

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

Pós-Graduação em Gestão Estratégica

Linha Finanças

Estudo Comparativo dos gastos realizados com Suprimento de Fundos na  
Universidade Federal de Minas Gerais no Período 2007 a 2009

Elizio Marcos dos Reis

Belo Horizonte

2010

Elizio Marcos dos Reis

Estudo Comparativo dos gastos realizados com Suprimento de Fundos na  
Universidade Federal de Minas Gerais no Período 2007 a 2009

Monografia apresentada ao Curso Pós-  
Graduação Latu Sensu em Gestão  
Estratégica com linha de formação  
específica em Finanças da Universidade  
Federal de Minas Gerais

Orientador: Hudson Fernandes Amaral

Belo Horizonte

2010



**Universidade Federal de Minas Gerais**  
**Faculdade de Ciências Econômicas**  
**Departamento de Ciências Administrativas**  
**Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração**  
**Curso de Especialização e Gestão Estratégica**

ATA DA DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO do(a) Senhor(a) **Elizio Marcos dos Reis**, REGISTRO N° 2009748632. No dia 18/02/2011, às 18:00 horas, reuniu-se na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, a Comissão Examinadora de Trabalho de Conclusão de Curso - TCC, indicada pela Coordenação do Curso de Especialização e Gestão Estratégica - CEGE, para julgar o Trabalho de Conclusão de Curso intitulado " **ESTUDO COMPARATIVO DOS GASTOS REALIZADOS COM SUPRIMENTO DE FUNDOS NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS NO PERÍODO 2007 A 2009**", requisito para a obtenção do **Título de Especialista**. Abrindo a sessão, o orientador e Presidente da Comissão, Prof Hudson Fernandes Amaral, após dar conhecimento aos presentes do teor das Normas Regulamentares de apresentação do TCC, passou a palavra ao aluno(a) para apresentação de seu trabalho. Seguiu-se a arguição pelos examinadores, seguido das respostas do(a) aluno(a). Logo após, a Comissão se reuniu sem a presença do(a) aluno(a) e do público, para avaliação do TCC, que foi considerado:

APROVADO

( ) APROVAÇÃO CONDICIONADA A SATISFAÇÃO DAS EXIGÊNCIAS CONSTANTES NO VERSO DESTA FOLHA, NO PRAZO FIXADO PELA BANCA EXAMINADORA (PRAZO MÁXIMO de 60 SESENTA DIAS)

( ) NÃO APROVADO

O resultado final foi comunicado publicamente ao(a) aluno(a) pelo orientador e Presidente da Comissão. Nada mais havendo a tratar, o Senhor Presidente encerrou a reunião e lavrou a presente ATA, que será assinada por todos os membros participantes da Comissão Examinadora. Belo Horizonte, 18/02/2011.

Prof. Hudson Fernandes Amaral  
Orientador)

\_\_\_\_\_

Prof. Antônio Del Maestro Filho

\_\_\_\_\_

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por me dar força e saúde para conclusão deste trabalho.

Agradeço ao meu orientador, Professor Doutor Hudson Fernandes Amaral pela excelente contribuição para o sucesso deste trabalho.

Aos meus colegas da UFMG, principalmente ao Eritelto cujo auxílio foi fundamental para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus colegas de classe Denis, Fabiana, Luciana pela excelente equipe que formamos durante este curso.

À minha futura esposa Márcia pela dedicação e compreensão.

## RESUMO

Neste Trabalho de Conclusão de Curso, o objetivo principal foi uma comparação dos gastos com suprimentos de fundos no período de implantação do Cartão de Pagamento do Governo Federal, compreendendo um ano antes e um ano depois do tal fato. O método utilizado foi uma pesquisa de dados secundários, no SIAFI gerencial o qual forneceu informações precisas e valiosas para o sucesso deste trabalho. Foi feita uma condensação das informações para obter com precisão quais foram os gastos realizados por esta forma de realização da despesa, qual foi o impacto financeiro, bem como, quais foram os itens relevantes nos gastos totais na unidade em comparação com os gastos totais na UFMG. Essa pesquisa nos resultou uma informação importante e relevante a respeito da implantação do CPGF que foi a diminuição do total gasto com suprimento de fundos em relação aos gastos totais na UFMG, colaborando com a função principal de sua implantação que é o controle dos gastos públicos.

**Palavras-chave:** suprimento de fundos, cartão de pagamento, gastos, orçamento

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1		
Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos – 2007 a 2008.....	48	
TABELA 2		
Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos – 2008 a 2009.....	49	
TABELA 3		
Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material para Manutenção de Bens Imóveis/Instalações.....	51	
TABELA 4		
Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material para Manutenção de Bens Móveis.....	52	
TABELA 5		
Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material Elétrico e Eletrônico.....	53	
TABELA 6		
Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material Elétrico e Eletrônico.....	54	
TABELA 7	Análise das Despesas no DEMAÍ com Suprimento de Fundos – 2007 e 2008.....	57
TABELA 8	Análise das Despesas no DEMAÍ com Suprimento de Fundos – 2008 e 2009.....	58
TABELA 9		
Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material para Manutenção de Bens Imóveis/Instalações.....	59	
TABELA 10		
Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material para Manutenção de Bens Móveis.....	60	
TABELA 11		
Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material Elétrico e Eletrônico.....	61	

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	
Gastos Totais no HC em relação aos gastos da UFMG de 2007 a 2009.....	47
Gráfico 2	
Percentual dos Gastos Totais com SF no HC em comparação com os Gastos Totais com SF na UFMG de 2007 a 2009.....	48
Gráfico 3	
Gastos Totais com Suprimento de Fundos no DEMAI de 2001 a 2009.....	55
Gráfico 4	
Comparação dos Gastos Totais com Suprimento de Fundos no DEMAI com os Gastos Totais com Suprimento de Fundos a UFMG de 2007 a 2009.....	56
Gráfico 5	
Comparação dos Gastos Totais com Suprimento de Fundos no HC e no DEMAI com os Gastos Totais com Suprimento de Fundos na UFMG de 2001 a 2009.....	62

## LISTA DE SIGLAS

CF - Constituição Federal

CGU – Controladoria Geral da União

CPGF - Cartão de Pagamento do Governo Federal

DASP - Departamento Administrativo do Serviço Público

DEMAI - Departamento de Manutenção Operação de Infraestrutura

HC - Hospital das Clínicas

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

ONU - Organização das Nações Unidas

PPA - Plano Plurianual

SIAFI - Sistema de Administração Financeira –

TCU - Tribunal de Contas da União

UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais

UG - Unidade Gestora



## Sumário

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA .....	9
1.2. PROBLEMÁTICA E JUSTIFICATIVA .....	11
1.3. OBJETIVO GERAL .....	13
1.4. OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	13
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>14</b>
2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO .....	14
2.1.1 HISTÓRIA DO ORÇAMENTO .....	14
2.1.1.1 ORÇAMENTO PROGRAMA .....	17
2.1.2 ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL .....	19
2.1.2.1 CONSTITUIÇÃO DE 1988 .....	21
2.2 CONTROLE DOS GASTOS .....	24
2.2.1 CONTROLE INTERNO .....	25
2.2.2 CONTROLE EXTERNO .....	26
2.2.3 CONTROLE SOCIAL .....	27
2.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA .....	29
2.3.1 RECEITA PÚBLICA .....	30
2.3.2 DESPESA PÚBLICA .....	31
2.4 SUPRIMENTO DE FUNDOS .....	33
2.4.1 FORMAS DE UTILIZAÇÃO .....	36
2.4.1.1 CONTAS TIPO “B” .....	36
2.4.1.2 CARTÃO DE PAGAMENTO DO GOVERNO FEDERAL .....	36
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	<b>42</b>
<b>4. ESTUDO DE CASO</b> .....	<b>45</b>
4.1 HISTÓRIA DA INSTITUIÇÃO .....	45
4.2 HOSPITAL DAS CLÍNICAS .....	47
4.3 DEPARTAMENTO DE MANUTENÇÃO OPERAÇÃO DE INFRAESTRUTURA - DEMAI .....	55
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	<b>65</b>
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>67</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Apresentação do Tema

O crescimento das despesas públicas é uma das características mais marcantes da economia do século XX. (GIACOMONI, 2005). Segundo esse mesmo autor, esse crescimento é notado em muitos países mundo afora e no Brasil não é diferente com crescimento marcante e de forma contínua nos últimos 30 anos do século passado.

Giambiagi e Além, (2000) ressalta que o crescimento do governo é muito antigo e precede o século XX. Ainda em 1880 o economista alemão Adolph Wagner, formulou a conhecida “lei de Wagner” ou “lei dos dispêndios públicos crescentes”, que baseado no retrospecto e na análise das tendências o desenvolvimento das modernas sociedades industriais, exerceriam pressões crescentes em favor de aumento dos gastos públicos.

Contudo, é salutar que no mundo das finanças, quer seja pública ou privada uma das premissas principais, é gastar menos do que arrecada ou ganha, mas no caso do governo nem sempre é possível segui-la, dada às diversas demandas da sociedade. Cortar gastos requer decisões difíceis do governo, o que implica em selecionar atividades prioritárias, que provavelmente trará insatisfação para alguns grupos. (GIAMBIAGI E ALÉM, 2000).

Como muitas vezes cortar gastos requer decisões desgastantes e conflituosas, cresce a preocupação do governo com o uso eficiente dos recursos públicos o que resulta no âmbito federal em iniciativas voltadas para o controle das despesas públicas.

Dentre essas iniciativas podemos citar a Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que trouxe para os gestores limites e responsabilidades na condução da coisa pública, bem como a implantação de limites de gasto principalmente com pessoal o que constitui para o Estado grande impacto nos gastos. Além disso, traz a obrigatoriedade de manter as demonstrações dos gastos públicos com livre acesso para os cidadãos, com objetivo de dar maior transparência e conhecimento daquilo que é realizado pelo governo.

Segundo Giambiagi e Além, (2000) essa lei representou um avanço importante para o controle duradouro das contas públicas o que favorece uma mudança estrutural para o controle fiscal. Aliás, “sem meios de controle os governos tornam-se inexoravelmente coercitivos ou entram em bancarrota inevitável.” (JAMESON, 1963).

Outra iniciativa importante foi a implantação do pregão eletrônico nos governos federal, estadual e municipal como forma de racionalizar os recursos e obter vantagens para o estado do ponto de vista financeiro sem perder a qualidade dos serviços ou produtos oferecidos para o Estado.

Outra inovação no setor público foi a implantação do Cartão de Pagamento do Governo Federal – CPGF, como forma de concessão de suprimento de fundos com objetivo de proporcionar à Administração Pública mais agilidade, controle e modernidade na gestão dos recursos. CGU (2008).

Este cartão é semelhante a um cartão de crédito que é emitido em nome da Unidade Gestora dos recursos públicos, com identificação do portador. Com ele, o suprido pode comprar ou sacar em espécie, quando o pagamento através de faturas estiver impossibilitado.

Ocorre, porém, que junto com a facilidade e rapidez de concessão, houve também um aumento da transparência e conseqüente controle dos gastos realizados por meio do suprimento de fundos, uma vez que agora eles poderiam ser acompanhados através de faturas e extratos disponibilizados principalmente no sítio da Transparência Pública.

Essa transparência fez com que surgisse com mais força o chamado controle social, que corresponde de grosso modo aquele que é realizado através de pessoas ou de sociedades constituídas para tal fim. Esse fato desencadeou uma série de denúncias de uso indevido dos recursos aplicados por meio do CPGF.

O CPGF foi adotado obrigatoriamente como instrumento de concessão de suprimento de fundos em 2008 com a publicação do Decreto 6.370 de 01º de fevereiro de 2008, que discorre em seu artigo 45 § 5º “as despesas com suprimento de fundos serão efetivadas por meio do Cartão de Pagamento do Governo Federal – CPGF”.

Baseando-se nisto, o objetivo principal deste estudo é apresentar e analisar um comparativo dos gastos realizados com suprimento de fundos nos anos de 2007 a 2009.

## 1.2. Problemática e Justificativa

Para Kohama (2003) suprimento de fundos se equivale a um regime de adiantamento que é um processamento especial da despesa pública, através do qual se coloca a disposição de um servidor um numerário para que ele realize despesas, que por sua natureza não possam depender de trâmites normais.

Este instrumento foi criado legalmente pela Lei 4320 de 17 de março de 1964, que o define como sendo um adiantamento feito a um servidor para que ele realize despesas urgentes, tais como compras e serviços de pequeno valor conforme dispõe a Portaria MF nº 95, de 19 de abril de 2002:

Art. 1º A concessão de Suprimento de Fundos, que somente ocorrerá para realização de despesas de caráter excepcional, conforme disciplinado pelos arts. 45 e 47 do Decreto nº 93.872/86 fica limitada a:

I - 5% (cinco por cento) do valor estabelecido na alínea "a" do inciso "I" do art. 23, da Lei nº 8.666/93, para execução de obras e serviços de engenharia;

II - 5% (cinco por cento) do valor estabelecido na alínea "a" do inciso "II" do art. 23, da Lei acima citada, para outros serviços e compras em geral.

§ 1º Quando a movimentação do suprimento de fundos for realizada por meio do Cartão de Crédito Corporativo do Governo Federal, os percentuais estabelecidos nos incisos I e II deste artigo ficam alterados para 10% (dez por cento).

A mudança ocorrida na forma de concessão dos recursos objetiva maior transparência aos gastos públicos, bem como, ser mais um mecanismo de gestão e controle dos recursos. Esses preceitos de transparência e controle da gestão estão contemplados na conhecida Lei de Responsabilidade Fiscal.

Outro benefício conseqüente desta mudança é proporcionar à administração pública mais agilidade, controle e modernidade na gestão de recursos, além de facilitar o seu dia-a-dia e de seus servidores para pagamento de bens, serviços e despesas autorizadas. Permite ainda total acompanhamento das despesas realizadas com os recursos do Governo, facilita a prestação de contas e confere maior segurança às operações.

No início da implantação do CPGF, talvez pela facilidade de seu uso e seus benefícios conforme explicitados no parágrafo anterior, os gastos por meio deste

mecanismo tiveram um crescimento exponencial, (vide gráfico), o que fez com que os órgãos de controle melhorassem seus meios de controle no que se refere a essas despesas realizadas por meio deste instrumento.



Fonte: Revista Veja – Fevereiro 2008

A Universidade sendo uma autarquia do Governo Federal, e, portanto sujeita às regras e a legislação vigente, ela também teve a implantação e uso do Cartão de Pagamento do Governo Federal de forma obrigatória a partir de 2008, como forma de concessão de suprimento de fundos.

Diante do exposto, este trabalho propõe uma questão que a ser respondida: ***Como foi o comportamento dos gastos com suprimento de fundos na UFMG, após a implantação do Cartão de Pagamento do Governo Federal?***

### **1.3. Objetivo Geral**

O estudo pretende demonstrar como se comportaram os gastos com suprimento de fundos no período de 2007 a 2009, através de uma análise de dados primários e secundários na UFMG.

### **1.4. Objetivos Específicos**

- a) Detalhar os gastos realizados por meio do suprimento de fundos nas unidades pesquisadas;
- b) Comparar quantitativamente, os gastos realizados no ano de 2007 em relação ao ano de 2008, nas unidades pesquisadas;
- c) Apontar a evolução apresentada nos gastos com suprimento de fundos através do CPGF nos anos de 2008 para 2009, nas unidades pesquisadas.
- d) Comparar os gastos nas unidades pesquisadas com o total gasto com suprimento de fundos na UFMG, nos anos de 2007 a 2009.
- e) Comparar os gastos relevantes com suprimento de fundos, com o total gasto nos itens relevantes nas unidades pesquisadas, nos anos de 2007 a 2009.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Orçamento Público**

Neste capítulo foram abordados assuntos como a história do orçamento, seu progresso contínuo de definições, bem como, suas classificações. A história do orçamento no Brasil e o encadeamento lógico do orçamento dado pela Constituição Federal de 1988 também é contemplada neste capítulo.

#### **2.1.1 História do Orçamento**

A administração pública está constantemente em busca de processos mais econômicos e eficientes procurando novas técnicas de planejamento, de direção, supervisão e principalmente de controle que correspondam aos anseios do público.

Essa busca por processos mais eficientes fez com que o orçamento embora tenha nascido como instrumento de controle político, passou a ser num primeiro momento um plano financeiro para a administração pública e dando continuidade ao seu processo de evolução transformou-se ao longo do tempo num instrumento de planejamento e controle. (SILVA *et al.*, 2008).

Neste sentido Giacomoni (2005) divide a história do orçamento em duas classificações bastante simples: Orçamento Tradicional e Moderno.

No modelo tradicional o orçamento constituía-se apenas numa fórmula eficaz de controle. Na época os impostos eram autorizados anualmente o que possibilitaria visão crítica das despesas do governo. Esse controle no sentido contábil e financeiro acaba sendo um corolário do controle político. (GIACOMONI, 2005).

Para Araújo (2004) o orçamento tradicional era conhecido também como orçamento clássico e enfatizava o objeto do gasto, sem qualquer especificação do programa e dos objetivos do governo.

Giacomoni (2005) destaca que a ênfase do orçamento tradicional era para o aspecto jurídico. Tratadistas franceses, alemães e italianos analisaram em profundidade o orçamento do ponto de vista jurídico. Em meados do século XIX, o

código de contabilidade francês definia o orçamento público como a “lei que fixa a despesa e estima a receita”. Para o orçamento da Constituição Imperial Alemã de 1871 as receitas e despesas do Império deveriam ser estimadas e agrupadas em um orçamento sob a forma da lei.

Colabora com sua idéia, René Stourm (1912 apud Silva 1959) dizendo que orçamento é “um ato contendo a prévia aprovação das receitas e das despesas públicas”. Esta definição apesar de ampla aceitação restringe o orçamento a um simples documento legislativo e de contabilidade pública, sem considerar sua importância política, econômica, financeira e administrativa.

O aspecto econômico tinha posição secundária. O equilíbrio financeiro era imposto naturalmente e o volume do gasto público não chegava a pesar significativamente em termos econômicos. Os tratadistas clássicos consideravam as despesas públicas como um mal necessário. (GIACOMONI, 2005).

No plano técnico, o orçamento tradicional adotava classificações suficientes apenas para instrumentalizar o controle das despesas. As classificações clássicas eram por unidade administrativa ou por objeto ou item de despesa. Essas características rotulavam o orçamento tradicional como “Lei de Meios”, por meio da qual o Estado conta para levar a cabo suas tarefas. (GIACOMONI, 2005).

Todavia, o orçamento como um mero demonstrativo de autorizações legislativas já não atendia às necessidades sentidas pelos executivos governamentais. A essência da reforma orçamentária exigia que os orçamentos públicos devessem constituir-se em instrumentos de administração, auxiliando o Executivo nas etapas de programação, execução e controle do processo administrativo. Neste sentido, nasce a idéia do orçamento moderno. (GIACOMONI, 2005).

O orçamento moderno tem como função principal um instrumento de administração que auxiliasse o Estado no processo administrativo e a partir de suas características de documento de antecipação, ele representaria a própria programação do governo. (GIACOMONI, 2005).

Manvel *apud* Giacomoni (p. 67, 2005) colabora dizendo que orçamento “é um plano que expressa em termos de dinheiro, para um determinado período de tempo, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desses programas”.



A partir de 1930, o orçamento público passou a ser sistematicamente utilizado como instrumento da política fiscal do governo. Entretanto, o planejamento como instrumento administrativo obteve maior notoriedade nos últimos 30 anos. Com o emprego sistemático nos programas militares desde a Segunda Guerra Mundial, ele foi aperfeiçoado e desenvolvido sobremaneira, estimulando as empresas e outros setores do governo a incorporar suas técnicas. (COUTO, 2009).

A partir da década de 1950, a incorporação do conceito de programa constitui a base da reestruturação orçamentária. Esse modelo, apesar de críticas, apresenta importantes vantagens em relação às práticas incrementais que marcam o orçamento tradicional. Entretanto as dificuldades estão na própria definição da estrutura dos programas, que considera os objetivos estratégicos, os custos totais, a análise de políticas e as necessidades da elaboração orçamentária plurianual. (COUTO, 2009).

Para Giacomoni (2005), o Brasil apesar de ser receptivo às inovações administrativas dos países desenvolvidos, ainda não conseguiu implementá-las de forma generalizada. A idealização do orçamento moderno no Brasil e nos demais países latino americanos está representada num conjunto de conceitos e disposições técnicas sistematizado, originalmente pela Organização das Nações Unidas – ONU chamado Orçamento-programa.

O documento elaborado pela ONU sobre o Orçamento-programa destaca a questão da ênfase nas realizações, e sua originalidade estava para a organicidade, com seus componentes bem articulados. Essa característica possibilitava ao orçamento-programa reais chances de substituir o antigo e arraigado orçamento tradicional. (GIACOMONI, 2005).

O orçamento é um instrumento que expressa a alocação dos recursos públicos, sendo operacionalizado por meio de diversos programas, que constituem a integração do PPA com o orçamento. (PISCITELLI *et al* p. 42, 2006). Esta é uma nova definição dentro da natural evolução conceitual.

### 2.1.1.1 Orçamento Programa

O orçamento-programa surgiu nos Estados Unidos e representa a modalidade de orçamento que estima os recursos financeiros e sua destinação derivam da elaboração de um plano ou programa de trabalho. (ARAÚJO, 2004). Este mesmo autor aponta que a principal diferença entre o orçamento tradicional e o orçamento-programa está na previsão dos recursos. No tradicional a previsão dos recursos constitui etapa final do processo de planejamento enquanto que o orçamento-programa, parte inicialmente da previsão dos recursos para que sejam definidas as atividades.

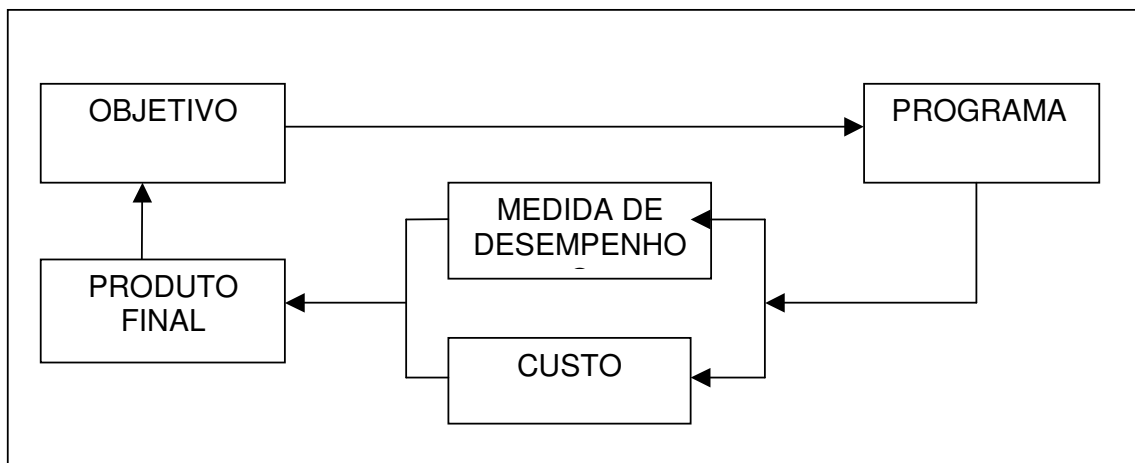
Segundo Rezende (2006), o orçamento-programa dá ênfase no objetivo do gasto, diferentemente dos métodos tradicionais que simplesmente se preocupavam com a categoria dispêndio. Em organizações complexas, como o governo, é importante que o objetivo do gasto público fique claramente identificado, uma vez que as unidades administrativas são muitas e distintas, cada uma desempenhando uma ou mais funções diferentes.

Albuquerque (2008) contribui dizendo que a ênfase do orçamento-programa está nos programas de governo constituindo peça intimamente ligada ao planejamento, indicando os programas e as ações a serem realizadas, com a discriminação dos projetos e atividades, bem como os montantes das fontes de recursos a serem utilizados.

Para Araújo (2004) este tipo de orçamento é um instrumento de planejamento anual de que dispõe a administração pública, com o objetivo de planejar e executar seus planos de desenvolvimento. “Sua finalidade esta estritamente ligada à necessidade de transparência do serviço público, e a sua correta elaboração, execução e avaliação contribui para a accountability pública”. (ARAÚJO, p. 72, 2004).

Burkhead *apud* Araújo (p. 72, 2004) “afirmam que o orçamento-programa é o responsável por apresentar os propósitos, objetivos e metas para as quais a administração terá de prover fundos necessários”.

Giacomoni (2005) destaca os elementos essenciais do Orçamento-programa, e o seu inter-relacionamento, ilustrado no Diagrama 1 abaixo:



Fonte: Giacomoni (2005)

O primeiro passo é definir claramente, objetivos e propósitos a serem perseguidos pelas instituições pertinentes, para os quais são destinados recursos orçamentários. Logo após estabelece os programas, que são instrumentos de integração de esforços governamentais para atingir os objetivos traçados. Por este tipo de orçamento, podemos levantar ainda os custos dos programas para a obtenção dos resultados.

Por último, as medidas de desempenho que fornecem bases para avaliação dos resultados, os esforços alocados na execução dos programas e também uma reavaliação do orçamento.

Burkhead *apud* Araújo (p. 72, 2004) contribuem dizendo que os custos dos programas para alcançar os objetivos traçados, além dos dados quantitativos que irão mensurar os resultados alcançados e o trabalho realizado em cada programa são de possíveis de serem identificados no orçamento-programa.

### **2.1.2 Orçamento Público no Brasil**

O primeiro sinal de organização orçamentária no Brasil veio com a Constituição Imperial de 1824, a qual, em seu artigo 172, assim determinava:

“O ministro de Estado da Fazenda havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas de suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados, anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas.” (GIACOMONI, 2005, p. 52).

No entanto, ainda segundo o referido autor: “o primeiro orçamento brasileiro teria sido aquele aprovado pelo Decreto Legislativo de 15 de dezembro de 1830, que fixava a despesa e orçava a receita das antigas províncias para o exercício de 1831”. Em 1891, a Constituição desse mesmo ano determinou que a elaboração do orçamento ficaria a cargo do Congresso Nacional, assim como a tomada de contas do Executivo, que passaria a ser auxiliado por um Tribunal de Contas. (GIACOMONI 2005).

Com a Revolução de 1930, as determinações daquela Carta Magna foram substituídas pelos preceitos da Constituição de 1934, atribuiu a competência da elaboração do orçamento ao Presidente da República, encarregou o Legislativo pela votação do orçamento e julgamento das contas do presidente, contando com o auxílio do Tribunal de Contas. (GIACOMONI, 2005).

Na implantação do Estado Novo surgiu a Constituição de 1937, determinando que a proposta orçamentária fosse elaborada por um departamento administrativo. De acordo com a Secretaria de Orçamento Federal, a Lei nº 579, de 1938, em seu art. 3º, assim se expressava que: “Até que seja organizada a Divisão do Orçamento, a proposta orçamentária continuará a ser elaborada pelo Ministério da Fazenda com a assistência do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP).”

Couto (2009) afirma, entretanto, que o DASP não estava apto a colocar em funcionamento a Divisão de Orçamento, e propôs que o órgão central orçamentário fosse administrativamente estruturado no Ministério da Fazenda e tecnicamente subordinado ao DASP. Segundo Giacomoni (2005), a verdade é que o orçamento federal sempre foi elaborado e decretado pelo chefe do Executivo.

Em 1964, foi decretada a Lei nº 4320, que traçou os princípios orçamentários no Brasil. Giacomoni (2005), afirma que essa lei foi estabelecida com o compromisso de consolidar a padronização dos procedimentos orçamentários para os diversos níveis de governo, frustrando os que pretendiam uma legislação mais avançada. Foram adotadas a classificação econômica e a classificação funcional da despesa, além dos critérios tradicionais de unidades administrativas e elementos.

A Lei 4320/64, em seu artigo 2º estabeleceu pela primeira vez os princípios da transparência orçamentária:

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

Segundo Giacomoni (2005), a lei 4320/64 deu o primeiro passo para o planejamento de longo prazo, determinando que as Receitas e Despesas de Capital fossem projetadas trienalmente. Essa exigência foi consagrada na Constituição de 1967 e confirmada anos depois pela Constituição de 1988 tornando obrigatória a elaboração do Plano Plurianual em substituição aos orçamentos plurianuais de investimentos previstos na legislação anterior. (GIACOMONI 2005).

Machado *apud* Giacomoni (2005) salienta que, embora a Lei 4320/64 tenha se referido a programas em diversos de seus dispositivos, não deve ser entendida como a norma que estabeleceu as bases para implantação do Orçamento-Programa nas três esferas do governo. O autor acredita que a Lei não colocou empecilhos à introdução do Orçamento Programa em qualquer nível de governo ou tipo de organização pública.

Em 1967, o Governo Federal baixou o Decreto-Lei 200, norma disciplinadora das questões de organização e de reforma administrativa da União. O planejamento ficou definido nesse ato como um dos princípios fundamentais de orientação às atividades da administração federal, sendo o Orçamento-programa anual entendido como um de seus instrumentos básicos.

A área federal logo aproveitou a margem proporcionada pela lei e já a partir de 1967 passou a apresentar o orçamento com a classificação formada por programas e subprogramas. (GIACOMONI, 2005).

A adoção do orçamento-programa conduziu à implantação da classificação-programática que segundo Amado apud Albuquerque (2008) perseguia dois objetivos: Obter informações, por áreas homogêneas, sobre o destino dos recursos orçamentários e proporcionar suporte esquemático à programação. A classificação programática era detalhada por função, programas, subprogramas, projetos ou atividades.

Esta esquematização prevaleceu de 1974 a 1999 quando em 1998 - com objetivo de incorporar modernas técnicas de gerenciamento dos orçamentos – alterou este esquema incluindo subfunção que é um desdobramento de funções e também operações especiais que se referem às despesas que não contribuem para manutenção das ações do governo.

Para Giacomoni (2005), por ser “ideal”, a posição do orçamento moderno não é alcançável. À medida que os orçamentos reais se aproximam do ideal moderno, surgem novos conceitos e novas técnicas, fazendo perceber que esses ocupam uma posição que nunca é a final.

### **2.1.2.1 Constituição de 1988**

Segundo Pereira (2003) as transformações políticas e administrativas no processo e na política orçamentária no Brasil são decorrentes na sua maioria dos efeitos de instabilidade e ingerências de organismos multilaterais. O Estado brasileiro vem-se ajustando à nova realidade internacional e avançando no processo de consolidação da democracia em que a sociedade vem exigindo maior transparência e ética na condução da coisa pública.

Neste sentido, o processo orçamentário consagrado pela Constituição Federal - CF determina um encadeamento lógico entre os Planos Plurianuais (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Para Giacomoni (2005) o PPA se apresenta como uma novidade do novo marco institucional que se constitui na síntese dos esforços de planejamento de toda administração pública, orientando ainda a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual.

“O PPA define diretrizes, objetivos e metas da administração pública”. (Pereira 2003 p. 150). Ele busca alocar os recursos públicos de modo eficiente e racional objetivando alcançar o desenvolvimento do país.

De acordo com Giacomoni (2005), O projeto de lei do PPA deve ser enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto do primeiro ano de seu mandato, conforme determinação de Lei Complementar prevista no art. 165, 8º, da CF ou na falta desta norma o estabelecido no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O PPA define as prioridades do governo por um período de quatro anos, estabelecendo a ligação entre essas e a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Segundo a CF de 1988:

“a LDO compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, e orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”.

Anualmente, o Poder Executivo encaminha o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias ao Poder Legislativo, até o dia 15 de abril de cada ano, conforme estabelecido no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ou Lei Complementar.

Baseada na LDO aprovada pelo Legislativo, a Secretaria de Orçamento Federal elabora a proposta orçamentária para o ano seguinte, em conjunto com os Ministérios e as unidades orçamentárias dos poderes: Legislativo e Judiciário. O governo define no Projeto de Lei Orçamentária as prioridades contidas no PPA e as metas que deverão ser atingidas naquele ano. (COUTO, 2009)

A Lei Orçamentária disciplina todas as ações do governo federal, não podendo nenhuma despesa pública ser executada fora do Orçamento. As ações dos governos estaduais e municipais devem estar registradas nas leis orçamentárias dos Estados e Municípios. O prazo legal de envio do projeto da LOA à apreciação do Legislativo é o dia 31 de agosto de cada ano.

A LOA estabelece de forma discriminada, a previsão das receitas e despesas para o ano seguinte ao de sua elaboração, explicitando a política econômico-

financeira e o programa de trabalho do governo. Segundo Giacomoni (2005), conforme disposição constitucional, a LOA aprovada constitui-se de três tipos distintos de orçamentos da União, que se segue:

a) **Orçamento Fiscal:** compreendem os poderes da União, os Fundos, Órgãos, Autarquias, inclusive as especiais e Fundações instituídas e mantidas pela União; abrange, também, as empresas públicas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e que recebam desta quaisquer recursos que não sejam provenientes de participação acionária, pagamentos de serviços prestados, transferências para aplicação em programas de financiamento atendendo ao disposto na alínea "c" do inciso I do art. 159 da CF, e refinanciamento da dívida externa;

b) **Orçamento de Seguridade Social:** compreende todos os órgãos e entidades, a quem compete executar ações nas áreas de saúde, previdência e assistência social, quer sejam da Administração Direta ou Indireta, bem como os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; compreende, ainda, os demais subprojetos ou sub-atividades, não integrantes do Programa de Trabalho dos Órgãos e Entidades acima relacionados, mas que se relacionem com as referidas ações, tendo em vista o disposto no art. 194 da CF; e

c) **Orçamento de Investimento das Empresas Estatais:** previsto no inciso II, § 5º do art. 165 da CF abrange as empresas públicas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

O poder Legislativo pode propor emendas à proposta orçamentária elaborada pelo Executivo, desde que compatíveis com o PPA e com a LDO. Essas emendas podem ser vetadas pelo Executivo, podendo o veto ser mantido ou rejeitado pelo Legislativo, pelo voto da maioria absoluta dos seus membros. (COUTO 2009).

Passada a fase de elaboração do Orçamento, inicia-se a etapa da execução. Nessa etapa, ocorre a realização anual dos objetivos e metas estabelecidas nos programas de governo, resultantes do processo de planejamento integrado, implicando na mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros. Finalizada essa etapa, é possível iniciar o controle e avaliação da execução orçamentária. (COUTO, 2009).

Segundo Pereira (2003 p. 131) “a fluidez do sistema orçamentário é que irá determinar o sucesso do processo orçamentário”.



## 2.2 Controle dos Gastos

Atualmente os gastos públicos têm exercido importante papel nos ajustamentos da crise econômica que envolve muitos países. Para Giacomoni (2005) o papel mais saliente a ser cumprido pelo orçamento público, quando as políticas econômicas são do tipo contracionistas, seria como instrumento de controle. Já para a fase expansionista, fica reforçada a função de planejamento do orçamento.

Controle segundo Santos (2006) é uma função administrativa que mede e avalia desempenho, bem como promove ações corretivas. Segundo ele o fundamento do controle na gestão pública é um órgão superior ter domínio sobre o inferior.

Speck *apud* Bugarin (p. 25, 2003) “comenta que o controle é um fenômeno elementar para análise dos processos de organização e regulação social”.

Para Viegas *apud* Bugarin (2003) dentre as funções administrativas definidas por Fayol – planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar – este último tem recebido menos atenção em termos de reflexão e pesquisa. Segundo o autor salvo raras exceções, controle é visto na literatura apenas como controle contábil. Esta influência pode ter relação direta com o significado da palavra em inglês “controller”, que para Viegas *apud* Bugarin (p. 25, 2003) é a pessoa encarregada das contas de uma empresa ou de um setor governamental.

Viegas *apud* Bugarin (2003) contribui ainda dizendo que controle possui conotação positiva e negativa. Para ele “a capacidade de fazer com que as coisas ocorram exatamente como se deseja, como se foi previsto ou planejado”, constitui conotação positiva. A conotação negativa, está na “capacidade de impedir que as coisas aconteçam e que as pessoas ajam conforme elas desejem, configurando ato de fiscalizar, supervisionar”.

Interpretando as definições expostas anteriormente, depreende-se que para a conotação positiva instituiu-se o controle interno e para conotação negativa instituiu-se o controle externo. Esses dois sistemas de controle foram estabelecidos pela Lei 4.320/64 que segundo Bugarin (2003) instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos.

Com a CF de 1988 o controle tornou-se universal, abrangendo todos os atos da Administração, bem como, os agentes responsáveis pelos bens e valores públicos. (BUGARIN 2003).

Para Ribeiro *apud* Bugarin (2003) a CF trouxe notórios avanços do controle, inclusão do controle social e avaliação do cumprimento das metas do governo. Além disso, ampliou as competências dos órgãos de controle, delegando a eles novas atribuições. Este entendimento está descrito no artigo 70 da CF 1988:

“a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercido pelo Congresso Nacional mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.”

### **2.2.1 Controle Interno**

O controle interno é exercido dentro dos órgãos pelos setores ou departamentos que lhe são atribuídas funções de fiscalização da execução dos programas e o cumprimento das normas que disciplinam tais atividades. Podemos citar como exemplo os órgãos de pessoal, de contabilidade e de finanças, que são responsáveis pela fiscalização daquilo que está sendo executado. (SANTOS 2006).

Segundo Albuquerque (2008 p. 391) “controle interno é aquele realizado por estruturas organizacionais instituídas no âmbito da própria entidade controlada, compreendendo um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos estruturados e integrados”. Seu principal propósito é garantir que os objetivos organizacionais sejam atingidos bem como evidenciar desvios e indicar as correções e ajustes que se mostrem necessários.

A CF de 1988 trouxe definições mais aperfeiçoadas das que existiam na Constituição anterior, como a obrigação de os três poderes manterem controle interno e não só o executivo, como a legislação anterior. Determina também que deverá ser feita avaliação dos objetivos e metas traçados pelo plano plurianual, programas e orçamentos. (GIACOMONI, 2005).

Para Giacomoni (2005), outra importante contribuição da CF 1988, é “a avaliação dos resultados das gestões orçamentárias, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia”.

### **2.2.2 Controle Externo**

O controle externo nos órgãos da administração pública federal direta e indireta é exercido segundo Piscitelli *et al* (2006) no âmbito do Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) que são responsáveis pela fiscalização dos programas de governo bem como as atividades realizadas para atingir as finalidades dos mesmos.

Controle Externo é aquele realizado pelo Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas, compreendendo também – assim como controle interno – um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos estruturados e integrados. Seu propósito é, sobretudo, garantir a isenção dos agentes controladores quanto à avaliação da gestão e à evidenciação de eventuais desvios ou ajustes. (ALBUQUERQUE, 2008).

Com a Constituição de 1988, o TCU teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliada. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e a economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas. Qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU.

Baleeiro apud Giacomoni (2005 p. 176) diz que o Tribunal de Contas no Brasil é:

“o órgão que se manifesta, não só no interesse da moralidade administrativa, mas também no da preservação dos objetivos pretendidos pelo congresso quando autorizou despesas e receitas. Ele controla os pagamentos do executivo, pode impedi-los, se não forem autorizados, e dá parecer sobre o conjunto e o detalhe da execução. Vela para que o

presidente e ministros só gastem para os fins específicos do orçamento e dentro dos limites que o congresso traça a cada um desses fins. De nada valeria a competência do poder legislativo para aceitar ou rejeitar o programa de governo, autorizar ou vedar receitas e despesas, se não tivesse meios e órgão técnicos de fiscalização da execução orçamentária.”

### **2.2.3 Controle Social**

Além dos controles formalmente instituídos, a CF 1988 faculta a qualquer cidadão denunciar irregularidades ou ilegalidade, conforme descreve o § 2º do art. 74 da referida Constituição:

“Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas”.

Este é o chamado Controle Social, que para Bugarin (2003 p. 139) “significa uma particularização da função de controle que tem sido entendida com a atuação de grupos sociais no controle da execução das ações governamentais e da administração dos gestores públicos”.

O controle social, segundo Pereira (1997), pode ocorrer quando a sociedade organiza-se politicamente para controlar ou influenciar as instituições sobre as quais não tem poder formal. Nas instituições com poder formalizado, o controle social ocorre pelos grupos de controle que observam fatos e as condutas dos responsáveis.

Colabora ainda para o efetivo controle social, iniciativas dos governos em atendimento ao Art 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal que discorre:

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

Ainda de acordo com o parágrafo único deste mesmo artigo da referida lei:

“a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de

elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Para Bugarin (p. 179, 2003) “a eficácia no uso de recursos públicos é considerada um dos fatores fundamentais para explicar as diferentes trajetórias de crescimento de nações inicialmente em estágio tecnológico comparável”. Este mesmo autor cita (BUGARIN E ELLERY Jr., 2001) que realizaram estudos recentes que estimam que nas últimas cinco décadas do século XX, o país desperdiçou aproximadamente 20% de sua formação bruta de capital. Outro estudo recente afirma Bugarin (p. 179, 2003) “conclui que a produtividade do gasto público é 40% inferior àquela do gasto privado”.

“O elevado custo social do desperdício tem levado a sociedade brasileira a assumir uma postura muito mais ativa no processo de controle dos recursos públicos e na cobrança da punição de pessoas envolvidas em desvios e corrupção”. (BUGARIN, p. 179, 2003).

O envolvimento da sociedade no acompanhamento de desvios de recursos públicos é muito importante para o país, por se tratar de um processo cívico por meio do qual desenvolve-se o sentimento do bem comum e também porque tem o potencial de assustar os corruptos com o risco de punição, desestimulando-os a atuarem nessas atividades ilícitas. (BUGARIN, 2003).

No entanto, esse envolvimento social requer muita dedicação e recursos por parte do cidadão comum, que já estão sobrecarregados com as atividades produtivas e cotidianas. Dado esse custo, é natural delegar ao governo o controle da administração pública. (BUGARIN, 2003).

No atendimento a essa delegação é que os governos buscam fornecer mecanismos de informações relativas à execução orçamentária tal qual o sítio “transparência pública” e outras iniciativas como publicação de livros, com uma linguagem simplificada, de como funciona o orçamento.

Neste sentido, como forma de controlar e dar maior transparência à execução orçamentária, é que o governo vem pondo em prática alguns mecanismos de controle como a implantação do CPGF, que é objeto de estudo deste trabalho.

## 2.3 Execução Orçamentária

Para Arvate (2004, p. 377) Execução Orçamentária é a

“somatória de ações, apropriadas nos instrumentos de programação, destinadas à realização dos programas estabelecidos para alcançar os objetivos definidos quando da elaboração do orçamento, constituindo-se na etapa principal de todo o processo orçamentário, pois, em última instância, é nessa etapa que a realização dos fins do Estado se torna efetiva, por meio da execução dos serviços públicos destinados ao atendimento das necessidades coletivas.”

A execução orçamentária deve manter relação com o orçamento aprovado, o qual comanda toda a execução financeira. O comportamento financeiro do setor público é o resultado da execução de determinada programação, a qual possui forma orçamentária. (ARVATE, 2004).

Este autor acrescenta ainda que a LOA fixa a despesa e estima a receita, portanto, a execução orçamentária, envolve a arrecadação da receita e a execução da despesa. (ARVATE, 2004).

Couto (2009) colabora dizendo que para realizar as despesas, é necessário que os recursos financeiros estejam disponíveis no momento devido para quitação das obrigações. Uma vez que nem sempre coincide, a entrada das receitas que o governo arrecada dos contribuintes com as necessidades de realização das despesas públicas. Portanto, torna-se importante ajustar o ritmo de execução do orçamento ao provável fluxo de recursos financeiros.

### **2.3.1 Receita Pública**

Receita pública é o ingresso de recursos ao patrimônio público, especificamente como uma entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento de suas disponibilidades. (PISCITELLI, *et al* 2006).

Para Araújo (2004) receita pública engloba todos os recolhimentos de recursos feitos aos cofres públicos, sob forma de numerário e de outros bens representativos de valores, que o governo tem direito de arrecadar em virtude do arcabouço legal existente.

Albuquerque (2008) esclarece que receita pública é definida como qualquer recurso obtido durante um dado período financeiro, mediante o qual o sujeito público pode satisfazer as despesas públicas que estão a seu cargo.

A Lei 4320/64 divide as receitas públicas por categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. De acordo com o § 1º do artigo 11, desta lei:

“são Receitas Correntes as receitas tributárias de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou priva, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.”

E de acordo com o § 2º do artigo 11, desta mesma lei:

“São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente”.

As receitas assim como as despesas percorrem fases até a sua execução. De acordo com Kohama (2003) as fases da receita pública são três: Previsão, Lançamento e Arrecadação e Recolhimento.

A Previsão são os valores que a lei do orçamento determina, o Lançamento é um ato administrativo visando identificar e individualizar o contribuinte devedor. Arrecadação é o ato em que são pagos os tributos e o Recolhimento é o ato de

entregar o numerário arrecadado pelos agentes arrecadadores para o Tesouro Público. (KOHAMA, 2003).

### **2.3.2 Despesa Pública**

Kohama (2003, p.109), despesa pública são:

“Os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.”

Pires (2002, p.139) contribui e afirma que “a despesa é parte do orçamento, ou seja, é onde se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com várias atribuições e funções governamentais”.

Piscitelli, *et al* (2006 p. 143) caracterizam despesa pública como “um dispêndio de recursos do patrimônio público, representando essencialmente por uma saída de recursos financeiros imediata – com redução de disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação”.

Quanto à classificação orçamentária da despesa pública a Lei 4.320/64 classifica em: institucional, funcional, programática e a econômica.

- Classificação Institucional é aquela que discrimina as unidades ou órgãos responsáveis pela execução da despesa.
- A classificação funcional é dividida em duas categorias, conforme estabelecido pela Portaria nº 42/99: função que é “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”; e subfunção que “representa uma partição da função visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público”.
- A classificação programática utiliza o programa como elo entre o planejamento de médio prazo o orçamento anual e os projetos e atividades como instrumentos de realização dos programas. Segundo Giacomoni (2005, p.102), esta classificação da despesa, considerada a



mais moderna, tem por finalidade básica “demonstrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade”.

- A classificação econômica, implementada pelo art. 12 da lei 4.320/64, divide as despesas em duas categorias: despesas correntes e de capital, para as quais Kohama (2003, p.111 e p. 113) apresenta as seguintes definições:

“Despesas Correntes são gastos de natureza operacional, realizados pela administração pública, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos. Despesas de Capital são os gastos realizados pela administração pública, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e, que constituirão, em última análise, incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial.”

A despesa pública para ser executada deve passar por estágios, que segundo a Lei 4.320/64 apresenta as três fases que a despesa deve percorrer: empenho, liquidação e pagamento. Os artigos 58 e 63 da referida lei apresentam, respectivamente, os conceitos de empenho e liquidação da despesa:

“Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

[...]Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.”

Já o pagamento é o ato em que a administração faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação, no dizer de Kohama (2003). E que segundo a lei 4.320/64 só será efetuado o pagamento mediante prévia liquidação.

O artigo 68 da Lei 4.320/64 permite também a execução da despesa pelo regime de adiantamento – Suprimento de Fundos – “para o fim de realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação”. Piscitelli *et al* (2006) recomendam seu estudo de forma mais detalhada devido a freqüência de utilização deste mecanismo na execução da despesa pela Administração Pública.

## 2.4 Suprimento de Fundos

Vários autores expressam sua contribuição para desenvolvimento do conceito de suprimento de fundos, dentre eles se destacam:

Pires (2002) define que suprimento de fundos consiste na entrega de numerário a servidor, a critério do ordenador de despesa e sob sua inteira responsabilidade, precedido de empenho na dotação própria da despesa a realizar, que, por sua natureza ou urgência, não possa subordinar-se ao processo normal da execução orçamentária e financeira.

Para KOHAMA (1996) suprimento de fundos se equivale a um regime de adiantamento que é um processamento especial da despesa pública, através do qual se coloca a disposição de um servidor um numerário para que ele realize despesas, que por sua natureza não possam depender de trâmites normais.

Mota (2005) considera que o suprimento de fundos é utilizado para a realização de algumas despesas que, em casos excepcionais, não podem estar sujeitas a procedimento licitatório; funciona, portanto, como uma espécie de adiantamento de dinheiro a servidor para que ele possa realizar gastos por conta do órgão, dentro de certos limites.

Piscitelli, *et al* (2006) acrescentam que o suprimento de fundos se trata de modalidade de realização de despesa por meio de adiantamento concedido pelo ordenador de despesa a servidor, na condição de seu preposto, para prestação de contas posterior. Afirmam, ainda, que após a aprovação desta, o ordenador torna-se responsável pela aplicação dos recursos.

Segundo ALBUQUERQUE (2008, pg 563) “suprimento de fundos é o nome dado pelo governo para sistemática de adiantamento concedida a um servidor para que ele execute a despesa que, por sua peculiaridade, não se enquadre na sistemática normal de execução”. Ele se assemelha nas empresas de um modo geral ao conhecido “fundo fixo de caixa” para atender despesas urgentes e de pequena monta, com a diferença que no primeiro estamos falando de dinheiro público, ao qual deve prestar contas à sociedade.

Como marco legal da constituição deste mecanismo encontra-se em primeiro lugar o Decreto nº 39.257, de 1956, que definia em seu Art.12 “Suprimento de

fundos é o numerário fornecido a órgãos com tesouraria e escrituração próprias, para os que o movimentem por si mesmos.”

Mesmo havendo esta legislação anterior, entende-se como criação legal do suprimento de fundos – também denominado adiantamento – o que diz a Lei 4320 de 17 de março de 1964 em seu artigo 68:

“O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria para o fim de realizar despesas, que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação”.

Essa lei dispõe, também, que as despesas a serem executadas por meio de adiantamento deverão estar expressamente definidas em lei, e que o servidor não poderá estar em alcance, - que é aquele que não prestou contas no prazo regulamentar – tampouco ser responsável por mais de dois adiantamentos.

Por sua vez, os artigos 74, § 3º, 81, parágrafo único, e 83 do Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, estabelecem que o suprimento de fundos pode ser utilizado em casos excepcionais, quando houver despesa não atendível pela via bancária, e que cabe ao servidor contemplado por esse adiantamento, chamado de suprido, prestar contas de sua aplicação dentro do prazo assinalado, bem como fornecer indicação precisa dos saldos em seu poder em 31 de dezembro, para efeito de contabilização e re-inscrição da respectiva responsabilidade pela sua aplicação em data posterior, comprovando até 15 de janeiro seguinte a importância aplicada até aquela data.

Ainda segundo o artigo 80, § 1º e 3º, desta lei, as despesas realizadas por esse meio de execução, desde que anuídas pelo ordenador de despesa – autoridade a quem compete, entre outras atribuições, a autorização do suprimento de fundos –, serão escrituradas e incluídas nas suas tomadas de contas, e ele deve determinar imediatas providências administrativas no caso de impugnação da despesa.

O Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986, nos artigos 45 e 47, regulamenta no âmbito da União, as situações para se conceder suprimento de fundos a servidor, quais sejam:

- a) para atender despesas eventuais, inclusive em viagem e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento em espécie;

- b) quando a despesa deva ser feita em carácter sigiloso, conforme se classificar em regulamento;
- c) para atender despesas de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapassar limite estabelecido em Portaria do Ministro da Fazenda, e
- d) para atender a peculiaridades de alguns órgãos da Administração Pública, que obedecerão ao Regime Especial de Execução, estabelecido em instruções aprovadas pelos respectivos dirigentes máximos.

Fixa, no § 3º, do artigo 45 os casos em que não se concederá suprimento de fundos, a saber:

- a) a responsável por dois suprimentos;
- b) a servidor que tenha a seu cargo guarda ou a utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
- c) a responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação; e
- d) a servidor declarado em alcance.

Campos (2006), diz que o suprimento de fundos refere-se à disponibilização de recursos financeiros a servidor que irá aplicá-lo e depois prestar contas do que foi gasto. Requer prévio empenho e tem-se o registro de despesa antes que ela ocorra, caracterizando um adiantamento. Ainda referindo ao supracitado autor, as despesas que devem ser realizadas por meio deste mecanismo são aquelas que não podem ser submetidas ao procedimento licitatório em decorrência de sua excepcionalidade, natureza ou urgência. As despesas serão contabilizadas e incluídas nas contas do ordenador de despesas como despesa realizada, sendo que os valores não aplicados constituirão anulação de despesas, ou receita orçamentária se recolhidas após o encerramento do exercício.

## **2.4.1 Formas de Utilização**

### **2.4.1.1 Contas Tipo “B”**

O suprimento de fundos tradicional consistia na utilização de contas bancárias para a sua operacionalização, denominadas contas tipo B. Esta forma de utilização é permitida, hoje, apenas aos Comandos Militares, O Ministério Público da União e os Poderes: Legislativo e Judiciário, de acordo com o Decreto 6.467 de 30 de maio de 2008.

Aos demais órgãos aplicam-se o disposto no § 5º do artigo 45 do decreto 6.370 de 01 de fevereiro de 2008 que diz que as despesas com suprimento de fundos serão efetivadas por meio do CPGF.

### **2.4.1.2 Cartão de Pagamento do Governo Federal**

De acordo com o Art. 1º, parágrafo único, do Decreto 5.355/05 conceitua Cartão de Pagamento do Governo Federal – CPGF como instrumento de pagamento emitido em nome da unidade gestora, com características de cartão corporativo, operacionalizado por instituição financeira autorizada, utilizado exclusivamente pelo portador nele identificado, nos casos indicados em ato próprio da autoridade competente.

Segundo a Controladoria Geral da União (CGU) o CPGF “é um meio de pagamento que proporciona a Administração Pública mais agilidade, controle e modernidade na gestão dos recursos. Ele é emitido em nome da Unidade Gestora, com identificação do portador”. Neste caso, Unidade Gestora (UG) é a unidade administrativa responsável pela gestão dos recursos colocados à sua disposição mediante distribuição orçamentária.

Para Campos (2006) Cartão corporativo é um cartão de plástico emitido por instituição financeira que o administra com limite de utilização pré-estabelecido para aquisição de bens e serviços e para realizar saques. É uma espécie de cartão de

crédito que oferece um conjunto de soluções que maximizam a gestão dos processos de pagamento e controle de despesas.

Por meio da utilização desse cartão, é possível pagar algumas despesas, entre elas as decorrentes da aquisição de materiais e contratação de serviços enquadrados como suprimento de fundos, observadas as disposições contidas nos artigos 45, 46 e 47 do Decreto 93.872/86.

Para Campos (2006) o suprimento de fundos via CPGF consiste na utilização de cartão corporativo para a sua operacionalização. Sendo assim, constitui apenas em um instrumento, uma forma, ou um meio de pagamento, não se constituindo em uma forma ou modalidade de execução da despesa, como é o suprimento de fundos.

Sua utilização somente poderá ser se houver saldo suficiente para atendimento da respectiva despesa especificada na nota de empenho em nome do suprido ou da unidade gestora. Nasce aqui uma das principais diferenças entre a forma tradicional e contemporânea de concessão de suprimento de fundos. (CAMPOS 2006).

Para Campos (2006) na fase entrega do numerário ao suprido, o ordenador de despesa concede um cartão de pagamento para o suprido e estabelece o limite de utilização do cartão, sempre precedido da liquidação da despesa, ou seja, não há a entrega efetiva de numerário, como acontece na forma tradicional.

Quanto à fase de utilização do recurso, à medida que o suprido for realizando a despesa ele utiliza o cartão de pagamento de duas maneiras:

- a) na modalidade fatura, com transações a crédito em estabelecimentos credenciados à rede afiliada do cartão, havendo o pagamento efetivo quando da quitação posterior da fatura emitida pela administradora do cartão; e
- b) na modalidade saque, realizando o pagamento no ato, em espécie.

Campos (2006) ressalta que é sempre bom lembrar que, apesar da utilização da modalidade saque assemelhar-se à forma tradicional, ela deve ser utilizada somente na impossibilidade de pagamento através da modalidade fatura, conforme prescrito na legislação pertinente. Outro aspecto importante é que não é permitido utilizar o cartão na modalidade débito em conta nem realização de compras parceladas. (CAMPOS 2006).

Quanto ao uso do CPGF, o manual da CGU (2009), orienta que na realização das despesas com Suprimento de Fundos devem ser observadas algumas condições:

a) na aquisição de material de consumo:

- inexistência temporária ou eventual no almoxarifado, devidamente justificada;
- inexistência de fornecedor contratado/registrado. Atualmente, com a possibilidade da Ata de Registro de Preços, é possível ter fornecedores registrados para a grande maioria das necessidades de material de consumo das unidades;
- se não se trata de aquisições de um mesmo objeto, passíveis de planejamento, e que, ao longo do exercício, possam vir a ser caracterizadas como fracionamento de despesa e, conseqüentemente, como fuga ao processo licitatório; e
- se as despesas a serem realizadas estão vinculadas às atividades da unidade e, como é óbvio, se servem ao interesse público.

b) na contratação de serviços:

- inexistência de cobertura contratual;
- se não se trata de contratações de um mesmo objeto, passíveis de planejamento, e que, ao longo do exercício, possam vir a ser caracterizadas como fracionamento de despesa e, conseqüentemente, como fuga ao processo licitatório; e
- se as despesas a serem realizadas estão vinculadas às atividades da unidade e, como é óbvio, se servem ao interesse público.

Este mesmo manual da CGU (2009) salienta que não é expressamente proibida a aquisição de material permanente através do suprimento de fundos, desde que, justificado pelo Ordenador de Despesa, mas enfatiza que a situação é muito rara, visto que, a situação é de difícil justificativa, uma vez que, para a aquisição de permanente pressupõe um planejamento prévio daquilo que necessita comprar.

De acordo com a CGU (2009), dois atores principais participam da sistemática do suprimento de fundos: Agente Suprido que é o servidor que detenha autorização para proceder à execução financeira. Ele é o portador identificado no CPGF e responderá pela sua guarda e uso, prestando contas das despesas realizadas ao

final do período de aplicação. Em casos de roubo, furto, perda ou extravio do cartão, o suprido deverá comunicar o ocorrido ao Banco e ao Ordenador de Despesa. Este é, portanto, o segundo ator, que é o responsável por definir e controlar o valor máximo de gasto que poderá ser realizado pelo CPGF.

Além disso, o manual da CGU (2009) orienta tanto o Agente Suprido como o Ordenador de Despesas sobre os cuidados básicos quanto a concessão e aplicação dos recursos públicos por meio do suprimento:

***Ordenador de Despesas:***

- a) verificar se as informações/justificativas caracterizam realmente uma concessão de suprimento de fundos;
- b) verificar, em caso de necessidade de saque, se a demanda se enquadra nas situações de excepcionais previstas na portaria ministerial de autorização de saque, bem como se o valor solicitado, somado aos pedidos já atendidos, não ultrapassa os limites autorizados para saque, ou, ainda se, apesar de não ultrapassar, poderá vir a dificultar o atendimento de novas necessidades;
- c) verificar se o agente suprido indicado preenche as condições legais;
- a) não conceder Suprimento de Fundos a servidor em férias;
- e) verificar se o período de aplicação não ultrapassa o limite de 90 dias e, em qualquer caso, se não ultrapassa o exercício financeiro;
- f) verificar se os valores solicitados, em casos de viagem e/ou serviços especiais são compatíveis com a natureza e duração da missão;
- g) verificar se, em caso de necessidade de aquisição de material permanente, a justificativa é pertinente e;
- h) verificar se a concessão de Suprimento de Fundos observa a classificação orçamentária objeto da demanda.



**Agente Suprido:**

- a) realizar as despesas exclusivamente dentro do período de aplicação estabelecido no ato da concessão;
- b) verificar a existência em estoque, no almoxarifado, do material a ser adquirido;
- c) verificar se o material ou o serviço pretendido pode ser tempestivamente fornecido por empresa/fornecedor contratado pelo órgão/entidade;
- d) verificar se a despesa a ser realizada se enquadra na classificação orçamentária especificada no ato da concessão;
- e) evitar o direcionamento a determinados fornecedores, realizando e registrando pesquisa de preços, sempre que possível;
- f) realizar os pagamentos exclusivamente à vista, pelo seu valor total, dada a vedação legal para aquisição/contratação a prazo ou parcelado;
- g) não realizar gastos em um único exercício e para idêntico subelemento de despesa, cujo valor total ultrapasse os limites dos incisos I ou II do art. 24 da Lei nº 8.666/1993, evitando o fracionamento da despesa;
- h) exigir a emissão dos documentos comprobatórios da realização da despesa;
- i) verificar a data de validade do documento fiscal recebido;
- j) controlar o saldo financeiro concedido, dado a vedação para a realização de despesa sem que haja saldo suficiente para seu atendimento;
- k) observar a legislação tributária pertinente, especialmente quando da contratação de prestadores de serviço autônomos;
- l) solicitar, ao demandante, que ateste a execução dos serviços prestados ou o recebimento do material adquirido, devendo apor a data e a sua assinatura, seguida do seu nome legível e da denominação do seu cargo ou função;
- m) utilizar a transação de saque somente para as ações devidamente autorizadas no ato da concessão;
- n) recolher ao Tesouro Nacional qualquer saldo em espécie porventura em seu poder;
- o) devolver ao demandante qualquer solicitação de despesa que não se enquadre nas normas e regulamentos ou no ato da concessão, com as devidas justificativas, comunicando o fato ao ordenador de despesa;
- p) não aceitar qualquer acréscimo ao valor da venda em função de a aquisição ser feita por meio do CPGF;

- q) não realizar despesas em seu período de férias ou afastamentos legais; e  
 r) não realizar despesas nos finais de semana, salvo em situações devidamente justificadas.

Concedido o suprimento ao servidor, ele tem um prazo para utilizá-lo de 90 dias e após este prazo, concede-se mais 30 dias contados a partir do encerramento de concessão, para prestação de contas. Se o servidor não prestar conta dentro do prazo, o ordenador de despesa, responsável pela concessão, torna-se responsável por cobrar as contas do servidor suprido.

### **Resumo da Literatura Base deste Trabalho:**

História do Orçamento	<b>Araújo (2004)</b> <b>Giacomoni (2005)</b> <b>Pisticelli (2006)</b> <b>Rezende (2006)</b> <b>Albuquerque (2008)</b> <b>Couto (2009)</b>
Orçamento Público no Brasil	<b>Giacomoni (2005)</b> <b>Couto (2009)</b>
Constituição de 1988	<b>Pereira (2003)</b> <b>Giacomoni (2005)</b> <b>Couto (2009)</b>
Controle dos Gastos Públicos	<b>Jameson (1963)</b> <b>Bugarin (2003)</b> <b>Giacomoni (2005)</b> <b>Santos (2006)</b> <b>Albuquerque (2008)</b>
Execução Orçamentária	<b>Pires (2002)</b> <b>Kohama (2003)</b> <b>Araújo (2004)</b> <b>Arvate (2004)</b> <b>Pisticelli (2006)</b> <b>Albuquerque (2008)</b> <b>Couto (2009)</b>
Suprimento de Fundos	<b>Kohama (1996)</b> <b>Pires (2002)</b> <b>Mota (2005)</b> <b>Pisticelli (2006)</b> <b>Campos (2006)</b> <b>Albuquerque (2008)</b>
Metodologia	<b>Salomon (1997)</b> <b>Gil (2002)</b> <b>Yin (2005)</b> <b>Lakatos e Marconi (2007)</b> <b>Bertucci (2008)</b>

### 3. Metodologia

Com relação ao tipo de pesquisa abordado neste estudo, podemos associá-lo às pesquisas descritivas, pois estas “têm como objetivo principal estabelecer relações entre as variáveis analisadas e levantar hipóteses ou possibilidades para explicar essas relações (não de forma mais definitiva, o que as transformaria em explicativas)” (BERTUCCI, 2008, p. 50).

Para Bertucci (2008, p. 51) trabalhos de conclusão de curso, “TCCs, na maioria dos casos, partem de um problema prático existente em uma realidade organizacional, coletam informações, analisam esse problema e propõem alternativas para seu encaminhamento”.

A técnica de pesquisa escolhida para este trabalho é o estudo de caso. Como explanado por Bertucci (2008, p. 53),

“estudos de casos são de natureza eminentemente qualitativa e vale-se preferencialmente de dados coletados pelo pesquisador por meio de consulta a fontes primárias e/ou secundárias, de entrevistas e da própria observação do fenômeno.”

Para Yin (2005 p. 20) “utiliza-se o estudo de caso em muitas situações, para contribuir com o conhecimento que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados”.

Estudo de caso é caracterizado por Gil (2002) como sendo um estudo profundo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento. Permite a interação dos fatos que produzem mudanças, diagnosticar o problema e indicar as medidas de reabilitação (SALOMON, 1997).

Para atingir os objetivos propostos neste trabalho é importante a pesquisa bibliográfica, para dar suporte ao tema estudado. De acordo com Gil (2002) esta pesquisa importam na consulta a livros, artigos, periódicos, revistas especializadas, que possam proporcionar conhecimentos relacionados ao tema em questão.

De acordo com Lakatos e Marconi (2007), a pesquisa bibliográfica abrange a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, sendo sua finalidade colocar o pesquisador em contato direto com estudos já realizados. No caso do presente estudo incluem livros, dissertações, artigos e revistas especializadas.

Também será utilizada a pesquisa documental como fonte secundária que segundo Gil (2002) são documentos que de alguma forma já foram elaborados e analisados e que ainda podem ser re-elaborados de acordo com os objetivos de pesquisa.

“As fontes secundárias incluem os documentos de alguma forma já disponibilizados ao público não importa sua extensão, informações disponíveis na Internet, livros, artigos, jornais, documentos de empresa que já foram de alguma forma publicados constituem alguns exemplos” (BERTUCCI, 2008, p.62).

A amostra será composta por Unidades Gestoras que mais utilizaram o suprimento de fundos como forma de realização das despesas que de acordo com o que consta no Sistema de Administração Financeira (SIAFI), serão: o Hospital das Clínicas - HC, e o Departamento de Manutenção Operação de Infraestrutura - DEMAI.

Essa amostra foi definida baseando-se em dois critérios: o primeiro refere-se ao montante gasto por estas unidades que é relevante em relação ao total gasto. A segunda é o fato de serem unidades que coincidem o período de implantação do CPGF que é o ano de 2008. Esse procedimento facilita o processo de análise dos dados.

A coleta de dados será feita no SIAFI gerencial, que é o sistema que proporciona aos administradores públicos, uma condensação das informações por meio de planilhas, como fonte para tomada de decisão. Neste sistema, portanto, será possível detalhar os gastos com suprimentos de fundos sob o aspecto qualitativo e quantitativo. Os dados coletados serão do período de 2007 a 2009 pelo fato de ser neste período a implantação do CPGF.

Sob o aspecto qualitativo, pretende-se demonstrar o tipo de compras realizadas por meio do suprimento de fundos no período estudado como forma de comparar o que foi gasto em 2007, com os anos seguintes a implantação do CPGF 2008 e 2009.

Sob o aspecto quantitativo, é relevante apresentar os valores gastos nesta modalidade de realização da despesa para comparar o montante que era realizado em 2007 com os realizados após a implantação do CPGF e durante sua utilização, apresentando a evolução de 2008 para 2009.

Serão levantados também a participação dos gastos com suprimento de fundos em cada unidade pesquisada em relação ao valor total gasto com

suprimento de fundos na universidade, com objetivo de mensurar a importância das unidades estudadas com os gastos totais realizados.

Serão apontados em termos qualitativo e quantitativo, os gastos relevantes com suprimento de fundos nas unidades pesquisadas em cada um dos anos de pesquisa, para facilitar a interpretação dos resultados. Posteriormente, serão levantados os valores totais gastos em cada item relevante na unidade pesquisada, incluindo todos os tipos de realização da despesa pública. Após esses dois levantamentos, será feita uma comparação dos gastos realizados através do suprimento de fundos com os gastos totais realizados na unidade em cada item relevante encontrado.

Utilizando-se o programa Excel da Microsoft, pretende-se montar gráficos e tabelas para realizar as comparações supra citadas e será uma importante ferramenta para o sucesso do trabalho.

Fazendo essas análises e comparações propostas, pretende-se responder a questão problema deste trabalho e concluir sobre os impactos da implantação do CPGF nos gastos totais com suprimento de fundos na UFMG.

## **4. ESTUDO DE CASO**

### **4.1 História da Instituição**

Em Minas Gerais, a primeira instituição de nível superior - a Escola de Farmácia, de Ouro Preto - data de 1839. Em 1875 é criada a Escola de Minas e, em 1892, já no período republicano, a antiga capital do Estado ganha também a Faculdade de Direito.

Em 1898, com a mudança da capital, a Faculdade de Direito é transferida para Belo Horizonte. Depois, em 1907, criou-se a Escola Livre de Odontologia e, quatro anos mais tarde, a Faculdade de Medicina e a Escola de Engenharia. E em 1911, surge o curso de Farmácia, anexo à Escola Livre de Odontologia.

A criação de uma universidade no Estado já fazia parte do projeto político dos Inconfidentes. A idéia, porém, só veio a concretizar-se em 1927, com a fundação da Universidade de Minas Gerais (UMG), instituição privada, subsidiada pelo Estado, surgida a partir da união das quatro escolas de nível superior, então existentes em Belo Horizonte. A UMG permaneceu na esfera estadual até 1949, quando foi federalizada. Ainda na década de 40, foi incorporada ao patrimônio territorial da Universidade uma extensa área, na região da Pampulha, para a construção da Cidade Universitária. Os primeiros prédios erguidos onde é hoje o campus Pampulha foram o Instituto de Mecânica (atual Colégio Técnico) e o da Reitoria. O campus só começou a ser efetivamente ocupado pela comunidade universitária nos anos 60, com o início da construção dos prédios que hoje abrigam a maioria das unidades acadêmicas.

O nome atual - Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) - só foi adotado em 1965.

À época da federalização, já estavam integradas à UFMG a Escola de Arquitetura e as faculdades de Filosofia e de Ciências Econômicas. Depois, como parte de sua expansão e diversificação, a Universidade incorporou e criou novas unidades e cursos. Surgiram então, sucessivamente, a Escola de Enfermagem (1950), a Escola de Veterinária (1961), o Conservatório Mineiro de Música (1962) e as escolas de Biblioteconomia (1962), Belas-Artes (1963) e Educação Física (1969).

Em 1968, a Reforma Universitária impôs profunda alteração à estrutura orgânica da UFMG. Desta reforma resultou o desdobramento da antiga Faculdade de Filosofia em várias faculdades e institutos. Surgiram, assim, a atual Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas, o Instituto de Ciências Biológicas, o Instituto de Ciências Exatas e seus respectivos ciclos básicos, o Instituto de Geociências e as faculdades de Letras e de Educação.

Hoje, firmemente estabelecida como instituição de referência para o resto do país, a UFMG continua em franca expansão. Novos cursos foram criados, além de oportunizar, ingressos dos alunos em outras localidades do estado de Minas Gerais. ([www.ufmg.br](http://www.ufmg.br)).

A Universidade conta hoje com mais de 37.000 alunos, entre graduação, pesquisa e extensão, com convênios entre diversas instituições de ensino no mundo e destaca entre o seu corpo docente, 80% dos professores possuem títulos de doutor. (Dados de 2009).

É destaque também o volume orçamentário executado, com valor superior a Um bilhão de reais no ano de 2008, além de contar com uma área total de mais de 8.000.000 de metros quadrados e mais de 620.000 metros quadrados de área construída, possuindo 03 campi universitários, 20 unidades acadêmicas, 02 unidades especiais e 26 bibliotecas.

Como a universidade é composta de várias unidades administrativas, há uma limitação natural quanto à abrangência de todas elas neste estudo devido ao tempo para sua execução. Por isso foi definido como amostra, algumas unidades que representam bem o quantitativo gasto nesta modalidade de execução na UFMG, que serão: Hospital das Clínicas - HC, e o Departamento de Manutenção Operação de Infraestrutura - DEMAI.

Além do tamanho da universidade há uma outra limitação que é o sistema de informações. Este sistema não permite detalhamento de despesas anteriores a 2007, que permite chegar às conclusões propostas neste estudo. Por isso, optou-se por uma análise apenas no período de 2007 a 2009, justamente o período em que coincide com a implantação do CPGF. Isto não prejudicará o estudo, visto que, o objetivo principal deste é analisar os gastos com suprimento de fundos no período de implantação do CPGF.

## 4.2 Hospital das Clínicas

Inaugurado em 21 de agosto de 1928, pela Congregação das filhas de Caridade de São Vicente de Paulo, o Hospital São Vicente de Paulo foi doado à Faculdade de Medicina da Universidade de Minas Gerais em 1931. Com a federalização em 1941, esse hospital foi incorporado à UFMG. Em 1962, o antigo prédio São Vicente de Paulo foi demolido para a construção dos blocos que compõem o atual prédio principal. Em 1976 foi construído e inaugurado nesse mesmo prédio o primeiro Centro de Terapia Intensiva (CTI) do Brasil. Nesse mesmo ano, o hospital tornou-se independente da Faculdade de Medicina, sendo denominado Hospital das Clínicas da UFMG, e, em janeiro de 2004, transformou-se em unidade especial da UFMG.

O HC é um hospital universitário, público e geral que realiza atividades de ensino, pesquisa e assistência, sendo referência no sistema municipal e estadual de saúde no que diz respeito ao atendimento a pacientes portadores de patologias de média e alta complexidade. A missão dessa organização é “desenvolver a assistência na área da saúde com eficácia e eficiência e, de forma indissociável e integrada, o ensino, a pesquisa e a extensão, constituindo-se como referência junto à sociedade”. Além disso, constitui objetivo da referida organização hospitalar, prestar serviços de atenção integral à saúde a todo o tipo de clientela, sob uma perspectiva igualitária em todos os níveis de atenção.

No Hospital das Clínicas, há, em média, uma população de 7.000 profissionais para o atendimento de 44.500 pacientes/mês. Reconhecido internacionalmente como centro de investigação científica e produção do conhecimento na área da saúde, o HC executa os processos da assistência e de ensino de forma indissociável. Para maiores informações acesse o sítio [www.hc.ufmg.br](http://www.hc.ufmg.br).

Suprimento de fundos é, conforme descrito na teoria, o meio fácil e rápido de realização da despesa, uma vez que, não é necessário intermédio de licitações e contratos, havendo apenas o contato direto do servidor com o fornecedor dos produtos e serviços.

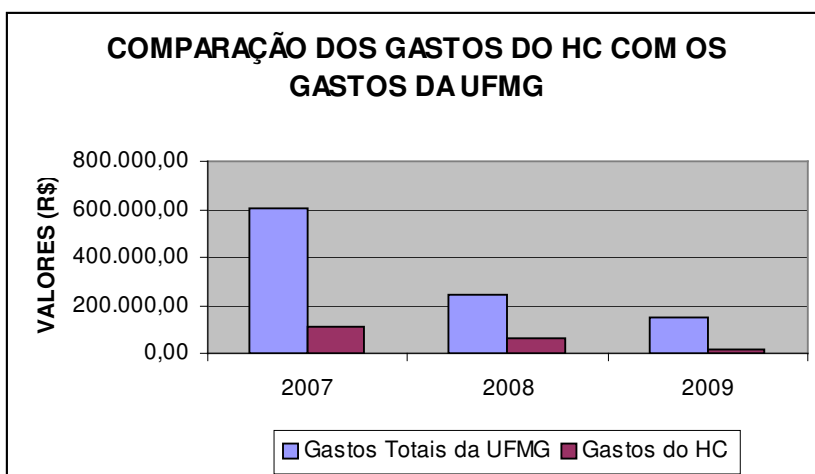


Neste sentido faz-se necessário apresentar o detalhamento dos gastos no Hospital das Clínicas, para discriminar em que produtos ou serviços estão se consumindo os recursos públicos, bem como compara-los em relação ao total gasto na UFMG no período de 2007 a 2009.

Para atingir o proposto no parágrafo anterior, os gráficos a seguir exprimem e discriminam tipos de gastos, os valores, os percentuais em relação ao total gasto na UFMG, bem como sua evolução dentro do período:

Gráfico 1

Gastos Totais no HC em relação aos gastos da UFMG de 2007 a 2009

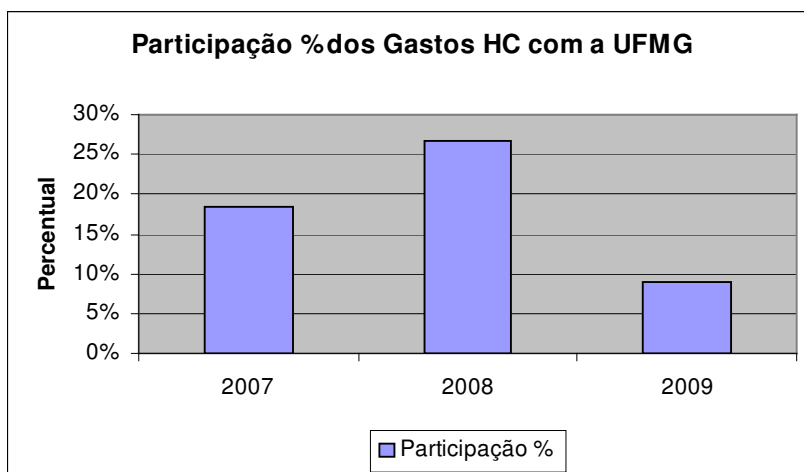


Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Nota-se neste gráfico que os gastos totais no Hospital das Clínicas com suprimento de fundos caíram de forma acentuada de 2007 para 2008 e mais ainda em relação a 2009. Os gastos saíram de um patamar de mais de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) em 2007 para abaixo de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) em 2009, uma queda representativa de 88%. Os dados apresentados acima demonstram em valores nominais a representatividade dos gastos no HC em relação à UFMG. Para analisar de forma mais objetiva o gráfico a seguir apresenta os percentuais de participação desses gastos no total de 2007 a 2009.

Gráfico 2

Percentual dos Gastos Totais com SF no HC em comparação com os Gastos Totais com SF na UFMG de 2007 a 2009.



Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

A representatividade dos gastos com suprimento de fundos no HC é relativamente alta superando em 2008 a barreira dos 25% e culminando em 2009 em menos de 10%. Uma queda acentuada, visto que, pressupõe que os gastos realizados são extrema necessidade e que a ausência destes implica em má prestação de serviços dos entes públicos. Neste caso, é necessário, portanto, comparar ano a ano, quais gastos deixaram de ser realizados ou tiveram sua participação em seu total diminuído, os quais se apresentam na tabela a seguir:

TABELA 1

Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos – 2007 e 2008

GRUPO DE DESPESA	2007	AV%	2008	AV%	AH%
MATERIAL FARMACOLOGICO	2.120,30	1,92%	668,54	1,04%	-68,47%
MATERIAL QUIMICO	1.862,47	1,68%	177	0,28%	-90,50%
MATERIAL P/ MANUT.DE BENS IMOVEIS/INSTALACOES	22.343,31	20,19%	11.289,68	17,58%	-49,47%
MATERIAL P/ MANUTENCAO DE BENS MOVEIS	14.662,56	13,25%	6.648,45	10,35%	-54,66%
MATERIAL ELETRICO E ELETRONICO	14.757,86	13,34%	7.287,30	11,35%	-50,62%
MATERIAL HOSPITALAR	1.877,70	1,70%	999,24	1,56%	-46,78%
LOCOMOCAO URBANA	19.000,00	17,17%	19.952,30	31,08%	5,01%
MANUT. E CONSERV. DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	7.119,52	6,43%	4.101,10	6,39%	-42,40%
SERVICOS DE COMUNICACAO EM GERAL	5.383,76	4,86%	223,5	0,35%	-95,85%
SERV.MEDICO-HOSPITAL., ODONTOL.E LABORATORIAIS	2.395,42	2,16%	1.721,34	2,68%	-28,14%
FRETES E TRANSP. DE ENCOMENDAS	8.119,34	7,34%	5.937,42	9,25%	-26,87%
Outros Gastos (Não alcançaram 10% do total).	11.025,46	9,96%	5.200,17	8,10%	-52,83%
<b>TOTAL</b>	<b>110.667,70</b>	<b>100%</b>	<b>64.206,04</b>	<b>100%</b>	<b>-41,98%</b>

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Nesta tabela estão representados os gastos realizados através do suprimento de fundos, em 2007 e em 2008 no HC. Pela análise vertical de 2007, nota-se que 63,94% do total estão compreendidos entre: Material para Manutenção de Bens Imóveis/Instalações; Material para Manutenção de Bens Móveis; Material Elétrico e Eletrônico e Locomoção Urbana. Em 2008, ainda pela análise vertical, a representatividade deste grupo de itens, aumentou para 70,36%, com participação maior de locomoção urbana, que respondeu isoladamente com 31,08% em relação ao total.

Pela análise horizontal, que mostra a evolução dos gastos de 2007 para 2008, pode-se concluir que quase todos os itens tiveram queda na contratação de produtos e serviços, com destaque para Material Químico 90,50%, Serviços de Comunicação em Geral 95,85%, Material Farmacológico 68,47%. De todos os gastos realizados e comparados de 2007 para 2008, o que apresentou aumento, ainda que baixo, foi o item Locomoção Urbana 5,01%. Em relação ao total de gastos, houve uma redução de 41,98% em 2008 em relação a 2007.

Agora é interessante comparar os gastos com suprimento de fundos dentro do período de implantação e consolidação do CPGF que compreende os anos de 2008 e 2009. Essa representação, em termos totais segue na tabela a seguir:

TABELA 2

Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos – 2008 e 2009

GRUPO DE DESPESA	2008	AV%	2009	AV%	AH%
MATERIAL FARMACOLOGICO	668,54	1,04%	369,7	2,79%	-44,70%
MATERIAL QUIMICO	177	0,28%	366	2,76%	106,78%
MATERIAL P/ MANUT.DE BENS IMOVEIS/INSTALACOES	11.289,68	17,58%	2.821,62	21,28%	-75,01%
MATERIAL P/ MANUTENCAO DE BENS MOVEIS	6.648,45	10,35%	740,11	5,58%	-88,87%
MATERIAL ELETRICO E ELETRONICO	7.287,30	11,35%	1.258,94	9,49%	-82,72%
MATERIAL HOSPITALAR	999,24	1,56%	63	0,48%	-93,70%
LOCOMOCAO URBANA	19.952,30	31,08%	5.202,89	39,24%	-73,92%
MANUT. E CONSERV. DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	4.101,10	6,39%	260	1,96%	-93,66%
SERVICOS DE COMUNICACAO EM GERAL	223,5	0,35%	104,5	0,79%	-53,24%
SERV.MEDICO-HOSPITAL.,ODONTOL.E LABORATORIAIS	1.721,34	2,68%	91	0,69%	-94,71%
FRETES E TRANSP. DE ENCOMENDAS	5.937,42	9,25%	0	0,00%	-100,00%
Outros Gastos (Não alcançaram 10% do TOTAL).	5.200,17	8,10%	1.981,90	14,95%	-61,89%
<b>TOTAL</b>	<b>64.206,04</b>	<b>100%</b>	<b>13.259,66</b>	<b>100,00%</b>	<b>-79,35%</b>

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

O comparativo de 2009 em relação a 2008 continua apresentando queda na utilização do suprimento de fundos como forma de realização da despesa pública. Os itens que mais se destacaram neste decréscimo foram: Frete e Transportes de Encomendas 100%, Serviços Médicos Hospitalares, Odontológicos e Laboratoriais com 94,71%, Material Hospitalar 93,70%, e assim sucessivamente. O único item que apresentou variação positiva foi Material Químico que aumentou 106,78%. Esse gasto apesar de ter aumentado, é até certo ponto irrelevante, visto que, em 2008 ele representava apenas 0,28% do total e em 2009 representa apenas 2,76%, portanto, não é uma soma considerável apesar de positiva.

Concluída esta análise evolutiva dos itens nesta unidade gestora, inicia-se agora uma análise comparativa dos gastos relevantes apresentados na tabela anterior, com os gastos totais com suprimento de fundos na UFMG por cada item relevante e também pelo total gasto em cada item relevante levando-se em conta todos os tipos de execução da despesa. Será apresentada a seguir a descrição de cada grupo de despesa e quais itens estão inclusos nele. Logo em seguida as tabelas de comparações propostas.

- **Material para Manutenção de Bens Imóveis/Instalações:**

Este item compreende o registro dos Valores das Despesas com Materiais de Consumo para Aplicação, Manutenção e Reposição de Qualquer bem Público como: Amianto, Aparelhos Sanitários, Arames Liso e Farpado, Areia, Basculante, Boca De Lobo, Bóia, Brita, Brocha, Cabo Metálico, Cal, Cano, Cerâmica, Cimento, Cola, Condutores de Fios, Conexões, Curvas, Esquadrias, Fechaduras, Ferro, Gaxetas, Grades, Impermeabilizantes, Isolantes Acústicos e Térmicos, Janelas Joelhos, Ladrilhos, Lavatórios, Lixas, Madeira, Marcos de Concreto, Massa Corrida, Niple, Papel de Parede, Parafusos, Pias, Pigmentos, Portas e Portais, Pregos, Rolos Solventes, Sifão, Tacos, Tampa P/ Vaso, Tampão de Ferro, Tanque, Tela de Estuque, Telha, Tijolo, Tinta, Torneira, Trincha, Tubo de Concreto, Válvulas, Verniz Vidro, Aquecedores a Gás dentre outros.

As comparações dos gastos neste item estão na tabela a seguir:

TABELA 3

Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material para Manutenção de Bens Imóveis/Instalações

GASTOS TOTAIS	2007	2008	2009	Δ% 07/08	Δ% 08/09
Gastos Totais (SF) na UG	22.343,31	11.289,68	2.821,62	-49%	-75%
Gastos Totais (SF) na UFMG	104.915,01	54.369,21	30.325,22	-48%	-44%
Gastos Totais (SF) UG X UFMG	21,30%	20,80%	9,30%	-2%	-55%
Gastos Totais na UG	166.610,84	73.050,51	103.651,94	-56%	42%
Gastos Totais (SF) UG X Gastos Totais na UG	13,40%	15,50%	2,70%	15%	-82%

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Analisando a tabela observa-se que os gastos totais neste item no HC, caíram mais do que na UFMG como um todo, apresentando uma variação negativa de 49% em 2007/2008 e 75% de 2008 para 2009, enquanto que a queda dos gastos totais na UFMG ficou em 48% e 44% respectivamente.

No que diz respeito a participação dos gastos com suprimento de fundos no HC em relação aos gastos na UFMG, observa-se uma queda relevante de 55% de 2008 para 2009.

Quanto aos gastos totais no HC observa-se uma variação negativa de 56% de 2007 para 2008 e uma positiva de 42% de 2008 para 2009, enquanto que a participação do suprimento de fundos nestes gastos totais variou positivamente em 15% de 2007 para 2008 e negativamente em 82% de 2008 para 2009. Isto nos faz concluir que a implantação do CPGF fez com o HC procurasse outras formas execução dessa despesa, uma vez os gastos totais aumentaram de 2008 para 2009 e a participação do suprimento de fundos diminui muito neste período.

- **Material para Manutenção de Bens Móveis:**

Este item compreende os registros dos Valores das Despesas com Componentes, Peças, Acessórios e Sobressalentes para Aplicação, Manutenção e Reposição em Bens Móveis em Geral, como: Cabos, Cilindros para Máquinas Copiadoras, Compressor para Ar Condicionado, Esferas para Máquina Datilográfica, Mangueira para Fogão, Margaridas, Peças de Reposição de Aparelhos e Máquinas em Geral, Materiais de Reposição para Instrumentos Musicais e outros.

TABELA 4

Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material para Manutenção de Bens Móveis

GASTOS TOTAIS	2007	2008	2009	Δ% 07/08	Δ% 08/09
Gastos Totais (SF) na UG	14.662,56	6.648,45	740,11	-55%	-89%
Gastos Totais (SF) na UFMG	62.316,80	22.400,65	22.345,91	-64%	0%
Gastos Totais (SF) UG X UFMG	23,50%	29,70%	3,30%	26%	-89%
Gastos Totais na UG	564.978,77	608.538,29	826.428,64	8%	36%
Gastos Totais (SF) UG X Gastos Totais na UG	2,60%	1,10%	0,10%	-58%	-92%

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Analisando a tabela observa-se que os gastos totais neste item no HC, tiveram variação negativa de 55% e 89% nos períodos de 2007 a 2008 e 2008 a 2009 respectivamente, enquanto que os gastos neste item na UFMG ficaram superiores aos do HC com queda de 64% de 2007 para 2008, mas permaneceram estáveis no período seguinte. Isto fez com que a participação dos gastos com suprimento de fundos no HC em relação aos gastos na UFMG, no primeiro período aumentasse em 26% e apresentar redução de 89% no período seguinte devido a estabilidade dos gastos na UFMG.

Quanto aos gastos totais no HC observa-se uma variação positiva nos dois períodos de 8% e 36% respectivamente, enquanto que a participação do suprimento de fundos nestes gastos totais variou negativamente em 58% de 2007 para 2008 e 92% de 2008 para 2009. Isto nos faz concluir que a implantação do CPGF fez com o HC procurasse outras formas execução dessa despesa, uma vez os gastos totais aumentaram continuamente no período e a participação do suprimento de fundos diminui em mais de 90% no último período.

- **Material Elétrico e Eletrônico:**

Registra o Valor das Despesas com Materiais de Consumo para Aplicação Manutenção e Reposição dos Sistemas, Aparelhos e Equipamentos Elétricos e Eletrônicos, como: Benjamins, Bocais, Calhas, Capacitores e Resistores, Chaves de Ligação, Circuitos Eletrônicos, Condutores, Componentes de Aparelho Eletrônico, Diodos, Disjuntores, Eletrodos, Eliminador de Pilhas, Espelhos para Interruptores, Fios e Cabos, Fita Isolante, Fusíveis, Interruptores, Lâmpadas e Luminárias, Pilhas

e Baterias, Pinos e Plugs, Placas de Baquelite, Reatores, Receptáculos, Resistências, Starts, Suportes, Tomada de Corrente e Outros.

TABELA 5

Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material Elétrico e Eletrônico

GASTOS TOTAIS	2007	2008	2009	Δ% 07/08	Δ% 08/09
Gastos Totais (SF) na UG	14.757,86	7.287,30	1.258,94	-51%	-83%
Gastos Totais (SF) na UFMG	32.714,56	17.261,09	9.577,59	-47%	-45%
Gastos Totais (SF) UG X UFMG	45,10%	42,20%	13,10%	-6%	-69%
Gastos Totais na UG	265.170,15	192.086,13	421.936,43	-28%	120%
Gastos Totais (SF) UG X Gastos Totais na UG	5,60%	3,80%	0,30%	-32%	-92%

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

A tabela mostra que os gastos totais neste item no HC tiveram variação negativa de 51% e 83% nos dois períodos respectivamente, enquanto que os gastos neste item na UFMG apresentaram queda de 47% de 2007 para 2008 e 45% de 2008 para 2009. Isto fez com que a participação dos gastos com suprimento de fundos do HC em relação aos gastos na UFMG, diminuísse muito devido a variação negativa do HC ser maior do que a variação negativa dos gastos na UFMG.

Quanto aos gastos totais no HC observa-se uma variação negativa de 28% de 2007 para 2008 e positiva em 120% de 2008 para 2009, enquanto que a participação do suprimento de fundos nestes gastos totais variou negativamente em 32% de 2007 para 2008, ou seja, maior que a queda do total, e 92% de 2008 para 2009. Isto nos faz concluir que a implantação do CPGF fez com o HC procurasse outras formas execução dessa despesa, uma vez os gastos totais aumentaram em mais de 100% no período de 2008 para 2009 e a participação do suprimento de fundos diminui em mais de 90% neste mesmo período.

- **Locomoção Urbana**

Registram as apropriações de despesas com Locomoção Urbana realizada por meio de Ônibus, Táxi e Outros Veículos de Transportes Urbanos, para Atender Necessidade do Serviço, compreendendo, também, deslocamentos para realização de pesquisas.

TABELA 6

Análise das Despesas no Hospital das Clínicas com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Locomoção Urbana

GASTOS TOTAIS	2007	2008	2009	Δ% 07/08	Δ% 08/09
Gastos Totais (SF) na UG	19.000,00	19.952,30	5.202,89	5%	-74%
Gastos Totais (SF) na UFMG	39.223,55	20.765,60	5.965,09	-47%	-71%
Gastos Totais (SF) UG X UFMG	48,40%	96,10%	87,20%	98%	-9%
Gastos Totais na UG	19.000,00	19.952,30	5.202,89	5%	-74%
Gastos Totais (SF) UG X Gastos Totais na UG	100,00%	100,00%	100,00%	0%	0%

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Neste item, observa-se uma informação no mínimo, intrigante, visto que o HC executa esta despesa exclusivamente pelo suprimento de fundos ao longo do período, e que esses gastos variaram positivamente em 5% de 2007 para 2008 e tiveram uma queda vertiginosa de 74% de 2008 para 2009, o que colabora com a idéia de que a implantação do CPGF inibiu a execução desta despesa.

#### 4.3 Departamento de Manutenção Operação de Infraestrutura - DEMAI

A Pró-Reitoria de Administração tem como objetivos proporcionar condições adequadas para o desenvolvimento das atividades fins da UFMG conforme segue:

- Assegurar as condições para o adequado funcionamento e apoio logístico – limpeza, segurança, transporte, compras, comunicação;
- Garantir a manutenção da infraestrutura física – edificações, sistema viário e áreas comuns;
- Realizar a gestão patrimonial em consonância com princípios de uso racional dos recursos públicos;
- Possibilitar a realização das atividades universitárias de forma integrada com os condicionantes ambientais e em sintonia com os interesses da sociedade.

O DEMAI é um dos departamentos que compõe a Pró-Reitoria de Administração e ajuda a atingir os seus objetivos principais conforme demonstra o organograma a seguir:





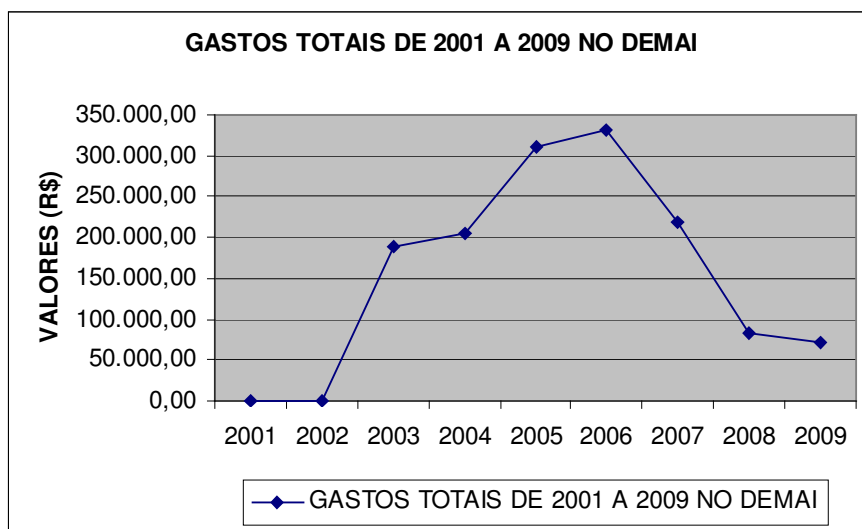
Este departamento possui algumas atividades específicas que seguem:

- Identificar, planejar e executar serviços de conservação do patrimônio físico;
- Atender as solicitações de manutenção corretiva;
- Atender as demandas de execução, contratação e fiscalização de pequenas reformas e obras.

A seguir é apresentado o histórico de uso do suprimento de fundos no DEMAI:

Gráfico 3

Gastos Totais com Suprimento de Fundos no DEMAI de 2001 a 2009.



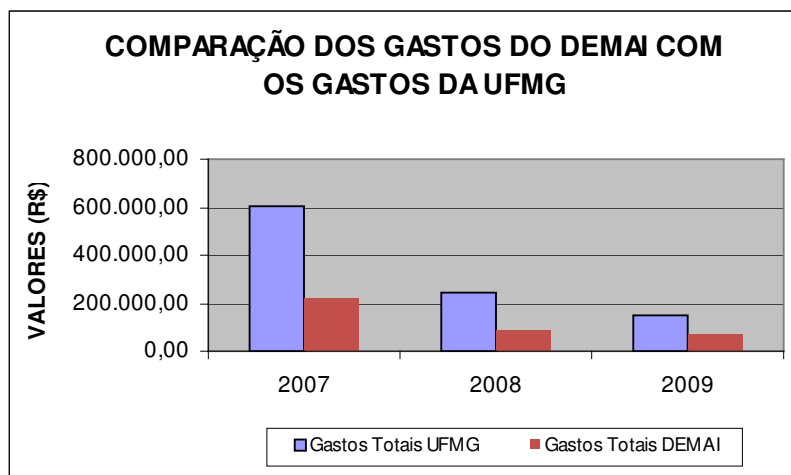
Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

O histórico de gastos no DEMAI apresenta-se um aumento no período de 2002 a 2006, quando a partir de então, os gastos assumiram uma curva descendente até 2008, e apresentando-se estável com pequena queda no período de 2008 para 2009. Neste caso, o ideal seria começar o estudo no ano de 2006 que foi o marco inicial de queda nos gastos desta forma de realização da despesa. No entanto, por limitação de sistema, no ano de 2006 não foi possível detalhar os gastos realizados, por isso o estudo se dá a partir de 2007.

Para iniciarmos o estudo acerca dos gastos com suprimento de fundos nesta unidade, a seguir é apresentada sua participação nos gastos totais com suprimento de fundos na UFMG.

Gráfico 4

Comparação dos Gastos Totais com Suprimento de Fundos no DEMAI com os Gastos Totais com Suprimento de Fundos a UFMG de 2007 a 2009.



Fonte: SIAFI – Elaborado pelo autor

Neste gráfico pode-se observar que os gastos em 2007 ultrapassavam os R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e tiveram uma queda para menos de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Isto representa uma queda de mais de 60% neste período. De 2008 para 2009, pode-se observar certa estabilidade, apresentando uma ligeira queda até certo ponto insignificante se comparado com o período anterior.

Feito esta primeira análise, superficial, faz-se necessário aprofundar para detalhar os gastos realizados neste período. Uma primeira análise corresponde aos anos de 2007 e 2008 que estão na tabela a seguir:

TABELA 7  
Análise das Despesas no DEMAI com Suprimento de Fundos – 2007 e 2008

GRUPO DE DESPESA	2007	AV%	2008	AV%	AH%
MATERIAL DE EXPEDIENTE	3.702,38	1,70%	617,88	0,74%	-83,31%
MATERIAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS	14.401,47	6,59%	2.723,15	3,27%	-81,09%
MATERIAL DE ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM	0	0,00%	771,59	0,93%	0,00%
MATERIAL P/ MANUT.DE BENS IMOVEIS/INSTALACOES	75.088,01	34,38%	34.919,10	41,94%	-53,50%
MATERIAL P/ MANUTENCAO DE BENS MOVEIS	45.340,79	20,76%	14.382,34	17,28%	-68,28%
MATERIAL ELETRICO E ELETRONICO	13.465,39	6,17%	5.966,30	7,17%	-55,69%
MATERIAL DE PROTECAO E SEGURANCA	7.316,81	3,35%	1.949,00	2,34%	-73,36%
SEMENTES, MUDAS DE PLANTAS E INSUMOS	7.102,77	3,25%	354	0,43%	-95,02%
MATERIAL P/ MANUTENCAO DE VEICULOS	8.546,67	3,91%	2.027,51	2,44%	-76,28%
FERRAMENTAS	12.899,00	5,91%	4.942,52	5,94%	-61,68%
MANUT. E CONSERV. DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	6.813,61	3,12%	5.755,40	6,91%	-15,53%
MANUTENCAO E CONSERV. DE VEICULOS	3.689,50	1,69%	1.015,75	1,22%	-72,47%
Outros Gastos (Não alcançaram 10% do total)	20.049,60	9,18%	7.825,59	9,40%	-60,97%
<b>TOTAL</b>	<b>218.416,00</b>	<b>100%</b>	<b>83.250,13</b>	<b>100%</b>	<b>-61,88%</b>

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Nesta tabela estão detalhados os gastos nos anos de 2007 e 2008 com suprimento de fundos no DEMAI. Pode-se notar que os que se destacam em 2007 e 2008 são: Material para Manutenção de Bens Imóveis e Instalações representando 34,38% do total em 2007 e 41,94% em 2008, Material para Manutenção de Bens Móveis representando 20,76% em 2007 e 17,28% em 2008. Os outros itens que compõe os gastos desta unidade, não correspondem a 10% do total e por isso são considerados irrelevantes.

No tocante a evolução dos gastos de 2007 para 2008 praticamente em todos os itens de despesa houve queda. Esse decréscimo apresentou uma média de 60% nos gastos realizados em 2008 com relação a 2007, com destaque para os itens: Sementes, Mudanças de Plantas e Insumos com queda de 95,02%; Material de Expediente queda de 83,31% e Material de Processamento de Dados queda de 81,09%. Em termos totais a queda de 2008 em relação a 2007 está aproximadamente em 62%.

A próxima comparação refere-se a evolução nos períodos de consolidação do uso do CPGF de 2009 em relação a 2008. O comportamento dos gastos está representado na tabela a seguir:

TABELA 8  
Análise das Despesas no DEMA com Suprimento de Fundos – 2008 e 2009

GRUPO DE DESPESA	2008	AV%	2009	AV%	AH%
MATERIAL DE EXPEDIENTE	617,88	0,74%	910,21	1,28%	47,31%
MATERIAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS	2.723,15	3,27%	3.434,42	4,84%	26,12%
MATERIAL DE ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM	771,59	0,93%	0	0,00%	-100,00%
MATERIAL P/ MANUT.DE BENS IMOVEIS/INSTALACOES	34.919,10	41,94%	17.659,74	24,88%	-49,43%
MATERIAL P/ MANUTENCAO DE BENS MOVEIS	14.382,34	17,28%	19.343,09	27,25%	34,49%
MATERIAL ELETRICO E ELETRONICO	5.966,30	7,17%	5.683,40	8,01%	-4,74%
MATERIAL DE PROTECAO E SEGURANCA	1.949,00	2,34%	1.862,49	2,62%	-4,44%
SEMENTES, MUDAS DE PLANTAS E INSUMOS	354	0,43%	1.946,90	2,74%	449,97%
MATERIAL P/ MANUTENCAO DE VEICULOS	2.027,51	2,44%	1.737,09	2,45%	-14,32%
FERRAMENTAS	4.942,52	5,94%	5.423,57	7,64%	9,73%
MANUT. E CONSERV. DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	5.755,40	6,91%	6.347,69	8,94%	10,29%
MANUTENCAO E CONSERV. DE VEICULOS	1.015,75	1,22%	1.414,80	1,99%	39,29%
Outros Gastos (Não alcançaram 10% do total)	7.825,59	9,40%	5.216,43	7,35%	-33,34%
<b>TOTAL</b>	<b>83.250,13</b>	<b>100%</b>	<b>70.979,83</b>	<b>100%</b>	<b>-14,74%</b>

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Pode-se notar que na evolução dos gastos de 2008 para 2009, houve uma pequena queda em termos totais de 14,74%, muito abaixo do observado de 2007 para 2008 que ficou acima dos 60%. Quanto aos itens de despesa, não houve uma unânime queda nesse período. Alguns apresentaram queda como: Material para Manutenção de Bens Imóveis e Instalações queda de 49,43%, outros quedas pouco significativas em torno de 5% e outros apresentaram alta que é o caso de Material de Expediente que evoluiu 47,31%. Material de Processamento de Dados 26,12%, Material para manutenção de Bens Móveis 34,49%, Manutenção e Conservação de Maquinas e Equipamentos 10,29% e Manutenção e Conservação de Veículos 39,29%.

Destaca-se entre os gastos realizados nesta unidade devido a sua participação no total gasto os itens: Material para Manutenção de Bens Imóveis e Instalações, Material para Manutenção de Bens Móveis e Material Elétrico Eletrônico.

- **Material para Manutenção de Bens Imóveis/Instalações:**

Este item compreende o registro dos Valores das Despesas com Materiais de Consumo para Aplicação, Manutenção e Reposição de Qualquer bem Público como: Amianto, Aparelhos Sanitários, Arames Liso e Farpado, Areia, Basculante, Boca De Lobo, Bóia, Brita, Brocha, Cabo Metálico, Cal, Cano, Cerâmica, Cimento, Cola, Condutores de Fios, Conexões, Curvas, Esquadrias, Fechaduras, Ferro, Gaxetas, Grades, Impermeabilizantes, Isolantes Acústicos e Térmicos, Janelas Joelhos, Ladrilhos, Lavatórios, Lixas, Madeira, Marcos de Concreto, Massa Corrida, Niple, Papel de Parede, Parafusos, Pias, Pigmentos, Portas e Portais, Pregos, Rolos Solventes, Sifão, Tacos, Tampa P/ Vaso, Tampão de Ferro, Tanque, Tela de Estuque, Telha, Tijolo, Tinta, Torneira, Trincha, Tubo de Concreto, Válvulas, Verniz Vidro, Aquecedores a Gás dentre outros.

TABELA 9

Análise das Despesas no DEMAI com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa Material para Manutenção de Bens Imóveis/Instalações

GASTOS TOTAIS	2007	2008	2009	Δ% 07/08	Δ% 08/09
Gastos Totais (SF) na UG	75.088,01	34.919,10	17.659,74	-53%	-49%
Gastos Totais (SF) na UFMG	104.915,01	54.369,21	30.325,22	-48%	-44%
Gastos Totais (SF) UG X UFMG	71,60%	64,20%	58,20%	-10%	-9%
Gastos Totais na UG	446.121,94	925.058,09	531.417,12	107%	-43%
Gastos Totais (SF) UG X Gastos Totais na UG	16,80%	3,80%	3,30%	-78%	-12%

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Analisando a tabela observa-se que os gastos totais neste item no DEMAI, caíram mais do que na UFMG como um todo, apresentando uma variação negativa de 53% em 2007/2008 e 49% de 2008 para 2009, enquanto que a queda dos gastos totais na UFMG ficou em 48% e 44% respectivamente.

No que diz respeito a participação dos gastos com suprimento de fundos do DEMAI em relação aos gastos na UFMG, apresenta-se relevante, com média em torno dos 65%, apesar de uma queda de 2007 para 2008 de 10% e de 2008 para 2009 de 9%.

Quanto aos gastos totais no DEMAI observa-se uma variação positiva de 107% de 2007 para 2008, enquanto que a participação do suprimento de fundos baixou em 78% neste mesmo período e uma variação negativa de 43% de 2008

para 2009, enquanto que a participação do suprimento de fundos nestes gastos totais variou também negativamente em 12% neste mesmo período. Analisando os dados, nesta despesa, a implantação do CPGF não surtiu o efeito esperado uma vez que de 2008 para 2009 houve queda nos gastos totais de 43% e na participação do suprimento de fundos apenas 12%, vale ressaltar que apesar de ter apresentado queda de 2007 para 2008 de 78% no uso do suprimento de fundos, este número não é relevante uma vez que os gastos totais aumentaram em mais de 100%. Se os gastos mantivessem estáveis neste período, o suprimento de fundos seria responsável por 55% do total.

- **Material para Manutenção de Bens Móveis:**

Este item compreende os registros dos Valores das Despesas com Componentes, Peças, Acessórios e Sobressalentes para Aplicação, Manutenção e Reposição em Bens Móveis em Geral, como: Cabos, Cilindros para Máquinas Copiadoras, Compressor para Ar Condicionado, Esferas para Máquina Datilográfica, Mangueira para Fogão, Margaridas, Peças de Reposição de Aparelhos e Máquinas em Geral, Materiais de Reposição para Instrumentos Musicais e outros.

TABELA 10

Análise das Despesas no DEMAI com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa  
Material para Manutenção de Bens Móveis

GASTOS TOTAIS	2007	2008	2009	Δ% 07/08	Δ% 08/09
Gastos Totais (SF) na UG	45.340,79	14.382,34	19.343,09	-68%	34%
Gastos Totais (SF) na UFMG	62.316,80	22.400,65	22.345,91	-64%	0%
Gastos Totais (SF) UG X UFMG	72,80%	64,20%	86,60%	-12%	35%
Gastos Totais na UG	101.486,71	54.971,10	99.838,19	-46%	82%
Gastos Totais (SF) UG X Gastos Totais na UG	44,70%	26,20%	19,40%	-41%	-26%

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Analisando a tabela observa-se que os gastos totais neste item no DEMAI, tiveram variação negativa de 68% e positiva de 34% nos períodos de 2007 a 2008 e 2008 a 2009 respectivamente, enquanto que os gastos neste item na UFMG permaneceram estáveis no período de 2008 para 2009. Isto fez com que a participação dos gastos com suprimento de fundos no DEMAI em relação aos

gastos na UFMG, no primeiro período apresentasse queda de 12% e aumento de 35% no período seguinte devido ao aumento dos gastos no DEMAI.

Quanto aos gastos totais no HC observa-se uma diminuição dos gastos em 46% e um aumento de 82% nos dois períodos respectivamente, enquanto que a participação do suprimento de fundos nestes gastos totais variou negativamente em 41% de 2007 para 2008 e 26% de 2008 para 2009. Isto nos faz concluir que a implantação do CPGF fez com o DEMAI executasse essa despesa de outra, uma vez que a representatividade do suprimento de fundos em relação ao gasto total diminuiu em 26% enquanto o total de gasto aumentou consideravelmente neste último período.

- **Material Elétrico e Eletrônico:**

Registra O Valor Das Despesas Com Materiais De Consumo Para Aplicação Manutenção e Reposição dos Sistemas, Aparelhos e Equipamentos Elétricos e Eletrônicos, como: Benjamins, Bocais, Calhas, Capacitores e Resistores, Chaves de Ligação, Circuitos Eletrônicos, Condutores, Componentes de Aparelho Eletrônico, Diodos, Disjuntores, Eletrodos, Eliminador de Pilhas, Espelhos para Interruptores, Fios e Cabos, Fita Isolante, Fusíveis, Interruptores, Lâmpadas e Luminárias, Pilhas e Baterias, Pinos e Plugs, Placas de Baquelite, Reatores, Receptáculos, Resistências, Starts, Suportes, Tomada de Corrente e Outros.

TABELA 11

Análise das Despesas no DEMAI com Suprimento de Fundos de 2007 a 2009 no Grupo de Despesa  
Material Elétrico e Eletrônico

GASTOS TOTAIS	2007	2008	2009	Δ% 07/08	Δ% 08/09
Gastos Totais (SF) na UG	13.465,39	5.966,30	5.683,40	-56%	-5%
Gastos Totais (SF) na UFMG	32.714,56	17.261,09	9.577,59	-47%	-45%
Gastos Totais (SF) UG X UFMG	41,20%	34,60%	59,30%	-16%	72%
Gastos Totais na UG	261.016,52	348.693,02	457.122,81	34%	31%
Gastos Totais (SF) UG X Gastos Totais na UG	5,20%	1,70%	1,20%	-67%	-27%

Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

A tabela mostra que os gastos totais neste item no DEMAI apresentaram variação negativa de 56% e 5% nos dois períodos respectivamente, enquanto que os gastos neste item na UFMG apresentaram queda de 47% de 2007 para 2008 e

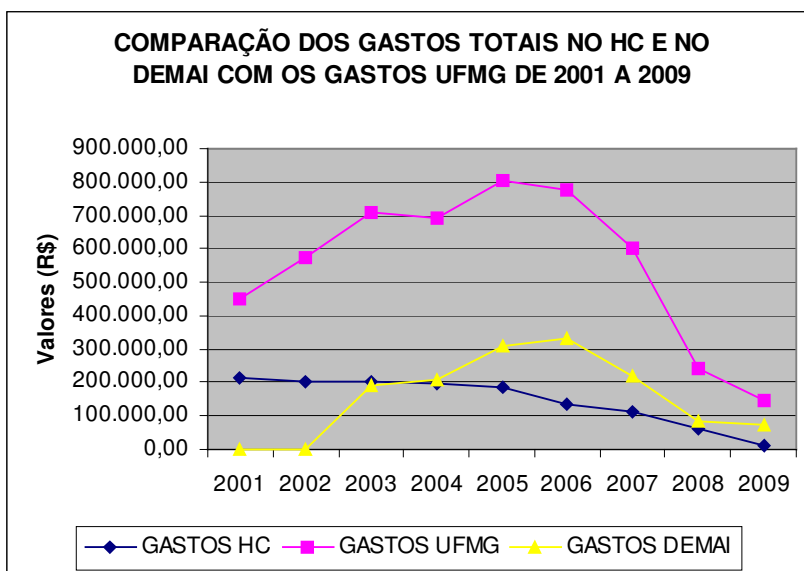
45% de 2008 para 2009. Isto mostra que os gastos no DEMAI diminuíram menos do que o total da UFMG, fazendo com que a participação dos gastos com suprimento de fundos do DEMAI em relação aos gastos na UFMG, aumentasse de para 72% de 2008 para 2009.

Quanto aos gastos totais no DEMAI observa-se uma variação positiva contínua de 34% e 31% nos dois períodos respectivamente, enquanto que a participação do suprimento de fundos nestes gastos totais variou negativamente em 67% e 27% nos dois períodos respectivamente. Isto nos faz concluir que a implantação do CPGF fez com o DEMAI realizasse a despesa sob outras formas, uma vez os gastos totais aumentaram neste período enquanto que a participação do suprimento de fundos diminui em média 47% neste mesmo período.

De forma a sintetizar os aspectos levantados até o momento, apresenta-se a seguir um gráfico ilustrativo para demonstrar ao longo dos últimos dez anos o histórico de uso do suprimento de fundos nas duas unidades pesquisadas em comparação com os gastos totais na UFMG.

Gráfico 5

Comparação dos Gastos Totais com Suprimento de Fundos no HC e no DEMAI com os Gastos Totais com Suprimento de Fundos na UFMG de 2001 a 2009.



Fonte: SIAFI - Elaborado pelo autor

Nota-se neste gráfico a diferença capital entre as duas unidades pesquisadas em relação ao gasto total na UFMG. Enquanto os gastos no HC foram mais



estáveis ao longo do tempo, a curva dos gastos no DEMAI representada no gráfico se assemelha aos gastos totais na UFMG. Isto muito provavelmente se deve ao fato de que este departamento seja de apoio a infraestrutura da universidade.

Quanto aos gastos históricos apresentados no gráfico, podemos inferir o quanto era utilizado esta forma de realização da despesa, culminando em 2005, em seu maior nível, logo depois se inicia um processo de declínio dos gastos, com muito efeito após a implantação do CPGF, colaborando com a idéia de controle dos gastos públicos.

## 5. CONCLUSÃO

O presente trabalho propôs um estudo comparativo do comportamento dos gastos com suprimento de fundos no período de 2007 a 2009, período que coincide com a implantação do CPGF. O uso do CPGF tornou-se obrigatória em 2008 e uma reação imediata pôde ser notada que foi a enorme queda na concessão do suprimento de fundos neste período.

Nota-se que no Hospital das Clínicas, houve uma queda no primeiro ano de sua utilização em torno de 42% e conseqüente queda no segundo ano em quase 80% em 2009 com relação a 2008. A partir desses números, infere-se que a implantação do CPGF trouxe maior rigor na concessão e uso do suprimento de fundos como forma de realização da despesa pública e fez com que gastos que pudessem aguardar o processo normal de aquisição, assim fosse feito, como é o caso do grupo de despesas Fretes e Transportes de Encomendas que em 2009, não houve gasto algum neste item.

Na outra unidade pesquisada, DEMAI, mostrou-se um processo semelhante, mas como menos intensidade que o notado no Hospital das Clínicas. No primeiro ano a diminuição dos gastos ficou em quase 62%, já no segundo anos a queda foi bem menor em torno de 15%. Isto evidencia que existiam despesas realizadas em 2007 que não eram tão urgentes e, portanto, poderiam aguardar o processo normal de licitação. Já no ano seguinte à implantação do CPGF, trouxe uma estabilidade nos gastos e acredita-se que estes possam se ajustar a um nível aceitável de utilização de suprimento de fundos.

A implantação do CPGF teve como objetivo principal a facilidade que traria à administração pública no dia-a-dia, como forma de agilizar as compras e contratações de produtos e serviços. Acontece que concomitante a essa facilidade estava por trás desta proposição um melhor controle dos gastos, uma vez que propalava nos meios de comunicação denúncias de irregularidades na utilização desses recursos, ou seja, o ente público pode utilizar esta forma de realização da despesa desde que obedeça a determinados limites, bem como disponibilizar os gastos através de sítios disponíveis para consulta a qualquer cidadão.

Essa era a novidade do CPGF, a forma de concessão outrora utilizada, as chamadas Contas Tipo "B", era muito vulnerável quanto ao controle e transparência dos gastos realizados. A nossa forma agora utilizada, trará para os administrados

públicos a possibilidade de acompanhar os gastos que estão sendo realizados, através de faturas, facilitando a prestação de contas e melhor gerenciamento dos recursos empregados nesta forma de realização da despesa.

Esse gerenciamento não envolve apenas a quantificação dos recursos empregados no suprimento de fundos, mas também planejamento daquilo que se necessita gastar, prevendo possíveis situações futuras e tomando providências de forma a adquirir produtos e serviços necessários para a administração sob as regras existentes de aquisição de bens e serviços para o ente público.

Outra inovação trazida pelo CPGF foi a definição de limites para concessão de suprimento de fundos. Esse fato diminuiu os recursos disponíveis para os gestores e por essa razão a necessidade de planejar o que e como seria adquirido foi extremamente necessária. Isto ajuda explicar a queda acentuada no primeiro ano de utilização do CPGF. O volume de recursos disponíveis em 2007 era maior do que o observado em 2008.

Na minha visão, a implantação do CPGF assumiu um papel importante e muito relevante no controle dos gastos públicos, visto que, o uso indiscriminado constituiu formas de escapar do processo normal de contratação de produtos e serviços e que pode culminar em fraudes ou desvios dos recursos e que analisando os gastos estritamente pelo aspecto normativo da lei, estes não atendiam o disposto que estabelecem de forma clara que as despesas realizadas por meio do suprimento de fundos devem ser aquelas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação. Se os gestores conseguiram prestar os serviços que antes eram prestados gastando menos com suprimento de fundos, é porque não atendiam ao estabelecido na lei.

Analisando apenas números, podemos lançar mão das considerações anteriormente feitas, mas, para obter com maior grau de certeza, os fatores que levaram a diminuição dos gastos com suprimento de fundos, será necessário fazer uma pesquisa junto aos supridores e aos ordenadores de despesa a respeito deste tema. Isto é o que fica de sugestão para pesquisas futuras, como forma de corroborar os dados aqui apresentados.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Albuquerque, Claudiano Manoel de; **Gestão de Finanças Públicas**: Claudiano Manoel de Albuquerque, Márcio Bastos Medeiros, Paulo Henrique Feijó. - 2ª ed. Brasília, 2008.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; **Contabilidade Pública: as teoria a prática, atualizada conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal**. – São Paulo: Saraiva, 2004.

ARVATE, Paulo Roberto; **Economia do Setor Público / Paulo Arvate, Ciro Biderman**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2004 – 2ª reimpressão.

BERTUCCI, Janete Lara de Oliveira. **Metodologia básica para elaboração de trabalhos de conclusão de cursos (TCC)**: ênfase na elaboração de TCC de pós-graduação Lato Sensu. – 1.Ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

BRASÍLIA. Controlaria Geral da União. **Suprimento de Fundos e Cartão de Pagamentos**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 10 set 2010. Brasília: Franco&Fortes, 2002.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **A reforma do estado dos anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle**. *Lua Nova* [online]. 1998, n.45, pp. 49-95.

BUGARIN, Maurício Soares; **Controle dos Gastos Públicos no Brasil**: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade. Maurício Soares Bugarin, Laércio Mendes Vieira, Leice Maria Garcia. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

CAMPOS, Marco Aurélio Moraes, CHAVES, Paulo Rogério Barbosa **Transparência dos Gastos Federais: O Controle Externo sobre os Recursos Aplicados por meio de Suprimento de Fundos** – Brasília, UNB, 2006.

COOPER, Donald R; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

**COUTO, Luciana Torres da Silveira Graça**, O Orçamento Público e a Avaliação da Eficiência do Gasto Público No Brasil, Brasília, UNB: 102 p.

Fundação Getúlio Vargas; **Orçamento e Administração Financeira**. 2ª ed. FGV: 1963.

Giacomoni, James; **Orçamento público**. 13ª ed. Ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2005.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana C. **Finanças Públicas – teoria e prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

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

[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca\\_tcu/historia](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/historia)  
Acessado em 25 out. 2010. às 13:35 horas.

[http://veja.abril.com.br/idade/exclusivo/perguntas\\_respostas/cartao\\_credito\\_corporativo/index.shtml](http://veja.abril.com.br/idade/exclusivo/perguntas_respostas/cartao_credito_corporativo/index.shtml)

<http://www.ufmg.br/dsg/institucional>. Acesso em 09 de novembro de 2010

Kohama, Heilio; **Contabilidade pública**. Teoria e prática. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; **Contabilidade Pública: Integrando a União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Machado Jr., José Teixeira. **A lei 4.320 comentada** 29 ed. Ver. Atual. Rio de Janeiro, IBAM, 1999.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis, metodologia jurídica**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

Matias Pereira, José; **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada à Administração Pública**. 6ª ed., 6ª tiragem. Brasília: Vestcon, 2005.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 7ª ed.

PISTICELLI, Roberto Bocaccio et al; **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Rezende, Fernando Antonio; **Finanças Públicas**: 2ª ed. – 4. Re-impressão - São Paulo: Atlas, 2006.

SALOMON, Délcio Vieira; **Como Fazer uma Monografia**: 4ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SANTOS, Clezio Saldanha dos; **Introdução à Gestão Pública**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SENADO FEDERAL. Disponível em:  
<http://www.senado.gov.br/web/comissoes/documentos/SSCEPI/RelatorioFinalCartoes>

SILVA, L., DIAS, C., BRITO, C., CARDOSO, K.. Orçamento Público: Um Natural Sistema de Custos. **Revista de Contabilidade da UFBA**, América do Norte, 2, mai. 2008. Disponível em:  
<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/2606/1841>.  
Acesso em: 05 Out. 2010.

**Três exemplos de mudanças na gestão de suprimentos na Administração Pública Federal: UFSM, GHC e 4o RCC/Pesquisa ENAP.** Brasília: ENAP, 2002. 30p. (Texto para Discussão, 47).

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e métodos.** Tradução Daniel Grassi. –3. Ed. – Porto Alegre: Bookman, 2005.