



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE - PB
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDRÉ HORMAN DE MEDEIROS CORREIA

**EFICIÊNCIA DOS RECURSOS PÚBLICOS DO FMS: Evidenciação dos gastos
realizados pelo Fundo Municipal de Saúde na cidade de Campina Grande - Paraíba de
2015 a 2017**

CAMPINA GRANDE - PB

2018

ANDRÉ HORMAN DE MEDEIROS CORREIA

EFICIÊNCIA DOS RECURSOS PÚBLICOS DO FMS: Evidenciação dos gastos realizados pelo Fundo Municipal de Saúde na cidade de Campina Grande - Paraíba de 2015 a 2017

Trabalho de Conclusão de Curso - TCC apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Ma. Janayna Rodrigues de Morais Luz.

CAMPINA GRANDE - PB

2018

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

C:824e Correia, André Horman de Medeiros.
Eficiência dos recursos públicos do FMS [manuscrito] :
evidenciação dos gastos realizados pelo fundo municipal de
saúde na cidade de Campina Grande - Paraíba de 2015 a
2017 / Andre Horman de Medeiros Correia. - 2018.
39 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências
Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de
Ciências Sociais Aplicadas, 2018.

"Orientação : Profa. Ma. Janayna Rodrigues de Moraes
Luz, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."

1. Gastos públicos. 2. Fundo Municipal de Saúde. 3.
Gastos em Saúde. 4. Contabilidade.

21. ed. CDD 336.3

ANDRÉ HORMAN DE MEDEIROS CORREIA

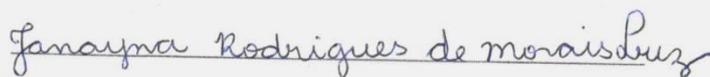
EFICIÊNCIA DOS RECURSOS PÚBLICOS DO FMS: Evidenciação dos gastos realizados pelo Fundo Municipal de Saúde na cidade de Campina Grande - Paraíba de 2015 a 2017

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade Governamental.

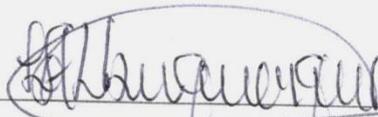
Aprovada em: 04/06/2018.

BANCA EXAMINADORA



Prof^a. Ma. Janayna Rodrigues de Morais Luz. (Orientador)

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof^a. Lúcia Silva Albuquerque

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Adamo da Cruz Barbosa

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

A Deus, meus familiares e amigos,
DEDICO.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me capacitado em todos os momentos desafiadores que a vida propõe, pelas oportunidades gratificantes que me tem surgido e pela sabedoria que me tem fornecido.

A toda minha família que sempre me apoia, ao meu pai Manoel Hormínio de Medeiros Correia, à minha mãe Edilene Muniz de Medeiros Correia e aos meus irmãos, Alex Horman de Medeiros Correia e Arthur Horman de Medeiros Correia, pelo suporte e incentivo durante esta graduação.

A professora e orientadora Janayna Rodrigues, que se dispôs a me ajudar durante a construção e concretização desta monografia, por todo seu trabalho e comprometimento.

Aos professores Lúcia Albuquerque e Ádamo da Cruz que compuseram minha banca e a todos os professores do curso de Ciências Contábeis da UEPB, que compartilharam de seus conhecimentos e experiências a fim de construir nosso perfil profissional, com propósito de um dia nos tornarmos grandes contadores como eles são.

Aos laços de amizade que foram construídos durante este período de curso e que serão levados para o resto da vida, agradeço em especial a Aline Evelyn, Anne Karoline, André Cardoso, Bruna Manuela, Elane Cabral, Gustavo Albuquerque, Guigo, Hugo Sales, Josilayne Costa, Kallinne Rodrigues, Leonardo Vidal, Wesley Freitas e a todos os demais pela colaboração e apoio durante esta formação acadêmica.

A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988, Art. 196, p. 119)

RESUMO

Para os usuários da informação, a veracidade e fidedignidade dos fatos relatados é o que torna um relatório de transparência viável, dentre as políticas públicas sofremos da carência deste fator, onde as informações se fazem incompletas ou inexistentes ao público, ainda mais quando falamos especificamente do orçamento executado na saúde pública, a falta dessa educação fiscal termina debilitando o nosso desempenho socioeconômico. Neste sentido, o objetivo deste estudo consiste em analisar a eficiência por amostragem dos gastos públicos com saúde no município de Campina Grande - Paraíba referente a um corte temporal dos últimos 3 anos do Fundo Municipal de Saúde (FMS), no intuito de evidenciar a discrepância dos recursos aplicados. Desta forma, Foi utilizado como ferramenta de busca e de coleta para os dados estatísticos, o portal do SAGRES disponibilizado pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE), dentre os anos de 2017, 2016 e 2015. Representando um total de 15.733 empenhos analisados, foram divididos 43 tipos de despesas diferentes conforme os históricos discriminados, com estes dados coletados foi realizado uma Análise Vertical e Horizontal de cada ano, a fim de se criar um parâmetro para possível análise e comparabilidade dos anos supracitados, logo em seguida, foi utilizado a Análise Envoltória de Dados (DEA) para medir os *scores* de eficiência que os recursos públicos com saúde obtiveram em cada um dos anos, para isto, utilizou-se de auxílio do *software Frontier Analyst*. Dentre os resultados apresentados, concluiu-se uma gradativa evolução dos gastos com saúde, demonstrando uma tendência de crescimento para os próximos anos também. Em 2016 o total de gastos realizados pelo FMS aumentou 6,42% em relação ao que foi gasto em 2015, e no ano de 2017 aumentou 8,51% em relação a 2015 ultrapassando o montante de 2016. Todavia, notou-se variações positivas e negativas acerca de despesas específicas, estas estabelecidas nas análises propostas, dentre algumas mais expressivas, destaca-se os gastos em relação à consultoria, locações de veículos, tratamentos e serviços médicos, serviços de contabilidade, folha de pessoal, dentre outras. Entretanto, de uma perspectiva geral os gastos se mantiveram bem proporcionais quando comparados com o montante anual, demonstrando uma similaridade do orçamento empenhado em cada exercício. A disponibilidade de dados nos sistemas do Sagres, Portal de Transparência, Finbra, Datasus, Siops e demais ferramentas de pesquisa, associado à carência da realidade acerca dos gastos públicos com saúde, torna oportuno novas pesquisas na área com amostras mais abrangentes.

Palavras-chave: Gastos em Saúde. Transparência. Fundo Municipal de Saúde.

ABSTRACT

For the users of the information, the truthfulness and reliability of the facts reported is what makes a report of transparency feasible, among the public policies we suffer from the lack of this factor, where information becomes incomplete or non-existent to the public, especially when we speak specifically of budget executed in public health, the lack of this fiscal education ends up weakening our socioeconomic performance. In this sense, the objective of this study is to analyze the sampling efficiency of public health expenditures in the city of Campina Grande - Paraíba referring to a temporal cut of the last 3 years of the Municipal Health Fund (FMS), in order to show the discrepancy of the resources invested. In this way, the SAGRES portal provided by the State Court of Accounts (TCE) was used as a search and collection tool for statistical data, between 2017, 2016 and 2015. Representing a total of 15,733 surveys analyzed, with this data collected, a vertical and horizontal analysis of each year was performed, in order to create a parameter for possible analysis and comparability of the above mentioned years. Data Envelopment Analysis (DEA) to measure the efficiency scores that public health resources obtained in each of the years, using Frontier Analyst software. Among the presented results, it was concluded a gradual evolution of health spending, showing a trend of growth for the next years as well. In 2016 the total expenses incurred by FMS increased by 6.42% compared to what was spent in 2015, and by 2017 increased by 8.51% compared to 2015, exceeding the amount of 2016. However, there were positive changes and negative ones about specific expenses, these established in the proposed analyzes, among some more expressive ones, we highlight the expenses in relation to the consulting, leasing of vehicles, medical treatments and services, accounting services, personnel sheet, among others. However, from a general perspective, expenditures remained well proportioned when compared to the annual amount, showing a similarity of the budget committed in each fiscal year. The availability of data in the systems of Sagres, Portal de Transparência, Finbra, Datasus, Siops and other research tools, coupled with the lack of reality about public spending on health, makes new research in the area with more extensive samples opportune.

Keywords: Health Expenditures. Transparency. Municipal Health Fund.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Leis e Normas referente ao Orçamento e a Saúde Pública	13
Quadro 02 - Apresentação dos indicadores como saídas e entradas	30

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Empenhos analisados por ano	21
Tabela 02 – Grupos de despesa e empenhos analisados da amostra	21
Tabela 03 – Retratação dos gastos realizados da amostra	22
Tabela 04 – Grupos de despesa do ano de 2017	23
Tabela 05 – Grupos de despesa do ano de 2016.....	23
Tabela 06 – Grupos de despesa do ano de 2015.....	24
Tabela 07 – Análise vertical da amostra	25
Tabela 08 – Análise Horizontal da amostra	27
Tabela 09 – Indicadores e seus respectivos valores e fonte	29
Tabela 10 – Grau de eficiência conforme <i>software Frontier Analyst</i>	30

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1	LEIS E NORMAS REFERENTES AO ORÇAMENTO PÚBLICO	13
2.2	PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO DA SAÚDE	15
2.3	FUNDO NACIONAL DE SAÚDE – FNS	16
2.4	FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE – FMS	17
2.5	RELATÓRIO ANUAL DE GESTÃO – RAG	18
2.6	ESTUDOS CORRELATOS.....	19
3	METODOLOGIA	20
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	20
3.2	ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL	20
3.3	ANÁLISE POR ENVOLTÓRIA DE DADOS - DEA	21
3.4	PROCEDIMENTOS DA AMOSTRA	22
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	27
4.1	ANÁLISE VERTICAL	27
4.2	ANÁLISE HORIZONTAL	28
4.3	ANÁLISE ENVOLTÓRIA DE DADOS	31
4.4	DISCURSÃO DOS RESULTADOS.....	32
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
6	REFERÊNCIAS	36

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de acompanhamento dos recursos públicos é um princípio básico que deveria ser introduzido a todo e qualquer cidadão que se preocupa com a condição socioeconômica de seu país. A falta da educação fiscal pode ser considerada um dos principais agravantes que torna tão falho a nossa transparência das políticas públicas, principalmente acerca do setor da saúde. (ESAF, 2014).

O Brasil já é conhecido mundialmente como um país rico economicamente, segundo dados divulgados pelo próprio IBGE (2016), porém, ainda não foi capaz de distribuir essa riqueza de forma justa. O Brasil tem capacidade de se aprimorar cada vez mais, algumas metas a serem atingidas podem ser observadas por Mazon, Mascarenhas e Dallabrida (2015) onde afirmam que o desempenho brasileiro abaixo da média, com relação à saúde, atrapalha os índices de desenvolvimento socioeconômico do país, o Ministério da Saúde ressalta que a provisão inadequada da saúde incide não somente sobre a qualidade de vida da população, mas também sobre a entrada de investimentos no país, influenciando em seu desempenho.

Essa consciência estimula o aperfeiçoamento do sistema nacional de saúde. Todavia, ainda existem barreiras administrativas para que os recursos destinados à saúde sejam utilizados da melhor maneira e em pontos estratégicos com maior deficiência. Atos que passam a ser repudiados como crimes sociais como malversar recursos públicos, banalização e sonegação dos tributos, o retorno incompatível da verba pública e por muitas vezes a manipulação de informações nos contratos e licitações que fragiliza a transparência governamental, é uma realidade em nosso país. Segundo Delgado (2012, p. 23) “Quando as fraudes ocorrem o Estado perde dinheiro que poderia estar investindo em outras áreas, como saúde e educação.”

Corroborando com as ideias anteriores, levantou-se a seguinte questão problema acerca dos dispêndios públicos: Quais são os principais gastos realizados pelo Fundo Municipal de saúde (FMS) em Campina Grande - Paraíba e suas respectivas variações ao decorrer dos anos 2015, 2016 e 2017?

Segundo os estudos de Borges, Pereira e Borges (2015), Grzybovski e Hahn (2006), Pertuzatti e Merlo (2005), acordam com estas ideias quando afirmam que a educação fiscal e a veracidade da transparência pública agem como um conjunto de conhecimentos e atitudes que podem influenciar na vida das pessoas, e, portanto, provocar mudança social para a formação da consciência do cidadão, orientando-o conforme os princípios que norteiam a construção de um sistema tributário.

Neste sentido, verifica-se um longo caminho no Brasil, como iniciativas de esclarecer a relação sociedade versus fisco, apresentando novos projetos de consciência tributária, movimentos sociais acerca de um país melhor e menos burocrático, maneiras sustentáveis de vida e desenvolvimento humano, declarações de princípios éticos para formação de uma sociedade global justa, sustentável e pacífica, dentre outros. (ESAF, 2014).

O presente estudo é composto por cinco seções. Sendo a primeira, a introdução, trazendo os pontos introdutórios da pesquisa, bem como os objetivos; a segunda com a fundamentação teórica: leis e normas referentes ao orçamento, saúde pública e estudos correlatos; terceira seção com os procedimentos metodológicos e a apresentação da amostra; a quarta com detalhamento dos resultados e a quinta e última seção com as considerações finais.

Objetivo Geral

Analisar a alocação dos principais gastos realizados pelo fundo municipal de saúde (FMS) em Campina Grande - Paraíba e suas respectivas variações ao decorrer dos anos 2015, 2016 e 2017?

Objetivos Específicos

1. Identificar os custos no sistema do tribunal de contas da Paraíba - SAGRES do FMS referente ao município de Campina Grande, a fim de segregar cada empenho encontrado pelos respectivos tipos de despesas.
2. Apresentar por meio da análise Vertical e Horizontal a proporção e variação de cada grupo de despesa entre os anos supracitados com o propósito de atender a finalidade da pesquisa.
3. Averiguar os dados através da Análise Envoltória de Dados (DEA), no intuito de determinar o grau de eficiência de cada ano, como parâmetro de desempenho dos recursos públicos na saúde.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção são descritas as questões referentes às leis e normas que compõe a transparência da administração pública, o planejamento orçamentário da saúde, destino de seus recursos aos respectivos fundos e funções a fim de complementar especificamente o destino das verbas e repasses vinculados à saúde, atentando a prestação de contas e aplicação dessas receitas.

2.1 Leis e normas referentes ao orçamento público

O orçamento público transforma-se em lei após passar por um processo de ampla negociação, em que os governos federal, estadual e municipal deixam claro como pretendem gastar a curto e médio prazo os recursos arrecadados. Segundo Haddad e Mota (2010, p. 15) “O orçamento é o instrumento de maior relevância e provavelmente o mais antigo da Administração Pública. É utilizado pelos Governos para organizar os recursos financeiros.”

Neste sentido, com o avanço e evolução dos sistemas de controle orçamentário no Brasil, demais leis foram surgindo com o decorrer histórico. De acordo com o quadro 1 são descritas estas leis e normas:

Quadro 1: Leis e Normas referente ao Orçamento e a Saúde Pública

Leis e Normas referentes ao Orçamento e a Saúde Pública		
Número da Lei	Lei	Descrição
Lei 4320 de 17 de março de 1964	Lei de Finanças Públicas	Art. 1º Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal... Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade... Art. 6 "Todas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções."
Lei 101/2000	Lei de Responsabilidade Fiscal	Visa atender à prescrição do artigo 163 da CF de 1988: Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas; II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias fundações e demais entidades; III - concessão de garantias pelas entidades públicas; IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública; V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

A lei 8080, de 19 de setembro de 1990	Lei Orgânica da Saúde	Vem por tratar de novas diretrizes a serem tomadas a fim de aprimorar o Sistema de Saúde Brasileiro. “Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências.” Reforça a formulação das metas e estratégias dos recursos que foram aplicados no propósito de garantir a qualidade e prioridade das ações e serviços ao SUS.
Eficiência dos Gastos Públicos = Planejamento Governamental		
PPA	Plano Plurianual	Conforme Art. 165, § 1º da CF de 88 “A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes para as relativas aos programas de duração continuada.”
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias	“§ 2º - ...compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente...” (CF de 88, Art. 165 § 2º). Esta lei representa um elo de ligação entre as estratégias traçadas pelo PPA e a LOA.
LOA	Lei Orçamentária Anual	Segundo CF de 88, Art. 165 § 5º A lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União... II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados... por meio desta lei que o fisco prever o próprio orçamento, relacionando a estimativa das receitas e despesas, destino de execução das verbas, dos gastos referentes aos setores de educação, transporte, saúde.

FONTE: Elaborado pelo autor, 2018.

No Brasil verifica-se uma realidade de gastos excêntricos e por muitas vezes de fraudes para ludibriar as normas, a lei 101/2000 também teve o intuito de combater os males da corrupção, incentivou a transparência dos gastos públicos, e limitou os gastos dos estados e municípios conforme a veracidade dos tributos arrecadados pelos mesmos, buscando criar um equilíbrio orçamentário, financeiro e fiscal. (SANTOS *et al*, 2012).

Desta forma, Medeiros *et al* (2016) atribui à LRF o mérito de construir uma nova cultura de responsabilidade fiscal inibindo as práticas irresponsáveis perante as contas públicas. Neste contexto, a LRF fixou limites máximos para as despesas públicas aplicadas aos três poderes. Entretanto, posteriormente logo foi acusada como responsável pela crise de governabilidade no âmbito da saúde, de acordo com o próprio Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde (CONASEMS) passou a denunciar que as regras de controle rigoroso impostas aos limites dos gastos públicos são impeditivas ao desenvolvimento do Sistema único de Saúde (SUS) no âmbito municipal.

Segundo Silva e Silva (2007, p. 12) a LRF criou um paradoxo “ao mesmo tempo em que o estado responsabiliza os gestores do SUS pela prestação de serviços de saúde integrais e universais, os impede de contratar pessoal para execução dessas políticas públicas”.

Assim, a capacitação do gestor se faz necessário para atender as novas diretrizes da lei, adequar a força de trabalho às novas exigências do sistema produtivo em termos de formação, qualificação profissional e emprego tem se colocado como o grande desafio para o campo da gestão na saúde. (MARTINS, 2016). Neste sentido, contribuindo em conjunto com o planejamento orçamentário, as leis e normas fiscais tornam viável a transparência orgânica da saúde.

Em 2008, a necessidade de conhecimento do impacto da LRF na alocação dos recursos humanos em saúde chegou a ser incluída na agenda nacional de prioridades de pesquisa em saúde. (2008).

2.2 Planejamento orçamentário da saúde

Por meio da criação da Constituição de 1988, a administração pública se tornou além de tudo responsável por garantir a saúde como direito de qualquer cidadão. Por meio disso, foi desenvolvido o Sistema único de Saúde, denominado SUS, onde qualquer indivíduo teria acesso integro a saúde de forma igualitária e universal, desde simples exames médicos até tratamentos mais complexos (CONSTITUIÇÃO de 1988, art. 196).

Segundo a Lei Orgânica da Saúde, art. 2º, “A saúde é um direito fundamental do ser humano, devendo o estado prover as condições indispensáveis ao seu pleno exercício.” Neste sentido, o SUS faz parte de um dos maiores sistemas públicos já desenvolvidos onde confere compromissos a todas esferas de governo, onde a união, estados, distrito federal e municípios financiam seus recursos. (LEI 8080, 1990).

Referente à união este possui o dever de fiscalizar e zelar por todo o sistema de saúde de alta complexidade no país, onde também colabora com parte dos recursos destinados a este setor, mais especificamente, o montante aplicado deve corresponder ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, acrescido do percentual relativo à variação do Produto Interno Bruto (PIB) do ano antecedente ao da lei orçamentária anual conforme a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012.

Conforme o art. 198 da Constituição Federal, este visa determinar a alocação para os recursos da saúde brasileira, de acordo com os critérios determinados pela mesma:

Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo.

Em relação aos governos estaduais e distrito federal, estes possuem autoridade para elaborar suas próprias políticas de saúde, desde que aplicado no mínimo 12% de sua arrecadação dos impostos estaduais deduzido dos repasses aos respectivos municípios a fim de aplicar em ações e serviços a saúde. (LEI COMPLEMENTAR nº 141, 2012).

Por fim, destaca-se os municípios responsáveis por garantir os serviços referentes à atenção básica, as prefeituras destacam-se como principais órgãos referidos a saúde, onde estes também criam suas próprias políticas municipais de saúde, onde aplicam seus recursos próprios, sendo no mínimo de 15% de sua arrecadação, além dos repasses já destinados pela união e estados para criar uma estrutura confiável e eficiente no país. (LEI COMPLEMENTAR Nº 141, 2012).

Neste sentido, os repasses das respectivas verbas são destinados a Fundos especiais, onde o Fundo Municipal de Saúde (FMS) será provido pelos recursos repassados pelas esferas federal e estadual, além de receitas obtidas através de outros convênios e referentes a taxas de fiscalização em saúde, conforme determinado pela Constituição Federal, Lei nº 8.080/90 e Lei nº 8.142/90.

2.3 Fundo nacional de saúde - FNS

Na esfera federal, para melhor gerenciamento dos recursos alocados para a saúde, foi desenvolvido o Fundo Nacional de Saúde com a finalidade de atender ao Sistema Único de Saúde (SUS), conforme o decreto Nº 64.867 (1969).

Art. 1º Fica instituído um fundo especial, denominado Fundo nacional de saúde (FNS), cujos recursos serão destinados a prover, em caráter supletivo, os programas de trabalho relacionados com a saúde individual e coletiva coordenados ou desenvolvidos pelo Ministério da Saúde. (DECRETO Nº 64.867, 1969).

Dessa forma, se torna mais viável e fácil à administração dos gastos que irão decorrer especificamente para um setor, neste caso, a saúde. Para fins de transferências dos recursos financeiros, eles são repassados de fundo a fundo, a partir do Fundo Nacional de Saúde para os Fundos de saúde estaduais, distrito federal e municipais. (LEI COMPLEMENTAR Nº 141, 2012).

Neste sentido, os estados distribuem para seus respectivos municípios, conforme a necessidade de cada um. A alocação desses gastos para atender as ações e serviços de saúde também é regulamentada pela Portaria N° 204 (2007) “Regulamenta o financiamento e a transferência dos recursos federais para as ações e os serviços de saúde, na forma de blocos de financiamento, com o respectivo monitoramento e controle”.

Atendendo assim aos blocos de financiamento constituídos pela atenção básica, atenção de média e alta complexidade ambulatorial e hospitalar, vigilância em Saúde, assistência farmacêutica, gestão do SUS e nos investimentos na rede de serviços de Saúde. (PORTARIA N° 204, Art. 4, 2007).

Assim, o FNS realiza suas transferências conforme as portarias publicadas e voltadas para cada programa de saúde, onde as previsões dos repasses tendem a ser anuais, sendo efetuadas 12 parcelas respectivas para prestação de contas, esta que será avaliada e aprovada por meio dos Conselhos de Saúde e formalizada pelo Relatório Anual de Gestão. (PORTAL DO FNS; PORTARIA N° 204, 2007).

2.4 Fundo Municipal de Saúde - FMS

Os municípios visam atender aos gastos referentes ao seu território, conforme os gastos previstos no planejamento orçamentário referente as ações e serviços de saúde. Dessa forma, propõe-se a atender os princípios do SUS fortalecidos pelo Pacto de Saúde entre os entes federativos.

Fadel *et al.* (2009) afirmam que no Brasil, o financiamento da saúde é responsabilidade das três esferas de governo. Contudo, a execução das ações de saúde, na maior parte do país, é responsabilidade dos municípios, que recebem transferências diretamente do FNS para o FMS, provocando uma descentralização acelerada e com baixa participação dos estados.

Neste sentido, assim como os demais fundos, o FMS se compromete a gerir de forma responsável os recursos a ele repassados para as demais finalidades de atendimentos gerais, dentre as alocações para composição destes recursos encontra-se as próprias receitas municipais provindas do IPTU, ITBI, ISSQN, dentre outras taxas e arrecadamentos estabelecidos na LOM ou no PP, LDO e a própria LOA, encontram-se também os próprios repasses federais e estaduais, multas, ressarcimentos, doações, dentre outros estabelecidos na própria Lei Orgânica Municipal. (Portal do Fundo Nacional de Saúde).

Sendo assim um instrumento de canalização e gestão para os recursos financeiros do SUS, referente às despesas do FMS que destacam as necessidades do município, incluindo gastos diretos e indiretos com saúde, desde financiamentos de programas de saúde a serem instalados em unidades básicas, salários e gratificações referentes aos profissionais da área, demais serviços prestados, locação de veículos, imóveis, equipamentos, obras e manutenções, gêneros alimentícios, materiais de uso e consumo, mídia e outras despesas. (Portal Saúde & Cidadania).

Os gastos aplicados para atendimento do SUS, também são geridos pelos Conselhos de Saúde. O CMS (Conselho Municipal de Saúde) se caracteriza como órgão colegiado e fiscalizador da gestão na esfera municipal, integrando a estrutura da Secretaria Municipal de Saúde, propõe medidas para aperfeiçoamento da organização e funcionamento do SUS. (CMS-CG).

2.5 Relatório anual de gestão - RAG

O Relatório Anual de Gestão conforme a Lei 8.142/1990, o define como a principal ferramenta de acompanhamento para administração da alocação de gastos na saúde dos municípios, estados, Distrito Federal e da União. Constitui-se no instrumento de comprovação da aplicação dos recursos repassados do Fundo Nacional de Saúde para os Fundos de Saúde dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Neste sentido, torna-se possível por parte do governo comprovar a aplicação dos recursos do SUS, além de orientar de forma mais detalhada quais foram os resultados alcançados por parte do Planejamento Anual de Saúde e trazer eventuais redirecionamentos para serem executados na elaboração da próxima programação anual. (PORTARIA Nº 2135, 2013).

Por meio do Ministério da Saúde, este se torna responsável pelo acompanhamento do destino que os recursos foram aplicados e das tomadas de decisões realizadas pela gestão pública, tendo força para intervir e repudiar qualquer ato ilícito a fim de tornar nossa logística e controle mais apurado, íntegro e transparente. A fiscalização ainda conta com outros mecanismos desenvolvidos para o fisco como o Tribunal de Contas, o Poder Legislativo, dentre outros. (PORTAL DO MINISTÉRIO DA SAÚDE).

2.6 Estudos Correlatos

Com base nos estudos correlacionados, notou-se a importância e necessidade dos gastos públicos aplicados na saúde. Eventualmente o ramo acadêmico busca demonstrar a realidade dos fatos encontrados na saúde e áreas afins, neste sentido, buscou-se evidenciar alguns estudos que auxiliaram na composição dessa pesquisa.

Nos achados de Souza e Barros (2013), demonstram a eficiência dos gastos públicos com assistência hospitalar nos estados brasileiros entre 2009 e 2010. Revelaram que dentre os 23 estados pesquisados 6 deles (Acre, Amapá, Paraná, Roraima, São Paulo e Tocantins) foram considerados eficientes pela observação de seus escores em 2009, e, em 2010, a eficiência foi visualizada em 7 estados (Acre, Amapá, Minas Gerais, Paraná, Roraima, São Paulo e Tocantins).

Flach, Mattos e Mendes (2017), visaram analisar a eficiência dos gastos públicos com saúde no estado do Espírito Santo, chegando à conclusão que as variáveis “gasto e eficiência” não necessariamente possuem relação direta. Ou seja, maior gasto não garante melhor saúde e alcance de maior eficiência nos municípios do Espírito Santo.

O estudo de Queiroz *et al* (2013) avalia a alocação dos recursos destinados à saúde pública nos municípios do Estado do Rio Grande do Norte. Entre outros resultados, constatou-se que os municípios pequenos que dispõem de menos recursos, em geral, foram mais ineficientes e que na análise do DEA, apenas trinta e um foram eficientes.

Segundo Varela, Martins e Fávero (2010) objetivam descrever as variações de desempenho dos Municípios Paulistas quanto à eficiência técnica na aplicação de recursos públicos nas ações de atenção básica à saúde. Indicaram que seria possível aumentar, consideravelmente, a quantidade de serviços prestados à população sem a necessidade de novas dotações orçamentárias na maioria dos Municípios.

Conforme Lobo e Lins (2011), afirmam por meio de sua pesquisa que a DEA (Análise Envoltória de Dados) pode ser considerada uma ferramenta importante para pesquisadores e gestores no estudo de eficiência e na formulação de políticas de saúde.

Dentre outros trabalhos, podemos notar o quanto é rico e explorado o campo de ideias referente ao setor da saúde no meio acadêmico, entretanto, a necessidade de transparência dos dados é sempre um assunto atual que a população sofre constantemente, tornando os gastos públicos com saúde um tema sempre atrativo para novos pesquisadores.

3 METODOLOGIA

3.1 Caracterização da pesquisa

Para construção dos dados se utilizou de uma pesquisa mista, sendo bibliográfica para a elaboração qualitativa do trabalho e quantitativa na abordagem dos dados estatísticos para composição dos resultados encontrados. Segundo Richardson (1999, p. 80) a pesquisa caracteriza-se pelo emprego de quantificação por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples. Tais como percentual, média, desvio-padrão, as mais complexas, como coeficiente de correlação e análise de regressão. Mas também envolvem metodologias qualitativas que segundo Richardson (1999, p.80) significa pesquisas que “podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Foi utilizado como ferramenta de busca e de coleta principalmente o SAGRES (Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade, empregado pelo próprio Tribunal de Contas do Estado), para determinar quais foram os gastos empregados pelo Fundo Municipal de Saúde referente ao município de Campina Grande estado da Paraíba. O corte temporal empregado para construção estatística dos dados foram os anos de 2017, 2016 e 2015 utilizados como amostra.

Para tratamento dos dados foi utilizado como ferramenta planilha eletrônica para organizar os gastos do FMS coletados no Sagres e para criação das análises verticais e horizontais. Enquanto para aplicação do DEA foi utilizado como auxílio o *software Frontier Analyst*, desenvolvido especificamente para aplicação da Análise Envoltória de Dados.

3.2 Análise vertical e horizontal

Com estes dados coletados foi realizado uma análise vertical e horizontal de cada ano, estes separados em grupos de despesas específicas conforme a natureza dos gastos empregados, a fim de se criar um parâmetro para possível análise e comparabilidade entre os anos supracitados. Conforme Valente (2017, p. 10):

“Análise Horizontal tem por objetivo avaliar o aumento ou a diminuição dos valores que expressam os elementos patrimoniais ou do resultado, numa determinada série histórica de exercícios. Análise vertical tem por objetivo medir percentualmente cada componente em relação ao todo do qual faz parte e fazer as comparações caso existam dois ou mais períodos”.

Neste sentido, a análise visa demonstrar uma avaliação de seu desempenho geral, discriminando os resultados apresentados em forma de percentuais relativos às várias decisões financeiras que foram tomadas, sendo bastante útil para o analista externo que deseja avaliar o grau de desempenho da unidade em questão.

É uma das ferramentas mais eficazes dentro dos instrumentos disponíveis ao profissional contábil que por sua vez desmistifica as demonstrações contábeis e financeiras usualmente publicadas, em função de informações diferenciais nas tomadas de decisão.

3.3 Análise por envoltória de dados - DEA

Para medir o grau de eficiência dos dados desta pesquisa, utilizou-se posteriormente como técnica de análise a DEA, conhecida como análise envoltória de dados que conforme La Forgia e Couttolenc (2009, p. 71-72) a definem como um recurso bastante utilizado para avaliar a eficiência em ambientes de saúde. A DEA pode ser destacada em diversos trabalhos como ferramenta de eficiência técnica, conforme Souza e Barros (2013), Flach, Mattos e Mendes (2017), Almeida, Mariano e Rebelatto (2006), Meza *et al* (2003), Macedo *et al* (2011), dentre outros trabalhos.

Neste sentido, este trabalho empregou a DEA sobre os recursos do FMS para visualizar o nível de eficiência da amostra. Dentre os trabalhos selecionados para estudo foi escolhido como referencial de pesquisa o trabalho de Souza e Barros (2013).

A Análise por Envoltória de Dados (*Data Envelopment Analysis*), conhecida como DEA é um método de programação linear utilizado para medir coeficientes de eficiência em unidades operacionais, para auxiliar na Tomada de Decisão. (MELLO *et al.*, 2005).

Essa técnica, foi desenvolvida por Charnes *et al.* (1978), com o propósito de comparar as unidades para determinar a eficiência técnica para cada unidade avaliada. O objetivo é construir uma fronteira de eficiência dos recursos alocados por departamento (DMUs), estes podem ser classificados como unidades eficientes e ineficientes, tendo como referencial essa superfície formada (MELLO *et al.*, 2005).

Partindo deste princípio, ela pode ser trabalhada de duas maneiras, se baseando na ideia de que unidades de produção (DMUs) buscam maximizar os seus produtos (*outputs*) de acordo com “X” unidades de insumos (*inputs*) utilizados, ou buscar minimizar a quantidade de insumos (*inputs*) utilizados mantendo um nível “X” de produção desejado (*outputs*). (ALMEIDA, MARIANO e REBELATTO, 2006).

Com base nas variáveis dessa fase preliminar, a próxima fase é determinar qual o modelo matemático a ser definido para calcular a eficiência do sistema, existem dois que são mais amplamente utilizados, o CCR (Charnes, Cooper e Rhodes) ou BCC (Banker, Charnes e Cooper), em homenagem aos autores. O modelo CCR será escolhido se as variáveis do conjunto aumentarem (ou diminuírem) proporcionalmente. Enquanto, o modelo BCC será escolhido apenas quando as variáveis do conjunto não aumentarem (ou diminuírem) proporcionalmente, sendo independentes. (ALMEIDA, MARIANO E REBELATTO, 2006)

Segundo Jacobs (2001) a DEA reúne os pontos possíveis para que uma organização totalmente eficiente produza um determinado resultado. Organizações com quociente entre insumos e produtos consideradas eficientes recebem a pontuação 1. Organizações ineficientes encontram-se abaixo da fronteira e recebem pontuação abaixo de 1, entre 0 e 1.

Para esse estudo foram selecionados como DMUs os anos 2017, 2016 e 2015, como *inputs* os gastos aplicados no FMS coletados no SAGRES e *outputs* os números relativos à População (IBGE), estabelecimentos de saúde (DATASUS), profissionais da área de saúde (SAGRES), leitos de internação (DATASUS), expectativa de vida (IBGE) e o IDHM (IBGE).

3.4 Procedimentos da amostra

Conforme o glossário do portal da transparência “O empenho representa o primeiro estágio da despesa orçamentária. É registrado no momento da contratação do serviço, aquisição do material ou bem, obra e amortização da dívida”. Neste sentido, os empenhos em questão retratam os gastos com saúde que foram previamente empenhados e pagos conforme a realidade de cada um dos anos escolhidos da amostra referente ao município de Campina Grande estado da Paraíba (TABELA 1).

Tabela 1 – Empenhos analisados por ano

Anos	2015	2016	2017	Total
Nº de empenhos	4.691	5.271	5.771	15.733

FONTE: Dados retirados do SAGRES, 2018.

Para construção dos dados quantitativos da pesquisa, foi necessário analisar de forma individual cada um dos respectivos empenhos estabelecidos no SAGRES por ano, para assim obter maior clareza e confiabilidade de onde estavam sendo aplicados estes recursos, para isso

foram criados grupos de despesa específicos conforme a descrição dos históricos retratados nos empenhos analisados (TABELA 2).

Tabela 2 – Grupos de despesa e empenhos analisados da amostra

Natureza da despesa	Nº empenhos	Natureza da despesa	Nº empenhos
Abastecimento de combustível	140	Locação veículos	223
Ação judicial/multas	13	Manutenção geral	357
Programa + médicos	418	Materiais expedientes	53
Campanha anti-rábica	2	Materiais limpeza	156
Centro de zoonose	32	Materiais hospitalar	414
Consultoria e assessoria	39	Medicamentos	564
Controle de pragas	4	Mídia e divulgação	616
Correios e telégrafos	11	Obras, construção	105
Débitos parcelados	1	Outras despesas	0
Desapropriação de imóvel	20	Peças e borracharia	24
Taxas s/veículos	41	Plantões hospitalares	5273
Diárias, hospedagens e eventos	313	Segurança	333
Diárias para condução	275	Seguros	4
Esterilização de equipamentos	23	Serviços Contábeis	12
Folha de pessoal	1661	Informática/telecomunicação	190
Gás de cozinha	41	Tratamentos médicos	3104
Gêneros alimentícios	294	Tarifa bancária	198
GRRF	39	Água e esgoto	79
INSS	75	Utensílios e equipamento	115
Ipsen patronal	8	Vale transporte	130
Locação imóveis	292	Vestuário/têxtil	24
Locação de copiadoras	17	-	-

FONTE: Dados retirados do SAGRES, 2018.

Representando um total de 15.733 empenhos referentes aos 3 anos em questão, foram divididos em 43 tipos de despesas diferentes onde foi alocado os recursos públicos do Fundo Municipal de Saúde, a fim de se criar um parâmetro de comparabilidade. (TABELA 2).

Desta forma foi possível construir uma análise horizontal e vertical entre os anos de 2017, 2016 e 2015 de acordo com a veracidade dos dados apresentados na plataforma do Tribunal de Contas. Assim, pode-se visualizar uma análise mais aprofundada e transparente para qualquer usuário da informação.

Tabela 3 – Retratação dos gastos realizados da amostra

Anos	Empenhado (R\$)	Pagamento (R\$)	Estorno (R\$)
2015	R\$ 278.415.899,01	R\$ 244.470.440,06	R\$ 6.317.072,35
2016	R\$ 294.668.095,24	R\$ 260.168.570,54	R\$ 7.695.745,76
2017	R\$ 316.606.280,23	R\$ 265.263.026,80	R\$ 16.107.264,36

FONTE: Dados retirados do SAGRES, 2018.

Dentro do corte temporal realizado percebe-se que os gastos aplicados tem sido gradativos, aumentando ao decorrer de cada ano, isso demonstra uma tendência de crescimento nos gastos com saúde para os próximos anos também, além de uma possível falha de planejamento orçamentário anual por parte da administração pública, devido ao crescimento gradativo dos valores estornados referente ao que foi empenhado no ano. (TABELA 3).

Os aumentos gradativos dos gastos públicos correspondem a um aumento orçado da receita anual, por serem coligados, a taxa empenhada por parte de cada Ente governamental é fixa por força de lei.

Tabela 4 – Grupos de despesa do ano de 2017

Natureza da despesa	Valor R\$	Natureza da despesa	Valor R\$
Abastecimento de combustível	1.246.768,54	Locação veículos	3.398.085,86
Ação judicial/multas	12.237,22	Manutenção geral	3.181.593,84
Programa + médicos	296.342,60	Materiais expedientes	273.512,66
Campanha anti-rábica	-	Materiais limpeza	5.048.944,20
Centro de zoonose	275.615,56	Materiais hospitalar	5.877.821,90
Consultoria e assessoria	465.659,32	Medicamentos	9.647.921,40
Controle de pragas	8.000,00	Mídia e divulgação	1.477.934,85
Correios e telégrafos	1.981,90	Obras, construção	471.927,83
Débitos parcelados	-	Outras despesas	40.038,11
Desapropriação de imóvel	135.000,00	Peças e borracharia	4.599,00
Taxas s/veículos	85.042,28	Plantões hospitalares	15.663.939,19
Diárias, hospedagens e eventos	95.647,05	Segurança	268.672,00
Diárias para condução	47.765,00	Seguros	18.151,32
Esterilização de equipamentos	204.728,40	Serviços contábeis	102.610,60
Folha de pessoal	127.668.740,36	Informática/ Telecomunicação	817.626,70
Gás de cozinha	191.646,00	Tratamentos médicos	72.141.538,23
Gêneros alimentícios	2.004.777,87	Tarifa bancária	42.787,85
GRRF	131.001,35	Água e esgoto	260.117,45
INSS	1.683.546,16	Utensílios/equipamento	2.301.100,98
IPSEM patronal	7.244.960,00	Vale transporte	337.028,17

Locações imóveis	1.849.347,50	Vestuário/têxtil	173.367,55
Locação de copiadoras	64.900,00	Total	R\$ 265.263.026,80

FONTE: Dados retirados do SAGRES, 2018.

O ano de 2017 foi o que obteve os maiores gastos, em um total de R\$ 265.263.026,80 aplicados referente a 5.771 empenhos, se destacando principalmente os gastos com folha de pessoal de R\$ 127.668.740,36 e o de tratamentos e serviços médicos gerais realizados de R\$ 72.141.538,23.

Vale destacar que o total de empenhos puxados no SAGRES não correspondia ao total de empenhos pagos na aba de despesas orçamentárias, neste sentido foi criado o grupo de outras despesas para alocar a diferença de valor pelos empenhos em falta. (TABELA 4).

Tabela 5 – grupos de despesa do ano de 2016

Natureza da despesa	Valor R\$	Natureza da despesa	Valor R\$
Abastecimento de combustível	1.212.083,29	Locação veículos	1.044.036,10
Ação judicial/multas	11.424,80	Manutenção geral	2.929.176,37
Programa + médicos	211.900,00	Materiais expedientes	112.100,81
Campanha anti-rábica	10.370,00	Materiais limpeza	3.693.383,62
Centro de zoonose	361.621,50	Materiais hospitalar	4.196.831,97
Consultoria e assessoria	218.966,64	Medicamentos	10.263.858,82
Controle de pragas	3.836,00	Mídia e divulgação	1.686.938,61
Correios e telégrafos	3.201,55	Obras, construção	1.745.991,95
Débitos parcelados	82.984,00	Outras despesas	682,00
Desapropriação de imóvel	208.500,00	Peças e borracharia	10.319,40
Taxas s/veículos	53.773,40	Plantões hospitalares	9.180.055,48
Diárias, hospedagens e eventos	47.281,93	Segurança	149.300,00
Diárias para condução	34.306,78	Seguros	55.989,12
Esterilização de equipamentos	168.979,41	Serviços contábeis	30.912,00
Folha de pessoal	138.804.712,26	Informática/ Telecomunicação	1.037.435,52
Gás de cozinha	200.543,45	Tratamentos médicos	74.203.707,74
Gêneros alimentícios	3.240.259,94	Tarifa bancária	133.836,16
GRRF	66.898,87	Água e esgoto	565.372,43
INSS	450.360,24	Utensílios/equipamento	1.398.496,48
Ipsem patronal	-	Vale transporte	450.494,60
Locações imóveis	1.720.197,30	Vestuário/têxtil	102.050,00
Locação de copiadoras	65.400,00	Total	R\$ 260.168.570,54

FONTE: Dados retirados do SAGRES, 2018.

O ano de 2016 obteve um total de R\$ 260.168.570,54 aplicados referente a 5.271 empenhos, se destacando principalmente os gastos com folha de pessoal de R\$

138.804.712,26 e o de tratamentos e serviços médicos gerais realizados de R\$ 74.203.707,74, ultrapassando os gastos de 2017 nessas categorias respectivamente, o que nos leva a deduzir um maior indício de doenças ou de enfermidades a serem tratadas em pacientes no ano de 2016 de acordo com o aumento de serviços médicos e de mão de obra na folha (TABELA 5).

Tabela 6 – Grupos de despesa do ano de 2015.

Natureza da despesa	Valor R\$	Natureza da despesa	Valor R\$
Abastecimento de combustível	951.832,23	Locação veículos	855.467,61
Ação judicial/multas	-	Manutenção geral	2.664.094,41
Programa + médicos	91.517,60	Materiais expedientes	136.368,84
Campanha anti-rábica	-	Materiais limpeza	2.366.223,13
Centro de zoonose	227.288,50	Materiais hospitalar	3.741.545,20
Consultoria e assessoria	126.746,55	Medicamentos	5.674.374,93
Controle de pragas	1.680,00	Mídia e divulgação	1.258.975,42
Correios e telégrafos	2.661,33	Obras, construção	2.835.806,05
Débitos parcelados	-	Outras despesas	-
Desapropriação de imóvel	803.447,39	Peças e borracharia	4.679,00
Taxas s/veículos	53.862,17	Plantões hospitalares	9.587.155,53
Diárias, hospedagens e eventos	145.737,55	Segurança	75.064,00
Diárias para condução	30.974,40	Seguros	18.923,60
Esterilização de equipamentos	118.174,00	Serviços contábeis	21.912,00
Folha de pessoal	132.634.552,67	Informática/ Telecomunicação	680.674,63
Gás de cozinha	158.284,01	Tratamentos médicos	71.109.877,17
Gêneros alimentícios	3.829.116,65	Tarifa bancária	227.029,32
GRRF	18.503,64	Água e esgoto	424.753,90
INSS	622.991,99	Utensílios e equipamento	615.597,84
Ipsem patronal	-	Vale transporte	394.344,38
Locações imóveis	1.821.599,42	Vestuário/têxtil	85.153,00
Locação de copiadoras	53.450,00	Total	R\$ 244.470.440,06

FONTE: Dados retirados do SAGRES, 2018.

O ano de 2015 obteve um total de R\$ 244.470.440,06 aplicados referente a 4.691 empenhos, se destacando principalmente os gastos com folha de pessoal de R\$ 132.634.552,67 e o de tratamentos e serviços médicos gerais realizados de R\$ 71.109.877,17. (TABELA 6). Referente aos demais anos, as despesas com saúde de 2015 foram bem menores comparando ao todo, entretanto percebe-se que a folha de pessoal se mantém maior do que o apresentado em 2017 e menor do que o de 2016.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise vertical

De acordo com os dados apresentados na tabela 4, 5 e 6 foi utilizado de uma análise vertical e horizontal para melhor detalhamento da variação entre os anos 2017, 2016 e 2015. Na tabela 7 são apresentados os dados da análise vertical da amostra. Foi utilizado 4 casas decimais para dá consistência a análise referente a alguns valores pouco expressivos em relação ao todo.

Tabela 7 – Análise vertical da amostra

Natureza da despesa	2015 %	2016 %	2017 %
Abastecimento de combustível	0,3893%	0,4659%	0,4700%
Ação judicial/multas	0,0000%	0,0044%	0,0046%
Programa + médicos	0,0374%	0,0814%	0,1117%
Campanha anti-rábica	0,0000%	0,0040%	0,0000%
Centro de zoonose	0,0930%	0,1390%	0,1039%
Consultoria e assessoria	0,0518%	0,0842%	0,1755%
Controle de pragas	0,0007%	0,0015%	0,0030%
Correios e telefones	0,0011%	0,0012%	0,0007%
Débitos parcelados	0,0000%	0,0319%	0,0000%
Desapropriação de imóvel	0,3286%	0,0801%	0,0509%
Taxas s/veículos	0,0220%	0,0207%	0,0321%
Diárias, hospedagens e eventos	0,0596%	0,0182%	0,0361%
Diárias para condução	0,0127%	0,0132%	0,0180%
Esterilização de equipamentos	0,0483%	0,0649%	0,0772%
Folha de pessoal	54,2538%	53,3518%	48,1291%
Gás de cozinha	0,0647%	0,0771%	0,0722%
Gêneros alimentícios	1,5663%	1,2454%	0,7558%
GRRF	0,0076%	0,0257%	0,0494%
INSS	0,2548%	0,1731%	0,6347%
Ipsem patronal	0,0000%	0,0000%	2,7312%
Locação imóveis	0,7451%	0,6612%	0,6972%
Locação de copiadoras	0,0219%	0,0251%	0,0245%
Locação veículos	0,3499%	0,4013%	1,2810%
Manutenção geral	1,0897%	1,1259%	1,1994%
Materiais expediente	0,0558%	0,0431%	0,1031%
Materiais limpeza	0,9679%	1,4196%	1,9034%
Materiais hospitalar	1,5305%	1,6131%	2,2158%
Medicamentos	2,3211%	3,9451%	3,6371%
Mídia e divulgação	0,5150%	0,6484%	0,5572%
Obras, construção	1,1600%	0,6711%	0,1779%

Outras despesas	0,0000%	0,0003%	0,0151%
Peças e borracharia	0,0019%	0,0040%	0,0017%
Plantões hospitalares	3,9216%	3,5285%	5,9051%
Segurança	0,0307%	0,0574%	0,1013%
Seguros	0,0077%	0,0215%	0,0068%
Serviços contábeis	0,0090%	0,0119%	0,0387%
Informática/telecomunicação	0,2784%	0,3988%	0,3082%
Tratamentos médicos	29,0873%	28,5214%	27,1962%
Tarifa bancária	0,0929%	0,0514%	0,0161%
Água e esgoto	0,1737%	0,2173%	0,0981%
Utensílios e equipamento	0,2518%	0,5375%	0,8675%
Vale transporte	0,1613%	0,1732%	0,1271%
Vestuário/têxtil	0,0348%	0,0392%	0,0654%
Total	100%	100%	100%

FONTE: Dados da Pesquisa, 2018.

Neste sentido, como observado na tabela 7 a folha de pessoal representa uma proporção de metade dos recursos aplicados, com uma média de 51,21% nos 3 anos sendo o valor dominante. Em seguida destacam-se os tratamentos e serviços médicos, percebe-se que existe uma proporção similar nos anos analisados de acordo com os dados, com uma média de 28,27%.

Em seguida por ordem de relevância, destacam-se os plantões hospitalares com uma média de 4,45%, medicamentos 3,30%, materiais hospitalares 1,79% e manutenções gerais de equipamentos, eletrodomésticos e afins 1,14%, e as demais despesas apresentam proporções abaixo de 0% referente ao montante. (TABELA 7).

Conforme a análise vertical visualiza-se que a proporção dos gastos referente ao que foi realizado em cada ano possui proporção similar entre eles, demonstrando que não existe discrepância dos dados coletados verticalmente.

4.2 Análise horizontal

Na tabela 8 verifica-se a elaboração da análise horizontal que foi utilizado o ano de 2015 como ano-base para efeito de comparação com 2016 e 2017, a fim de verificar se as variações ocorridas foram positivas ou negativas.

Algumas despesas não participaram da análise devido ao fato de ocorrerem em apenas um ou dois anos da amostra, não permitindo um parâmetro de comparação, foi o caso das ações judiciais/multas que não ocorreu em 2015, campanha nacional anti-rábica só ocorreu

empenhos em 2016, débitos parcelados de exercícios anteriores só ocorreu empenhos em 2016, IPSEM (Instituto de Previdência do Servidor Municipal) só ocorreu empenhos em 2017 e Outras Despesas referente a gastos não discriminados nos empenhos que ocorreu em 2016 e 2017, conforme os dados da tabela 8.

Tabela 8 – Análise horizontal da amostra

Natureza da despesa	AH. 2016/2015	AH. 2017/2015
Abastecimento de combustível	27,34%	30,99%
Ação judicial/multas	-	-
Programa + médicos	131,54%	223,81%
Campanha anti-rábica	-	-
Centro de zoonose	59,10%	21,26%
Consultoria e assessoria	72,76%	267,39%
Controle de pragas	128,33%	376,19%
Correios e telégrafos	20,30%	-25,53%
Débitos parcelados	-	-
Desapropriação de imóvel	-74,05%	-83,20%
Taxas s/veículos	-0,16%	57,89%
Diárias, hospedagens e eventos	-67,56%	-34,37%
Diárias para condução	10,76%	54,21%
Esterilização de equipamentos	42,99%	73,24%
Folha de pessoal	4,65%	-3,74%
Gás de cozinha	26,70%	21,08%
Gêneros alimentícios	-15,38%	-47,64%
GRRF	261,54%	607,98%
INSS	-27,71%	170,24%
IPSEM patronal	-	-
Locação imóveis	-5,57%	1,52%
Locação de copiadoras	22,36%	21,42%
Locação veículos	22,04%	297,22%
Manutenção geral	9,95%	19,42%
Materiais expedientes	-17,80%	100,57%
Materiais limpeza	56,09%	113,38%
Materiais hospitalar	12,17%	57,10%
Medicamentos	80,88%	70,03%
Mídia e divulgação	33,99%	17,39%
Obras, construção	-38,43%	-83,36%
Outras despesas	-	-
Peças e borracharia	120,55%	-1,71%
Plantões hospitalares	-4,25%	63,38%
Segurança	98,90%	257,92%
Seguros	195,87%	-4,08%
Serviços contábeis	41,07%	368,28%
Informática/telecomunicação	52,41%	20,12%

Tratamentos médicos	4,35%	1,45%
Tarifa bancária	-41,05%	-81,15%
Água e esgoto	33,11%	-38,76%
Utensílios e equipamentos	127,18%	273,80%
Vale transporte	14,24%	-14,53%
Vestuário/têxtil	19,84%	103,60%
Total	6,42%	8,51%

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

Neste sentido, as demais participaram da análise horizontal, demonstrando uma variação positiva entre os anos referente ao montante. Em 2016 o total de gastos realizados pelo FMS aumentou 6,42% em relação ao que foi gasto em 2015, e no ano de 2017 aumentou 8,51% em relação a 2015 ultrapassando o montante de 2016 (TABELA 8).

Entre as contas que sofreram variações positivas mais expressivas, se destacam a ajuda de custo do programa mais médicos com intuito de provisionar mais médicos para o Brasil, teve seu valor dobrado em 2016 chegando a 131,54% e em 2017 dobrando novamente para 223,81%, o controle de proliferação de pragas também aumentou gradativamente em 2016 subiu 128,33% e em 2017 subiu mais do que o triplo em 376,19%. A GRRF (Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS) aumentou de forma significativa entre os anos o que pode representar um indício de aumento nas taxas de desemprego de acordo com as rescisões de contrato dos funcionários, em 2016 subiu em 261,54% enquanto 2017 chegou a 607,98% a maior do que apresentou 2015. As locações de veículos com atenção a saúde teve seu pico de crescimento em 2017 atingindo 297,22% demonstrando provavelmente maior cautela à frota de carros do SAMU e demais funções devido ao investimento aplicado, aumento de aquisição de utensílios e equipamentos hospitalar referente a 127,18% em 2016 e 273,80% em 2017.

Referente às variações negativas, ainda se destaca a desapropriação de imóvel amigável, referente à necessidade de uso de domicílios e imóveis para atender a saúde verifica-se uma baixa brusca de valor de -74,05% a menor em 2016 e -83,20% em 2017, o mesmo para obras e construções e demais gastos com infraestrutura tendo -38,43% em 2016 e -83,36% em 2017, gastos com gêneros alimentícios reduziu -15,38% em 2016 e 47,64% em 2017 e por fim demais gastos com diárias com servidores para participação de eventos e hospedagens também diminuiu -67,56% em 2016 principalmente e -34,37% em 2017.

4.3 Análise envoltória de dados

Com a finalidade de determinar o grau de eficiência dos recursos públicos aplicados em cada ano da amostra foi utilizado como base à pesquisa de Souza e Barros (2013) para aplicação da DEA neste estudo, para isso atentou-se em coletar os mesmos dados da pesquisa deles com finalidade de replicar os resultados com esta amostra.

Tabela 9 – Indicadores e seus respectivos valores e fontes

INDICADORES	2017	2016	2015	FONTE
Gasto FMS	R\$ 265.263.026,80	R\$ 260.168.570,54	R\$ 244.470.440,06	SAGRES
FMS per capita	R\$ 646,46	R\$ 638,05	R\$ 603,52	FMS/POPULAÇÃO
População	410.332	407.754	405.072	IBGE, DATASUS
Estabelecimentos	7.900	7.602	7.199	DATASUS
Servidores	51.170	57.964	55.454	SAGRES
Leitos de internação	21.360	21.400	21.259	DATASUS
Expectativa de vida	75,5 ANOS	75,5 ANOS	75,5 ANOS	IBGE
IDHM	0,72	0,72	0,72	IBGE

FONTE: Dados retirados do SAGRES, IBGE e DATASUS, 2018.

Neste sentido, visou-se separar os respectivos dados, os Insumos (*Inputs*) e Produtos (*Outputs*) para elaboração dos dados no *software Frontier Analyst*.

Quadro 2 – Apresentação dos indicadores como saídas e entradas

Indicadores	Insumos	Produtos
Gasto FMS	Input	-
FMS per capita	Input	-
População	-	Output
Quantidades de estabelecimentos	-	Output
Profissionais (servidores)	-	Output
Leitos de internação	-	Output
Expectativa de vida	-	Output
IDHM	-	Output

FONTE: Indicadores estabelecidos nos estudos de Souza e Barros (2013).

A partir das informações do quadro 2, o *software* desenvolve uma correlação das variáveis conforme modelo matemático selecionado, neste caso foi escolhido o método CCR onde as variáveis do conjunto aumentam ou diminuem proporcionalmente, com a finalidade de preservar as variáveis dos *Outputs* e economizar os *Inputs* escolhidos.

Tabela 10 – Grau de eficiência conforme software *Frontier Analyst*

Unidades	Scores de eficiência	%
2015	1	100%
2016	0,997	99,7%
2017	1	100%

FONTE: Dados retirados dos resultados do software *Frontier Analyst*, 2018.

Neste sentido, foram gerados os *scores* de eficiência para cada departamento estabelecido, de acordo com os dados selecionados da tabela 9, a variável 1 representa o melhor grau de eficiência que é designado ao DMU com melhores dados, sendo utilizado como base para medir os demais, e 0 como grau de ineficiência atribuído aos DMU com piores dados.

No caso, não houve discrepância de eficiência nos *scores* devido a uma grande similaridade de proporção nos dados que foram aplicados, como foi discriminado anteriormente nas análises vertical e horizontal. Apenas uma pequena queda de efetividade no ano de 2016 referentes a 0,997 em comparação aos demais.

Todavia, percebe-se que em 2016 ocorreu um maior número de leitos de internação de 21.400 conforme a tabela 9 em comparação ao demais anos, o que pode ter comprometido o seu grau de eficiência em relação aos recursos aplicados.

4.4 Discursão dos Resultados

Conforme os resultados encontrados no estudo, podemos averiguar uma diferença brusca do que foi relatado por Souza e Barros (2013) em sua pesquisa, tal diferença se deve a desavença dos objetivos específicos entre ambas às amostras, evitando uma parametrização dos resultados para confronto.

A pesquisa de Souza e Barros (2013) utilizou a DEA como estatística no tratamento dos dados quantitativos referente a todos os estados brasileiros, dentro de um corte temporal de 2009 a 2010, evidenciando pelos *scores* de eficiência, quais os estados com aplicação dos recursos públicos em assistência hospitalar mais eficazes.

Neste sentido, este estudo se diferencia ao ampliar o leque de despesas com saúde no Fundo Municipal, comparando entre os anos de 2015, 2016 e 2017, o montante anual segregado em 43 grupos de despesas conforme a natureza dos empenhos coletados, entretanto, visou-se restringir a análise apenas ao município de Campina Grande – PB.

Neste sentido, o estudo de Souza e Barros (2013) foi primoroso como referencial teórico para aplicação da DEA em uma amostra e objeto de estudo diferente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo dessa pesquisa foi analisar a realidade dos gastos com saúde no município de Campina Grande - Paraíba nos últimos 3 anos, verificando onde os recursos públicos do Fundo Municipal de Saúde (FMS) foram alocados e suas respectivas variações a fim de determinar possíveis tendências para os próximos exercícios.

Primeiramente foi realizado um levantamento de todos os empenhos referentes aos custos do Fundo Municipal de Saúde pelo SAGRES nos anos de 2017, 2016 e 2015, a fim de parametrizá-los em grupos específicos de despesas, conforme a descrição dos históricos nos respectivos empenhos da amostra. A posteriori, foi levantada com base na coleta dos dados estatísticos uma análise vertical e horizontal a fim de demonstrar possíveis variações e flutuações dos valores evidenciados, esclarecendo a realidade dos gastos com saúde no município de Campina Grande – Paraíba. Por fim, com o intuito de medir a eficiência referente a cada ano, elaborou-se uma Análise envoltório de Dados (DEA), utilizando os anos da amostra como departamentos de custos (DMUs) e correlacionando-os aos devidos insumos (inputs) e produtos (outputs) para gerar os respectivos *scores* de eficiência.

Neste sentido, pôde-se observar dentro dos resultados encontrados, que a necessidade dos gastos na saúde pública em Campina Grande – Paraíba é gradativa, a cada ano foi apresentado uma evolução nos recursos que foram aplicados, podendo-se deduzir pelo corte temporal selecionado, uma possível tendência de crescimento nos próximos exercícios que se seguem. Todavia, ao se analisar os grupos específicos de despesas montados, nota-se algumas variações positivas e negativas, porém, pela análise vertical individual de cada ano, observam-se percentuais bem proporcionais e similares quando comparados com o montante anual, estes resultados são comprovados pela Análise Envoltória de Dados ao demonstrar que os *scores* de eficiência também foram bem similares.

De uma perspectiva geral, a falta de discrepâncias expressivas na comparação dos dados, nos leva a crer na veracidade das informações apresentadas, desapegadas de possíveis fraudes ou manipulações. Dentre as limitações encontradas durante a construção desse estudo, é definido como uma das principais dificuldades a falta de mais estudos na área governamental por parte dos pesquisadores com objetos de pesquisa correlatos, para serem utilizados como base, principalmente quando se refere ao estado da Paraíba. Em seguida, destaca-se a necessidade de aprimoramento das ferramentas de transparência da administração pública, que não são intuitivas para o manuseio da sociedade, existe uma grande dificuldade de se achar as informações requeridas e por muitas vezes, se encontram incompletas quando

se trata de exercícios anteriores para construção da pesquisa, o principal *déficit* são os portais de transparência, o SAGRES já é uma evolução bem aprimorada como ferramenta, mas o sistema de filtros empregados é confuso e falta objetividade na separação dos empenhos, para maior clareza das despesas ocorridas.

No intuito de demonstrar de forma mais clara os gastos públicos e suprir a necessidade dos usuários da informação, este estudo tem como contribuição demonstrar qual é a realidade da saúde no município de Campina Grande especificamente e onde os repasses públicos do Fundo Municipal de Saúde foram aplicados pela administração pública, dentro do corte temporal empregado e conforme cada elemento de despesa. Além disso, também se destaca como contribuição poder estar enriquecendo com esse estudo o meio acadêmico para futuros pesquisadores.

Sugere-se como proposta ampliar a área de pesquisa da amostra, não se delimitando apenas a um único município, estendendo a análise acerca dos gastos públicos aos demais municípios que compõe o estado da Paraíba. A disponibilidade de dados nos sistemas do Sagres, Portal de Transparência, Finbra, Datasus, Siops e demais ferramentas de pesquisa, podem ser utilizados para suprir à carência da realidade dos gastos públicos na saúde, ou a de outro setor de preferência.

REFERÊNCIAS

ADMINISTRAÇÃO FEDERAL BRASILEIRA (Org.). **IBGE**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 23 mar. 2018.

ALMEIDA, Mariana R.; MARIANO, Enzo B.; REBELATTO, Daisy A. N. **Ferramenta para Calcular a Eficiência: Um Procedimento para Engenheiros de Produção**. In: COBENGE, Passo Fundo. Anais: 2006. p. 2 - 14. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228429602_Ferramenta_para_Calcular_a_Eficiencia_Um_procedimento_para_engenheiros_de_producao>. Acesso em: 23 mar. 2018.

ASSAF NETO, Alexandre. Estrutura e Análise de Balanços: **Um Enfoque Econômico Financeiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BORGES, Erivan Ferreira; PEREIRA, Jose Matias; BORGES, Gilmara Mendes da Costa. **Gestão pública no Brasil: uma proposta de mensuração da educação fiscal do cidadão**. Revista de Contabilidade e Organizações, Natal, p.3-15. 2015.

BRASIL. Constituição, Art. nº 196 (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Lei de Finanças Públicas**. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.html>. Acesso em: 05 mar. 2018.

BRASIL. Lei nº 101, de 04 de maio de 2000. **Lei De Responsabilidade Fiscal**. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.html>. Acesso em: 05 mar. 2018.

BRASIL. Lei nº 8080, de 19 de setembro de 1990. **Lei Orgânica da Saúde**. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18080.html>. Acesso em: 05 mar. 2018.

BRASIL. Constituição, Art. nº 163 (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.

BRASIL. Constituição, Art. nº 165 (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.

BRASIL. Ministério da Saúde (MS). Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. **Agenda nacional de prioridades de pesquisa em saúde**. 2ª ed. Brasília: MS; 2008.

BRASIL. **Decreto nº 64867**, de 24 de julho de 1969. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D64867.html>. Acesso em: 18 abr. 2018.

BRASIL. **Portaria nº 204**, de 29 de janeiro de 2007. Brasília, Disponível em: <http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2007/prt0204_29_01_2007_comp.html>. Acesso em: 15 abr. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 141**, de 13 de janeiro de 2012. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.html>. Acesso em: 14 abr. 2018.

BRASIL. **Portaria nº 2135, de 25 de setembro de 2013**. Brasília, Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2013/prt2135_25_09_2013.html>. Acesso em: 02 abr. 2018.

BRASIL. **Lei nº 8142, de 28 de dezembro de 1990**. Brasília, Disponível em: <http://conselho.saude.gov.br/legislacao/lei8142_281290.htm>. Acesso em: 17 maio 2017.

CÂMARA DOS DEPUTADOS (Org.). **Princípios Orçamentários**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>>. Acesso em: 23 mar. 2018.

CAMPINA GRANDE. CONSELHO MUNICIPAL DE SAÚDE. (Org.). **Quem Somos**. Disponível em: <<http://saudecg.com/sobre.php?objetivo>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

CHARNES, A.; COOPER, W.W.; RHODES, E. **Measuring the efficiency of decision-making units**. European Journal of Operational Research, vol. 2, p. 429-444, 1978.

CONASEMS (Org.). **Transparência**. Disponível em: <<http://www.conasems.org.br/institucional/transparencia/>>. Acesso em: 12 maio 2018.

DELGADO, Rafael A. **Fraudes em Processos de Licitação**. 2012. 34 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Facnopar, Apucarana, 2012.

ESAF. **Educação Fiscal no Contexto Social**. Escola de Administração Fazendária, Brasília, DF, 2014.

FADEL, C. B, SCHNEIDER L, MOIMAZ SAS & SALIBA, N. A. **Administração pública: o pacto pela saúde como uma nova estratégia de racionalização das ações e serviços em saúde no Brasil**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 445-56, 2009.

FLACH, Leonardo; MATTOS, Luísa Karam de; MENDES, Vitor Goedert. **Eficiência dos Gastos Públicos em Saúde nos Municípios do Espírito Santo: Um Estudo com Análise Envoltória de Dados e Regressão Tobit**. In: Xxiv Congresso Brasileiro de Custo. Anais, Florianópolis, 2017. p. 3 - 16. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4317>>. Acesso em: 28 mar. 2018.

FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ (Ed.). **Financiamento**. Disponível em: <<https://pensesus.fiocruz.br/financiamento>>. Acesso em: 20 abr. 2018.

FUNDO NACIONAL DE SAÚDE (Org.). **Perguntas Frequentes**. Disponível em: <<http://portalfns.saude.gov.br/perguntas-frequentes?view=topic&id=5>>. Acesso em: 03 abr. 2018.

GONDIM, Millena Miranda. **O capital humano e a importância dos recursos humanos na empresa**. 65 f. - Curso de Ciências Contábeis, UEPB, Campina Grande, 2008.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária**. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

HADDAD, Rosaura; MOTA, Francisco. **Contabilidade Pública**. Santa Catarina: Capes, p. 15, 2010.

JACOBS, R. **Alternative methods to examine hospital efficiency: data envelopment analysis and stochastic frontier analysis**. Health Care Management, n. 4, pp. 103-115, 2001.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho Hospitalar no Brasil: em busca da excelência**. São Paulo: Singular, 2009.

LOBO, M. S. de C; LINS, M. P. E. Avaliação dos serviços de saúde por meio da análise envoltória de dados. **Caderno Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 1, p. 93-102, 2011.

MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva *et al.* **Análise da Estratégia de Preço: Uma Proposta Metodológica a Partir da Análise Envoltória de Dados (DEA)**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj, Rio de Janeiro, abr. 2011. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5479>>. Acesso em: 04 maio 2018.

MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josedilton Alves e MIRANDA, Gilberto José. **Análise Didática das Demonstrações Contábeis: Uma Abordagem Crítica**. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, Maria Inês. **Desafios para a Gestão do Trabalho em Saúde no Setor Público**. Rio de Janeiro: Editorial (editor's Choice), 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/csp/v32n2/0102-311X-csp-32-2-0102-311X00021616.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

MATARAZZO, Dante C. **Análise Financeira de Balanços: Abordagem Gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAZON, L. M.; MASCARENHAS, L. P. G.; DALLABRIDA, V. R. **Eficiência dos gastos públicos em saúde: desafio para municípios de Santa Catarina, Brasil**. Saúde e Sociedade. São Paulo, v. 24, n.1, p. 23-33, 2015.

MEDEIROS, Katia Rejane de *et al.* **Lei de Responsabilidade Fiscal e as despesas com pessoal da saúde: uma análise da condição dos municípios brasileiros no período de 2004 a 2009**. Ciência & Saúde Coletiva, Rio de Janeiro, p.2-3. 2016.

MEZA, Lidia Angulo *et al.* **SIAD - Sistema Integrado de Apoio à Decisão: Uma Implementação Computacional de Modelos de Análise de Envoltória de Dados**. 2016. Disponível em: <<https://www.embrapa.br/busca-de-publicacoes/-/publicacao/17687/sistema-integrado-de-apoio-a-decisao-uma-implementacao-computacional-de-modelos-de-analise-de-envoltoria-de-dados>>. Acesso em: 07 abr. 2018.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **DATASUS**. Disponível em: <<http://datasus.saude.gov.br/>>. Acesso em: 02 abr. 2018.

PERTUZATTI, Elizandra; MERLO, Roberto Aurélio. **O Programa de Educação Fiscal do Estado de Santa Catarina: Uma Reflexão sobre o Papel do Contador**. Revista Universo Contábil, Santa Catarina, p.1-15. 2005.

POTAL MINISTÉRIO DA SAÚDE. (Org.). **Legislação da Saúde**. Disponível em: <<http://portalms.saude.gov.br/legislacao-da-saude>>. Acesso em: 7 abr. 2018.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA (Org.). **Glossário**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/glossario/DetailGlossario.asp?letra=e>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

QUEIROZ, Maria de Fátima Medeiros et al. Eficiência no gasto público com saúde: uma análise nos municípios do Rio Grande do Norte. **Revista Econômica do Nordeste**, v. 44, n. 3, p. 761-776, 2013.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3, ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SAÚDE & CIDADANIA (Org.). **Vigilância Sanitária**. Disponível em: <http://portalses.saude.sc.gov.br/arquivos/sala_de_leitura/saude_e_cidadania/ed_08/index.html>. Acesso em: 22 abr. 2018.

SANTOS, P. S. A.; DANI, A. C.; RAUSCH, R. B. **Finanças públicas e Lei de Responsabilidade Fiscal: reflexos na produção científica nos principais congressos brasileiros de administração e contabilidade no período de 2000 a 2010**. Rev Infor Contábil 2012; 6(3):74-94.

SOUZA, Fabia Jaiany Viana de; BARROS, Célio da Costa. **Eficiência na Alocação de Recursos Públicos Destinados a Assistência Hospitalar nos Estados Brasileiros**. 2013. Disponível em: <<https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/84>>. Acesso em: 03 mar. 2018.

SOARES DE MELLO, J.C.C.B; MEZA, L.A.; GOMES, E.G.; BIONI NETO, L. **Curso de Análise de Envoltória de Dados**. In: Anais XXXVII Simpósio Brasileiro de Pesquisa Operacional (SBPO). Gramado, RS, 2005.

SILVA, EVMO; SILVA, SF. **Desafio da gestão municipal em relação á contratação da força de trabalho em saúde**. Divulg Saúde Debate 2007; (40):12.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO (Org.). **SAGRES**. Disponível em: <<https://sagres.tce.pb.gov.br/index.php>>. Acesso em: 01 jan. 2018.

VALENTE, Adriana. **Análise das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0181P0203.pdf>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

VARELA, Patrícia Siqueira; MARTINS, GA de; FÁVERO, Luiz Paulo Lopes. Ineficiência do gasto público e ilusão fiscal: uma avaliação do flypaper effect na atenção básica à saúde. In: **IV Congresso ANPCONT, Anais... Natal**. 2010.