelo Estado.
2412.01.00	Recursos Ordinários do Estado	Recursos provenientes da arrecadação do próprio Estado.
2412.06.00	Recursos do Tesouro - Operações de Crédito Externas	Recursos provenientes de organismos externos financiadores.
2412.07.00	Recursos do Tesouro - Recursos de Convênio	Recursos de origem da União vinculados a uma atividade específica.

O quadro abaixo, classifica as despesas do FES pelos códigos de Funcional-Programática, definidos no Anexo V, da Lei 4.320/64, que são:

CÓD	FUNÇÃO	CÓD	PROGRAMAS	CÓD	SUBPROGRAMAS	CÓD	PROJETO - ATIVIDADE
13	Saúde e Saneamento	07	Administração	021	Administração Geral	2700	Administ. e Manutenção do FES

CÓD	FUNÇÃO	CÓD	PROGRAMAS	CÓD	SUBPROGRAMAS	CÓD	PROJETO - ATIVIDADE
13	Saúde e Saneamento	75	Saúde	217	Treinamento de Rec. Humanos	2702	Desenvolv. De Recursos Humanos
13	Saúde e Saneamento	75	Saúde	428	Assist. Médica e Sanitária	1658	Adeq. Da Rede Física ao Modelo do SUS
13	Saúde e Saneamento	75	Saúde	428	Assist. Médica e Sanitária	2444	Assist. Ambulat. E Ações Básic. Da Saúde
13	Saúde e Saneamento	75	Saúde	428	Assist. Médica e Sanitária	2445	Assistência Hospitalar

O quadro a seguir, classifica a despesa do FES por elementos, definidos pelo Anexo IV da Lei 4.320/64, que trata da Especificação da Despesa:

ELEMENTOS DE DESPESA	
CÓDIGOS	ESPECIFICAÇÃO
3.0.0.0	DESPESAS CORRENTES
3.1.0.0	DESPESAS DE CUSTEIO
3.1.1.0	PESSOAL
3.1.1.1.0.0	Pessoal Civil
3.1.1.3.0.0	Obrigações Patronais
3.1.2.0	MATERIAL DE CONSUMO
3.1.3.0	SERVIÇOS DE TERCEIROS E ENCARGOS
3.1.3.1.0.0	Remuneração de Serviços Pessoais
3.1.3.2.0.0	Outros Serviços e Encargos

CÓDIGOS	ESPECIFICAÇÃO
3.1.9.0	DIVERSAS DESPESAS DE CUSTEIO
3.1.9.1.0.0	Sentenças Judiciais
3.1.9.2.0.0	Despesas de Exercícios Anteriores
3.2.0.0	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
3.2.2.0	TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS
3.2.2.3.0.0	Transferências a Municípios
3.2.3.0	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS
3.2.3.1.0.0	Subvenções Sociais
3.2.5.5	TRANSFERÊNCIAS A PESSOAS
3.2.5.5.0.0	Assistência Médico Hospitalar
3.2.9.0	DIVERSAS TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
3.2.9.2.0.0	Despesas de Exercícios Anteriores
4.0.0.0	DESPESAS DE CAPITAL
4.1.0.0	INVESTIMENTOS
4.1.1.0	OBRAS E INSTALAÇÕES
4.1.2.0	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE
4.1.9.0	DIVERSOS INVESTIMENTOS
4.1.9.2.0.0	Despesas de Exercícios Anteriores
4.3.2.0	TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS
4.3.2.1.0.0	Transferências a União
4.3.2.3.0.0	Transferências a Municípios
4.3.3.0	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS
4.3.3.1.0.0	Auxílios para Despesas de Capital
4.3.9.0	DIVERSAS TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
4.3.9.2.0.0	Despesas de Exercícios Anteriores

A escrituração contábil do FES obedece às determinações estabelecidas pelo Decreto do Executivo Estadual nº 15.476, de 23 de julho de 1996, que aprovou o Plano de Contas Único para os Órgãos da Administração Direta do Estado de Santa Catarina.

O Plano de Contas Único é controlado pelo órgão normatizador, ou seja, a Secretaria de Estado da Fazenda, cujas modificações necessárias diante da dinâmica contábil, são executadas em conformidade com os critérios definidos por esta secretaria, dando-se apenas para as contas integrais, a liberdade para inclusão de contas analíticas, que já possuam o seu grupo sintético correspondente, como contas de bancos, ou no caso da saúde, as contas de almoxarifados de medicamentos, que eventualmente são formados pelas unidades hospitalares. A inclusão de contas de resultado é terminantemente proibida e sem acesso para aqueles que tomem a iniciativa de fazê-la em detrimento da Secretaria da Fazenda. A necessidade de cadastramento de contas é bem comum na contabilidade do FES, devido ao setor saúde se constituir em uma atividade bastante peculiar, porém esta pouca liberdade de manipulação do Plano de Contas Único, tende a diminuir ainda mais, pois segundo os funcionários da Secretaria da Fazenda, responsáveis pela contabilidade geral do Estado, a falta de rigidez no controle do Plano de Contas, dificulta no momento de executar a consolidação dos dados e informações dos inúmeros órgãos, para a confecção do Balanço Geral do Estado.

Uma vez conhecida a organização das contas integrais e de resultados, estruturadas pelo Plano de Contas Único do Estado de Santa Catarina, reporta-se aos fatos contábeis peculiares às características de um Fundo Especial voltado à área da saúde.

A princípio é necessário abordar a questão do sistema orçamentário, cuja contabilização não é executada pelo FES, na realidade não há lançamento contábil neste sistema, existe sim a alimentação dos dados extraídos da Lei Orçamentária Anual, junto ao sistema informatizado que efetua o controle orçamentário, sempre interagindo com o sistema informatizado contábil, instrumento este, agregador dos três sistemas, que são o Orçamentário, o Financeiro e o Patrimonial. Lembrando que o controle dos *softwares*, em última instância, cabe sempre a Secretaria de Estado da Fazenda.

A contabilização das receitas arrecadadas pelo FES, em função da execução de atividades próprias, ditas operacionais, ou outras modalidades, é demonstrada através dos ingressos mais comuns e inerentes à atividade desenvolvida pelo Fundo de Saúde, que são as seguintes:

D/C	CONTA	ESPECIFICAÇÃO
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.01	Receitas Correntes
C	2.06.01.01.01	Receitas Tributárias
C	2.06.01.01.01.02	Taxas
		Ref. a atos da Saúde Pública.
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.01.03	Receita Patrimonial
C	2.06.01.01.03.02	Receita de Valores Mobiliários
C	2.06.01.01.03.02.04	Rendas de Aplicações Financeiras
		Ref. a aplicações no mercado financeiro.
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.01.05	Receita Industrial
C	2.06.01.01.05.02	Receita da Indústria de Transformação
C	2.06.01.01.05.02.10	Produção de Medicamentos
		Ref. a venda de medicamentos produzidos.
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.01.06	Receita de Serviços
C	2.06.01.01.06.05	Serviços de Saúde
C	2.06.01.01.06.05.01	Convênios
		Ref. convênios firmados com entidades públicas ou privadas.
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.01.07	Transferências Correntes
C	2.06.01.01.07.01	Transferências Intragovernamentais
C	2.06.01.01.07.01.02	Transferências do Estado
C	2.06.01.01.07.01.02.01	Recursos Ordinários
		Ref. a transferência da conta única do Estado.
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.01.09	Outras Receitas Correntes
C	2.06.01.01.09.02	Indenizações e Restituições
		Ref. a valores desta forma caracterizados.

D/C	CONTA	ESPECIFICAÇÃO
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.01.09.09	Receitas Diversas
C	2.06.01.01.09.09.05	Baixa de Passivos Financeiros
		Ref. baixa de restos a pagar.
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.01.09.09	Receitas Diversas
C	2.06.01.01.09.09	Receita Hospitalar de Particulares
		Ref. atendimentos a particulares.
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.02	Receitas de Capital
C	2.06.01.02.04	Transferências de Capital
C	2.06.01.02.04.01	Transferências Intragovernamentais
C	2.06.01.02.04.01.02	Transferências do Estado
C	2.06.01.02.04.01.02.01	Transferências de Recursos Ordinários
		Ref. transferência de recursos do Estado para investimentos.
D	2.01.04	Bancos e Correspondentes
C	2.06.01.02	Receitas de Capital
C	2.06.01.02.04	Transferências de Capital
C	2.06.01.02.04.01	Transferências Intragovernamentais
C	2.06.01.02.04.01.02	Transferências do Estado
C	2.06.01.02.04.01.02.07	Transferências de Auxílios e Convênios
		Ref. transferência do Estado de recursos provenientes da União.

A contabilização das despesas executadas pelo FES, decorrentes dos objetivos particulares previstos em lei, é demonstrada através das saídas mais comuns à atividade desenvolvida pelo Fundo de Saúde, que são as seguintes:

D/C	CONTA	ESPECIFICAÇÃO
D	2.06.02.01	Despesas Correntes
D	2.06.02.01.01	Despesas de Custeio
D	2.06.02.01.01.01	Pessoal
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes
		Ref. pagamento de pessoal civil.
D	2.06.02.01.01.02	Material de Consumo
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes
		Ref. pagamento de artigos consumíveis.
D	2.06.02.01.01.03	Serviços de Terceiros e Encargos
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes
		Ref. pagamento de prestadores de serviços.
D	2.06.02.01.01.09	Diversas Despesas de Custeio
D	2.06.02.01.01.09.02	Despesas de Exercícios Anteriores
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes
		Ref. pagamento de despesa proveniente de exercício anterior.
D	2.06.02.01.02	Transferências Correntes
D	2.06.02.01.02.01	Transferências a Instituições Privadas
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes
		Ref. Pagamento de subvenções sociais
D	2.06.02.02	Despesas de Capital
D	2.06.02.02.01	Investimentos
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes
		Ref. compra de equipamentos e material permanente.
D	2.06.02.02.03	Transferências de Capital
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes
		Ref. transferência à municípios ou instituições privadas.

As outras operações do FES, referem-se às receitas e despesas de natureza extra-orçamentária, alguns exemplos desta modalidade encontram-se nas tabelas discriminadas a seguir:

RECEITAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS

D/C	CONTA	ESPECIFICAÇÃO
D	2.05	Resultado Pendente
D	2.05.01	Despesas Impugnadas
C	2.03	Realizável
C	2.03.01	Diversos Responsáveis
C	2.03.01.01	Pagamentos Indevidos Ref. baixa de Responsáveis.
D	2.04	Passivo Financeiro
D	2.04.07/08	Despesas Empenhada a Pagar / Liquidar
C	2.04.01	Restos a Pagar Pela inscrição de restos a pagar.
D	2.04	Passivo Financeiro
D	2.04.01/07	Restos a Pagar / Despesa Empenhada a Pagar
C	2.04.05	Consignações
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes Valor ref. a retenção de imposto na fonte cfe. substituto tributário.

DESPESAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS

D/C	CONTA	ESPECIFICAÇÃO
D	2.03	Realizável
D	2.03.01	Diversos Responsáveis
D	2.03.01.01	Pagamentos Indevidos
C	2.05	Resultado Pendente
C	2.05.01	Despesas Impugnadas Valor ref. a despesa impugnada por Órgão de Auditoria competente.
D	2.04	Passivo Financeiro
D	2.04.01	Restos a Pagar
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes Pela pagamento de Restos a Pagar.

D/C	CONTA	ESPECIFICAÇÃO
D	2.04	Passivo Financeiro
D	2.04.05	Consignações
C	2.01.04	Bancos e Correspondentes
		Pelo recolhimento da retenção de imposto na fonte cfe. substituto tributário.

Com relação aos bens de caráter permanente adquiridos pelo FES, serão imediatamente tombados, inventariados e incorporados ao patrimônio da entidade jurídica, ou seja, o Estado de Santa Catarina, através da Secretaria da Saúde. Como por exemplo a conta almoxarifado de medicamentos, que são adquiridos pelo FES e imediatamente transferidos para o patrimônio da Secretaria de Estado da Saúde. Alguns exemplos de lançamentos que envolvam a movimentação do Sistema Patrimonial são demonstrados no quadro a seguir:

D/C	CONTA	ESPECIFICAÇÃO
D	3.01	Ativo Permanente
D	3.01.03	Valores
D	3.01.03.05	Almoxarifado
C	3.04	Contas de Resultado Patrimonial
C	3.04.01	Variações Ativas
C	3.04.01.02	Mutações Patrimoniais
		Pela entrada de medicamentos no almoxarifado ref. aquisição.
D	3.04	Contas de Resultado Patrimonial
D	3.04.01	Variações Passivas
D	3.04.01.02	Independentes da Execução Orçamentária
C	3.01	Ativo Permanente
C	3.01.03	Valores
C	3.01.03.05	Almoxarifado
		Pela transferência de medicamentos para almoxarifado da Secretaria de Saúde.

No FES, a sistemática executada para compor os lançamentos de encerramento do exercício são:

D/C	CONTA	ESPECIFICAÇÃO
D	2.06	Contas Operacionais do Exercício
D	2.06.01	Receitas Orçamentárias
C	2.07	Contas de Interferência
C	2.07.01	Transferências Financeiras
		Pelo encerramento das Receitas Orçamentárias.
D	2.07	Contas de Interferência
D	2.07.01	Transferências Financeiras
C	2.06	Contas Operacionais do Exercício
C	2.06.02	Despesas Orçamentárias
		Pelo encerramento das Despesas Orçamentárias.
D	3.04.03	Resultado Patrimonial do Exercício
C	3.04	Contas de Resultado Patrimonial
C	3.04.01	Variações Passivas
		Pelo encerramento das Variações Passivas.
D	3.04	Contas de Resultado Patrimonial
D	3.04.02	Variações Ativas
C	3.04.03	Resultado Patrimonial do Exercício
		Pelo encerramento das Variações Ativas.

O FES está sujeito, como qualquer órgão da Administração, à prestação de contas, que deverá acompanhar a do Poder Executivo do Estado de Santa Catarina. Deverão ser remetidos, até o décimo dia útil do mês subsequente, os balancetes que refletirão a movimentação mensal das contas do FES, aos órgãos competentes de fiscalização, como a Secretaria de Estado da Fazenda, o Tribunal de Contas do Estado e o Conselho Estadual de Saúde, para que analisem, afim de aprovar os procedimentos contábeis aplicados nas operações ocorridas no período ou observar a correta aplicação dos recursos, aos objetivos propostos pelo FES.

Os relatórios que compõem os Balancetes Mensais do FES estão relacionados a seguir:

- Balancete do razão;
- Demonstração da conta bancos;
- Conciliação bancária;
- Demonstrativo dos recursos recebidos a qualquer título;
- Comparativo da despesa autorizada com a empenhada;
- Rol dos responsáveis por adiantamentos e antecipação de recursos;
- Rol dos responsáveis por adiantamentos e antecipação de recursos em atraso;
- Rol dos responsáveis por desvios, alcances ou pagamentos indevidos;
- Notas de empenho, subempenho e de estorno, emitidos no mês;
- Extratos bancários, autenticados pelo responsável, com o movimento do período;
- Cópia de alteração do Plano de Aplicação, aprovado pela autoridade competente;
- Rol de licitações, contratos, convênios, termos de cessão de uso e afins;

Este capítulo, abordou os aspectos relacionados à estrutura contábil básica do FES, dando possibilidade de executar uma análise quantitativa, trabalhando com valores monetários, e uma análise qualitativa, abordando aspectos concernentes a atividade do Fundo de Saúde, ou seja, a promoção, proteção e recuperação do sistema de saúde.

A expressão formal dos dados e informações contábeis é realizada a exemplo do que ocorre com a contabilidade de empresas privadas, através das demonstrações contábeis. No próximo capítulo, simular-se-á algumas destas demonstrações, procurando mostrar o seu grau de evidenciação para diferentes grupos internos e externos.

CAPÍTULO IV

ANÁLISE DA CONTABILIDADE DO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE SANTA CATARINA

O sistema informatizado de contabilidade pública adotado pelo FES fornece os dados e informações necessários para a confecção dos balancetes mensais, e no final do exercício, oferece condições para a elaboração dos balanços exigidos pela Lei 4.320/64.

A escrituração da contabilidade pública é executada através de quatro sistemas, que são o orçamentário, o financeiro, o patrimonial e o de compensação. Destes sistemas, com exceção do último, devem ser demonstrados por relatórios próprios os resultados obtidos. Os modelos são definidos pela Lei 4.320/64 e adotados com padrão em todas as entidades públicas brasileiras, que pertencem à Administração direta.

Inicialmente, o sistema orçamentário será retratado pelo Balanço Orçamentário, que basicamente reflete um quadro comparativo entre as receitas e despesas previstas no orçamento anual, com as receitas e despesas efetivamente realizadas.

O Balanço Orçamentário, contemplado pela Lei 4.320/64, em seu art. 102, deverá demonstrar, “... *as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.*” Esta demonstração é formalizada de acordo com o Anexo nº 12, da mesma lei, resumindo a receita estimada do exercício, por fonte, e a despesa fixada através de créditos orçamentários e suplementares, bem como o que foi efetivamente realizado no exercício financeiro, apurando a seguir a diferença entre eles.

A demonstração contábil a seguir, refere-se ao Balanço Orçamentário do FES, no exercício financeiro de 1996, lembrando que sua apresentação está simulada, portanto, não evidencia os valores reais, porém, obviamente, a proporcionalidade foi totalmente mantida, para que a análise alcançasse um resultado compatível com a realidade.

**BALANÇO ORÇAMENTÁRIO DO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE
SANTA CATARINA NO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1996.**

Publicado em 31/12/96.				Lei 4.320/64		Anexo nº 12	
Em \$ 1,00							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO (R\$)	EXECUÇÃO (R\$)	DIFERENÇA (R\$)	TÍTULOS	PREVISÃO (R\$)	EXECUÇÃO (R\$)	DIFERENÇA (R\$)
RECEITAS CORRENTES	54.099.978	17.826.267	-36.273.711	Créditos Orçamentários/ Suplementares	82.594.039	19.540.245	-63.053.794
Receita							
Tributária	0	10.870	10.870				
Receita							
Patrimonial	0	219.640	219.640				
Receita de							
Contribuições	0	1.735	1.735				
Receita							
Industrial	200	81.924	-81.724				
Receita de							
Serviços	49.999.375	9.300.457	-40.698.918				
Transferências							
Correntes	4.099.978	3.170.490	-929.488				
Outras Receitas							
Correntes	425	5.041.151	5.040.726				
RECEITAS DE CAPITAL	21.684.447	2.155.774	-19.528.673				
Transferência de Capital	21.684.447	2.155.774	-19.528.673				
Soma	75.784.425	19.982.041	-55.802.384	Soma	82.594.039	19.540.245	-63.053.794
Déficits	6.809.614	—	-6.809.614	Superávits	—	441.796	441.796
TOTAL	82.594.039	19.982.041	-62.611.998	TOTAL	82.594.039	19.982.041	-62.611.998

Ao analisar o conteúdo do Balanço Orçamentário do FES, pode-se destacar algumas observações, que são:

- Uma certa deficiência na elaboração do orçamento, pois as estimativas de receitas e despesas, se mostraram um pouco além da capacidade do FES de arrecadar e dispendiar, onde comumente a previsão ultrapassa a execução em valores expressivos, o que demonstra uma certa superavaliação do orçamento, comprovando um desconhecimento efetivo do que o FES seria capaz de arrecadar e despendar, para atender os seus objetivos pré-estabelecidos.

Para melhor ilustrar esta constatação, quadros comparativos foram elaborados, afim de observar esta superavaliação do orçamento, no tocante à receita e, principalmente, à despesa, pelo seu caráter autorizativo.

O quadro a seguir, estabelece a comparação entre o orçado e o executado, demonstrando todas as receitas inerentes ao processo:

TÍTULOS DAS RECEITAS	ORÇADO		EXECUTADO	
	BASE (%)	ABSOLUTO (\$)	BASE (%)	ABSOLUTO (\$)
Receita Tributária	100,00	0	Indeterm.	10.870
Receita Patrimonial	100,00	0	Indeterm.	219.640
Receita de Contribuições	100,00	0	Indeterm.	1.735
Receita Industrial	100,00	200	40.962,00	81.924
Receita de Serviços	100,00	49.999.375	18,60	9.300.457
Transferências Correntes	100,00	4.099.978	77,33	3.170.490
Outras Receitas Correntes	100,00	425	1.186.153,18	5.041.151
Transferências de Capital	100,00	21.684.447	9,94	2.155.774
TOTAL	100,00	75.784.425	26,37	19.982.041

Para efetuar um comparativo entre o fixado e o realizado das despesas do FES, três quadros foram montados, cuja intenção é o de demonstrar o proposto, através de três pontos de vista para a análise, que foi a classificação da composição dos dispêndios por elemento de despesa ou item orçamentário, por fonte de recursos e, por último, pelos projetos-atividades. Os quadros estão apresentados a seguir:

O primeiro quadro, relaciona as despesas orçadas e realizadas do FES por subelemento de despesa, apurando os percentuais de representatividade entre o fixado e o executado:

ESPECIFICAÇÃO DA DESPESA		ORÇADO		EXECUTADO	
ELEMENTO	DESCRIÇÃO	BASE (%)	ABSOLUTO (\$)	BASE (%)	ABSOLUTO (\$)
3.1.1.1.0.0	Pessoal Civil	100,00	966.237	39,93	385.814
3.1.1.3.0.0	Obrigações Patronais	100,00	104	0,00	0
3.1.2.0.0.0	Material de Consumo	100,00	19.775.100	57,57	11.384.355
3.1.3.1.0.0	Remuner. de Serv. Pessoais	100,00	944.903	0,33	3.120
3.1.3.2.0.0	Outros Serv. e Encargos	100,00	33.217.108	16,12	5.353.670
3.1.9.1.0.0	Sentenças Judiciais	100,00	5	0,00	0
3.1.9.2.0.0	Desp. de Exerc. Anteriores	100,00	154.403	31,77	49.059
3.2.2.3.0.0	Transferências a Municípios	100,00	432.088	0,00	0
3.2.3.1.0.0	Subvenções Sociais	100,00	550.886	9,58	52.750
3.2.5.5.0.0	Transferências a Pessoas	100,00	16	0,00	0
3.2.9.2.0.0	Desp. de Exerc. Anteriores	100,00	35	0,00	0
4.1.1.0.0.0	Obras e Instalações	100,00	11.564.907	8,25	954.261
4.1.2.0.0.0	Equip. e Mat. Permanente	100,00	8.469.254	9,21	779.979
4.1.9.2.0.0	Desp. de Exerc. Anteriores	100,00	19	0,00	0
4.3.2.1.0.0	Transferências da União	100,00	57.227	0,00	0
4.3.2.3.0.0	Transferências a Municípios	100,00	5.008.531	10,65	533.211
4.3.3.1.0.0	Transf. a Instit. Privadas	100,00	1.453.202	3,03	44.025
4.3.9.2.0.0	Desp. de Exerc. Anteriores	100,00	16	0,00	0
TOTAL		100,00	82.594.039	23,66	19.540.245

O segundo quadro a seguir, relaciona as despesas fixadas e realizadas do FES por fontes de recursos, apurando os percentuais de representatividade entre o fixado e o executado:

FONTES DE RECURSOS		ORÇADO		EXECUTADO	
CÓD.	DESCRIÇÃO	BASE (%)	ABSOLUTO (\$)	BASE (%)	ABSOLUTO (\$)
20	Recursos Ordinários	100,00	6.446.037	49,98	3.221.849
28	Recursos de Operação de Crédito	100,00	10.788.140	0,00	0
30	Recursos de Convênios	100,00	12.223.671	10,15	1.240.799
40	Recursos Diretamente Arrecadados	100,00	53.136.191	28,38	15.077.597
TOTAL		100,00	82.594.039	23,66	19.540.245

O terceiro quadro a seguir, relaciona as despesas fixadas e realizadas do FES por projetos-atividades, apurando os percentuais de representatividade entre o fixado e o executado:

PROJETOS-ATIVIDADES		ORÇADO		EXECUTADO	
CÓD.	DESCRIÇÃO	BASE (%)	ABSOLUTO (\$)	BASE (%)	ABSOLUTO (\$)
1658	Adequação da Rede Física	100,00	26.180.490	8,83	2.311.345
2444	Assist. Ambulat. e Ações Básic. Saúde	100,00	9.081.082	37,69	3.423.021
2445	Assist. Hospitalar	100,00	15.429.245	57,89	8.932.224
2700	Administ. e Manut. do FES	100,00	30.178.633	15,92	4.803.996
2702	Desenv. de Recursos Humanos	100,00	1.724.590	4,04	69.658
TOTAL		100,00	82.594.039	23,66	19.540.245

- A princípio, e de acordo com a Lei Orçamentária Anual de 1996, do Estado de Santa Catarina, a Lei 10.056/95, o orçamento do FES estabeleceu créditos orçamentários para atender os seus objetivos, isto é, as despesas intimamente relacionadas com a saúde, da ordem de \$ 75.784.425,00, e posteriormente abriu-se um crédito suplementar no valor de \$ 6.809.614,00, perfazendo um total de crédito orçamentário e suplementar de \$ 82.594.039,00, porém a abertura deste crédito suplementar mostrou-se desnecessário, pois a execução da despesa do FES, alcançou um valor de \$ 19.540.245,00, o que representa um percentual de 25,78 %, do valor originalmente consignado no orçamento. Esta constatação revela uma certa falta de acompanhamento, por parte dos administradores do FES, do que é orçado e executado. Percebe-se quanto ao equilíbrio de previsão, que o mencionado crédito suplementar foi coberto com recursos oriundos de fontes diferentes da anulação de dotação do próprio FES, e isto causou uma superação na fixação da despesa sobre a previsão da receita.

- Um aspecto positivo que pode-se destacar ao analisar o Balanço Orçamentário, é que a execução da receita total foi maior que a realização da despesa, produzindo então um *superávit* da ordem de \$ 441.796,00. Este *superávit* se constitui no chamado Resultado Orçamentário do Exercício, resultado este, não muito comum na Administração Pública como um todo, onde a regra é gastar bem mais do que efetivamente se arrecada. Isto demonstrou que o FES realiza uma boa programação financeira, efetuando despesas compatíveis com os recursos ora disponíveis.

- Finalizando, a receita por ser um número estimado, na sua execução pode ultrapassar ou ficar aquém deste valor, porém a despesa, que é fixada, em hipótese alguma poderá ultrapassar o valor orçado, portanto só poderá ser executada até o valor autorizado. Diante deste comentário, pode-se afirmar que o FES não dispendiou até ultrapassar a importância anteriormente fixada, portanto verificou-se uma economia orçamentária de \$ 63.053.794,00.

O sistema financeiro será retratado pelo Balanço Financeiro, cuja demonstração contábil, segundo a Lei 4.320/64, em seu art. 103: *“...demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que transferem para o exercício seguinte.”*

O Balanço Financeiro é elaborado no final do exercício e sintetiza os doze balancetes mensais, possui o objetivo de demonstrar a situação financeira do exercício no que tange aos recebimentos e pagamentos, bem como os saldos do exercício financeiro anterior e posterior. As contas contidas no Balanço Financeiro repercutem na Demonstração das Variações Patrimoniais e no Balanço Patrimonial, promovendo aumentos ou reduções nos valores do ativo e passivo.

A seguir a demonstração contábil apresentada se constitui no Balanço Financeiro do FES, do exercício financeiro de 1996, elaborado de acordo com os dispositivos estabelecidos pela Lei 4.320/64, mais especificamente o Anexo nº 13 desta lei. Como os valores demonstrados no Balanço Orçamentário, os do Balanço Financeiro também encontram-se devidamente simulados, porém as análises não serão prejudicadas, devido ao respeito com a proporcionalidade.

**BALANÇO FINANCEIRO DO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DE
SANTA CATARINA NO EXERCÍCIO DE 1996.**

Publicado em 31/12/96.			Lei 4.320/64	Anexo nº 13	
Em \$ 1,00					
RECEITA			DESPESA		
TÍTULOS	RS	%	TÍTULOS	RS	%
ORÇAMENTÁRIA	19.982.041	100,00	ORÇAMENTÁRIA	19.540.245	100,00
RECEITAS CORRENTES	17.826.267	89,21	DESPESAS CORRENTES	17.228.769	88,17
Receitas Tributárias	10.870	0,05	Despesas de Custeio	17.176.019	87,90
Receitas de Contribuições	1.735	0,01	Transferências Correntes	52.750	0,27
Receitas Patrimoniais	219.640	1,10	DESPESAS DE CAPITAL	2.311.476	11,83
Receitas Industriais	81.924	0,41	Investimentos	1.734.240	8,88
Receitas de Serviços	9.300.457	46,54	Transferências de Capital	577.235	2,95
Transferências Correntes	3.170.490	15,87			
Outras Receitas Correntes	5.041.151	25,23			
RECEITAS DE CAPITAL	2.155.774	10,79			
Transferências de Capital	2.155.774	10,79			
EXTRAORÇAMENTÁRIA	54.266.062	100,00	EXTRAORÇAMENTÁRIA	53.919.770	100,00
Realizável	53.880	0,10	Realizável	126.456	0,23
Restos a Pagar (inscritos)	10.833.054	19,96	Restos a Pagar (pagos)	9.386.272	17,41
Depósitos Diversas Origens	8.857.599	16,32	Depósitos Diversas Origens	9.891.052	18,34
Consignações	121.959	0,22	Consignações	121.959	0,23
Despesa. Emp. a Pagar	14.051.233	25,89	Despesa Emp. a Pagar	14.051.233	26,06
Despesa Emp. a Liquidar	16.938.421	31,21	Despesa Emp. a Liquidar	16.938.421	31,41
Desp. Emp. a Liq. p/ Estim.	3.404.377	6,27	Desp. Emp. a Liq. p/ Estim.	3.404.377	6,31
Despesas Impugnadas	5.539	0,01	Despesas Impugnadas	0	0,00
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	290.012	100,00	SALDO DO EXERCÍCIO SEGUINTE	1.078.100	100,00
Disponível	290.012	100,00	Disponível	1.078.100	100,00
Caixa	957	0,33	Caixa	21	0,00
Bancos e Correspondentes	289.055	99,67	Bancos e Correspondentes	1.078.079	100,00
TOTAL GERAL	74.538.115		TOTAL GERAL	74.538.115	

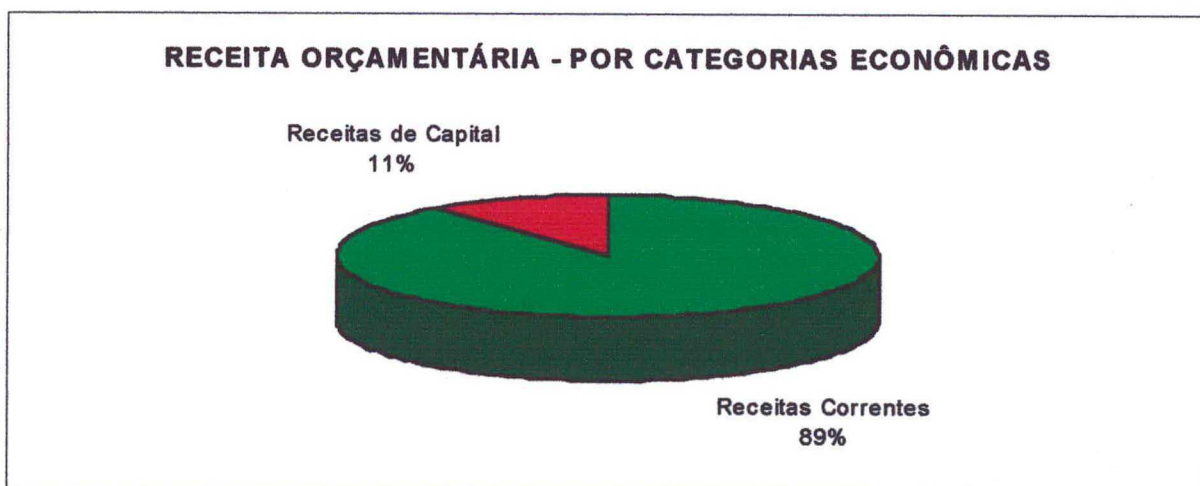
Para fins didáticos, a Despesa Orçamentária foi apresentada por categorias e subcategorias econômicas, ao invés de ser feito por funções. Isto deve-se ao fato da função ser apenas uma, isto é, Saúde e Saneamento (Função 13). Os percentuais foram, também, didaticamente acrescentados para melhor elucidar o entendimento dos leitores.

O Balanço Financeiro demonstra a movimentação do exercício, isto é, retrata a totalização das operações realizadas no decorrer do período, portanto não evidencia os saldos das contas, com exceção feita às disponibilidades dos exercícios anterior e seguinte.

Ao analisar o conteúdo do Balanço Financeiro do FES, pode-se destacar algumas observações, que são:

- Para se obter o resultado financeiro do exercício, soma-se as receitas orçamentárias com as extra-orçamentárias, e subtrai-se, do somatório das despesas orçamentárias com as extra-orçamentárias, diante desta orientação, verificou-se um *superávit financeiro* da ordem de \$ 788.088,00, resultado este positivo, pois indicou que na totalidade as receitas superaram as despesas.

A partir deste ponto, recorreu-se ao instrumento gráfico para melhor evidenciar os dados e informações constantes no Balanço Financeiro do FES, desta forma, as análises obedecerão a ordem de gráficos estabelecida.

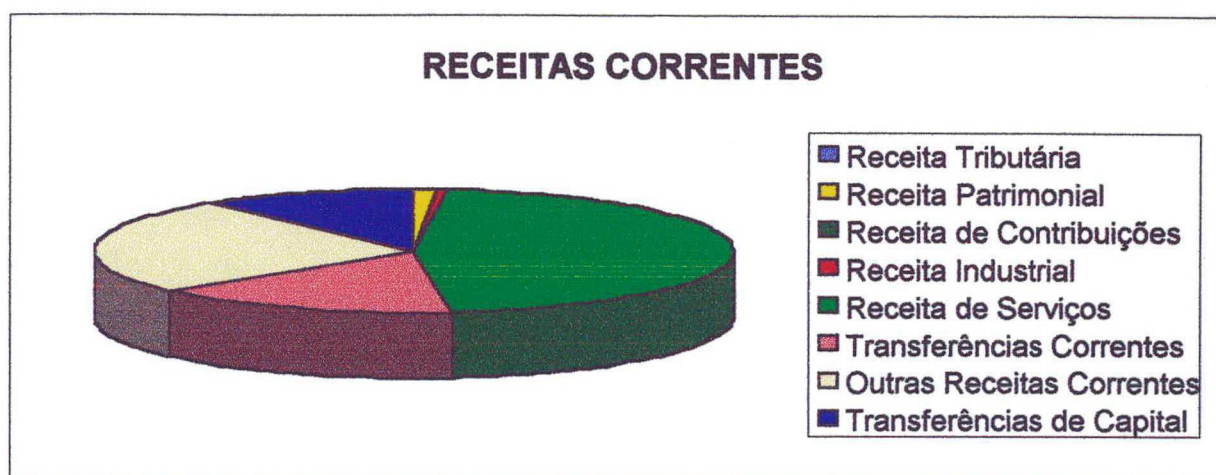


De acordo com o gráfico exposto pode-se afirmar que no grupo de Receitas Orçamentárias, a categoria que possui maior representatividade são as Receitas Correntes, correspondendo a 89 % do total, indicando que a grande maioria dos recursos arrecadados pelo FES, se configuram em operações meramente correntes, ou seja, arrecadação de receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, de prestação de serviços e recursos

financeiros transferidos de outras pessoas de direito privado ou público, para a atender as necessidades de despesas também correntes.

Basicamente, de acordo com o gráfico anterior, em 1996 apenas 11% do efetivamente arrecadado, se constituiu em Receita de Capital, no caso transferências, oriundas da União, através do Ministério da Saúde, para a atender única e exclusivamente, as despesas de capital, que envolvem diretamente investimentos no setor saúde.

A execução das Receitas Correntes é melhor observada e comparada através do gráfico abaixo, que discrimina por fontes estes recursos:

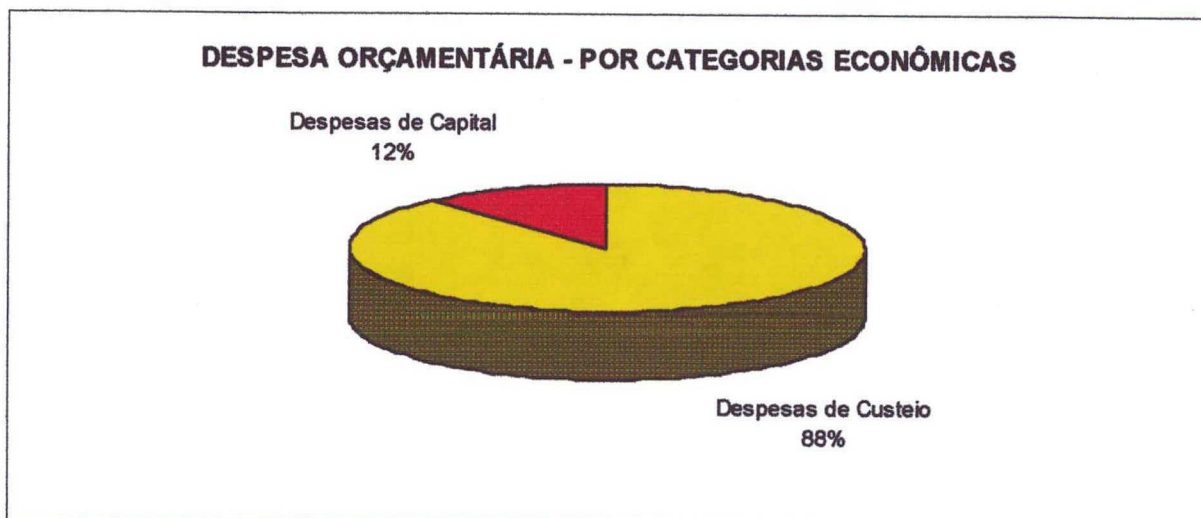


Diante do panorama acima, é fácil visualizar que a Receita de Prestação de Serviços representa a maior componente de arrecadação de todas as Receitas Correntes, esta prestação de serviço é realizada dentro dos hospitais à pacientes particulares, ou seja, ocupantes de leitos não credenciados pelo SUS, portanto, sujeitos a cobrança da prestação de serviço de toda ordem, desde atendimento médico, até enfermagem ou assistência generalizada, quando da preferência do paciente em exigir tratamento diferenciado dos demais segurados pelo SUS.

Outra receita destacável, refere-se às Transferências Correntes, efetuadas pelo governo do Estado de Santa Catarina, que repassa recursos da Fonte 00, discriminados de arrecadação própria, ou ainda, recursos provenientes de convênios firmados entre o Estado, através da Secretaria da Saúde e a União, através do Ministério da Saúde, onde obrigatoriamente o recurso financeiro ingressará na conta única do Estado, para posteriormente ser transferido ao FES.

Outra receita representativa dentro do rol das Receitas Correntes, é a denominada Outras Receitas Correntes, composta por recursos provenientes de restituições diversas, como por exemplo, despesa referente ao uso de linha telefônica por particulares, pelo uso das dependências dos hospitais restritos a atendimento de pacientes de convênios privados, pelas baixas de Restos a Pagar que se configuram como receita orçamentária do exercício, pela cobrança de inscrições dos eventuais concursos para a seleção de novos funcionários, e outras de difícil classificação.

O gráfico abaixo ilustra a composição da despesa orçamentária do FES no exercício de 1996, estabelecendo as representações, bem como a classificação econômica:

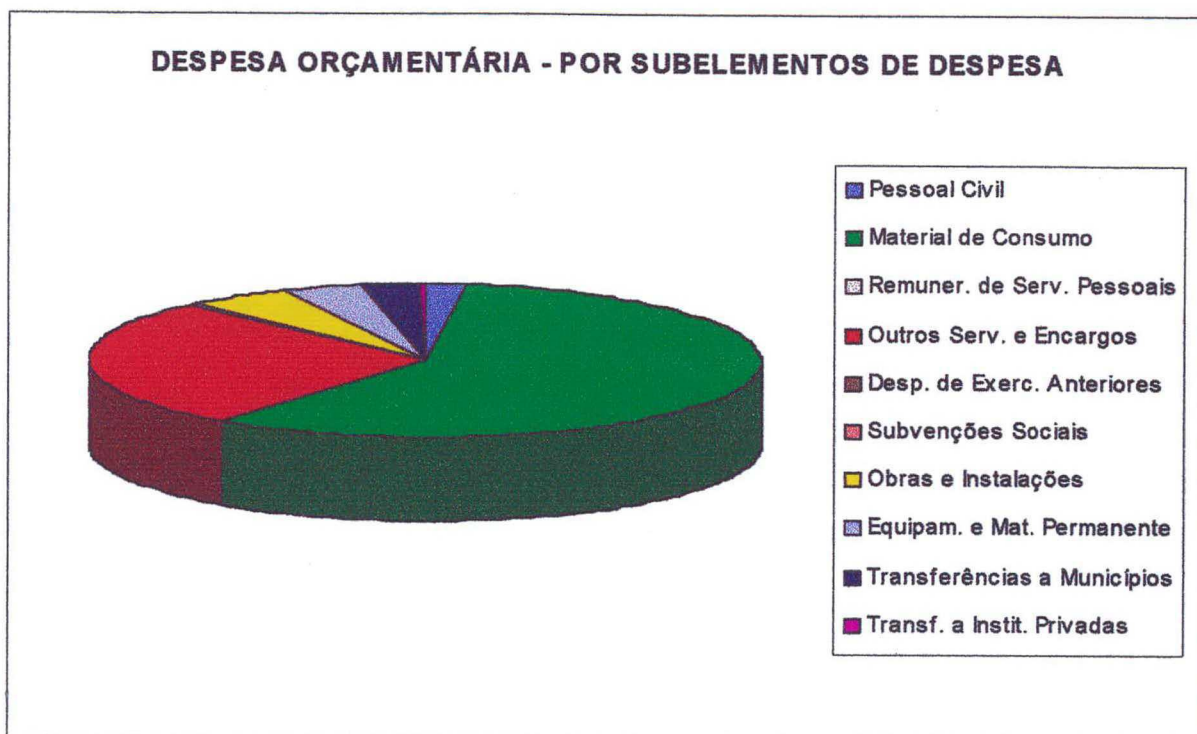


De acordo com o gráfico, observa-se que 88% da Despesa Orçamentária é realizada com gastos de ordem operacional, isto é, intimamente ligada a manutenção e funcionamento do setor saúde, envolvendo gastos com pessoal, material de consumo, serviços de terceiros e encargos e outras despesas de custeio.

O percentual restante de 12%, representa a Despesa de Capital, que significa os desembolsos referentes à investimentos no setor saúde, como por exemplo, a execução de obras e instalações ou aquisição de equipamentos e material permanente, bem como as transferências de capital para investimentos que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar.

Nota-se que 11% da receita orçamentária executada, representa Receita de Capital transferida, conforme abordado anteriormente, e isto corresponde a 93% do montante de \$ 2.311.476,00, que formam os 12% de despesa orçamentária.

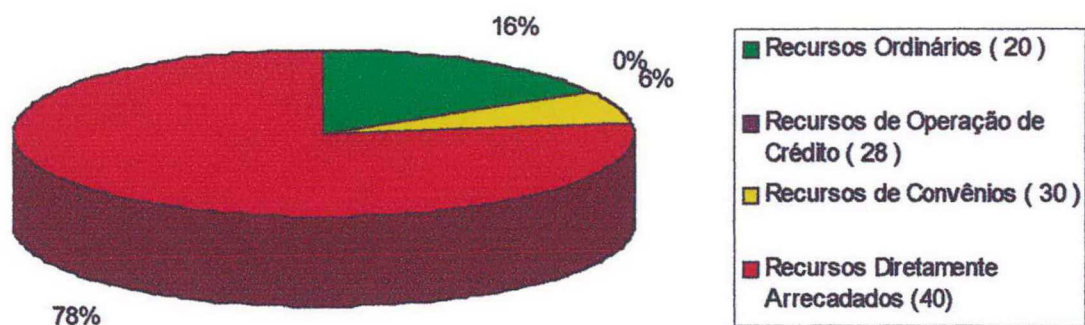
A execução da Despesa Orçamentária é melhor observada através do gráfico subsequente, que demonstra uma segregação à nível de subelementos de despesa:



Diante do que retrata este gráfico, constata-se visualmente, que a despesa do FES referente a material de consumo é bem mais representativa, haja visto, que o setor saúde utiliza materiais de toda ordem e na maioria das vezes são itens descartáveis, daí o seu destaque em termos de grandeza absoluta. Outro subelemento de despesa que merece comentários, se refere ao item de Outros Serviços e Encargos, devido também às características particulares do setor saúde, onde a existência de equipamentos, cujo alto grau de complexidade, exige manutenção preventiva e corretiva de forma permanente. Essa prevenção, normalmente, é realizada por pessoas jurídicas altamente especializadas, logo, é totalmente compreensível o volume da despesa.

Ao dar continuidade à abordagem da Despesa Orçamentária efetivamente executada, achou-se interessante estabelecer um comparativo entre as fontes de recursos, ou seja, determinar o grau de participação de cada fonte, como origem financiadora das atividades desenvolvidas pelo FES. O gráfico seguinte, se propõe a demonstrar isto:

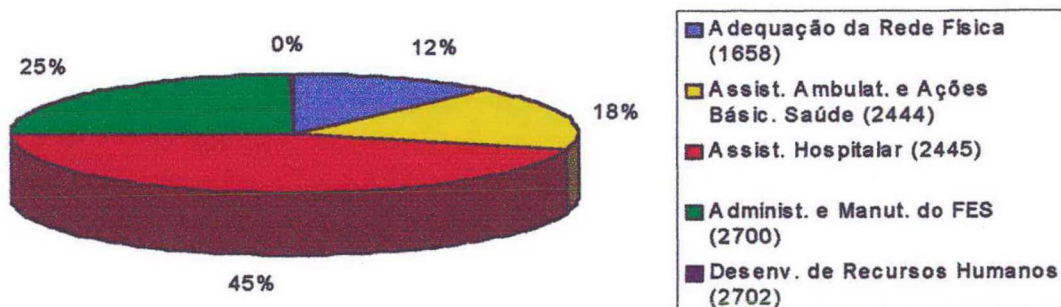
DESPESA ORÇAMENTÁRIA - POR FONTES DE RECURSOS



Ao analisar o gráfico acima, conclui-se que a Fonte 40, recursos diretamente arrecadados pelo FES, financia a grande maioria da Despesa Orçamentária executada, alcançando 78% deste total, indicando um fator positivo no advento de um Fundo Especial, pois verifica-se que o recurso financeiro fica vinculado ao setor para um reinvestimento, portanto, impedindo que seja desviado para outros fins, na hipótese de ser administrado diretamente pelo Estado, talvez seja esta, uma das grandes vantagens da implantação de Fundos Especiais na gestão de recursos públicos, para o atendimento das necessidades básicas da população, como saúde, educação, segurança, etc.

E para concluir as análises referentes à Despesa Orçamentária executada, estabeleceu-se um comparativo relacionando-a aos projetos-atividades desenvolvidos pelo FES. O gráfico a seguir demonstra esta relação:

DESPESA ORÇAMENTÁRIA - POR PROJETOS/ATIVIDADES



Diante do panorama exposto pelo gráfico, conclui-se que o maior percentual, 45% da Despesa Orçamentária do FES no exercício de 1996, se refere à atividade 2445, ou seja, investiu-se principalmente na assistência hospitalar, apesar de parecer pouco, diante do precário atendimento à população pelos hospitais públicos do Estado. O que também desperta a atenção, é a constatação de que a atividade 2702, que contempla o desenvolvimento de recursos humanos, foi completamente esquecida, do ponto de vista da destinação de investimentos na capacitação profissional dos servidores públicos envolvidos na administração do FES, haja visto, que o gráfico demonstra 0% de investimentos à atividade, devido a sua insignificância monetária. Esta observação, muito certamente possui uma correlação direta com os dispêndios realizados com a atividade 2700, isto é, a administração e a manutenção do FES, indicando um percentual de 25% da Despesa Orçamentária executada. Certamente, este gasto excessivo se dá em função de desperdícios ou incompetência generalizada do corpo funcional administrativo do FES, que não possui o preparo adequado para racionalizar os procedimentos, visando uma otimização nos resultados a nível de eficiência e economia de gastos.

O próximo demonstrativo contábil do FES a ser apresentado e analisado, denomina-se Demonstração das Variações Patrimoniais. No entanto, alguns aspectos devem ser abordados para um melhor entendimento desta peça contábil.

A Variação Patrimonial se constitui em uma modificação do valor de qualquer componente do patrimônio público, podendo ser efetuada por incorporações ou desincorporações. Segundo KOHAMA (1991, p. 189), *“Incorporação é a agregação de novos elementos ao patrimônio público e podem originar-se de forma ativa e passiva.”*

Entende-se por incorporação ativa um fato contábil que gere um aumento no patrimônio da entidade pública, como por exemplo a aquisição de um veículo, e incorporação passiva, é reconhecida quando produz uma redução do patrimônio, ou seja, a obtenção de um financiamento, que comporá a Dívida Fundada.

Ainda de acordo com KOHAMA (1991, p. 189), *“Desincorporação é a expressão usada para excluir, retirar ou desagregar elementos constantes do patrimônio público, e também pode originar de forma ativa ou passiva.”*

A desincorporação ativa ocorre quando o fato contábil desencadeia um aumento do patrimônio público, devido, por exemplo, a uma amortização de Dívida Fundada, e desincorporação passiva, decorre de acontecimento que provoque uma redução do patrimônio, podendo ser a necessidade da baixa de um bem móvel inutilizado.

Após este pequeno comentário, conclui-se que, as Variações Patrimoniais são classificadas como Variações Ativas ou Passivas, de acordo com as espécies de incorporações ou desincorporações ocorridas.

A Lei 4.320/64, em seu art. 104, estabelece que:

“Art. 104 - A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

As Variações Patrimoniais Ativas e Passivas são ainda classificadas em três grandes grupos, que são:

- *Resultantes da Execução Orçamentária*: estas variações são lançadas no final do exercício, serão Ativas em contrapartida com o encerramento das Receitas Orçamentárias e Passivas com o encerramento das Despesas Orçamentárias;

- *Por Mutações Patrimoniais*: estas variações são lançadas da seguinte forma: serão Ativas quando da troca de elementos, dinheiro por bens de caráter permanente ou amortização de empréstimos, e Passivas, quando da troca de bens permanentes, através de venda, ou obtenção de financiamentos, por dinheiro. São sempre originadas da execução orçamentária.

- *Independentes da Execução Orçamentária*: como o próprio nome já diz, estas variações são lançadas quando da modificação patrimonial, porém não originadas de fatos orçamentários. Estas variações independentes da execução orçamentária, tanto as Ativas como as Passivas, serão subdivididas em Superveniências e Insubsistências. Dentro da Variação Ativa, será classificada como Superveniência Ativa, um aumento patrimonial inesperado e não decorrente da execução orçamentária, e uma Insubsistência Passiva, um aumento patrimonial oriundo, por exemplo, do cancelamento de dívida passiva. E dentro da Variação Passiva, será classificada como Insubsistência Ativa, uma redução patrimonial provocada pela baixa de um bem ou direito do Ativo, e uma Superveniência Passiva, uma diminuição do patrimônio, decorrente do surgimento de obrigações passivas imprevistas.

A Lei 4.320/64, em seu Anexo nº 15, estabelece as normas de elaboração da Demonstração de Variações Patrimoniais. O quadro a seguir representa esta peça contábil devidamente simulada, porém guardadas as reais proporções para efeito de análise.

**DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DO FUNDO ESTADUAL
DE SAÚDE DE SANTA CATARINA NO EXERCÍCIO DE 1996.**

Publicado em 31/12/96.		Lei 4.320/64		Anexo nº 15	
Em \$ 1,00					
VARIAÇÕES ATIVAS			VARIAÇÕES PASSIVAS		
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA					
RECEITA ORÇAMENTÁRIA			DESPESA ORÇAMENTÁRIA		
Receitas Correntes	17.826.267		Despesas Correntes		17.228.769
Receitas de Capital	2.155.774		Despesas de Capital		2.311.476
	19.982.041				19.540.245
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS					
Valores	9.760.501				
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA					
Inscrições de Créditos	4.173.407		Baixa de Valores		9.760.501
			Baixa de Créditos		6.354.428
					16.114.929
RESULTADO PATRIMONIAL	1.739.225				
Déficit	1.739.225				
TOTAL	35.655.174		TOTAL		35.655.174

Diante do quadro exposto, pode-se descrever algumas análises, em função das observações executadas:

- A diferença entre as Variações Ativas e Passivas é superavitária, no que tange às Resultantes da Execução Orçamentária, pois são representadas pelas Receitas e Despesas Orçamentárias do FES executadas no decorrer do exercício, o que provocou um aumento patrimonial, devido a entrada de dinheiro, pois as receitas foram superiores às despesas.

- A Variação por Mutação Patrimonial, somente ocorreu com Variação Ativa, devido a incorporação de bens patrimoniais, ou seja, a aquisição de medicamentos, portanto, verificou-se também uma diferença superavitária, devido a não existência no período de Variação Passiva por Mutação Patrimonial;

- As Variações Independentes da Execução Orçamentária, apontaram um déficit da ordem de \$ 11.941.522,00, em função das Insubstituições Ativas ocorridas, como a transferência da conta valores, correspondente aos medicamentos transferidos para o Ativo Permanente da Secretaria de Estado da Saúde, e também devido, à baixa de créditos provenientes da formalização de convênios entre o FES, como Poder Público, e entidades de direito privado da área de saúde, onde estes últimos remuneraram o Estado pelo uso dos serviços e materiais existentes dentro de uma casa hospitalar.

- Ao concluir a análise da Demonstração de Variações Patrimoniais, observou-se no somatório das variações, uma superioridade da Variação Passiva no período, ocasionando um Resultado Patrimonial deficitário da ordem de \$ 1.739.225,00. Como na Administração Pública não se apura lucro ou prejuízo, e sim aumento ou redução do patrimônio, o déficit verificado identifica uma redução patrimonial no exercício de 1996. No entanto, é prudente salientar, que não significa um mau desempenho do FES no decorrer do exercício financeiro, na realidade o que provocou este déficit, foi a necessidade de transferência de patrimônio à entidade jurídica da qual se vincula, no caso a Secretaria de Estado da Saúde. Esta transferência decorre da exigência do órgão normatizador, no caso, a Secretaria de Estado da Fazenda, por intermédio de ordens de serviço.

Ao finalizar o procedimento de análise dos balanços do FES, a última peça contábil e a mais importante será agora avaliada, isto é, o Balanço Patrimonial, que de acordo com a Lei 4.320/64, em seu art. 105, estabelece que:

“Art. 105 - O Balanço Patrimonial demonstrará:

I - O Ativo Financeiro;

II - O Ativo Permanente;

III - O Passivo Financeiro;

IV - O Passivo Permanente;

V - O Saldo Patrimonial;

VI - As Contas de Compensação;”

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil, dividida em componentes do ativo e passivo, que representarão mutuamente os elementos do patrimônio público. As somas do ativo e passivo, obviamente, deverão ser iguais, mas para isso, e se ocorrido um resultado patrimonial positivo, o passivo será somado ao ativo real líquido, comparável ao patrimônio líquido das entidades privadas, para obter esta igualdade. No entanto, se um déficit patrimonial tiver acontecido, o ativo deverá ser somado ao que se denomina passivo real descoberto, para alcance da igualdade entre o ativo e passivo.

O Anexo nº 14 da Lei 4.320/64 estabelece as normas de confecção do Balanço Patrimonial. Portanto, de acordo com este dispositivo legal de construção da peça contábil, o Balanço Patrimonial do FES é apresentado de forma simulada, mas proporcional ao balanço original, para que análise qualitativa dos dados sejam mantidas.

**BALANÇO PATRIMONIAL DO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE
DE SANTA CATARINA NO EXERCÍCIO DE 1996.**

Publicado em 31/12/96.		Lei 4.320/64	Anexo nº 14
ATIVO	\$	PASSIVO	\$
ATIVO FINANCEIRO	1.151.497	PASSIVO FINANCEIRO	10.333.328
DISPONÍVEL	1.078.100	RESTOS A PAGAR	10.167.664
Caixa	21	Exercício de 1994	121.090
Bancos e Correspondentes	1.078.079	Exercício de 1995	511.100
		Exercício de 1996	9.535.474
REALIZÁVEL	73.397		
Diversos Responsáveis	5.548	DEPÓSITOS DIV. ORIGENS	165.664
Valores Realizáveis	66.292	Exercício de 1995	12.936
Títulos e Cauções	1.552	Exercício de 1996	152.728
Valores a Dispos.da Justiça	5		
		RESULTADO PENDENTE	5.539
ATIVO PERMANENTE	0	Despesas Impugnadas	5.539
SOMA DO ATIVO REAL	1.151.497	SOMA DO PASSIVO REAL	10.338.867
PASSIVO REAL DESCOBERTO	9.187.370		
ATIVO COMPENSADO	4.507.701	PASSIVO COMPENSADO	4.507.701
RESPONS. DE TERCEIROS	4.507.701	CONTRAPARTIDAS. RESP. TERC.	4.507.701
Responsáveis por Adiantamento	445.821	Contrapart. Resp.p/ Adiant.	445.821
Respons. por Conv. e Contrib.	3.034.934	Contrapart. Resp. Conv.e Contrib.	3.034.934
Respons. por Contribuições	1.003.947	Contrapart. Resp. p/ Contrib.	1.003.947
Resp. por Subvenções	23.000	Contrapart. Resp. p/ Subven.	23.000
TOTAL	14.846.568	TOTAL	14.846.568

Diante do panorama estabelecido pelo Balanço Patrimonial do FES, pode-se realizar algumas análises, de cunho financeiro e econômico:

- O ativo e o passivo financeiros, correspondem ao mais alto grau de liquidez das contas patrimoniais, ou seja, para o ativo, as disponibilidades e os valores realizáveis a curto prazo, e para o passivo, as exigibilidades de curto prazo ou dívidas flutuantes. Aplica-se então, ao grupo ativo e passivo financeiro, o índice normalmente utilizados nas entidades de direito privado para análise de sua liquidez. Ao dividir o ativo financeiro pelo passivo financeiro do FES, obtemos um índice de liquidez de 0,11, o que representa que no final do exercício de 1996, o FES possuía a curto prazo, apenas \$ 0,11 para honrar cada \$ 1,00 de obrigações de curto prazo. Este desempenho em uma primeira impressão pode ser deficiente, mas há de se considerar que o total do passivo financeiro está empenhado, porém não liquidado, ou seja, não criada ainda a obrigação de pagamento pelo FES ao seu eventual credor. Do valor de \$ 10.167.664,00, apenas \$ 3.704.431,00, está devidamente liquidado, sendo que deste valor, a parcela liquidada referente ao exercício de 1996 é da ordem de \$ 2.689.805,00. A partir deste novo valor, recalcula-se um índice de liquidez mais condizente com a realidade da contabilidade pública, perfazendo um índice de 0,43, isto é, o FES possui a curto prazo cerca de \$ 0,43, para pagar cada \$ 1,00 de dívida também em curto prazo. Pode-se dizer que o desempenho não é bom, porém a liquidez recuperou-se um pouco.

- Outro ponto que chama a atenção, na análise do Balanço Patrimonial, é a questão do passivo real descoberto da ordem de \$ 9.187.370,00, o que representa que o passivo real do FES é quase 90% superior ao ativo real. Esta constatação decorre de sucessivos déficits patrimoniais ocorridos nos anteriores, pois como o FES não incorpora ativo permanente o seu resultado patrimonial é sempre deficitário, ou seja, o FES adquire bens patrimoniais, mas não os imobiliza, são na realidade repassados para a entidade em que está vinculado, no caso a Secretaria de Saúde. Diante disso, é fácil compreender o porquê da existência do passivo descoberto, ele está intimamente ligado com a falta do ativo permanente no Balanço Patrimonial do FES.

Ao concluir este capítulo, relacionado às análises das demonstrações contábeis, verificou-se que para efetuar avaliações financeiras e gerenciais através dos balanços e demais peças contábeis exigidos pela legislação, têm-se grandes dificuldades. Por outro lado, sabe-se que as pessoas que formam o Conselho Estadual de Saúde, na grande maioria, são leigas na área contábil. Como consequência torna-se inconveniente e desinteressante para este

colegiado, que é responsável pela discussão e avaliação do desempenho do FES e da política de investimentos no setor saúde. Diante deste aspecto, o FES deixa a desejar, pois um dos seus reais objetivos não é completamente alcançado, ou seja, deixar transparente as informações financeiras para o controle do desempenho setorial.

Recomenda-se a criação de alguns relatórios, que atendam a necessidade dos conselheiros de saúde, transformando os dados extraídos da contabilidade, em informações importantes e indispensáveis ao processo de tomada de decisão.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os Fundos Especiais na Administração Pública são considerados instrumentos de gestão de recursos públicos, pois possuem relativa autonomia. Dentre elas, organizacionais, de tomada de decisões, controle e aplicação de recursos, etc. Todas visam melhor atingir os objetivos especificados na lei de criação do Fundo.

Diante desta proposta gestora, a participação da contabilidade pública é um fator preponderante, porque fornecerá os dados e informações imprescindíveis, na elaboração do acompanhamento gerencial, e também à nível de prestação de contas aos órgãos competentes.

O Fundo de Saúde atua em uma área de extrema responsabilidade, onde para a recuperação da Saúde Pública, foi necessário criar um mecanismo de alocação de recursos para o alcance dos objetivos delimitados. O Fundo realiza muito bem este papel, pois permite que suas receitas especificadas sejam exclusivamente aplicadas ao setor saúde, e não para outros fins, na maioria das vezes indeterminados.

Um dos aspectos mais interessantes no advento de um Fundo Especial, é a questão da restrição de área de responsabilidade, porque certamente será mais fácil analisar um desempenho, quando variáveis de certa afinidade estão envolvidas. Com isto o controle e a avaliação do desempenho setorial tende a merecer maior credibilidade e atenção dos agentes interessados, inclusive da população a quem corresponderá, em última análise, o beneficiário final.

A contabilidade pública oferece condições através das informações, que na maioria das vezes atendem somente a apreciação das contas pelos agentes fiscalizadores, de atingir outras finalidades mais elevadas. Dentre elas, destaca-se o fato de poder transformar-se em fonte de dados e informações capazes de focar a questão gerencial. Diante desta idéia, o contador de entidades públicas, possui um campo de atuação pouco explorado de maneira criativa, e que é bastante vasto, pois ao consolidar-se a democracia brasileira, com o passar do tempo a cidadania vai sendo despertada na população. Isto faz com que surjam questionamentos no intuito de satisfazer suas dúvidas à respeito de como os tributos pagos estão sendo aplicados, e se consegue visualizar o retorno deste dinheiro para benefício da comunidade em que está inserida.

Este trabalho monográfico possuiu como objetivo maior conhecer o funcionamento de um Fundo Especial, juntamente, com a execução de análises da sua contabilidade, tudo com o intuito de observar o seu desempenho à nível gestão de recursos públicos.

Acredita-se ter alcançado, em grande parte, os objetivos específicos previamente delineados. Portanto, se estes não foram alcançados na sua totalidade, decorreu de fatores limitantes, como por exemplo, a disponibilidade de tempo, conforme o calendário pré-estabelecido inicialmente.

BIBLIOGRAFIA

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública** - São Paulo : Editora Atlas, 1985.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil : promulgada em 5 de outubro de 1988. - 16ª ed., atual. e ampl. - São Paulo : Saraiva, 1997.

_____. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.** *Dispõe sobre as condições da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências.*

_____. **Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990.** *Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde - SUS, e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências.*

CRUZ, Flávio da - Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público - RJ : Ed. do Autor, 1988, 226 p.

_____. **- Auditoria Governamental** : Editora Atlas - São Paulo, 1997.

KOHAMA, Heilio, 1934 - Contabilidade Pública : teoria e prática - 3ª edição - São Paulo : Atlas, 1991.

MACHADO Jr., José Teixeira - A Lei 4.320 Comentada [por] J. Teixeira Jr. [e] Heraldo da Costa Reis. 27. ed. rev. atual. Rio de Janeiro, IBAM, 1996.

MATARAZZO, Dante Carmine, 1947 - Análise Financeira de Balanços : abordagem básica e gerencial - 3ª edição - São Paulo : Atlas, 1995.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças, 1943 - Planejamento Estratégico : conceitos, metodologias e práticas - 7ª ed. atual. ampl. - São Paulo : Atlas, 1993, 286 p.

REIS, Heraldo da Costa - Gestão Governamental e a Contabilidade por Fundos. Rio de Janeiro - IBAM/CDM, 1990.

_____ - **Contabilidade Municipal** : teoria e prática - 2ª Edição - Rio de Janeiro : Livros Técnicos e Científicos : IBAM, 1979.

_____ - **Fundos Especiais**: nova forma de gestão dos recursos públicos. Revista de Administração Municipal, R.J., v. 38, n. 201, p. 51-59, out./dez. 1991.

_____ - **Constituição de Fundos Rotativos** - Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, v. 23, n. 135, p. 5-15, jul./ago. 1976.

SÁ, José Augusto - **Contabilidade e Administração Pública** : IOB - Informações Objetivas Publicações Jurídicas, 1997.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas - **Resolução nº TC-16/94** de 21.12.94. Auditoria de Contas Públicas - ACP, Manual de Orientação - Florianópolis, Tribunal de Contas do Estado, 1995.

_____. **Constituição do Estado de Santa Catarina**, 1989. Florianópolis, Assembléia Legislativa - IOESC, 1989. 120 p.

_____. **Lei nº 5.254, de 27 de setembro de 1976**. *Dispõe sobre a criação do Fundo Estadual de Saúde do Estado de Santa Catarina.*

_____. **Lei nº 7.548, de 17 de março de 1989**. *Altera a redação da Lei 5.254/76.*

_____. **Lei nº 10.056, de 29 de dezembro de 1995**. *Aprova a estimativa da receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 1996.*

_____. **Decreto do Executivo nº 3.509, de 12 de outubro de 1977**. *Dispõe sobre a regulamentação do Fundo Estadual de Saúde - FES, e dá outras providências.*

WELCH, Glenn Albert - **Orçamento Empresarial** - Tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente - 4ª ed. - São Paulo : Atlas, 1996.