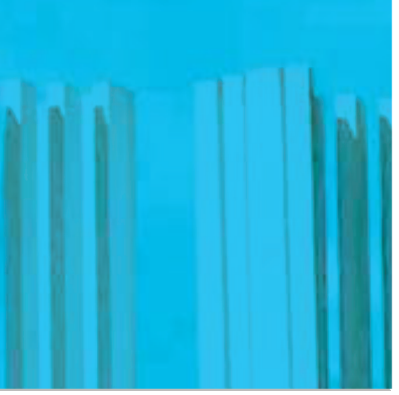
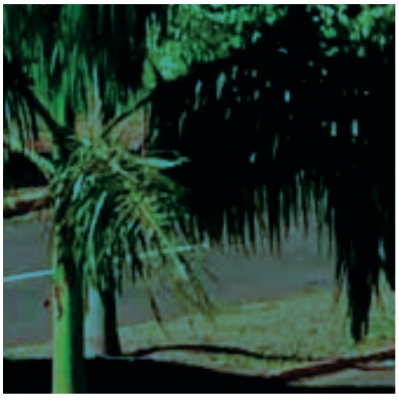


RELATÓRIO DE AUDITORIA N º 05 - PAINT 2022
AUD/COUN

Avaliação Financeira e Orçamentária do Programa de Assistência à Saúde da UFMS



Campo Grande/MS
Janeiro/2023

UFMS

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 2

2. OBJETIVO 3

3. RESULTADO 4

3.1. ASSUNTO: RECEITAS E DESPESAS DO PAS 4

3.1.1. INFORMAÇÃO: ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS 4

3.2. ASSUNTO: RESTOS A PAGAR 11

3.2.1. INFORMAÇÃO: ANÁLISE DA INSCRIÇÃO E CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR 11

3.3. ASSUNTO: DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES 13

3.3.1. CONSTATAÇÃO: FRAGILIDADES FORMAIS NO PROCESSO DE PAGAMENTO DE DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES 13

3.4. ASSUNTO: RESERVA TÉCNICA 15

3.4.1. CONSTATAÇÃO: ESTUDO DE VIABILIDADE NO USO DO SALDO DA RESERVA TÉCNICA 15

4. RECOMENDAÇÕES E BENEFÍCIOS ESPERADOS 16

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS 17

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho de auditoria trata de demanda extraordinária, tendo origem no Ofício Interno nº 3/2021 - Dias/Progep/UFMS (SEI n.º 2523371), em que a Diretora de Atenção ao Servidor, responsável pela gestão do Programa de Assistência à Saúde - PAS/UFMS, relatou a identificação de fragilidades na gestão do programa, recém assumida por ela, e solicitou a atuação da Auditoria Interna Governamental para análise e abordagem em um trabalho de auditoria, o que foi ratificado pela Alta Administração (SEI n.º 2538765).

O tema possui relação com as atribuições da unidade de Auditoria Interna Governamental estabelecidas nos artigos 2º e 12 da Resolução COUN nº 180, de 3 de junho de 2022, que aprova o Regimento da Auditoria Interna Governamental e, no art. 18 do Decreto nº 9.203/2017, do qual se destaca a realização de trabalhos de avaliação e consultoria para melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança pública.

Assim sendo, os trabalhos foram iniciados a partir da elaboração do Plano de Trabalho (SEI n.º 2552328), realizando-se reuniões presenciais com a Diretora de Atenção ao Servidor, com a finalidade de dialogar a respeito dos objetivos dos trabalhos e apresentar o projeto da auditoria.

Os exames foram realizados pelo Auditor-Chefe André Rodrigo Brites de Assunção, pela Auditora Camila Rafael Dreher e pela Técnica em Contabilidade Jussara Espindola dos Santos, no período de julho de 2022 a dezembro de 2022, em estrita observância às normas de auditoria aplicáveis ao Serviço Público Federal, tendo sido utilizadas, dentre outras técnicas, a análise documental, exame de registros, indagação escrita e oral, confirmação externa, visita in loco/inspeção física.

Insta salientar que, diante da extensão das análises necessárias para o desenvolvimento da presente auditoria, serão apresentados relatórios separados por temas, tendo em vista a melhor eficácia, eficiência e efetividade dos trabalhos realizados, tratando o presente acerca da Análise das Receitas e Despesas do PAS/UFMS.

Os documentos relativos a esta auditoria, encontram-se disponíveis nos processos nº 23104.011089/2021-18 e 23104.006213/2022-04.

2. OBJETIVO

A presente ação de auditoria teve por objetivo avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade dos controles internos administrativos, financeiros e contábeis executados no Programa de Assistência à Saúde - PAS/UFMS.

O trabalho foi realizado com a finalidade de analisar receitas, despesas e a relação entre estas no âmbito do PAS/UFMS.

Para a definição do escopo e da amostra foi utilizado o seguinte critério de oportunidade:

A análise foi direcionada aos procedimentos autorizados pelo PAS/UFMS, nos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 por se tratar de um período com situações de fato já consolidadas, com menor probabilidade de mudança do cenário no curso dos presentes trabalhos de auditoria. Ademais, apesar de o plano de trabalho (SEI n.º 2552328) incluir no escopo a análise dos dois primeiros bimestres de 2021, entendeu-se que a análise da documentação, tendo como medida os anos em sua integralidade, proporcionaria melhores parâmetros comparativos, examinando-se o ano de 2021 em sua integralidade.

Para o alcance das finalidades acima descritas, foi elaborada a Solicitação de Auditoria n° 43/2022 (SEI n.º 3693676) e analisadas as Demonstrações das Variações Patrimoniais (DVP) obtidas por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), a partir das quais foram originados os resultados dos trabalhos.

Cumpre destacar que o presente trabalho trata-se de ação pioneira, tendo em vista ser inédita a realização de auditoria no âmbito do PAS/UFMS, verificando de forma ampla e detalhada os principais aspectos relativos aos controles internos das receitas e despesas do Programa, de forma a identificar suas fragilidades e propor meios para mitigá-las, bem como ofertar recomendações para o aprimoramento da gestão.

3. RESULTADO

Os itens a seguir estão divididos em “Informação”, quando se referir a avaliações de caráter informativo e opinativo, e “Constatação“, quando houver a necessidade de alertar a Administração sobre falhas ou fragilidades de controle, ou passíveis de infringência às normas legais e aos riscos financeiros e operacionais.

3.1. ASSUNTO: RECEITAS E DESPESAS DO PAS

3.1.1. INFORMAÇÃO: ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS

Conforme previsto no art. 104 da Lei nº 4.320/1964, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) permite analisar como as políticas adotadas provocaram alterações no patrimônio público com o intuito de atender às demandas da sociedade. Outrossim, essa demonstração observa o regime de competência, portanto, o registro das receitas e despesas é realizado no momento da ocorrência do fato gerador - lançamento (receita) e liquidação (despesa) -, independentemente do recebimento ou do pagamento.

Por meio da análise das DVPs, foi possível constatar que as receitas do PAS são compostas pelas contribuições dos beneficiários do programa e também por serviços prestados para

a UFMS, este último, contudo, trata-se de fonte de recurso utilizada para o fim específico de exames médicos periódicos.

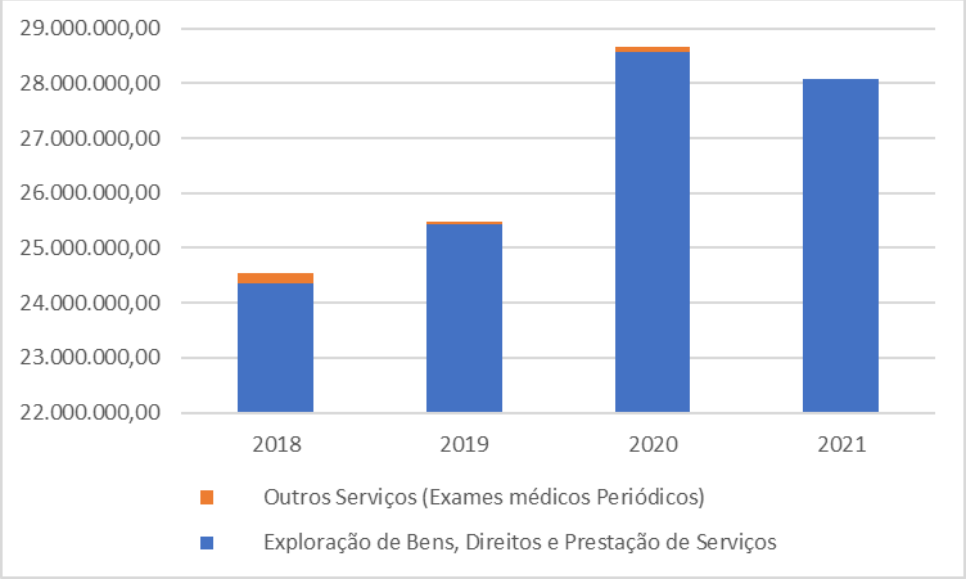
Figura 1 - Receitas PAS

Receitas PAS	2018	2019	2020	2021
Exploração de Bens, Direitos e Prestação de Serviços	24.350.950,28	25.420.274,03	28.577.200,29	28.073.902,79
Outros Serviços (Exames médicos Periódicos)	190.429,32	49.498,34	75.368,50	0,00
Total	**24.541.379,60**	**25.469.772,37**	**28.652.568,79**	**28.073.902,79**
Variação		*3,78%*	*12,50%*	*-2,02%*

Fonte: Elaboração própria, com base na DVP extraída do SIAFI.

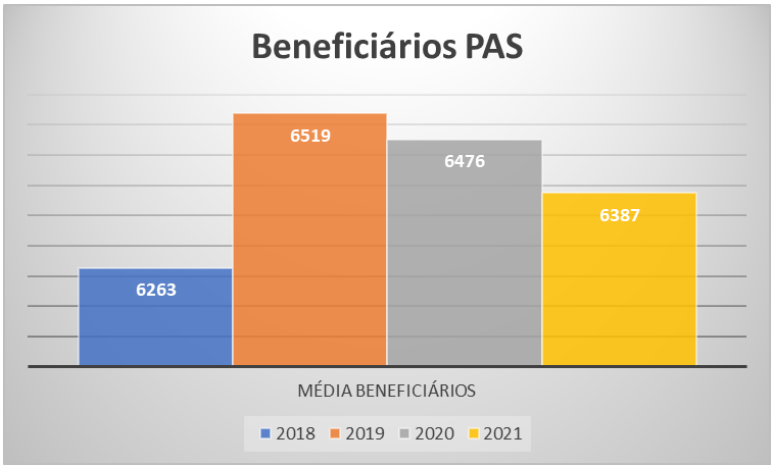
Através das Figuras 2 e 3, é possível observar o comportamento das receitas e do número de beneficiários do PAS, no período de 2018 a 2021.

Figura 2 - Receitas do PAS



Fonte: Elaboração própria, com base na DVP extraída do SIAFI

Figura 3 - Beneficiários do PAS

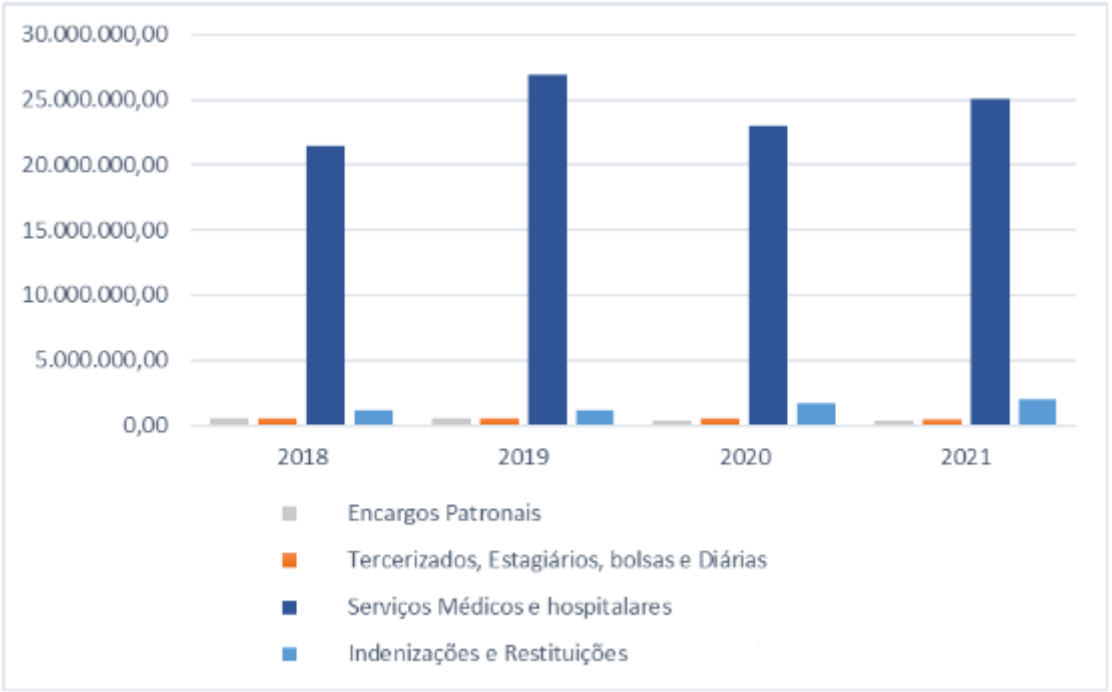


Fonte: Elaboração própria, com base nas respostas da Solicitação de Auditoria n.º 43/2022

No período de 2018 a 2019, houve um aumento de 3,78% (três inteiros e setenta e oito centésimos por cento) na receita em razão do aumento do número de beneficiários. Já no período de 2019 a 2020, apesar do número de beneficiários reduzir, houve aumento da receita em percentual de 12,50% (doze inteiros e cinquenta centésimos por cento) devido ao reajuste no valor da contribuição do programa, conforme Resolução CD n.º 237 de 27 de novembro de 2019, ressaltando que o reajuste anterior havia ocorrido no ano de 2016 (Resolução CD n.º 37 de 27 de abril de 2016).

Por outro lado, as despesas do PAS estão divididas em Encargos Patronais (INSS retido sobre Serviços Médicos prestados por Pessoas Físicas), Gastos com pagamento de terceirizados e estagiários, Serviços Médicos e Hospitalares e Indenizações e Restituições .

Figura 4 - Despesas (DVPs)



Fonte: Elaboração própria, com base na DVP extraída do SIAFI.

Dessa maneira, verifica-se que tanto as receitas como as despesas do PAS, de maneira geral, não apresentam grande variabilidade no que concerne à natureza das contas contábeis, tendo em vista que não possui fins lucrativos e que sua atividade-fim é restrita.

Por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), elaboraram-se as Figuras 5 e 6 para realização de análise comparativa entre as receitas e as despesas do PAS no período examinado.

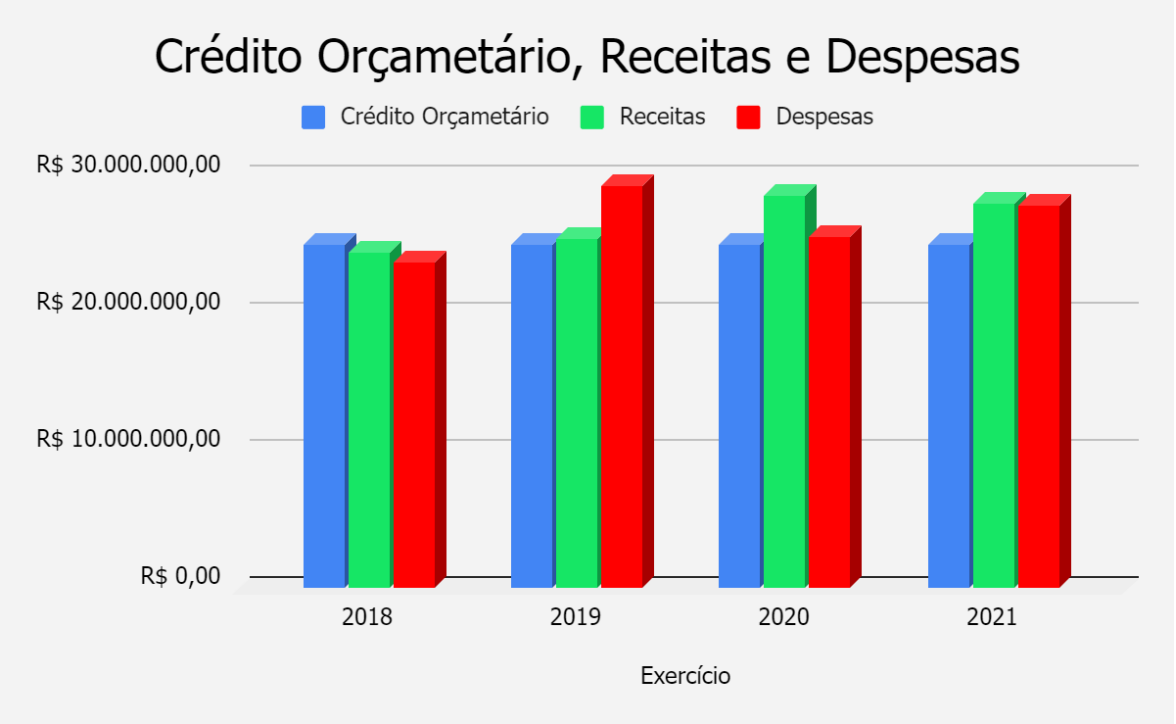
Figura 5 - Variações Patrimoniais

Receitas	2018	2019	2020	2021
Exploração de Bens, Direitos e Prestação de Serviços	24.350.950,28	25.420.274,03	28.577.200,29	28.073.902,79
Outros Serviços (Exames médicos Periódicos)	190.429,32	49.498,34	75.368,50	0,00
Total	**24.541.379,60**	**25.469.772,37**	**28.652.568,79**	**28.073.902,79**
Variação		*3,78%*	*12,50%*	*-2,02%*

DESPESAS	2018	2019	2020	2021
Despesas Totais	**23.735.319,07**	**29.292.254,22**	**25.606.290,54**	**27.865.450,67**
Variação		*23,41%*	*-12,58%*	*8,82%*
Pessoal e Encargos	**1.111.284,92**	**1.143.357,99**	**939.090,72**	**836.412,03**
Encargos Patronais	521.880,08	560.607,14	392.878,76	369.561,91
Tercerizados, Estagiários, bolsas e Diárias	589.404,84	582.750,85	546.211,96	466.850,12
Variação Pessoal e Encargos		*2,89%*	*-17,87%*	*-10,93%*
Serviços	**21.428.421,72**	**26.929.131,28**	**23.008.049,15**	**25.022.318,98**
Serviços Médicos e hospitalares	21.428.421,72	26.929.131,28	23.008.049,15	25.022.318,98
Variação Serviços		*25,67%*	*-14,56%*	*8,75%*
Indenizações e Restituições	**1.195.608,06**	**1.219.764,95**	**1.659.150,67**	**2.006.719,66**
Indenizações e Restituições (Próteses e Órteses)	1.195.608,06	1.219.764,95	1.659.150,67	2.006.719,66
Variação Indenizações e Restituições		*2,02%*	*36,02%*	*20,95%*
Juros e Encargos	**4,37**	**-**	**0,00**	**0,00**
Juros e Encargos de Mora	4,37	-	0,00	0,00
Superavit/Deficit	**806.060,53**	**-3.822.481,85**	**3.046.278,25**	**208.452,12**

Fonte: Elaboração própria, com base na DVP extraída do SIAFI.

Figura 6 - Comparativo Receitas e Despesas



Fonte: Elaboração própria, com base na DVP extraída do SIAFI.

O desempenho financeiro/orçamentário demonstrado na Figura 6 depende de três elementos: crédito orçamentário, receitas e despesas. Publicada a LOA e observadas as normas de execução estabelecidas para o exercício, tem-se o início da execução orçamentária de cada Unidade Gestora. No contexto da técnica orçamentária, os termos Crédito e Recurso têm significados distintos. Crédito designa o lado orçamentário, representando a dotação ou autorização de gasto, que, neste caso, resulta da

descentralização do crédito orçamentário pelo Ministério da Educação para a UFMS. Já Recurso refere-se ao lado financeiro, indicando dinheiro ou saldo financeiro, que no caso do PAS tem como fonte de recurso as receitas arrecadadas por meio das mensalidades pagas pelos beneficiários, ou seja, não advém de recursos financeiros do MEC.

Destarte, constata-se que a unidade gestora, ainda que possua crédito orçamentário, pode não possuir recurso financeiro, ou vice-versa, situação que gera conflitos nas fases de empenho e pagamento das despesas do PAS. Assim, mostra-se imprescindível a tentativa de equilibrar o crédito orçamentário e o recurso financeiro de forma a viabilizar o planejamento e a estabilidade dos gastos, impedindo situações como o valor total empenhado superior ao recurso financeiro efetivamente arrecadado.

Nesse sentido, cabe destacar algumas competências do Colegiado do PAS/UFMS, conforme disposto em seu regimento interno (Resolução n.º 27, de 15 de junho de 2022)[1]:

> Art. 3º Compete ao Colegiado do PAS/UFMS:
> I - acompanhar a execução do Programa;
> II - aprovar as diretrizes de organização do Programa;
> III - aprovar o Calendário de Reuniões;
> IV - deliberar sobre normas internas;
> V - apreciar e aprovar o Regulamento do PAS/UFMS e o Regimento Interno do Colegiado do Programa;
> VI - constituir Comissões da Assessoramento para estudo, acompanhamento ou diligências de interesse do Programa;
> VII - **aprovar, anualmente**, o relatório das atividades realizadas no ano anterior e a **previsão orçamentária do Programa para ano subsequente;**
> **VIII - aprovar, anualmente, as contas do Programa;**
> **IX - aprovar as propostas de alterações nas tabelas de honorários;**
> **X - aprovar, anualmente, os valores das contribuições mensais dos beneficiários;**
> **XI - avaliar o Fundo de Reserva do PAS/UFMS promovendo a revisão da arrecadação sempre que o Fundo atingir o limite mínimo equivalente a dois meses de despesas correspondentes considerando a média dos últimos seis meses;**
> **XII - aprovar os valores e percentuais, a título de participação no custo dos serviços utilizados pelos beneficiários;**
> XIII - homologar resoluções aprovadas ad referendum pelo Presidente do Colegiado;
> XIV - aplicar as penalidades constantes no art. 12 do Regulamento do PAS/UFMS;
> XV - aprovar propostas de acordos, convênios e demais instrumentos jurídicos, no âmbito de sua competência;
> XVI- atuar como instância máxima de recurso dos beneficiários;
> XVII - fixar normas em matérias de sua competência; e

[1] Disponível em:<https://pas.ufms.br/site/wp-content/uploads/2022/07/REGIMENTO-INTERNO-DO-COLEGIADO.pdf>

> XVIII - resolver, dentro de sua esfera de competência, os casos não previstos neste artigo.
> Parágrafo único. As contas do PAS/UFMS, a que se refere o inciso VIII deste artigo, deverão ser publicadas no Boletim Oficial da UFMS, após sua aprovação. (grifo nosso)

Das explanações acima, destaca-se a importância de equilibrar as despesas e receitas com o orçamento que o PAS/UFMS tem para administrar. Da leitura do dispositivo transcrito acima, nota-se nitidamente a quem se dirige essa responsabilidade, qual seja, o Colegiado do PAS/UFMS, que, em outras palavras, diante das competências transcritas e destacadas, torna-se apto e responsável pela observância do equilíbrio orçamentário e financeiro do programa.

Segundo o Manual de Contabilidade Pública (MCASP), o resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das variações patrimoniais aumentativas (VPA) e o das variações patrimoniais diminutivas (VPD), apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais do período. Caso o total das VPAs seja superior ao das VPDs, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial. Ressalta-se, segundo o MCASP, que o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas nos elementos patrimoniais.

No ano de 2018, as receitas totalizaram R$24.541.379,60 e as despesas somaram R$23.735.319,07, gerando um superávit de R$806.060,53.

De 2018 a 2019, em que pese o aumento de aproximadamente 4% (quatro por cento) nas receitas, as despesas aumentaram em aproximadamente 23% (vinte e três por cento), ocasionando um déficit no valor de R$3.822.481,85 ao final desse exercício. Em análise detida às despesas, verifica-se um aumento de aproximadamente 28% (vinte e oito por cento) com pagamento de serviços, indenizações e restituições.

Por meio da Solicitação de Auditoria n.º 43/2022 (SEI n.º 3693676), questionou-se à Diretoria de Atenção ao Servidor (DIAS/PROGEP) o motivo desse expressivo aumento (conta contábil 3.3.2.3.1.01.00), tendo obtido como resposta (doc 3761320) o que segue:

> A variação de 28% do grupo de despesas "serviços técnicos profissionais", do ano de 2018 para o ano de 2019, se deve principalmente aos gastos com Internações (eletivas e de urgência) dos beneficiários do PAS. Os gastos com internações representa cerca de 60% do total dos custos anuais do programa. Desta forma, constatou-se um aumento de aproximadamente R$3.290.000,00 entre os referidos exercícios, o que representa um aumento de cerca de 38%.
>
> Ressalta-se ainda, que despesas com Odontologia, também apresentaram um aumento significativo de aproximadamente R$645.000,00 (>37%).

Desta feita, constatou-se o aumento nessas despesas em decorrência de aumento inesperado com internações (eletivas e de urgência). Insta salientar que a pandemia de COVID-19 apresentou seus primeiros reflexos e os primeiros casos da doença no território nacional em período posterior ao mencionado, não influenciando, portanto, nas análises descritas anteriormente.

Analisando o período de 2019 para 2020, foi verificado aumento nas receitas num total de aproximadamente 12,5% (doze e meio por cento) e redução das despesas de aproximadamente 13% (treze por cento). Em reunião realizada presencialmente, no dia 16 de agosto de 2022, com a equipe de auditoria, a DIAS/PROGEP informou que essa redução ocorreu devido à pandemia de COVID-19 (postergação de procedimentos de saúde complexos, tais como cirurgias, diminuição da procura por serviços médicos decorrente das medidas de isolamento social e etc.).

Já de 2020 a 2021, houve uma diminuição de cerca de 2% (dois por cento) nas receitas e um aumento de 9% (nove por cento) nas despesas. De acordo com a DIAS/PROGEP, foi esclarecido durante a reunião do dia 16 de agosto, que esse aumento foi consequência da normalização dos atendimentos após o abrandamento das regras de restrição da pandemia.

Por fim, com relação à prestação de contas, foi constatado que o Relatório de Prestação de Contas de 2021[2], publicado na página do PAS, está em conformidade com os dados extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), exceto divergência apresentada na conta Caixa e Equivalentes de Caixa que será abordada em tópico específico deste relatório.

Diante do exposto, com exceção dos impactos causados pela pandemia de COVID-19, infere-se que as receitas e despesas do PAS não possuíam padrão de comportamento. A ausência de padrão pode ser fundamentada por fatores diversos, tais como a falta de controles internos adequados, exemplo: autorização de exames e consultas sem a verificação correta dos requisitos, financiamento de procedimentos não abrangidos pelo programa ou além do que ele pode custear; a ausência de planejamento financeiro, exemplo: não estimativa dos resultados, reajustes insuficientes, pagamentos atrasados, com consequente desligamento de credenciados, uso da reserva técnica para cobrir déficit, consistente no pagamento de gastos imprevisíveis, entre outros.

[2] Disponível em: <https://pas.ufms.br/site/wp-content/uploads/2022/06/Prestacao-de-Contas-PAS-UFMS-2021.pdf>

Ocorre que essa conjuntura reflete diretamente no adequado e suficiente desempenho dos serviços ofertados/prestados pelo PAS, inclusive, em sua manutenção, tendo em vista que o programa não visa lucro, contudo, não pode se tornar um meio para causar prejuízos à instituição.

3.2. ASSUNTO: RESTOS A PAGAR

3.2.1. INFORMAÇÃO: ANÁLISE DA INSCRIÇÃO E CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR

Por meio de indagação junto ao PAS, foi informado que entre a prestação do serviço (realização da despesa) e a emissão do empenho há um período de aproximadamente 60 (sessenta) dias, o que ocorre em razão da *"entrega dos lotes de faturamento dos prestadores de serviço médico"* ao final do mês (SEI n.º 3718456) e o lançamento das guias nos sistemas do programa é efetuado integralmente de forma manual.

Destarte, para que as despesas referentes aos últimos meses do ano, sobretudo, novembro e dezembro, sejam empenhadas dentro do exercício, o PAS emite empenhos por estimativa. De acordo com a Lei n.º 4.320/64, será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar como preceitua o art. 60, §2º da lei.

Ocorre que as estimativas realizadas pela unidade auditada divergem de maneira excessiva do que acontece efetivamente, gerando a necessidade do cancelamento de valores expressivos de restos a pagar no exercício seguinte.

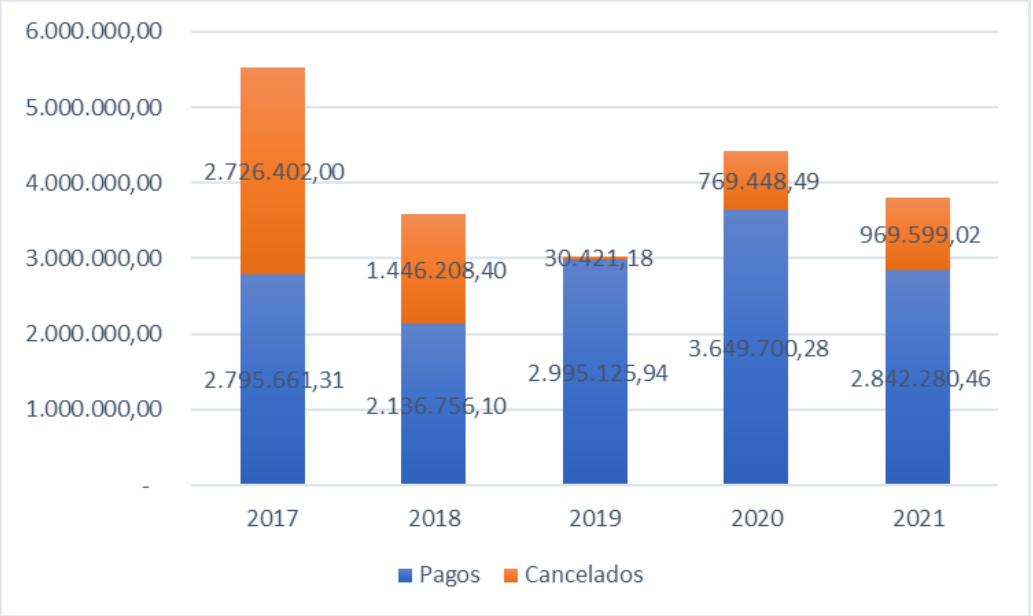
De acordo com o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP), os restos a pagar são despesas empenhadas mas não pagas dentro do exercício financeiro. Os valores dos restos a pagar inscritos e cancelados do PAS, no período analisado, podem ser observados no quadro abaixo:

Quadro 1 - Restos a pagar pagos e cancelados

Exercício	Inscritos	Pagos	%	Cancelados	%
2017	R$5.522.063,31	R$2.795.661,31	51%	R$2.726.402,00	49%
2018	R$3.582.964,50	R$2.136.756,10	60%	R$1.446.208,40	40%
2019	R$3.025.547,12	R$2.995.125,94	99%	R$30.421,18	1%
2020	R$4.419.148,77	R$3.649.700,28	83%	R$769.448,49	17%
2021	R$3.811.879,48	R$2.842.630,46	75%	R$969.599,02	25%

Fonte: Elaboração própria, com base nos balancetes extraídos do SIAFI.

Figura 7 - Restos a pagar



Fonte: Elaboração própria, com base nos balancetes extraídos do SIAFI.

Em resposta à Solicitação de Auditoria n.º 43/2022, a unidade auditada esclareceu que *"esse prazo de 60 dias entre a prestação do serviço e o seu efetivo pagamento tente a ser diminuído para 30 dias, assim que o Sistema da Maida Health estiver em pleno funcionamento e houve disponibilidade de caixa para o pagamento de dois meses dentro de um mesmo mês."* (SEI n.º 3718456).

Fato é que a falha na estimativa dos empenhos referentes aos últimos meses do ano, resulta em reiterados cancelamentos de altos valores de restos a pagar no exercício seguinte. Sob esse aspecto, a DIAS/PROGEP informou que, após a implantação do novo sistema informatizado, haverá uma melhora na estimativa dos empenhos emitidos.

Além do cancelamento de restos a pagar distorcer a informação contábil das contas públicas, haja vista que as despesas empenhadas são consideradas no balanço orçamentário no ano da inscrição e, caso sejam canceladas, resultam em disparidade entre a informação contábil e a realidade fática, também ocasiona a perda do crédito orçamentário pela Unidade Gestora (UG) no ano do cancelamento, podendo gerar eventual pagamento de despesas de exercícios anteriores e consequentemente comprometer o crédito orçamentário do exercício corrente (diverso do fato gerador da despesa).[3]

[3] KOHAMA, H. Balanços públicos: teoria e prática. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2015.

3.3. ASSUNTO: DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

3.3.1. CONSTATAÇÃO: FRAGILIDADES FORMAIS NO PROCESSO DE PAGAMENTO DE DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

De acordo com a Lei n.º 4.320/64, as despesas de exercícios anteriores (DEA) são as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente (art. 37).

Outrossim, as despesas de exercícios anteriores (DEA) poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica (art. 37 da Lei n.º 4.320/64).

Após breve introdução conceitual, examinam-se as despesas de exercícios anteriores do PAS referentes ao período em análise nesta auditoria.

Quadro 2 - Despesas de exercícios anteriores

Fato Gerador	Pagamento	Valor	Observações	Processo(s) SEI
2018	2019	R$0,00	Não houve reconhecimento de DEA	-
2019	2020	R$1.626.352,00	Ausência de documentação necessária (ex: notas de empenho e notas fiscais), de procedimento específico, da motivação do reconhecimento, assim como pedido de dotação orçamentária genérica, processo com acesso restrito, duplicação desnecessária de documentos em processos diversos e etc.	SEI n.º 23104.004955/2020-25, 23104.038819/2019-03, 23104.003034/2020-45 e 23104.003324/2020-99
2020	2021	R$988.186,38	Processo SEI sem quaisquer documentos	SEI n.º 23104.002897/2021-86
2021	2022	R$1.669.859,14	Ausência de documentação necessária (ex: notas de empenho e notas fiscais), de procedimento específico, da motivação do reconhecimento, bem	SEI n.º 23104.036424/2021-82, 23104.005441/2022-59 e 23104.006268/2022-14

			como processos sem quaisquer documentos e etc.	

Fonte: Elaboração própria, com base nos balancetes extraídos do SIAFI.

Segundo disposto no MCASP, o reconhecimento de despesas de exercícios anteriores deve obedecer determinados requisitos:

> O reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores, pela autoridade competente, **deverá ocorrer em procedimento administrativo específico**, sendo necessário, **no mínimo**, os seguintes elementos:
> a. Identificação do credor/favorecido;
> b. Descrição do bem, material ou serviço adquirido/contratado;
> c. Data de vencimento do compromisso;
> d. Importância exata a pagar;
> e. Documentos fiscais comprobatórios;
> f. Certificação do cumprimento da obrigação pelo credor/favorecido;
> g. Motivação pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria. (grifo nosso)

Destarte, resta evidente que os reconhecimentos de DEA do PAS não observaram os requisitos elencados acima, consoante os motivos detalhadamente discriminados no Quadro 2, coluna “Observações”.

Salienta-se que, em 2022, a Controladoria-Geral da União (CGU) realizou auditoria no PAS (SEI n.º 23104.033094/2022-54) e, conforme Nota de Auditoria n.º 001/1326200 (SEI n.º 3770954), ficou constatado que os pagamentos das despesas de exercícios anteriores não estavam adequadamente formalizados em processos específicos, com detalhamento das informações previstas no MCASP, motivo pelo qual se recomendou o saneamento dessa irregularidade.

Cumpre ressaltar que, apesar de contar com legislação específica que autorize a sua apuração, o reconhecimento de dívida de exercícios anteriores é procedimento de exceção, pois desvirtua diretamente o planejamento orçamentário e financeiro anual, tratando-se de despesa estranha à previsão orçamentária. São despesas cujos fatos geradores ocorreram em exercícios anteriores, não havendo, no presente, recursos do respectivo orçamento (passado) para sanar tal despesa, sendo necessário utilizar os recursos orçamentários e financeiros do orçamento atual. É importante que a motivação geradora de DEA seja excepcional, não podendo ocorrer da mesma forma todos os anos.

Recomendação:

01. Executar os procedimentos referentes às despesas de exercícios anteriores de acordo com os requisitos elencados no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

3.4. ASSUNTO: RESERVA TÉCNICA

3.4.1. CONSTATAÇÃO: ESTUDO DE VIABILIDADE NO USO DO SALDO DA RESERVA TÉCNICA

O PAS é um programa de assistência à saúde, custeado quase em sua integralidade pela contribuição dos servidores. Trata-se de atividade *sui generis*, pois estranha às atividades fins da universidade. Por ser uma atividade de assistência à saúde, não tem objetivo de gerar lucros (superávit), no entanto, deve respeitar os princípios orçamentários e contábeis, não podendo, por exemplo, emitir empenhos superiores às suas receitas.

Nas análises das demonstrações contábeis, conforme já mencionado neste relatório, foi observado que não há um padrão nas despesas e nas receitas do PAS, bem como que ele reiteradamente inscreve e cancela expressivos valores a título de restos a pagar e também utiliza recursos do exercício seguinte para cobrir despesas do exercício anterior.

Nos últimos três anos, o PAS transfere, em média, o valor correspondente a sua Reserva Técnica de despesas para o exercício seguinte, seja como restos a pagar seja como despesas de exercícios anteriores, portanto, apesar de previstas na legislação, o uso indiscriminado dessas práticas pode acarretar prejuízos, como o comprometimento desse recurso e a consequente falta de meios para arcar com gastos imprevisíveis - finalidade precípua da Reserva Técnica.

Segundo consta no Relatório de Prestação de Contas de 2021[4], divulgado pelo PAS:

> A reserva técnica corresponde ao fundo de que trata o art. 37 da Resolução nº 119, de 22 de outubro de 2018, o qual deverá ser de valor equivalente, a no mínimo, dois meses de despesas correspondente à média dos últimos seis meses.
> É importante destacar que a utilização da reserva técnica necessita que o Ministério da Economia disponibilize orçamento de superávit financeiro de exercícios anteriores. Dessa forma, não é um recurso de fácil manejo e utilização.
> Já a disponibilidade corresponde ao montante arrecadado dentro do exercício, somado ao saldo de financeiro para cobrir os restos a pagar não processados e pode ser utilizado dentro do exercício corrente para cobrir os gastos correntes.

Destarte, o programa deve realizar um estudo de viabilidade do uso do valor da reserva técnica no intuito de liquidar o máximo de despesas possíveis dentro do exercício e, com isso, evitar a inscrição e o cancelamento de valores em restos a pagar bem como o pagamento de despesas de exercícios anteriores.

[4] Disponível em: <https://pas.ufms.br/site/wp-content/uploads/2022/06/Prestacao-de-Contas-PAS-UFMS-2021.pdf>

Evidente que, no caso de utilização da reserva técnica para esse fim, a unidade auditada deverá recompô-la com a maior brevidade possível, em observância ao art. 35 da Resolução 182-COUN/UFMS, de 3 de junho de 2022 (Regulamento do PAS)[5].

Recomendações:

02. Realizar estudo para verificar a viabilidade de utilização da reserva técnica, com intuito de diminuir o valor inscrito em restos a pagar e o pagamento de despesas de exercícios anteriores, e, sendo o caso, recompô-la com a maior brevidade possível, em observância ao art. 35 da Resolução 182-COUN/UFMS, de 3 de junho de 2022;

03. Dar ampla divulgação e conhecimento do presente relatório ao Colegiado do PAS em razão das competências previstas no art. 3º da Resolução n.º 27, de 15 de junho de 2022.

4. RECOMENDAÇÕES E BENEFÍCIOS ESPERADOS

A Auditoria Interna Governamental atua preventivamente com o intuito de manter o acompanhamento contínuo e sistemático dos principais atos praticados pelos gestores da UFMS, visando agregar valor à gestão, prevenir desvios e evitar a má aplicação de recursos públicos, de modo a permitir ao gestor a possibilidade de mitigar os riscos identificados.

Por todo o exposto, recomenda-se:

01. Executar os procedimentos referentes às despesas de exercícios anteriores de acordo com em observância aos requisitos elencados no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público;
02. Realizar estudo para verificar a viabilidade de utilização da Reserva técnica, com intuito de diminuir o valor inscrito em restos a pagar e o pagamento de despesas de exercícios anteriores, e, sendo o caso, recompô-la com a maior brevidade possível, em observância ao art. 35 da Resolução 182-COUN/UFMS, de 3 de junho de 2022; e
03. Dar ampla divulgação e conhecimento do presente relatório ao Colegiado do PAS em razão das competências previstas no art. 3º da Resolução n.º 27, de 15 de junho de 2022.

Assim, os benefícios não-financeiros esperados são mitigar os riscos relacionados ao aperfeiçoamento da prestação de serviços públicos, do controle social, da capacidade de gerir riscos e da implementação de controles internos.

[5] Disponível em: <https://pas.ufms.br/site/wp-content/uploads/2022/06/RESOLUCAO-COUN-n-182-de-03-06-2022.-1.pdf>

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio deste trabalho, buscou-se avaliar a adequação e suficiências das Receitas e Despesas realizadas pelo Programa de Assistência à Saúde da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (PAS/UFMS), mediante a análise das Demonstrações das Variações Patrimoniais, inspeção de registros e documentos, indagação escrita e entrevista oral com a Unidade Auditada.

Em face aos exames realizados, foram constatadas a seguinte fragilidade:

1) Inobservância dos requisitos formais para reconhecimento e pagamento das despesas de exercícios anteriores.

Por fim, lembramos que este relatório não tem a intenção de esgotar as possibilidades de riscos passíveis de serem observados, mas sim de servir como orientação para as boas práticas da Administração Pública e de agregar valor aos trabalhos executados na UFMS, sem interferir na autonomia e na independência da gestão, caso queira estabelecer outros métodos que entender mais eficazes ou aplicáveis.

Em atendimento ao art. 12, inciso XVI, e parágrafo único do art. 31, ambos da Resolução COUN nº 180, de 03 de junho de 2022, encaminhe-se à PROGEP para cumprimento e ao COUN para conhecimento.

Conforme estabelece o art. 19 da Instrução Normativa - CGU nº 5, de 27 de agosto de 2021, os resultados poderão ser requisitados a qualquer momento pela Controladoria-Geral da União, órgão responsável pela supervisão técnica das auditorias internas do Poder Executivo Federal.

É o relatório.

Campo Grande, 15 de fevereiro de 2023.

Camila Rafael Dreher
Auditora

Jussara Espindola dos Santos
Técnica em Contabilidade

André Rodrigo Brites de Assunção
Auditor-Chefe