



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAAC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BERLIOZ PEREIRA MATEUS RIBEIRO

ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NA SECRETARIA MUNICIPAL DE
SAÚDE DE FORTALEZA/CE.

FORTALEZA

2013

BERLIOZ PEREIRA MATEUS RIBEIRO

ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NA SECRETARIA MUNICIPAL
DE SAÚDE DE FORTALEZA/CE.

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Nirleide Saraiva Coelho, Ms.

FORTALEZA

2013

BERLIOZ PEREIRA MATEUS RIBEIRO

ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NA SECRETARIA MUNICIPAL
DE SAÚDE DE FORTALEZA/CE NO PERÍODO DE 2009 A 2010

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Nirleide Saraiva Coelho, Ms. (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^a. Danielle Augusto Peres, Ms.
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^a. Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus e minha família

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me dado força para enfrentar os desafios da vida.

Aos meus pais José e Alzerina que sempre me deram apoio e ajudaram em todos os momentos de minha vida.

Aos meus irmãos Cincinati e Hudson que são meus companheiros.

A minha namorada Thassiana, pelo apoio, compreensão e troca de conhecimentos que foram indispensáveis a elaboração deste trabalho.

Aos amigos Emmanuel e Roniere pelo apoio e incentivo que dedicaram a mim.

As amigas Amaurinete e Lucia que estão sempre acompanhando minha carreira acadêmica e profissional, incentivando e acreditando em meu potencial.

Aos meus primos, em especial ao Bruno, por toda força dada.

À minha orientadora Nirleide Saraiva por ter acreditado no meu projeto, pela paciência e confiança.

As professoras Danielle Peres e Liliane Maria por fazerem parte da banca examinadora.

E aos demais amigos pelo apoio e motivação.

"Nas grandes batalhas da vida, o primeiro passo para a vitória é o desejo de vencer."
(Mahatma Gandhi)

RESUMO

A saúde pública é um dos principais fatores que influenciam na qualidade de vida da população, desta forma é importante que os recursos destinados a esta área do Município de Fortaleza sejam aplicados de forma sensata. Nesse contexto, o orçamento público é fundamental, pois ele permite o controle e avaliação dos resultados das atividades públicas. Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar a execução orçamentária na Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE no período de 2009 a 2011. Os dados foram coletados dos demonstrativos contábeis encontrados na Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza. A metodologia utilizada neste estudo caracteriza-se por ser do tipo qualitativa e descritiva, utilizando-se como procedimentos metodológicos a pesquisa bibliográfica, baseados em livros, legislações e sites, e a pesquisa documental, como os balanços orçamentários e demonstrativos de receita e despesa. Foi analisada a destinação do orçamento do Município para a função saúde, a realização da despesa e se o montante destinado atingiu o percentual mínimo exigido por lei para os serviços de saúde pública. A conclusão do estudo de caso aqui apresentado demonstrou que a execução orçamentaria da Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE foi realizada em conformidade com o orçamento planejado nos exercícios de 2009 e 2011 tendo apenas o exercício de 2010 a execução superior ao planejado.

Palavras Chaves: Saúde Pública, Orçamento, Execução Orçamentária.

ABSTRACT

The public health system is a major factor influencing the population quality of life, so it is important that allocated resources to this area of the city of Fortaleza are spent wisely. In this context, the public budget is critical because it allows control and assessing performance of public activities. This research aimed to analyze the budget execution in the Municipal Health Secretary of Fortaleza / CE in the period from 2009 to 2011. Data were collected from the financial statements found in the Fortaleza Department of Finance. This case study used a qualitative and descriptive methodology, using as instruments the literature, based on books, websites and laws, and documentary research, as the budget balances and statements of income and expense. We analyzed the Municipal budget allocation for the health function, the project expenditure execution and whether the allocated amount reached the minimum percentage required by law for public health services. The conclusion of the case study presented here showed that the budget execution of the Municipal Health Secretary of Fortaleza / CE was performed in accordance with the planned budget in 2009 and 2011 with only fiscal year 2010 running higher than planned.

Key Words: Public Health, Budget, Budget Execution.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentual da Receita Arrecadada Aplicada em Serviços de Saúde.....	33
Tabela 2 – Percentual a Aplicar x Percentual Aplicado	34
Tabela 3 – Orçamento do Município x Orçamento da Saúde.....	35
Tabela 4 – Orçamento das Despesas da Saúde.....	36
Tabela 5 – Despesas Empenhadas	37
Tabela 6 – Despesas Liquidadas.....	38
Tabela 7 – Despesas Pagas	40
Tabela 8 – Despesas a Pagar	40

SUMARIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	ORÇAMENTO PÚBLICO	12
2.1	Definição	12
2.2	Princípios Orçamentários	13
2.3	Ciclo Orçamentário	16
2.4	Receita Pública	18
2.4.1	Conceitos	18
2.4.2	Classificação da Receita Pública	19
2.4.3	Estágios da Receita Pública.....	21
2.5	Despesa Pública.....	22
2.5.1	Conceitos	23
2.5.2	Classificação da Despesa Pública.....	23
2.5.3	Estágios da Despesa Pública.....	27
3	METODOLOGIA	30
3.1	Caracterização da pesquisa.....	30
3.2	Ambiente da pesquisa.....	31
4	RESULTADOS DA PESQUISA	33
5	CONCLUSÃO	43
	REFERÊNCIAS	45

1 INTRODUÇÃO

O Estado tem como responsabilidade garantir a segurança, ordem, e administração pública bem como assegurar bens e serviços oferecidos a população, como assistência a saúde, que por sua vez serão realizados através dos setores públicos que se estendem aos órgãos e secretarias.

A Constituição Federal de 1988 impõe ao estado a obrigação da prestação integral dos serviços de saúde a toda população, através do art. 196, que diz “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”.

É fato que a população brasileira sofre com os serviços públicos de saúde, com a falta de profissionais qualificados, infra-estrutura precárias e programas de saúde que não atendem a demanda. Muitos destes problemas se dão pela má utilização dos recursos públicos, que deveriam ser aplicados de acordo com o orçamento público.

O orçamento público é autorização das despesas e estimativa das receitas referentes ao planejamento da esfera administrativa seguindo diretrizes aprovadas pelo Poder Legislativo.

Depois de aprovado e sancionado pelo Poder Legislativo, o orçamento entra na fase operacional pelo Poder Executivo, ou seja, a execução orçamentária. É a partir daí que o gestor coloca em prática as ações do governo realizando as despesas previamente definidas e autorizadas no orçamento.

Orçamento público é um instrumento de interesse de qualquer cidadão que discute, controla e avalia os resultados das políticas governamentais. Através da análise da execução orçamentária, pode-se identificar a destinação da verba às diversas áreas, se foi executada em conformidade com a Lei Orçamentária Anual e se atendeu aos Princípios Orçamentários.

Diante do exposto é que o autor desta pesquisa se interessa pelo tema, realizando uma análise da execução orçamentária na Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE e expondo se de fato os gestores estão seguindo as diretrizes, princípios e leis que regem o orçamento para fim de garantir os programas e serviços propostos no mesmo.

Partindo do princípio de que a saúde é um dos serviços que possibilita qualidade de vida a população é que se desenvolveu a problemática: Como a Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE executou o orçamento público nos anos de 2009 a 2011?

O objetivo geral do presente estudo monográfico foi analisar a execução orçamentária na Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE nos exercícios de 2009 a 2011. Quanto aos

objetivos específicos abordados são os seguintes: Verificar se a execução orçamentária na Secretaria Municipal de Fortaleza/CE nos exercícios de 2009 a 2011 atende aos limites estabelecidos pela lei orçamentária anual (LOA) e aos princípios orçamentários; Realizar um comparativo entre o orçamento previsto e o executado na Secretaria Municipal de Fortaleza nos anos de 2009 a 2011; Fazer uma análise da execução das despesas por subfunções do governo.

A pesquisa está estruturada em cinco seções que se dispõem da seguinte forma: a primeira contempla a introdução onde tem-se uma visão geral do que foi abordado na pesquisa.

A segunda seção mostra detalhes sobre o orçamento público como, por exemplo, a sua definição, princípios, o ciclo orçamentário e mais algumas informações acerca do conceito e características de receitas públicas e despesas públicas. Quanto à terceira seção é abordado a metodologia utilizada na realização desta pesquisa, onde se caracteriza por ser do tipo qualitativa e descritiva, utilizando-se da pesquisa bibliográfica e documental como procedimentos metodológicos, baseados em livros, documentos internet, entre outros.

Na quarta seção foi exposto o resultado e análise dos dados coletados na pesquisa que é a execução orçamentária da Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza nos anos de 2009 a 2011. E na quinta seção encontra-se a conclusão final de todas as análises e deduções realizadas no decorrer deste trabalho monográfico.

E por fim, encontra-se as referencias bibliográficas que contribuíram para o respaldo teórico da pesquisa.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO

O Estado tem como responsabilidade constitucional garantir a segurança, ordem, e administração pública bem como assegurar bens e serviços oferecidos a população, como assistência a saúde, que por sua vez serão realizados através dos setores públicos que se estendem aos órgãos e secretarias. A manutenção de suas atividades, assim como execução de seus programas e projetos materializa-se através do orçamento público.

2.1 Definição

O orçamento público é o instrumento por meio do qual todas as receitas e despesas públicas são contabilizadas e distribuídas de acordo com as pertinências e necessidades de cada poder e entre órgãos e entidades que os compõem durante um determinado exercício financeiro.

Segundo Slomski (2003, p. 304):

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

Para Andrade (2006, p. 58):

Em seu conceito puro, orçamento é a função primordial da gestão pública de estimar as receitas e fixar as despesas. Momento em que se define legalmente, pelas dotações orçamentárias, a formalização da utilização dos recursos disponíveis nas instituições públicas.

De acordo com os comentários dos autores observa-se que no orçamento público é definido a forma como serão utilizados os recursos públicos para a realização dos serviços e programas de responsabilidade do ente público e tem como principal função estimar as receitas e fixar as despesas.

Para Andrade (2006), o orçamento público, não é somente uma contabilidade de estimativas de receitas e fixação de despesas, mas também um documento que expressa às atividades desenvolvidas pelo ente público assim como os interesses e setores beneficiados.

O orçamento público também é conhecido por orçamento-programa por expressar a atuação do poder público em forma de programas.

Entende-se por orçamento-programa aquele que discrimina as despesas segundo sua natureza, dando ênfase aos fins (e não aos meios), de modo a demonstrar em que e para que o governo gastará, e também quem será responsável pela execução de seus programas (PISCITELLI e TIMBÓ, 2010, p. 29).

Pode-se identificar que hoje o orçamento público é denominado orçamento-programa porque em sua elaboração são considerados todos os custos dos programas e ações, sem perder de vista os objetivos ou finalidades destes apontando o responsável por cada programa.

O orçamento-programa é o documento que evidencia a política econômico-financeira e o programa de trabalho da administração, discriminando as despesas segundo sua natureza, dando ênfase aos fins ou objetivos, e não à forma como será gerado ou gasto o recurso, de modo a demonstrar em que e para que o governo gastará, e também quem será responsável pela execução de seus programas (ANDRADE, 2006, p. 59).

Pode-se identificar que hoje o orçamento público é denominado orçamento-programa porque em sua elaboração são considerados todos os custos dos programas e ações, sem perder de vista os objetivos ou finalidades destes apontando o responsável por cada programa.

O orçamento público é também uma ferramenta da administração das ações do governo, pois ele identifica e mensura com exatidão todas as atividades a serem desenvolvidas pelo poder público para que o Estado possa desempenhar seu papel. Um orçamento bem estruturado, organizado, preciso e fiel à realidade facilita a fiscalização do mesmo, garante a compreensão a todos os interessados e permite ao gestor um maior controle sobre as ações do governo, apresentando especificidades de cada atividade como o custo, tempo de execução, finalidade e resultados ao longo do tempo, facilitando assim a análise e gestão das mesmas.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, art. 165 (Brasil, 1988) o orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício que se referir e terá como base o plano plurianual (PPA) e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) aprovadas pelo Poder Legislativo.

O PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas continuados, e sua duração e execução estende-se por quatro anos. A LDO estabelecerá as metas e prioridades da administração pública, inclusive despesas de capital, para o exercício subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre alterações na Legislação Tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências oficiais de fomento.

2.2 Princípios orçamentários

Como o orçamento público é uma ferramenta que restringe o grau de arbítrio dos governantes e estabelece um controle legislativo sobre as ações destes, sua concepção é norteada de regras com a finalidade de aumentar-lhe a consistência no cumprimento de seus objetivos. Assim, tem-se os princípios orçamentários.

De acordo com Sanches (1997, p. 204), princípio orçamentário é “[...] um conjunto de proposições orientadoras que balizam os processos e as práticas orçamentárias, com vistas a dar-lhe estabilidade e consistência, sobretudo ao que se refere a sua transparência e ao seu controle pelo poder legislativo e demais instituições da sociedade [...]”.

Os princípios orçamentários são premissas a serem observadas na elaboração de cada etapa do orçamento público e em sua execução visando dar-lhe estabilidade e consistência.

A Lei nº 4.320/64 diz em seu art. 2º (BRASIL, 1964) que a Lei do Orçamento deve obedecer aos princípios de unidade, universalidade e anualidade. A seguir, serão abordados estes e outros princípios aceitos pela maioria dos doutrinadores.

O princípio da unidade estabelece que cada ente da federação deve possuir apenas um orçamento para cada exercício financeiro, estruturado de maneira uniforme, reforçado pelo princípio da unidade de caixa, previsto no art. 56 da Lei nº 4.320/64 (Brasil, 1964) onde diz que “o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais”. Assim o objetivo do princípio é apresentar todas as receitas e despesas numa só peça orçamentária, confrontando os totais com a finalidade de apurar o resultado, podendo ser equilíbrio, déficit ou superávit.

Segundo o princípio da universalidade o orçamento público deve agregar todas as receitas e despesas dos poderes, fundos, entidades diretas ou indiretas. Seu cumprimento é exigido pelos art. 2º, art. 3º e art. 4º da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964):

De acordo com o princípio da anualidade ou periodicidade o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para um determinado tempo, que no caso é de um exercício financeiro coincidindo com o ano civil, ou seja, um ano, como é estabelecido pelo art. 34 da Lei nº 4320/64 (BRASIL, 1964).

Com o princípio da exclusividade, a lei orçamentária não poderá conter dispositivos de natureza diversa de matéria orçamentária. Ou seja, deve ser excluído qualquer tipo de matéria estranha à previsão das receitas e fixação das despesas, com exceção da autorização de

créditos suplementares e operações de crédito, inclusive a antecipação de receita orçamentária (ARO), como expresso no art. 165, § 8º, da CF/88 (BRASIL, 1988).

O princípio da não vinculação ou não afetação da receita é específico para a receita e estabelece que nenhuma receita de impostos poderá ser reservada ou comprometida para atender certos e determinados gastos, salvo as exceções previstas em lei, como traz em seu texto o art. 167, inciso IV da CF/88 (BRASIL, 1988).

Conforme o princípio do orçamento bruto, todas as parcelas da receita e despesa devem aparecer no orçamento público em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução. A Lei nº 4.320/64 consagra este princípio em seu art. 6º (Brasil, 1964): “todas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos seus valores totais, vedada quaisquer deduções”.

O princípio do equilíbrio prescreve que as despesas autorizadas no orçamento devem ser iguais às receitas previstas, sempre que possível. Sua principal finalidade é garantir que o montante das despesas fixadas não sejam superiores à previsão das receitas. Jund (2008) traz que esta não é uma regra rígida, mas que o equilíbrio entre as receitas e despesas deve ser perseguido principalmente em médio e longo prazo.

O orçamento público é uma peça legal, objeto de uma lei específica. Todas as leis orçamentárias são elaboradas pelo Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo, respeitando o princípio da legalidade conforme art. 37 da CF/88 (Brasil, 1988): “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também [...]”.

Portanto de acordo com o princípio da legalidade, as receitas e despesas precisam estar previstas na Lei Orçamentária Anual, aprovadas pelo Poder Legislativo para que o orçamento público tenha validade.

Todo e qualquer interessado nas informações contidas no orçamento público devem ter acesso aos dados necessários ao exercício da fiscalização sobre a utilização dos recursos públicos. Para tal, tem-se o princípio da publicidade que reza pela garantia da transparência e total acesso as informações através da publicação nos veículos oficiais de comunicação para conhecimento do público e para a eficácia de sua validade.

Outro princípio que garante a acessibilidade às informações é o princípio da clareza ou objetividade, pois dispõe que o orçamento deve conter informações em linguagem, clara, objetiva, ordenada, completa e compreensível a todas as pessoas que tenham interesse ou precisem manipulá-las. Segundo Jund (2008), tais informações devem ser expressas não só

para entendimento de especialistas, mas a todos os indivíduos que tenham interesse no assunto.

Para o princípio da programação, o orçamento público deve ser expresso em forma de programas de trabalho, especificando e detalhando os objetivos e metas a serem alcançados, os chamados orçamentos-programas.

O princípio da especificação, discriminação ou especialização tem como finalidade vedar autorizações globais no orçamento e exigir que as despesas sejam especificadas no mínimo por modalidade de aplicação. Respalhada no art. 5º e art. 15º da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), este princípio atribui maior transparência no processo orçamentário possibilitando a fiscalização inibindo o excesso de flexibilidade na alocação dos recursos públicos pelo Poder Executivo além de facilitar a padronização dos orçamentos.

O orçamento público, conforme Jund (2008) deve apresentar e conservar ao longo de diversos exercícios financeiros uma estrutura uniforme que permita uma análise gerencial ao longo do tempo, como traz em sua definição o princípio da uniformidade ou consistência. Logo pode-se realizar, com maior precisão, um comparativo entre os diversos exercícios financeiros realizando análises a fim de extrair informações gerenciais confiáveis.

Os princípios orçamentários, em sua maioria, estão incorporados pela atual Constituição Federal e leis como a Lei nº 4.320/64, traduzindo o grau de sua importância para o orçamento público. Tem como função parametrizar a elaboração e execução da Lei Orçamentária e sua correta aplicação garante que as atividades realizadas e serviços prestados de responsabilidade do Poder Executivo sejam oferecidos da melhor forma ao menor custo possível a todos os cidadãos.

2.3 Ciclo orçamentário

Assim como todo processo, o orçamento possui uma série de atividades ou etapas que ocorrem desde a sua concepção até sua apresentação final, no qual é chamado de ciclo orçamentário.

O orçamento público percorre diversas etapas, que se iniciam com a apresentação de uma proposta que se transformará em projeto de lei a ser apreciado, emendado, aprovado, sancionado e publicado, passando pela sua execução, quando se observa a arrecadação da receita e a realização da despesa, dentro do ano civil, até o acompanhamento e avaliação da execução caracterizada pelo exercício dos controles interno e externo. (JUND, 2008, p. 391)

Portanto ciclo orçamentário, também conhecido como processo orçamentário, compreende todas as fases transcorridas pelo orçamento, cujo processo é contínuo, dinâmico e

flexível onde se elabora, aprova, executa, controla e avalia todos os programas e projetos pertencentes ao orçamento em um determinado período. A seguir, serão apresentadas as fases do ciclo orçamentário que segundo Slomski (2003) compreende a elaboração, aprovação, execução e controle e avaliação.

a) Elaboração

O ciclo orçamentário inicia-se com a elaboração da Lei Orçamentária Anual, de competência do Poder Executivo, onde primeiramente é orçada a receita e posteriormente fixados os objetivos alocando os recursos disponíveis nos programas, detalhando as despesas e atividades a serem desenvolvidas, respeitando os parâmetros estabelecidos na Lei das Diretrizes Orçamentárias.

Depois de concluído o processo de elaboração, o chefe do Poder Executivo deve encaminhar a proposta orçamentária para apreciação e aprovação do Poder Legislativo nas datas estabelecidas nas Constituições – Federal e Estaduais – e nas Leis Orgânicas Municipais.

b) Aprovação

Esta fase, cuja competência é do Poder Legislativo, consiste no estudo, análises, discussões, consultas e solicitação de informações com o objetivo de esclarecer a matéria em apreciação. Será observada a capacidade de execução do projeto de lei orçamentária e se está em conformidade com o plano plurianual e a lei das diretrizes orçamentárias.

O Poder Legislativo poderá apresentar emendas ao projeto de lei orçamentária caso julgue necessário, atendendo aos requisitos disposto no § 3º do art. 166 da CF/88 (Brasil, 1988):

As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

a) dotações para pessoal e seus encargos;

b) serviço da dívida;

c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III - sejam relacionadas:

a) com a correção de erros ou omissões; ou

b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

Após a aprovação e emendas, o orçamento é sancionado pelo Poder Executivo e publicado para que a lei possa surtir seus efeitos. Conforme Silva (1998 *apud* GIACOMONI, 2010, p. 271) “a publicação oficial é exigência da exectoriedade do ato que tenha que produzir efeitos externos”.

c) Execução

Depois de aprovada, as decisões e escolhas descritas na lei orçamentária ganham contornos práticos, que no ciclo orçamentário é denominada de execução orçamentária. Jund (2008, p. 392) diz que “ocorrendo todas as etapas nos prazos fixados, a lei orçamentária começará a ser executada pelos órgãos a partir do início do exercício financeiro [...]”, ou seja, os programas e atividades expressos no orçamento começarão a ser realizados.

Mas, como a realização das despesas depende das entradas de receitas, e que estas não ocorrem todas de uma vez só e na mesma data, têm-se as cotas, que segundo Andrade (2006, p. 124) “[...] definirão, mediante estudo detalhado, qual é o montante ideal para ser liberado efetivamente em determinado período de tempo, seja dia, semana, quinzena, mês, bimestre ou trimestre”. Seu principal objetivo é manter o equilíbrio entre as receitas e as despesas.

d) Controle e avaliação

Publicada a lei orçamentária, têm-se a última fase do ciclo orçamentário, o controle e avaliação do orçamento, cujo objetivo é acompanhar a execução orçamentária, coletando, processando e registrando informações, para verificação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas, ou seja, se o orçamento está sendo executado em conformidade com o que foi orçado e se os programas estão atingindo os objetivos propostos. Faz-se necessária também a avaliação após o encerramento do exercício, pois as análises realizadas fornecem informações para o planejamento seguinte.

O exercício do controle pode ser realizado dentro da própria administração, através de controles internos como pode ser realizados por órgãos independentes, chamados de controles externos.

2.4 Receita pública

Para o custeio e realização das atividades e programas de responsabilidade do estado, este necessita de ingresso ou entrada de recursos financeiros em seus cofres. Estas entradas são chamadas de receita pública.

2.4.1 Conceitos

De forma sintética, pode-se conceituar receita pública como toda e qualquer entrada de dinheiro aos cofres públicos, advindas principalmente da arrecadação de tributos pertencentes ao ente público.

Segundo Andrade (2006, p. 72) receita pública:

Defini-se como todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênio e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertençam.

Piscitelli e Timbó (2010), dizem que o a receita pública caracteriza-se como ingresso de recursos financeiros ao patrimônio público que se reflete ao aumento de disponibilidades. Lima e Castro (2006) e Jund (2008) completam o raciocínio citando que, sob a ótica orçamentária, tais disponibilidades tem como finalidade o financiamento dos gastos operativos e de administração.

Assim temos que receita pública é todo o ingresso de recursos financeiros, arrecadados principalmente através de tributos, que gera aumento nas disponibilidades cuja finalidade é financiar os programas e serviços de interesse da sociedade.

Vale ressaltar a distinção entre receita orçamentária e extra-orçamentária. A receita extra-orçamentária são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos e receita orçamentária é aquela que pertence de fato à entidade. A seguir será abordada a receita pública e sua classificação.

2.4.2 Classificação da receita pública

Segundo Jund (2008) pode-se classificar as receitas públicas sobre vários enfoques, dentre os quais destaca os seguintes: quanto à natureza; quanto à categoria econômica; quanto ao poder de tributar; quanto à afetação patrimonial; quanto à regularidade e quanto à coercitividade. Porém, como a finalidade é o estudo da execução orçamentária, será abordada apenas a classificação quanto à categoria econômica. Cabe ressaltar que esta classificação aplica-se somente às receitas orçamentárias, ficando de fora os ingressos da natureza extra-orçamentária.

A receita orçamentária é classificada em categorias econômicas, que segundo o Art. 11 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) são discriminadas em dois tipos: receitas correntes e receitas de capital.

As receitas correntes, segundo definição de Jund (2008, p. 157):

São os recursos recebidos de pessoas de direito público ou privado, destinados aos gastos correntes ou de consumo, obtidos nas transações efetivadas pelas entidades da Administração Pública que não resultem em “sacrifício patrimonial” [...].

Ou seja, as receitas correntes são recursos obtidos por meio das receitas efetivas, derivadas do poder de tributar ou resultantes da venda de produtos ou serviços colocados à disposição dos usuários, que integra-se ao patrimônio público como elemento novo e positivo, aumentando o patrimônio líquido. Slomski (2003) complementa dizendo que tais receitas são destinadas a atender as despesas classificáveis em despesas correntes.

A Lei nº 4.302/64 (BRASIL, 1964) em seu art. 11, § 1º cita as receitas correntes:

São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Portanto as receitas correntes são os ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais, sendo as principais fontes de recursos utilizados pelos gestores para o custeio dos programas e ações do governo.

A próxima classificação econômica a ser abordada é a receita de capital. A seguir, seguem algumas definições para melhor compreensão do assunto:

Consiste nas receitas destinadas à aplicação e cobertura das despesas com investimentos e decorrem de um fato permutativo, ou seja, são receitas por mutação patrimonial, exigem um “sacrifício patrimonial” para ser obtidas, são conhecidas como secundárias, resultam da efetivação das operações de crédito, alienação de bens, recebimento de dívidas e auxílios recebidos pelo órgão ou entidade, o superávit do orçamento corrente, dentre outras classificadas na legislação e apresentadas a seguir. (JUND, 2008 p. 151)

São receitas que se destinam à cobertura de despesas de capital a título de investimentos, com intitulação legal, e decorrem de um fato permutativo, ou seja, que cria acréscimo ao patrimônio público. (ANDRADE, 2006 p. 78)

De acordo com as definições acima, tem-se que as receitas de capital são aquelas que decorrem de mutação patrimonial, ou seja, são originadas a partir de constituição de dívidas, amortização de empréstimos, e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, destinam-se as despesas de capital e gera um acréscimo ao patrimônio público.

Tais definições são reforçadas pelo art. 11, § 2º da Lei nº 4.302/64 (Brasil, 1964):

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a

atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

A Lei nº 4.302/64 define também uma divisão das receitas de capital: operações de créditos, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

Então pode-se afirmar que as receitas correntes referem-se mais com as atividades operacionais, subsidiando as despesas correntes e as receitas de capital tratam das atividades patrimoniais, destinadas à cobertura das despesas de capital.

2.4.3 Estágios da receita pública

Até estar disponível para compor a Lei Orçamentária Anual, a receita pública passa por etapas ou operações para que sejam cumpridas as normas e ditames legais pertinentes à matéria. Estas etapas são chamadas de estágios da receita, divididas em quatro fases:

a) Previsão

A previsão corresponde ao primeiro estágio da receita. Trata-se da estimativa de quanto se espera arrecadar durante o exercício financeiro, estabelecido na Lei Orçamentária Anual. Segundo Andrade (2006), tais estimativas são baseadas em estudos, comparações e planejamento. A partir daí, o governo planeja e define os gastos que irão compor a Lei Orçamentária Anual, no que diz respeito à fixação das despesas.

A Lei de responsabilidade Fiscal estabelece critérios mínimos para a estimativa de receita. Em seu art. 12 (BRASIL, 2000), dispõe que as previsões das receitas devem observar normas técnicas e legais e considerar os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico, ou de qualquer outro fator relevante, e serão acompanhados de demonstrativos de evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquela a que se referirem, bem como da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

b) Lançamento

Previstas as receitas que serão arrecadadas para o exercício financeiro seguinte, cabe à verificação da procedência do crédito fiscal, a identificação do devedor ou da pessoa do contribuinte. Tal procedimento é realizado no estágio de lançamento, contemplado nos art. 52º e 53º da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964):

Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

Art. 53. O lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Vale ressaltar que não se trata de lançamento contábil e sim de lançamento de crédito tributário, identificando o valor e o contribuinte que irá pagar os tributos e demais receitas passíveis de lançamento de acordo com a previsão da receita.

c) Arrecadação

Este estágio caracteriza-se pelos pagamentos realizados diretamente pelos contribuintes dos valores que lhe são devidos, quer sejam tributos, multas ou qualquer outro crédito ou valor. Tais recebimentos são realizados pelos agentes de arrecadação, basicamente por bancos, e repassados ao Tesouro Público.

O registro contábil é realizado somente referente à receita efetivamente arrecadada, conforme art. 35 e 39 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964):

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

Assim, a receita será lançada sobre regime de caixa, uma vez que só poderão ser registradas as receitas efetivamente arrecadadas no exercício financeiro, com exceção da baixa ou cancelamento de restos a pagar que segundo o art. 38 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) deve ser contabilizado como receita orçamentária do exercício.

d) Recolhimento

Depois de arrecadado toda a receita, tem-se o último estágio, o recolhimento. Esta fase compreende a entrega do numerário arrecadado pelos agentes públicos ou privados ao Banco Oficial. Neste momento, o valor está disponível para o Tesouro do Estado e este poderá fixar as despesas através de dotações orçamentárias.

Nesta fase, faz-se necessário a observância ao que diz o art. 56 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), que se refere ao princípio da unidade de caixa, sendo assim proibida qualquer fragmentação para criação de caixa.

2.5 Despesa pública

Depois de estimadas as receitas, o próximo passo na elaboração orçamentária é a fixação das despesas públicas, cuja finalidade é custear e realizar as atividades e programas de responsabilidade do estado. A seguir, será abordado o conceito de despesa pública, sua classificação e estágios.

2.5.1 Conceitos

De acordo com Fortes (2006) despesa pública pode ser conceituada como a saída de recursos financeiros do Estado ou de outra pessoa de direito público cuja finalidade é a manutenção dos serviços públicos.

Segundo Andrade (2006, p. 89) despesa pública:

Constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial e destinado à execução dos serviços público, entre eles custeios e investimentos, além de aumentos patrimoniais, pagamento de dívidas, devolução de importâncias recebidas a título de caução, depósitos e consignações.

Para Piscitelli e Timbó (2010, p. 182):

Despesa pública caracteriza um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado especialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação.

Assim, a despesa pública são dispêndios de recursos financeiros utilizados para a realização das atividades e programas e ao funcionamento dos serviços públicos fixados na Lei Orçamentária, cujas saídas resultam em redução das disponibilidades seja com saída imediata ou como reconhecimento da obrigação. Vale ressaltar a importância da realização da despesa não ser superior à receita arrecadada, respeitando assim o princípio do equilíbrio.

2.5.2 Classificação da despesa pública

Giacomoni (2010) diz que a classificação da despesa, assim como a classificação da receita, é essencial a organização do orçamento, pois através dela é possível antecipar as situações patrimoniais, registrar a movimentação patrimonial e demonstrar os resultados patrimoniais, onde as contas são instrumentos de análise, já que representam toda e qualquer de toda e qualquer variação no patrimônio, e de síntese, pois o agrupamento das contas permite o conhecimento dos resultados globais da gestão.

a) Classificação institucional

A classificação institucional tem como finalidade demonstrar os créditos orçamentários de responsabilidade de cada unidade administrativa, ou seja, dotação orçamentária disponível para a realização das atividades de acordo com o programa orçamentário. “Consiste na discriminação dos créditos orçamentários pelos órgãos que integram a estrutura administrativa e que vão realizar as tarefas que lhe competem no programa de trabalho.” (ANDRADE, 2006 p. 90)

A classificação institucional divide-se em duas categorias: órgão, no sentido de órgãos do Governo e unidade orçamentária, que de acordo com a art. 14 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) “Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”. Ou seja, as dotações orçamentárias. Giacomoni (2010) ressalta a importância das unidades orçamentárias, pois são elas que recebem dotação orçamentária para a execução da despesa.

b) Classificação funcional

Segundo Andrade (2006) a finalidade da classificação funcional é refletir as políticas, diretrizes e objetivos do planejamento das ações dos administradores públicos e identificar as áreas em que as despesas estariam sendo realizadas.

A classificação funcional subdivide-se em funções e subfunções, definidos pelo art. 1, § 1º e § 3º da Portaria nº 42/99, do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão (BRASIL, 1999):

§ 1o Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

§ 3o A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

As despesas classificadas em funções e subfunções permitem aos gestores e a todos interessados uma análise geral das despesas públicas por segmento executadas pelo ente público. De acordo com Burkhead (1971, apud GIACOMONI, 2010, p. 95) a “classificação funcional pode ser chamada de classificação para os cidadãos, uma vez que proporciona informações gerais sobre as operações do Governo que podem ser apresentadas em uma espécie de orçamento resumido”.

c) Classificação por programas

Para Giacomoni (2010), a classificação por programas tem como finalidade demonstrar o resultado final do trabalho do governo em prol da sociedade. Através dos programas é que fixam os propósitos para o cumprimento das funções e são evidenciados os objetivos a serem atingidos com a execução do orçamento.

A classificação por programas são constituídas por quatro categorias: programa, projeto, atividade e operações especiais, definidos de acordo com o art. 2º da Portaria nº 42/99 (BRASIL, 1999):

Art. 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por:

- a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- b) Projeto, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- c) Atividade, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;
- d) Operações Especiais, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Tendo a função como maior nível de agregação das diversas áreas de despesa e subfunção como partição da função, logo a classificação funcional-programática fica dividida da seguinte forma: no primeiro e segundo nível tem-se, respectivamente, função e subfunção, no terceiro nível tem-se os programas, que visam a concretização dos objetivos pretendidos no plano plurianual, e no quarto nível ficam os projetos, que são conjunto de ações limitadas no tempo, as atividades, que são operações contínuas e permanentes e as operações especiais, que não contribuem para as ações do governo.

Andrade (2006) diz que os programas funcionam como módulo comum integrador do plano plurianual com o orçamento anual, pois o PPA termina no programa e o orçamento começa no programa. Com isso, os projetos e atividades agem como instrumentos de realização dos programas, o que equivale às ações definidas no plano plurianual.

d) Classificação econômica

De acordo com o art. 12º da Lei nº 4.320/64 (Brasil, 1964) as despesas orçamentárias, segundo a categoria econômica, pode ser classificadas como despesas correntes e despesas de capital.

As despesas correntes são dispêndios de recursos financeiros destinados à manutenção e ao funcionamento dos serviços de responsabilidade do ente público, onde não há acréscimo patrimonial e sim diminuição do patrimônio público, conforme definição de Andrade (2006, p. 101):

Pode-se definir como grupo de despesas operacionais realizadas pela administração pública, a fim de executar a manutenção de equipamentos e promover o funcionamento dos órgãos de suas atividades básicas, mas essas despesas não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. A despesa corrente apresenta-se como fato modificativo ou diminutivo.

Conforme a Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) as despesas correntes dividem-se em despesas de custeio e transferências correntes. As despesas de custeio são destinadas à manutenção dos serviços já criados, pagamento de serviços de terceiros, pagamento de pessoal e encargos, aquisição de material de consumo e outros. Já as transferências correntes são consumos de recursos financeiros onde não há contraprestação direta de bens ou serviços, como nas contribuições de previdência social, salário-família e abono familiar, juros da dívida pública, entre outros.

Despesas de capital são dispêndios de recursos financeiros com o objetivo de adquirir ou construir bens de capital, gerando mutações patrimoniais ou fatos permutativos.

Kohama (2006, p. 91) define despesas de capital da seguinte forma:

Classificam-se nesta categoria aquelas despesas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Também aqui, podemos complementar este conceito, dizendo que as Despesas de Capital são gastos realizados pelas instituições públicas, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo adquirir bens de capital já em uso, como é o caso de investimentos e inversões financeiras, respectivamente, e que constituirão em última análise incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial.

As despesas de capital são subdivididas em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital, conforme definições do art. 12º da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964):

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

Em síntese, pode-se definir que as despesas correntes são gastos referentes à manutenção e funcionamento dos serviços e atividades do ente público, ou seja, gastos de natureza operacional, gerando decréscimo do patrimônio público, sendo divididas em despesas de custeio e transferências correntes. Já as despesas de capital são aquelas cujo objetivo é adquirir ou construir bens de capital que contribuirão para o acréscimo do patrimônio público, divididas em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

2.5.3 Estágios da despesa pública

Assim como a receita pública, a despesa pública passa por etapas para que sejam cumpridas as normas e ditames legais pertinentes a matéria, chamadas de estágios da despesa pública. A Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) cita três estágios da despesa: o empenho, a liquidação e o pagamento. Entretanto, vários autores entre eles Jund (2008) e Kohama (2006), consideram a fixação como etapa da despesa que precede o empenho. Assim, será abordado como estágios da despesa pública a fixação, o empenho, a liquidação e o pagamento.

a) Fixação

A fixação da despesa pública está ligada ao processo de planejamento do orçamento, pois é nesta etapa que as dotações orçamentárias são programadas, de acordo com a receita prevista, e posteriormente autorizadas pelo Poder Legislativo para que o Poder Executivo possa realizá-la.

Kohama (2006) comenta que a fixação é precedida de vários processos como a elaboração das propostas, a mensagem do Poder Executivo, o projeto de lei, a discussão pelo Poder Legislativas e a aprovação e promulgação, transformando-a em Lei Orçamentária, que é o instrumento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária.

b) Empenho

O empenho é o segundo estágio da despesa, cujo art. 58º da Lei nº 4.320/64 (Brasil, 1964) o definiu como um ato que precede a despesa, onde a autoridade competente reconhece e cria a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição para o Estado.

Uma vez autorizado o empenho é criada a obrigação de pagamento para o Estado, podendo ser pendente ou não de implemento de condições, porém a despesa só poderá ser paga após o atendimento das condições. Com isso, segundo Andrade (2006), o empenho não cria obrigação de pagamento, mas garante o pagamento assegurado no contrato existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviço.

Conforme o art. 59º da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), “O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos”. Tal imposição se dá pelo fato de que ao realizar o empenho, a despesa é deduzida da dotação orçamentária tornando-a indisponível para pagamento de outras despesas. Andrade (2006) salienta que este ato torna-se um instrumento de controle orçamentário para a administração pública, pois vincula dotação para o cumprimento de determinada obrigação.

Para cada ato de empenho será emitido um documento denominado “nota de empenho” onde constarão o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, sendo vedada a realização da despesa sem prévio empenho, salvo em casos especiais previstos em legislação específica, ficando dispensada a emissão da nota de empenho, conforme Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964).

O empenho poderá ser emitido em três formas: o empenho ordinário é emitido quando o montante a ser pago é previamente conhecido e será pago de uma única vez; o empenho global é quando também se tem previamente o montante a ser pago sendo este parcelado; já o empenho por estimativa é quando não se pode determinar o montante previamente.

c) Liquidação

É o terceiro estágio da despesa, onde segundo o art. 63º da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) é verificado o direito adquirido pelo credor, caracterizado pela entrega dos bens ou serviços prestados, objetos do empenho, analisando se o fornecedor cumpriu as exigências e termos do contrato, ajuste ou acordo respectivo, tendo por base também a nota de empenho e os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

Esta verificação citada pela Lei nº 4320/64 tem a finalidade de identificar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

Fortes (2006) lembra que no ato da liquidação a despesa deve ser registrada na contabilidade, visto que se tem o recebimento do bem ou serviço prestado, fato que altera a qualidade ou quantidade do patrimônio da entidade, respeitando assim o princípio da competência.

d) Pagamento

Após a devida liquidação da despesa, tem-se o pagamento que é o ato onde o poder público realiza a entrega de numerários equivalentes à dívida líquida ao credor, recebendo a devida quitação da dívida.

A Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) impõe que o pagamento só poderá ser realizado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituída por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos extraordinários, por meio de adiantamento.

Assim completam-se os estágios da despesa, cujo caminho percorrido inicia-se com a fixação da despesa, estágio diretamente ligado com o processo orçamentário, passando pelo empenho da despesa, estágio que reconhece e cria a obrigação de pagamento, seguido da liquidação da despesa, onde é verificado o direito adquirido pelo credor assim como a comprovação dos materiais ou serviços adquiridos, finalizando com o pagamento dos numerários devidos.

3 METODOLOGIA

De acordo com Teixeira (2005), metodologia significa o estudo dos caminhos e instrumentos que serão utilizados para fazer a pesquisa científica e como fazê-la de forma eficiente. É o estudo sistemático e lógico dos princípios que dirigem a pesquisa científica desde suposições básicas até técnicas de indagação. Também é a definição de instrumentos para síntese e análise de dados e informações destacando o método que representa um procedimento racional e ordenado, composto por instrumentos básicos que proporciona utilizar de maneira adequada a reflexão e a experimentação para proceder ao longo de uma trajetória e alcançar os objetivos traçados no planejamento da pesquisa.

3.1 Caracterização da pesquisa

A realização do trabalho segue uma abordagem qualitativa, pois os dados e fatos analisados não serão apresentados de forma numérica. Conforme Oliveira (2004) a abordagem qualitativa difere da quantitativa por não aplicar dados numéricos como principal recurso de análise de um problema.

Ainda segundo Martins e Theóphilo (2007), existem problemas que só podem ser investigados por uma metodologia qualitativa, pois os dados e evidências obtidos não podem ser mensurados e sim analisados e compreendidos de acordo com a interação e interpretação de certas variáveis, fatos, ocorrências e evidências que naturalmente não são expressos em dados numéricos, que na pesquisa partiu de análises e interpretações de informações retiradas de diversos relatórios contábeis referentes à execução orçamentária na Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE.

A forma a ser utilizada para obter resultados será por meio da pesquisa descritiva, pois busca aprofundar o assunto com a finalidade de torná-lo mais claro e de acordo com Da Silva (2006) “é um tipo de pesquisa que explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas”. Assim a pesquisa descritiva apresenta um tema ou fato já conhecido, mas com variáveis diferentes, novos dados e novas análises.

Conforme Andrade (2009) na pesquisa descritiva os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem a interferência ou manipulação do pesquisador, procurando descobrir a frequência, relação e conexão com outros fatos, suas características e natureza. A pesquisa descreve detalhadamente como foi executado o orçamento na Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE através da análise de dados e fatos dos diversos relatórios contábeis.

Quanto aos procedimentos metodológicos foi utilizada a pesquisa bibliográfica, baseado em livros, *internet* e trabalhos científicos publicados por autores renomados sobre o assunto, o que proporcionará uma fundamentação teórica de respaldo e confiança como base do trabalho, assim como as legislações pertinentes ao assunto. Cervo e Bervian (1983) definem a pesquisa bibliográfica como a que explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos, podendo ser realizada independentemente, ou como parte da pesquisa descritiva. Tem por finalidade conhecer e analisar as diferentes formas de contribuições científicas ou culturais do passado que se realizam sobre um determinado assunto, tema, problema ou fenômeno.

Também foi utilizada a pesquisa documental por meio de diversos documentos contábeis como a Lei Orçamentária Anual, o quadro de detalhamento das despesas, o relatório de receitas e o relatório resumido da execução orçamentária. Para Gil (2002), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não foram editados, como cartas, memorandos, proposta, relatórios, estudos, avaliações entre outros, ou que ainda podem ser reelaborados, podendo figurar como documentos que não receberam nenhum tratamento analítico ou como documentos que, de alguma forma, já foram analisados.

Como estratégia de pesquisa, foi adotado o estudo de caso cujo objetivo é uma pesquisa sobre determinado grupo, família, comunidade, indivíduo ou unidade social, que no caso é a Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE, para analisar aspectos variados de suas atividades.

Trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando aprender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto (MARTINS e THEÓPHILO, 2007, p.61).

Portanto a pesquisa trata-se de um estudo de caso na Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE descrevendo, interpretando e compreendendo como foi executado o orçamento no período de 2009 a 2011 através de análises documentais, fundamentado em diversas obras bibliográficas.

3.2 Ambiente da pesquisa

A Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE (SMS) é um dos órgãos da administração direta da Prefeitura de Fortaleza cujo papel é gerenciar as ações e serviços de saúde do Sistema Único de Saúde (SUS). Seus serviços de atenção à saúde são voltados para

as necessidades primárias dos usuários do SUS de acordo com o perfil epidemiológico da população de Fortaleza.

Os principais meios de prestação de serviços de saúde em Fortaleza são os Centros de Saúde da Família (CSFs), que abrigam equipes de estratégia de saúde da família, composta por médicos, enfermeiros e agentes comunitários de saúde, dentre outros profissionais e distribuição de remédios da chamada cesta básica de medicamentos, que controlam doenças como hipertensão e diabetes.

O município garante o atendimento de emergência e tratamento para problemas de saúde mais complexos através da sua rede hospitalar, que conta com oito hospitais públicos secundários, os Gonzaguinhas (três), os Frotinhas (três), o Centro de Atenção à Criança, e o Hospital Nossa Senhora da Conceição, um hospital terciário, o Instituto Doutor José Frota e o Hospital da Mulher, de atenção secundária e terciária, totalizando 956 leitos. A SMS mantém convênio com hospitais credenciados ao SUS, incluindo hospitais privados e filantrópicos, ampliando a oferta de serviços especializados de saúde para a população de Fortaleza. O atendimento de urgência e emergência é feito também pelo Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (Samu 192).

Cabe também a Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza a atribuição de investigar a disseminação de doenças, através da Vigilância Epidemiológica, fiscalizar a comercialização de alimentos e produtos que podem afetar a saúde da população, através da Vigilância Sanitária, prevenir a proliferação de doenças causadas por vetores e animais, através do Centro de Controle de Zoonoses, tratamentos de saúde bucal, através dos Centros de Especialidades Odontológicas (CEOs) e programas e tratamentos psiquiátricos, através dos Centros de Atenção Psicossocial (CAPs).

4 RESULTADOS DA PESQUISA

A presente seção busca realizar uma análise da execução orçamentária da receita e da despesa da secretaria municipal de saúde de Fortaleza/CE nos exercícios de 2009 a 2011.

A emenda constitucional nº 29 de 2000, que altera os artigos 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determina o percentual mínimo do produto da arrecadação dos impostos, que se refere o art. 156 dos recursos que tratam os artigos 158 e 159, inciso I, alínea b, e §3º, que os municípios devem aplicar em saúde.

Nos termos do artigo 77 do ADCT, a partir do exercício de 2004, os municípios estão obrigados a aplicar no mínimo 15% da arrecadação de impostos e transferências constitucionais e legais em ações e serviços públicos de saúde.

A Tabela 1 discrimina os valores que compõe a base de cálculo para a aplicação do percentual mínimo exigido por lei e conseqüentemente os valores mínimos a serem aplicados nos anos de 2009, 2010 e 2011:

Tabela 1 - Percentual da Receita Arrecadada Aplicada em Serviços de Saúde

Especificação	Receita Arrecadada		
	2009	2010	2011
IPTU	114.115.675,26	159.734.233,98	172.071.713,87
ISS	294.521.301,00	363.778.383,55	427.468.338,07
ITBI	46.335.798,95	67.138.700,92	88.285.646,87
IRRF	68.148.402,21	83.337.407,88	108.630.691,49
Dívida Ativa de Impostos	38.905.339,21	58.723.736,34	35.296.422,75
Juros, Multas e Atualização Monetária de Impostos e Dívida Ativa	1.956.989,16	2.460.097,15	2.258.937,23
Quota Parte FPM	504.952.419,02	548.809.947,51	688.075.380,02
Quota Parte ITR	1.856,94	10.189,26	3.456,95
Quota Parte IPVA	94.730.175,69	106.884.783,93	123.915.964,60
Quota Parte ICMS	468.463.948,87	572.575.227,26	635.246.986,92
Quota Parte IPI	2.420.323,27	2.938.361,82	3.429.229,98
Lei Complementar N° 87/96	3.094.392,72	3.112.936,20	3.131.472,72
Total dos Impostos e Transferências	1.637.646.622,30	1.969.504.005,80	2.287.814.241,47
Valor a Aplicar (15% conforme Art. 77 ADCT)	245.646.993,35	295.425.600,87	343.172.136,22
Valor Aplicado	395.614.639,17	454.902.762,89	553.601.786,80
Percentual Aplicado	24,16%	23,10%	24,20%

Fonte: Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (2012)

Segue Tabela 2 com o comparativo dos valores aplicados em serviços públicos de saúde nos períodos de 2009 a 2011:

Tabela 2 - Percentual a Aplicar x Percentual Aplicado

Período	Percentual a Aplicar	Valor a Aplicar	Percentual Aplicado	Percentual a Aplicar	Varição
2009	15%	245.646.993,35	24,16%	395.614.639,17	9,16%
2010	15%	295.425.600,87	23,10%	454.902.762,89	8,10%
2011	15%	343.172.136,22	24,20%	553.601.786,80	9,20%

Fonte: Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (2012)

A Resolução n° 322 de 08 de maio de 2003 do Conselho Nacional de Saúde estabelece diretrizes referentes à aplicação da Emenda Constitucional n° 29, como a base de cálculo e as despesas consideradas para aplicação dos recursos obrigatórios. A resolução cita que são considerados despesas com ações e serviços públicos de saúde aquelas com pessoal ativo e outras despesas de custeio e de capital, conforme artigos 196 e 198, § 2° da Constituição Federal e na Lei n° 8.808/90, relacionadas a programas finalísticos e de apoio, que atendam aos seguintes critérios: sejam destinadas às ações e serviços de acesso universal, igualitário e gratuito; estejam em conformidade com objetivos e metas explicitados nos Planos de Saúde de cada ente federativo, seja de responsabilidade específica do setor de saúde.

No exercício de 2009, observa-se que o montante arrecadado em impostos e transferências constitucionais e legais foi de R\$ 1.637.646.622,30 (um bilhão, seiscentos e trinta e sete milhões, seiscentos e quarenta e seis mil, seiscentos e vinte e dois reais e trinta centavos), dos quais R\$ 245.646.993,35 (duzentos e quarenta e cinco milhões, seiscentos e quarenta e seis mil, novecentos e noventa e três reais e trinta e cinco centavos), correspondentes aos 15%, deveriam ser aplicados obrigatoriamente na saúde do município. O valor efetivamente aplicado nos programas de saúde foi de R\$ 395.614.639,17 (trezentos e noventa e cinco milhões, seiscentos e quatorze mil, seiscentos e trinta e nove reais e dezessete centavos), que corresponde a 24,16% da arrecadação de impostos e transferências, superando os valores legalmente determinados em R\$ 149.967.645,82 (cento e quarenta e nove milhões, novecentos e sessenta e sete mil, seiscentos e quarenta e cinco reais e oitenta e dois centavos), superando o limite legal em 9,16%. Vale ressaltar que o limite legal corresponde a investimentos mínimos, o que possibilita aos municípios investir montantes superiores ao limite legal em saúde.

Em 2010, a arrecadação em impostos e transferências foi de R\$ 1.969.504.005,80 (um bilhão, novecentos e sessenta e nove milhões, quinhentos e quatro mil e cinco reais e oitenta centavos) o que implica no comprometimento de R\$ 295.425.600,87 (duzentos e noventa e cinco milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil e seiscentos reais e oitenta e sete centavos)

equivalente a 15% do arrecadado. No referido exercício, o montante destinado aos programas de saúde foi de R\$ 454.902.762,89 (quatrocentos e cinquenta e quatro milhões, novecentos e dois mil, setecentos e sessenta e dois reais e oitenta e nove centavos), ou seja, R\$ 159.477.162,02 (cento e cinquenta e nove milhões, quatrocentos e setenta e sete mil, cento e sessenta e dois reais e dois centavos) a mais que o determinado por lei, o que corresponde a um acréscimo de 8,1%. Assim, o percentual de gastos na saúde de Fortaleza/CE em 2010 correspondeu a 23,10% do arrecadado em impostos e transferências constitucionais e legais.

Analisando a coluna correspondente ao exercício de 2011, observa-se que o montante arrecadado em impostos e transferências foi de R\$ 2.287.814.241,47 (dois bilhões duzentos e oitenta e sete milhões, oitocentos e quatorze mil, duzentos e quarenta e um reais e quarenta e sete centavos). Logo, aplicando o percentual de 15%, o mínimo destinado à saúde seria de R\$ 343.172.136,22 (trezentos e quarenta e três milhões, cento e setenta e dois mil, cento e trinta e seis reais e vinte e dois centavos). Na execução do orçamento de 2011, a aplicação de recursos em saúde chegou aos 24,20% do arrecadado em impostos e transferência, que corresponde a R\$ 553.601.786,80 (quinhentos e cinquenta e três milhões, seiscentos e um mil, setecentos e oitenta e seis reais e oitenta centavos), superando o mínimo exigido por lei em 9,2%, correspondente a R\$ 210.429.650,58 (duzentos e dez milhões quatrocentos e vinte e nove mil seiscentos e cinquenta reais e cinquenta e oito centavos).

Segue Tabela 3 apresentando o orçamento geral do município comparando com o orçamento destinado à saúde.

Tabela 3 - Orçamento do Município x Orçamento da Saúde

Exercício	Orçamento do Município	Orçamento da Saúde	%
2009	3.411.734.000,00	988.621.960,00	28,98%
2010	3.856.577.000,00	1.074.375.853,00	27,86%
2011	4.483.314.000,00	1.263.472.498,00	28,18%

Fonte: Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (2012)

Comparando o orçamento do município nos exercícios analisados, percebe-se um crescimento, pois de 2009 a 2010 há um aumento no orçamento de 11,53%; de 2010 a 2011, o aumento foi de 13,98%.

O orçamento da função saúde seguiu os aumentos do orçamento do município, visto que o percentual de destinação se manteve praticamente constante nos anos de 2009, 2010 e 2011, aproximadamente 28%, com exceção de uma pequena queda de 1% de 2009 a 2010.

Segue Tabela 4 identificando as despesas da saúde por função do governo referente aos valores orçados.

Tabela 4 - Orçamento das Despesas da Saúde

Função Saúde	Dotação Inicial					
	2009	2009 (%)	2010	2010 (%)	2011	2011 (%)
Total	988.621.960,00	100,00	1.074.375.853,00	100,00	1.263.472.498,00	100,00
Administração Geral	83.229.425,00	8,42	118.490.847,00	11,03	112.388.261,00	8,90
Tecnologia da Informatização	3.050.500,00	0,31	7.320.074,00	0,68	14.428.834,00	1,14
Formação de Recursos Humanos	3.304.000,00	0,33	500.888,00	0,05	216.853,00	0,02
Atenção Básica	320.383.680,00	32,41	250.166.279,00	23,28	282.628.327,00	22,37
Assistência Hospitalar Ambulatorial	541.264.355,00	54,75	634.241.498,00	59,03	791.400.688,00	62,64
Suporte Profilático e Terapêutico	14.675.000,00	1,48	17.688.992,00	1,65	24.118.086,00	1,91
Vigilância Sanitária	18.168.000,00	1,84	26.877.605,00	2,50	27.747.000,00	2,20
Vigilância Epidemiológica	4.547.000,00	0,46	19.089.670,00	1,78	10.544.449,00	0,83

Fonte: Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (2012)

Em 2009, montante orçado para a saúde foi de R\$ 988.621.960,00 (novecentos e oitenta e oito milhões, seiscentos e vinte e um mil, novecentos e sessenta reais). Deste total, observa-se que mais da metade foi orçado para a subfunção Assistência Hospitalar Ambulatorial, com dotação orçamentária no valor de R\$ 541.264.355,00 (quinhentos e quarenta e um milhões, duzentos e sessenta e quatro mil, trezentos e cinquenta e cinco reais), o equivalente a 54,75% do orçamento da saúde. A Atenção Básica a Saúde foi a subfunção com a segunda maior dotação, atingindo 32,41% do orçamento da saúde, restando para as demais subfunções pouco mais de 12% do orçamento da saúde, com destaque para as subfunções Tecnologia da Informatização e Formação de Recursos Humanos cujas dotações orçamentárias foram as menores, com percentuais de 0,31% e 0,33% respectivamente.

No exercício de 2010, o total fixado para as despesas da saúde foi de R\$ 1.074.375.853,00 (um bilhão, setenta e quatro milhões, trezentos e setenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e três reais), dos quais R\$ 634.241.498,00 (seiscentos e trinta e quatro milhões, duzentos e quarenta e um mil, quatrocentos e noventa e oito reais) foram orçados para a subfunção Assistência Hospitalar Ambulatorial, o que corresponde a 59,03% do orçamento da Saúde. A subfunção Formação de Recursos humanos obteve o menor orçamento, com valor de R\$ 500.888,00 (quinhentos mil, oitocentos e oitenta e oito reais), o que equivale a 0,05% do orçamento da Saúde no exercício de 2010.

O valor fixado para a despesa da saúde em 2011 foi de R\$ 1.263.472.498,00 (um bilhão duzentos e sessenta e três milhões quatrocentos e setenta e dois mil, quatrocentos e

noventa e oito reais). Mais uma vez a Assistência Hospitalar Ambulatorial foi a subfunção com maior dotação orçamentária, R\$ 791.400.688,00 (setecentos e noventa e um milhões, quatrocentos mil, seiscentos e oitenta e oito reais), ou seja, 62,64% do orçamento da saúde, e a Formação de Recursos Humanos a subfunção com menor orçamento, obtendo 0,02% do orçamento da saúde, com um total de R\$ 216.853,00 (duzentos e dezesseis mil oitocentos e cinquenta e três reais).

Comparando-se o orçamento de 2009 com 2010, observa-se que houve um aumento de 8,67% dos valores orçados para a função saúde. Este aumento refletiu em maiores orçamentos para as subfunções, Tecnologia da Informatização, Assistência Hospitalar Ambulatorial, Suporte Profilático e Terapêutico, Vigilância Sanitária e Vigilância Epidemiológica e Administração Geral, tendo como destaques as duas últimas subfunções citadas, com aumentos de 319,83% e 139,96% respectivamente em relação a 2009.

Mesmo o orçamento da saúde obtendo dotações maiores em 2010, houve subfunções que tiveram seus orçamentos reduzidos. A subfunção Formação de Recursos Humanos obteve uma redução de 84,84% em comparação com 2009 enquanto que a subfunção Atenção Básica obteve redução de 21,92%.

Analisando-se o orçamento da saúde de 2011, observa-se que houve aumento de 17,60% em comparação com o orçado em 2010, refletindo em aumento das dotações orçamentárias das subfunções Atenção Básica, Assistência Hospitalar Ambulatorial, Suporte Profilático e Terapêutico, Vigilância Sanitária e Tecnologia da Informatização, tendo esta última um aumento de 97,11%.

No orçamento de 2011 da saúde, as subfunções Administração Geral, Formação de Recursos Humanos e Vigilância Epidemiológica tiveram seus orçamentos reduzidos em 5,15%, 56,71% e 44,76% respectivamente, se comparados a 2010.

A seguir a Tabela 5 apresenta as despesas empenhadas por função de governo nos períodos analisados.

Tabela 5 - Despesas Empenhadas

Função Saúde	Despesas Empenhadas					
	2009	2009 (%)	2010	2010 (%)	2011	2011 (%)
Total	995.536.761,00	100,00	1.096.056.822,50	100,00	1.223.307.754,83	100,00
Administração Geral	107.767.645,00	10,83	107.638.086,13	9,82	120.410.568,96	9,84
Tecnologia da Informatização	4.716.297,00	0,47	16.517.465,49	1,51	11.290.143,22	0,92
Formação de Recursos Humanos	3.883.686,00	0,39	40.504,88	0,00	17.840,00	0,00

Atenção Básica	309.488.747,00	31,09	261.685.669,01	23,88	292.571.586,92	23,92
Assistência Hospitalar Ambulatorial	524.645.916,00	52,70	663.138.991,16	60,50	744.206.523,09	60,84
Suporte Profilático e Terapêutico	16.097.621,00	1,62	17.894.171,32	1,63	21.491.726,81	1,76
Vigilância Sanitária	21.775.571,00	2,19	22.090.966,54	2,02	24.160.580,74	1,98
Vigilância Epidemiológica	7.161.278,00	0,72	7.050.967,97	0,64	9.158.785,09	0,75

Fonte: Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (2012)

Observa-se que o valor empenhado para a função saúde no exercício de 2009 foi de R\$ 995.536.761,00 (novecentos e noventa e cinco milhões, quinhentos e trinta e seis mil, setecentos e sessenta e um reais), ou seja, excedeu em aproximadamente 0,69% do valor orçado (Tabela 2).

Em 2010, vê-se que o valor das despesas empenhadas superou o valor orçado em R\$ 21.680.969,50 (vinte e um milhões, seiscentos e oitenta mil, novecentos e sessenta e nove reais e cinquenta centavos), ou seja, 1,98% acima do orçado, alcançando o valor de R\$ 1.096.056.822,50 (um bilhão, noventa e seis milhões, cinquenta e seis mil, oitocentos e vinte e dois reais e cinquenta centavos).

O total das despesas empenhadas da saúde, no exercício de 2011 foi equivalente a 96,82% do orçamento da saúde, ou seja, um total de R\$ 1.223.307.754,83 (um bilhão duzentos e vinte e três milhões, trezentos e sete mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e três centavos).

De acordo com a Tabela 5, vê-se que os empenhos dos exercícios de 2009 e 2010 para as despesas da saúde foram superiores aos valores orçados, contrariando o art. 59 da Lei nº 4.320/64 no qual cita que o empenho não pode exceder o valor orçado. Já o valor empenhado em 2011 atendeu aos limites legais, ficando abaixo do valor orçado para 2011.

A Tabela 6 detalha a liquidação da despesa da Secretaria municipal de Saúde de Fortaleza/CE por função/subfunção.

Tabela 6 - Despesas Liquidadas

Função Saúde	Despesas Liquidadas					
	2009	2009 (%)	2010	2010 (%)	2011	2011 (%)
Total	980.540.471,00	100,00	1.077.895.022,69	100,00	1.201.532.726,43	100,00
Administração Geral	106.735.774,00	10,89	107.211.582,82	9,95	118.910.653,99	9,90
Tecnologia da Informatização	4.691.653,00	0,48	15.039.437,02	1,40	11.289.306,37	0,94
Formação de Recursos Humanos	3.862.671,00	0,39	30.294,88	0,00	5.340,00	0,00
Atenção Básica	308.747.252,00	31,49	260.913.993,25	24,21	291.745.500,74	24,28

Assistência Hospitalar Ambulatorial	515.468.407,00	52,57	652.158.848,34	60,50	731.264.535,42	60,86
Suporte Profilático e Terapêutico	12.251.841,00	1,25	13.569.643,34	1,26	15.440.725,63	1,29
Vigilância Sanitária	21.773.401,00	2,22	22.080.967,67	2,05	24.076.052,62	2,00
Vigilância Epidemiológica	7.009.472,00	0,71	6.890.255,37	0,64	8.800.611,66	0,73

Fonte: Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (2012)

Analisando-se a despesa liquidada do orçamento da saúde em 2009 por subfunção, nota-se que apesar do total liquidado ter sido inferior ao total orçado, cerca de 99,18% do orçado, algumas subfunções tiveram suas execuções superiores à dotação orçamentária, que são os casos da Administração Geral, Tecnologia da Informatização, Formação de Recursos Humanos, Vigilância Sanitária e Vigilância Epidemiológica, superando os valores orçados em aproximadamente 28%, 54%, 17%, 20%, e 54% respectivamente.

Vale ressaltar que estas subfunções que excederam o orçado fazem parte do grupo com dotação orçamentária de pouco mais de 12% do orçamento da saúde, o que significa em um desequilíbrio do orçamento da saúde no exercício de 2009.

Quando comparado à liquidação da despesa com o empenho em 2009, observa-se que 98,49% do empenho foi liquidado, no total de R\$ 980.540.471,00 (novecentos e oitenta milhões, quinhentos e quarenta mil, quatrocentos e setenta e um reais). As subfunções tiveram seus percentuais de liquidações aproximados ao do total com exceção da subfunção Suporte Profilático e Terapêutico, com 76,11% de liquidação do empenho.

Em 2010, o valor liquidado foi de R\$ 1.007.895.022,69 (um bilhão, setenta e sete milhões, oitocentos e noventa e cinco mil, vinte e dois reais e sessenta e nove centavos), superando o orçamento em 0,33%. As subfunções que contribuíram para que o valor executado fosse superior ao orçado foram a Tecnologia da Informatização, a Atenção Básica e a Assistência Hospitalar Ambulatorial, superiores ao orçamento em 105,45%, 4,30% e 2,75% respectivamente.

Comparando-se a liquidação das despesas de 2010 com o empenho do mesmo ano, tem-se uma liquidação de 98,34% das despesas empenhadas, onde as subfunções que apresentaram menor percentual de liquidação foram a Formação de Recursos Humanos com 74,79% e Suporte Profilático e Terapêutico com 75,83% de liquidação das despesas empenhadas.

No período de 2011, o total liquidado da despesa foi de R\$ 1.201.532.726,43 (um bilhão, duzentos e um milhões, quinhentos e trinta e dois mil, setecentos e vinte e seis reais e

quarenta e três centavos), ou seja, 95,10% do valor orçado. Ao comparar com o total empenhado em 2011, observa-se que a liquidação chegou a 98,22% do valor empenhado.

As subfunções Formação de Recursos Humanos e Suporte Profilático e Terapêutico foram as que tiveram menor liquidação das despesas empenhadas no período, com 29,93% e 71,84% de liquidação respectivamente.

Segue Tabela 7 detalhando as despesas pagas no exercício de 2009 a 2011:

Tabela 7 - Despesas Pagas

Função Saúde	Dotação Inicial					
	2009	2009 (%)	2010	2010 (%)	2011	2011 (%)
Total	946.734.375,63	100,00	997.161.384,25	100,00	1.168.594.243,85	100,00
Administração Geral	104.490.625,15	11,04	103.108.338,44	10,34	117.192.773,05	10,03
Tecnologia da Informatização	3.644.968,39	0,39	14.524.808,68	1,46	10.573.012,73	0,90
Formação de Recursos Humanos	3.340.559,88	0,35	0,00	0,00	5.340,00	0,00
Atenção Básica	303.934.301,82	32,10	230.432.529,72	23,11	284.121.184,94	24,31
Assistência Hospitalar Ambulatorial	493.810.197,20	52,16	611.236.967,82	61,30	710.600.160,99	60,81
Suporte Profilático e Terapêutico	10.257.459,53	1,08	11.217.704,81	1,12	15.149.583,39	1,30
Vigilância Sanitária	21.091.933,20	2,23	20.259.772,60	2,03	23.698.469,78	2,03
Vigilância Epidemiológica	6.164.330,46	0,65	6.381.262,18	0,64	7.253.718,97	0,62

Fonte: Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (2012)

Em seguida, a Tabela 8 detalha o saldo a pagar das despesas no período analisado:

Tabela 8 - Despesas a Pagar

Função Saúde	Dotação Inicial					
	2009	2009 (%)	2010	2010 (%)	2011	2011 (%)
Total	48.802.385,22	100,00	98.895.438,25	100,00	54.713.510,98	100,00
Administração Geral	3.277.019,72	6,71	4.529.747,69	4,58	3.217.795,91	5,88
Tecnologia da Informatização	1.071.329,09	2,20	1.992.656,81	2,01	717.130,49	1,31
Formação de Recursos Humanos	543.126,27	1,11	40.504,88	0,04	12.500,00	0,02
Atenção Básica	5.554.444,49	11,38	31.253.139,29	31,60	8.450.401,98	15,44
Assistência Hospitalar Ambulatorial	30.835.718,64	63,18	51.902.023,34	52,48	33.606.362,10	61,42
Suporte Profilático e Terapêutico	5.840.161,64	11,97	6.676.466,51	6,75	6.342.143,42	11,59
Vigilância Sanitária	683.638,23	1,40	1.831.193,94	1,85	462.110,96	0,84
Vigilância Epidemiológica	996.947,14	2,04	669.705,79	0,68	1.905.066,12	3,48

Fonte: Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (2012)

No período de 2009, observa-se que o montante pago das despesas da função saúde foi de R\$ 946.734.375,63 (novecentos e quarenta e seis milhões, setecentos e trinta e quatro mil, trezentos e setenta e cinco reais e sessenta e três centavos), que corresponde a 95,10% do valor empenhado para o período, restando R\$ 48.802.385,22 (quarenta e oito milhões, oitocentos e dois mil, trezentos e oitenta e cinco reais e vinte e dois centavos) a ser pago no exercício seguinte.

As subfunções que obtiveram os maiores percentuais de pagamento do valor empenhado em 2009 foram a atenção básica e a administração geral com 98,21% e 96,96% respectivamente, restando o valor de R\$ 5.554.444,49 (cinco milhões, quinhentos e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e quarenta e nove centavos) da atenção básica e R\$ 3.277.019,72 (três milhões, duzentos e setenta e sete mil e dezenove reais e setenta e dois centavos) da administração geral a serem pagos.

Em contrapartida, as subfunções que obtiveram o menor percentual de pagamento do valor empenhado em 2009 foram o suporte profilático e terapêutico e a tecnologia da informatização com 63,72% e 77,28% respectivamente, restando R\$ 5.840.161,64 (cinco milhões, oitocentos e quarenta mil, cento e sessenta e um reais e sessenta e quatro centavos) do suporte profilático e terapêutico e R\$ 1.071.329,09 (um milhão, setenta e um mil, trezentos e vinte e nove reais e nove centavos) da tecnologia da informatização a serem pagos.

Em 2010, a despesa paga da função saúde correspondeu a 90,98% do valor empenhado para o mesmo período, ou seja, no valor de R\$ 997.161.384,25 (novecentos e noventa e sete milhões, cento e sessenta e um mil, trezentos e oitenta e quatro reais e vinte e cinco centavos). Assim o montante a ser pago no exercício seguinte foi de R\$ 98.895.438,25 (noventa e oito milhões oitocentos e noventa e cinco mil quatrocentos e trinta e oito reais e vinte e cinco centavos).

A administração geral e a assistência hospitalar e ambulatorial foram as subfunções com maiores percentuais de pagamento do valor empenhado em 2010 com 95,79% e 92,17% respectivamente, com saldo para pagamento no exercício seguinte de R\$ 4.529.747,69 (quatro milhões, quinhentos e vinte e nove mil, setecentos e quarenta e sete reais e sessenta e nove centavos) da administração geral e R\$ 51.902.023,34 (cinquenta e um milhões, novecentos e dois mil, vinte e três reais e trinta e quatro centavos) da assistência hospitalar e ambulatorial.

O suporte profilático e terapêutico foi a segunda subfunção com menor percentual de pagamento do valor empenhado em 2010, com 62,69%, restando R\$ 6.676.466,51 (seis milhões, seiscentos e setenta e seis mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e cinquenta e um centavos) a ser pago no exercício seguinte. A subfunção formação de recursos humanos não

teve pagamento efetuado no período de 2010, ficando todo o valor empenhado a ser pago no exercício seguinte.

No exercício de 2011, têm-se R\$ 1.168.594.243,85 (um bilhão, cento e sessenta e oito milhões, quinhentos e noventa e quatro mil, duzentos e quarenta e três reais e oitenta e cinco centavos) que se refere ao total pago das despesas da função saúde, correspondendo a 95,53% do valor empenhado para o mesmo período, restando assim um saldo de R\$ 54.713.510,98 (cinquenta e quatro milhões, setecentos e treze mil, quinhentos e dez reais e noventa e oito centavos) a ser pago.

Ao analisar os pagamentos por subfunções, observa-se que a vigilância sanitária e a administração geral foram as que obtiveram os maiores percentuais de pagamento do valor empenhado no exercício de 2011, com 98,09% e 97,33% respectivamente, restando saldo de R\$ 462.110,96 (quatrocentos e sessenta e dois mil, cento e dez reais e noventa e seis centavos) da vigilância sanitária e R\$ 3.217.795,91 (três milhões, duzentos e dezessete mil, setecentos e noventa e cinco reais e noventa e um centavos) da administração geral a serem pagos.

As subfunções formação de recursos humanos e suporte profilático e terapêutico foram as que obtiveram o menor percentual de pagamento com 29,93% e 70,49% respectivamente, restando saldo de R\$ 12.500,00 (doze mil e quinhentos reais) da formação de recursos humanos e R\$ 6.342.143,42 (seis milhões, trezentos e quarenta e dois mil, cento e quarenta e três reais e quarenta e dois centavos) do suporte profilático e terapêutico a serem pagos.

5 CONCLUSÃO

O orçamento público é um instrumento onde é definida a utilização dos recursos públicos para o desenvolvimento das atividades inerentes a manutenção da máquina pública bem como a prestação dos serviços à população, baseado na estimativa de receitas de um exercício financeiro, norteadas de preceitos legais que vão desde sua concepção à sua execução. No estudo de caso apresentado, realizou-se um comparativo do orçamento público previsto e o executado na Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza no período de 2009 a 2011.

Observou-se que do montante orçado para o município de Fortaleza/CE no exercício de 2009, aproximadamente 28% foi destinado à Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza. Em 2010, este percentual foi de aproximadamente 27%, representando uma queda de 1% se comparado com o percentual orçado no exercício anterior. Já em 2011, o orçamento da saúde atingiu novamente os 28% do orçamento do município, o que significa que os orçamentos da Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza seguiram os aumentos do orçamento do município, visto que os percentuais de dotação orçamentária mantêm-se praticamente constante.

A Assistência Hospitalar Ambulatorial foi a subfunção da saúde que obteve maiores dotações orçamentárias nos períodos de 2009, 2010 e 2011, com mais da metade do orçamento da saúde. Em 2009, 54% do orçamento da saúde foram orçados para a subfunção mencionada e nos anos seguintes, os percentuais aumentaram para 59% em 2010 e 62% para 2011, a maior destinação dentre o período analisado, traduzindo a alta demanda e importância dada a subfunção Assistência Hospitalar Ambulatorial.

Em contrapartida, a Formação de Recursos Humanos foi a subfunção com menores orçamentos no período analisado e tendo estes diminuídos ao longo do período. No exercício de 2009, o valor orçado para a subfunção foi equivalente a 0,31% do orçamento do município, caindo para 0,05% em 2010 e 0,02% em 2011, a menor destinação no período analisado. Tais percentuais mostram que o investimento na Formação de Recursos Humanos caiu drasticamente, principalmente comparando-se o período de 2009 com 2011.

Quando comparado os valores orçados com a execução do orçamento de 2009, observou-se que a liquidação das despesas correspondeu a aproximadamente 99% dos valores orçados. Quando analisadas as liquidações por subfunções, verificou-se um desequilíbrio do orçamento, visto que as subfunções com menores dotações orçamentárias tiveram sua execução superiores ao orçado. No exercício de 2010, o executado na função saúde foi 0,33%

superior ao valor orçado, onde a Tecnologia da Informatização, Atenção Básica e Assistência Hospitalar Ambulatorial foram as subfunções que executaram valores superiores ao orçado. Já em 2011, o valor executado na função saúde correspondeu a 95% dos valores orçados. Esses dados mostram que apesar de algumas subfunções terem apresentadas suas execuções superiores ao orçamento, a execução do orçamento da função saúde se deu dentro do planejado, tendo apenas em 2010 um pequeno superávit da despesa.

Quanto ao limite legal estabelecido pela emenda constitucional nº 29 de 2000, na qual obriga aos municípios a aplicar no mínimo 15% da arrecadação bruta de impostos e transferências constitucionais e legais em ações e serviços públicos de saúde, o município aplicou recursos superiores ao mínimo exigido nos períodos analisados. Em 2009 o percentual foi de aproximadamente 24%; em 2010, houve uma pequena redução comparando com 2009 atingindo 23%; já em 2011 a aplicação voltou à casa dos 24%, lembrando que as despesas referentes a esta aplicação devem seguir as diretrizes estabelecidas na Resolução nº 322 de 08 de maio de 2003 do Conselho Nacional de Saúde.

O orçamento é peça chave para que a administração pública realize as atividades e programas aos quais são submetidos. Um orçamento bem executado, seguindo as diretrizes e Legislações pertinentes garantem que a verba seja utilizada da melhor maneira possível. No estudo em questão, viu-se que orçamento da Secretaria Municipal de Saúde de Fortaleza/CE foi executado em conformidade com o planejado, atendendo aos preceitos e legislações as quais foram submetidas garantindo, em tese, que a verba destinada seja utilizada de maneira correta e seguindo as necessidades da população.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base na LC nº 101/00 e nas classificações contábeis advindas da SOF e STN.** 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico.** 9.ed. São Paulo: atlas, 2009.

BRASIL. Constituição, de 05 de outubro de 1988. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL - 1988. Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos,** Brasília, DF, 17 out. 1988.

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

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos,** Brasília, DF, 04 mai. 2000.

_____. **Portaria nº 42**, de 14 de abril de 1999, do MPOG – DOU de 15.4.99. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários.** 3.ed. São Paulo: Mcgraw-Hill do Brasil, 1983.

DA SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade.** 2.ed. São Paulo: atlas, 2006.

FORTALEZA. Prefeitura Municipal do Município de Fortaleza. Secretaria Municipal de Saúde do Município de Fortaleza/CE. Disponível em: http://www.sms.fortaleza.ce.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=165&Itemid=7. Acesso em 15 jan.2013.

FORTES, João. **Contabilidade Pública: orçamento público lei de responsabilidade fiscal.** 9 ed. Brasília: Franco e Fortes, 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 15º Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 850 questões.** 3.ed., legislação atualizada incluindo a LRP. -. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 10º. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbinson Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. 2ºEd. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, M^a Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 11º Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANCHES, Osvaldo Maldonado; **Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins**. Brasília: Prisma, 1997.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na Contabilidade Municipal**. 2º Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TEIXEIRA, Gilberto. **O que significa metodologia?**. Disponível em: <http://www.serprofessoruniversitario.pro.br/m%C3%B3dulos/metodologia-da-pesquisa/o-que-significa-metodologia>. Acesso em: 02 jan. 2013.