

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

ELISABETH GARCIA

**VERIFICAÇÃO DA CONFORMIDADE DOS PROCEDIMENTOS DE
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DE PROGRAMAS NO FUNDO ESTADUAL DE
SAÚDE DO ESTADO DE SANTA CATARINA: ESTUDO DE CASO NA
SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE (SES)**

**FLORIANÓPOLIS
2009**

ELISABETH GARCIA

**VERIFICAÇÃO DA CONFORMIDADE DOS PROCEDIMENTOS DE
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DE PROGRAMAS NO FUNDO ESTADUAL DE
SAÚDE DO ESTADO DE SANTA CATARINA: ESTUDO DE CASO NA
SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE (SES)**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr. Orion Augusto Platt Neto

**FLORIANÓPOLIS
2009**

Elisabeth Garcia

**VERIFICAÇÃO DA CONFORMIDADE DOS PROCEDIMENTOS DE
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DE PROGRAMAS NO FUNDO ESTADUAL DE
SAÚDE DO ESTADO DE SANTA CATARINA: ESTUDO DE CASO NA
SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE (SES)**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, junho de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Orion Augusto Platt Neto, Dr.
Orientador

Professor Flávio da Cruz, Msc.
Membro

Professor Jose Alonso Borba, Dr.
Membro

RESUMO

GARCIA, Elisabeth. *Verificação da conformidade dos procedimentos de execução orçamentária de programas no Fundo Estadual de Saúde do Estado de Santa Catarina: estudo de caso na Secretaria de Estado da Saúde (SES).* 2009. 132 p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

Este trabalho foi realizado com o objetivo de verificar a conformidade dos procedimentos de execução orçamentária de programas no Fundo Estadual de Saúde (FES) do Estado de Santa Catarina em relação aos instrumentos de planejamento, formalizado por meio das leis orçamentárias, com foco em três programas, um projeto e duas atividades. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória para abordar o problema de forma qualitativa e quantitativa, por meio de um estudo de caso realizado no Órgão da Secretaria de Estado da Saúde (SES). Na Fundamentação teórica, inicialmente, são contextualizado o orçamento público e sua origem e tipos de orçamentos. Na seqüência, o orçamento público é abordado sob a ótica de leis e normas, típico da administração pública, apresentando os princípios orçamentários que formam a estrutura do orçamento público, conceitos e características. Em seguida, são abordados os instrumentos de planejamento, a Lei do Plano Plurianual (PPA) Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) que formam o sistema de planejamento integrado. Estes instrumentos são abordados desde a fase de elaboração do orçamento à execução orçamentária da despesa. Por fim, é abordada a possibilidade de alteração no orçamento, por meio de créditos adicionais, para ajustes na dotação orçamentária. No capítulo dedicado ao estudo de caso, inicialmente, é exposto uma síntese do orçamento da despesa do Estado de Santa Catarina, no sentido de permitir uma visão da participação das funções de governo, com enfoque na área da saúde. Apresenta-se, em seguida, o orçamento da despesa do Fundo Estadual de Saúde (FES), foco principal do trabalho. O estudo permitiu visualizar os valores da despesa autorizada pelo Poder Legislativo nos três programas e três ações estudadas, bem como os valores da despesa executada dos mesmos. Neste estudo, observou-se uma situação de conformidade, onde os programas com o projeto e as duas atividades, a eles vinculados, apresentaram uma situação de conformidade, no qual guardaram relação entre si, no atendimento às finalidades e objetivos propostos. Observou-se que no processo de elaboração do orçamento em 2007, verificou-se além da função 10 (Saúde), uma segunda função, 04, específica da Administração Geral. Quanto à visualização do processo orçamentário no comparativo da despesa autorizada com a realizada, pode ser observado nos programas, projeto e atividades, estudados, tanto em 2006 quanto em 2007, desvios significativos nos valores de créditos autorizados para a despesa em relação ao valor realizado. Por fim, observaram-se diversas alterações no orçamento, com diversos créditos adicionais e reduções parciais e totais no orçamento do FES.

Palavras-chave: Orçamento Público. Despesa Pública. Créditos Adicionais.

*Dedico este trabalho a meu pai Porfírio Pedro
(In memorian), minha mãe Evelina e meus
irmãos Elma, Eva, Jonas e Maycon.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por me dar força para superar obstáculos;

à minha mãe, pelo amor e dedicação aos seus filhos, preocupando-se principalmente com a educação e formação;

à toda a minha família, pela compreensão nos momentos de minha ausência, porém, necessários para a conclusão desse trabalho;

ao meu orientador, pela paciência, orientação e conhecimentos;

aos amigos de estudo que conheci durante os anos de graduação, em especial a Sandra Sczmanski pelo seu companheirismo e apoio.

aos professores do Curso de Ciências Contábeis da UFSC pelos seus ensinamentos, em especial ao professor Sérgio Murilo Petri pela bondade e pronta ajuda.

enfim, a todos que direta ou indiretamente, contribuíram para realização desse trabalho.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fluxo das decisões que afetam o processo orçamentário.....	32
Figura 2: Leis Orçamentárias	40
Figura 3: Duração do PPA x Mandado	42

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Participação da despesa orçamentária por agregados no orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento, do orçamento do Estado de SC, em 2006 e 2007.....	81
Gráfico 2: Participação das funções de Governo na despesa orçamentária do Estado de SC, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007	83
Gráfico 3: Participação da despesa orçamentária do FES por grupo de despesa, em 2006 e 2007	87
Gráfico 4: Participação das fontes de recurso do Tesouro do Estado e das outras fontes, na despesa orçamentária do FES, em 2006 e 2007	88
Gráfico 5: Participação das subfunções na despesa orçamentária do FES, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007	91
Gráfico 6: Participação da despesa orçamentária do FES por programas, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007	92
Gráfico 7: Participação da fonte de recursos do Tesouro do Estado no orçamento do FES, por programas, em 2006 e 2007.....	94
Gráfico 8: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, em 2006	102
Gráfico 9: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesas do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007	104
Gráfico 10: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado em 2006	109
Gráfico 11: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007	111
Gráfico 12: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa da atividade 8948, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado em 2006	114
Gráfico 13: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa da atividade 8948 do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007	116

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Etapas de elaboração do orçamento.....	34
Quadro 2: Exemplo de classificação institucional	48
Quadro 3: Exemplos de classificação funcional	50
Quadro 4: Exemplo de classificação funcional-programática.....	51
Quadro 5: Classificação da despesa orçamentária segundo a categoria econômica e grupo de despesa.....	53
Quadro 6: Classificação da modalidade de aplicação	56
Quadro 7: Classificação por elementos de despesa.....	58
Quadro 8 Código de classificação da despesa.....	58
Quadro 9: Classificação funcional-programática do projeto 5055 e das atividades 8947 e 8948, estudados, no orçamento do FES, em 2006 e 2007	78
Quadro 10: Descrição dos programas estudados, do orçamento do FES, em 2006 e 2007	79
Quadro 11: Descrição do projeto e atividades estudados, no orçamento do FES, em 2006 e 2007	79
Quadro 12: Especificação dos elementos de despesa que constam no projeto 5055 e nas atividades 8947 e 8948, estudados, no orçamento do FES, em 2006 e 2007	98

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Composição da despesa orçamentária do orçamento do Estado de SC por agregados no orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento, 2006 – 2007.....	81
Tabela 2: Composição da despesa orçamentária do Estado de SC por funções de Governo, no orçamento dos agregados Fiscal e da Seguridade Social, com recursos de todas as fonte, 2006 – 2007	82
Tabela 3: Composição da despesa orçamentária do FES por categoria econômica, grupo de despesas e fontes de recursos, 2006 – 2007.....	87
Tabela 4: Composição da despesa por funções de Governo, no orçamento do FES, com recursos de todas as fontes, 2006 - 2007	89
Tabela 5: Composição da despesa orçamentária do FES, por subfunções de Governo, com recursos de todas as fontes, 2006 – 2007.....	90
Tabela 6: Composição da despesa orçamentária do FES por programas de governo, com recursos de todas as fontes, 2006 – 2007.....	92
Tabela 7: Participação das fontes de recursos na despesa orçamentária do FES, por programas, 2006 - 2007	93
Tabela 8: Distribuição do crédito adicional por excesso de arrecadação nos elementos de despesas, projetos e atividades no orçamento do FES, 2006 – 2007.....	99
Tabela 9: Comparativo da despesa autorizada x realizada do programa 845 e projeto 5055, no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007	100
Tabela 10: Comparativo da despesa autorizada x realizada por elementos de despesas do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007.....	101
Tabela 11: Síntese do movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Jan. 2006 / Dez. 2006	102
Tabela 12: Síntese do movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Fev. 2007 / Dez. 2007.....	105
Tabela 13: Comparativo da despesa autorizada x realizada do programa 830 e atividade 8947, no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007	106
Tabela 14: Comparativo da despesa autorizada x realizada por elementos de despesas da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 - 2007 ...	108

Tabela 15: Síntese do movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Jan. 2006 / Dez. 2006	109
Tabela 16: Síntese do movimento de alteração orçamentária dos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Fev. 2007 / Dez. 2007.....	111
Tabela 17: Comparativo da despesa autorizada x realizada do programa 880 e atividade 8948, no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007	113
Tabela 18: Comparativo da despesa autoriza x realizada por elementos de despesa da atividade 8948, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 - 2007 ...	114
Tabela 19: Síntese do movimento de alteração orçamentária dos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade 8948, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Jan. 2006 / Dez. 2006	115
Tabela 20: Síntese do movimento de alteração orçamentária dos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade 8948, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Fev. 2007 / Dez. 2007.....	117
Tabela 21: Comparativo da despesa autorizada x realizada dos programas estudados, no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007	119
Tabela 22: Comparativo da despesa autorizada x realizada do projeto e das atividades estudados no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007	120

LISTA SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
FES	Fundo Estadual de Saúde
UFSC	Universidade Federal do Estado de Santa Catarina
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
ONU	Organização das Nações Unidas
PPA	Plano Plurianual
SC	Santa Catarina
SES	Secretaria de Estado da Saúde
SPG	Secretaria de Estado do Planejamento
SUS	Sistema Único de Saúde
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	14
1.2 TEMA E PROBLEMA	16
1.3 OBJETIVOS	18
1.3.1 <i>Objetivo geral</i>	18
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i>	18
1.4 JUSTIFICATIVA	18
1.5 METODOLOGIA DA PESQUISA	19
1.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	21
1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	22
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	23
2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO	23
2.1.1 <i>Origem do orçamento</i>	24
2.1.2 <i>Conceitos e finalidades</i>	25
2.1.3 <i>Princípios orçamentários</i>	26
2.1.4 <i>Tipos de orçamento</i>	28
2.1.5 <i>Planejamento</i>	31
2.1.6 <i>Etapas da elaboração orçamentária</i>	34
2.1.7 <i>Ciclo orçamentário</i>	34
2.1.8 <i>Instrumentos de planejamento estatais</i>	40
2.2 DESPESA PÚBLICA.....	45
2.2.1 <i>Conceitos</i>	45
2.2.2 <i>Princípios da Despesa</i>	47
2.2.3 <i>Classificações legais da despesa</i>	48
2.2.4 <i>Estágios da despesa</i>	60
2.3 CRÉDITOS ADICIONAIS	63
2.4 FUNDOS ESPECIAIS	67
3 ESTUDO DE CASO	69
3.1 CARACTERIZAÇÃO DAS ENTIDADES E DESCENTRALIZAÇÃO DE GESTÃO	69
3.2 SELEÇÃO DOS PROGRAMAS, PROJETO E ATIVIDADES E OBTENÇÃO DOS DADOS	77
3.3 ORÇAMENTO DA DESPESA DO ESTADO DE SANTA CATARINA (SC).....	80
3.4 ORÇAMENTO DA DESPESA DA SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE (SES/SC) E DO FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE (FES/SES/SC).....	83
3.4.1 <i>Orçamento da despesa do Fundo Estadual de Saúde (FES/SES/SC)</i>	84
3.4.2 <i>Comparativo da despesa autorizada x realizada dos programas, projeto e atividades</i> .	94
3.5 SÍNTESE DAS OBSERVAÇÕES	118
3.5.1 <i>Observações sobre os resultados gerados do orçamento do FES</i>	118
3.5.2 <i>Observações sobre os resultados gerados no comparativo da despesa autorizada com a realizada do FES</i>	119
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	125
4.1 CONCLUSÕES SOBRE O TEMA	125
4.2 CONCLUSÕES SOBRE OS OBJETIVOS.....	126
4.3 RECOMENDAÇÕES.....	128
REFERÊNCIAS	129

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, inicialmente apresenta-se a contextualização. Em seguida, são definidos o tema e o problema da pesquisa. São apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos necessários ao desenvolvimento e consecução da pesquisa. Por fim, são abordadas as metodologias utilizadas para o alcance dos objetivos, as limitações da pesquisa e uma síntese da organização do trabalho.

1.1 Contextualização

Na orientação do orçamento público, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, é a principal diretriz. No artigo 1º, “institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços [...]” nas três esferas de governo. Uma lei que envolve dois sistemas de informações, o orçamento e a contabilidade. Esta Lei trata do ordenamento jurídico/normativo, planejamento e execução do orçamento público.

No artigo 2º, esta mesma Lei destaca que, “A Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, [...]”. Neste artigo encontram-se os fundamentos da evidenciação orçamentária.

A partir da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, capítulo II, (das finanças públicas), o orçamento público passou a receber maior atenção dos constituintes. O artigo 165 estabelece o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Assim, o governo utiliza-se destes três instrumentos que visam o planejamento das ações do poder público para exercer as suas funções de Estado.

Para dar prosseguimento no processo orçamentário é necessário adotar os procedimentos definidos para a elaboração de todo o processo de planejamento e orçamento, que contribuirá para a consolidação da peça orçamentária.

Assim, o processo de planejamento deve definir as prioridades das ações de modo a assegurar a qualidade do serviço público e o interesse social. Segundo Silva e Vasconcelos (1997, p. 25), “o orçamento representa as autênticas aspirações da população”. São

consideradas como importantes medidas, visto que, o governo se utiliza destes procedimentos em benefícios à coletividade.

Assim, a eficiência do planejamento assume, neste contexto, uma função estratégica de governo em benefício à população. Segundo Lunkes (2003, p. 16) o planejamento estratégico “decide para onde a empresa vai; avalia o ambiente dentro do qual ela operará; e desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido”.

Neste sentido, a Lei Complementar (Lei de Responsabilidade Fiscal) nº 101, de 4 de maio de 2000, veio contribuir com suas normas de finanças públicas. Estabeleceu em seu artigo 51, que o Poder Executivo promoverá a consolidação nacional das contas públicas em todas as esferas de governo.

Em obediência a este artigo, passa a vigorar a Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, “que dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios”. Tem início, então, a uniformização dos procedimentos de execução orçamentária, com vista a inúmeros benefícios sobre todos os aspectos para o orçamento público. Abriu-se então, o caminho para a implantação de procedimentos no tocante a classificação orçamentária, possibilitando uma interpretação uniforme na definição dos seus conteúdos.

Portanto, através das legislações como: Lei nº 4.320/64, Constituição Federal de 1988, Lei de Responsabilidade Fiscal, Portaria Interministerial nº 163/01, entre outras, o controle da gestão pública se tornou mais completo.

Desta forma, os procedimentos foram se aperfeiçoando e complementando-se desde o processo inicial de planejamento e programação até as consolidações dos seus objetivos finais que são o empenho, liquidação, pagamento e a fiscalização pelos órgãos competentes.

Por último, é importante ressaltar que o orçamento compõe-se de regras que determinam como o orçamento deve ser elaborado pelos gestores públicos. Porém, pode ser alterado ao longo de sua execução. E para tornar a peça orçamentária mais flexível na aplicação dos recursos, e a sua adequação a situações imprevisíveis, é importante, dependendo da composição do parlamento, a existência de créditos adicionais e alterações orçamentárias.

Nesta perspectiva, aumenta a importância de uma interação nos instrumentos de planejamento do orçamento público. Um planejamento adequado e eficiente torna possível, portanto, que governo realize seu compromisso priorizando as ações de governo.

1.2 Tema e problema

Na administração pública, as finanças diferem das organizações privadas. As empresas privadas também se orientam por meio de planos orçamentários, mas existem diferenças entre o orçamento público e o privado. No setor privado, a execução financeira é autônoma em relação ao orçamento. Segundo Giacomoni (2005, p. 261), o orçamento “quando existe, cumpre o papel de orientador geral [...]”, é flexível e pode sofrer mudanças no decorrer do período em consequência da real situação financeira da organização.

Porém, percebe-se que na administração pública, ao contrário das organizações privadas, está condicionada a obrigações legais/normas que condicionam os procedimentos administrativos no planejamento orçamentário. Ao tratar sobre orçamento público, o mesmo autor (2005, p. 261) destaca que: “Na finança governamental, [sic] não há semelhante flexibilidade, pelos menos no que diz respeito aos gastos”. A execução financeira das despesas, além de se orientar por meio do orçamento, deve seguir as autorizações constantes do orçamento.

Relacionados ao tema foram encontrados trabalhos (monografias e dissertações), dentre os quais foram selecionados os que mais se adequaram ao tema, são eles:

a) monografia, título: “Relação entre o planejamento e o empenho na execução orçamentária do Ministério Público de SC”, de Bárbara Livramento. UFSC (2005-2).

O trabalho procurou demonstrar o planejamento na fase de elaboração do orçamento da despesa em relação à execução. Apresentou o planejamento como um processo de elaboração dos objetivos a serem alcançados durante um determinado período. A autora destacou que poderia haver melhor alocação dos recursos orçamentários no momento da elaboração do orçamento, com isto, reduzir as alterações orçamentárias

b) monografia, título: “Orçamento público: um instrumento de planejamento”, de Daniel de Sousa Valverde. UFSC (2005-2).

O trabalho abordou os instrumentos de planejamento utilizados no governo público, procurando evidenciar a necessidade de um planejamento efetivo por parte das organizações governamentais, com o objetivo de maximizar a alocação dos recursos públicos. Complementa que, um orçamento bem elaborado é fundamental para a transparência das contas públicas, tanto no que diz respeito à evidenciação aos seus usuários, como no tocante aos controles internos e externos.

c) dissertação, título: “O escritório de gerenciamento de projeto no planejamento estratégico e orçamentário: um estudo de caso na indústria de mídia sob o enfoque da cibernética”, de Maurício Colleto dos Santos. USP (2007).

Por outro lado, os estudos deste trabalho foram em uma organização privada. No entanto, aborda a importância e a relevância do planejamento no orçamento estratégico e orçamentário. Apresenta a importância e a necessidade de se ter um planejamento estratégico e orçamentário para se priorizar as ações e auxiliar em tomadas de decisões que envolvem os recursos para as conclusões e implementações em projetos na área cibernética.

Na parte de comentários sobre os itens de “Orçamento de investimentos” e os “Processos de priorização e aprovação de projetos”, o autor enfatiza que algumas das dificuldades enfrentadas nos processos de planejamento orçamentário, segundo Moore, 2009; Rasmussen *et al.*, 2003 e Santos, 2007, p. 115, são pelos seguintes motivos, tais como: “pouco conhecimento dos envolvidos em relação a sua importância dentro de um planejamento estratégico”; a falta de “orientação aos envolvidos”; a carência de “desenvolvimentos de técnicas, métodos e padrões necessários ao processo”; e a “distorção da visão estratégica devido a diferentes percepções humana à que está sujeita”.

Ainda com relação ao orçamento público, convém ressaltar que o orçamento público como instrumento de administração e gestão pública envolve todo um processo interligado: planejamento, programação, orçamentação, execução, monitoramento e avaliação para que se revista da forma orçamentária, onde o comportamento da instituição financeira pública irá refletir os instrumentos de planejamentos utilizados.

Neste sentido, percebe-se a importância da compreensão para que haja uma estrutura administrativa capaz de assegurar a atualização e sistematização na aplicação das técnicas orçamentárias. Isto é, uma estrutura comprometida incondicionalmente com a qualidade no processo orçamentário.

Portanto, a fim de ampliar as informações prestadas por meio de trabalhos acadêmicos que divulgam as leis/normas e procedimentos orçamentários, de forma a contribuir no aprimoramento da utilização dos instrumentos de orçamento dos órgãos públicos, levanta-se a seguinte pergunta para a pesquisa:

Houve conformidade nos procedimentos de execução orçamentária de programas do Fundo Estadual de Saúde do Estado de Santa Catarina em relação aos instrumentos de planejamento?

1.3 Objetivos

A seguir são apresentados o objetivo geral do trabalho e os objetivos específicos necessários à sua execução.

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é verificar a conformidade dos procedimentos de execução orçamentária de programas no Fundo Estadual de Saúde do Estado de Santa Catarina em relação aos instrumentos de planejamento, formalizado por meio das leis orçamentárias.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) identificar e descrever os instrumentos utilizados pelo governo do Estado de Santa Catarina na elaboração do orçamento público;
- b) explicar os procedimentos adotados na elaboração do orçamento para os projetos e atividades pertencentes a programas do Fundo Estadual de Saúde do Estado de Santa Catarina;
- c) verificar as alterações realizadas na execução orçamentária do projeto e atividades estudados; e
- d) identificar conformidades ou inconformidades nos procedimentos de execução orçamentária para os programas, projeto e atividades, estudados, bem como apresentar sugestões para o aprimoramento, quando cabíveis.

1.4 Justificativa

A presente pesquisa apresenta sua relevância nos contextos governamental e social. No contexto governamental, porque proporciona uma visão mais detalhada da execução do orçamento, sendo de interesse para a Secretaria de Estado da Saúde de Santa Catarina (SES), haja vista tratar-se de assunto econômico-financeiro que comprometem a execução das prioridades de governo e busca aprimorar o processo de desenvolvimento e elaboração do

orçamento público. Com isto, pretende-se possibilitar ao gestor público uma análise da execução orçamentária, como resultado de sua elaboração.

No contexto social, a sociedade busca constantemente o atendimento as suas necessidades. “A questão da saúde, particularmente no que diz respeito ao financiamento de suas ações e serviços, tem despertado atenção e preocupação crescentes nos mais diversos segmentos da sociedade brasileira”. Esta pesquisa promove informações à sociedade e aos usuários interessados que, de algum modo, utilizam informações que, direta ou indiretamente, estão associadas à gestão de recursos públicos. “Seja pela importância social da questão em si mesma, seja pela participação, cada vez maior, do setor não só na economia como um todo, mas particularmente nas contas públicas e nos orçamentos das famílias” (CONASS, 2007 p. 12).

Neste sentido, percebe-se que, há uma maior cobrança por parte da sociedade e dos usuários na gestão dos recursos públicos. A Lei de Responsabilidade Fiscal, trouxe mudanças na gestão destes recursos, exigindo dos gestores públicos um maior compromisso perante a sociedade. No artigo 1º, esta Lei destaca “a ação planejada e transparente, [...]. Neste sentido, a pesquisa proporciona também, mais um meio de divulgar as contas públicas”.

Particularmente, optou-se pelo estudo de caso porque se pretende verificar os procedimentos do orçamento público em relação aos instrumentos de planejamento utilizados na prática. A escolha do órgão recaiu pela facilidade ao acesso mais amplo aos dados de pesquisa. Permitindo melhor visualização do orçamento comparada aos instrumentos de planejamento no cumprimento das leis.

1.5 Metodologia da pesquisa

A utilização da metodologia de pesquisa é de suma importância para que os objetivos possam ser alcançados de forma eficiente e eficaz. Para Lakatos e Marconi (1990, p. 15), a pesquisa requer um tratamento científico e “se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Segundo, Silva e Menezes (2001), a metodologia define como e onde será realizada a pesquisa. Dessa forma, são apresentadas, primeiramente, as metodologias científicas utilizadas para atingir os objetivos e os procedimentos utilizados para a aplicação da pesquisa. Em seguida, a forma de abordagem do problema, que serviu de suporte para a análise do trabalho.

Esta pesquisa classifica-se, quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratória. Para Gil (1991, p. 45), a pesquisa exploratória visa “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

Para a elaboração da pesquisa, utilizou-se de revisão bibliográfica, isto é, o problema da pesquisa foi respondido com base em referenciais teóricos publicados, pesquisa documental de legislação pertinente e dados orçamentários do Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina (FES).

Quanto aos procedimentos, foi realizado um estudo de caso. O Órgão estudado foi a Secretaria de Estado da Saúde (SES), mas precisamente a Unidade Orçamentária do FES, vinculada a esse Órgão. De acordo com Gil (1991, p. 58), estudo de caso “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento [...]”.

Para os procedimentos do estudo de caso, primeiramente, as informações coletadas foram os dados da despesa (créditos autorizados) para a análise do comparativo da despesa autorizada com a realizada do orçamento do FES. Esses dados foram obtidos por meio de consultas a Lei Orçamentária Anual (LOA) do Governo do Estado de Santa Catarina, em visita ao sítio da Secretaria de Planejamento e Gestão (SPG). Em seguida, os dados da despesa realizada (executada) foram obtidos junto ao Órgão SES, em meio impresso. O passo seguinte foi a organização destes dados.

Os dados foram elaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Na organização foram utilizadas a tabulação e apresentação dos dados em forma de quadros, tabelas e gráficos. Com isto, as informações que se encontravam dispersas adquiriram uma nova importância no sentido de proporcionar melhor visualização do problema e conseqüentemente melhor interpretação na descrição dos resultados obtidos. A etapa seguinte foi a abordagem do problema para a análise das fontes documentais que serviram de suporte para o trabalho.

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como qualitativa e quantitativa. Neste estudo, predominou a forma qualitativa. Segundo Beuren *et al.* (2006, p 92), na abordagem “qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Por sua vez, na abordagem quantitativa, Silva e Menezes (2001, p. 20) “considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”.

Assim, para a abordagem do problema foi utilizado de observação, identificação e descrição dos dados. Na análise e interpretação foi utilizada a tabulação e apresentação dos dados preparados para a obtenção da resposta ao problema.

Nesse sentido, os estudos estiveram voltados para a verificação da conformidade dos procedimentos de execução orçamentária, em relação aos instrumentos de planejamento utilizado e formalizado por meio das leis orçamentárias.

Estas informações refletem o planejamento, a programação e controle do orçamento, mas precisamente em um projeto e duas atividades do orçamento do FES que compreendem: a adequação física e tecnológica às unidades administrativas e assistenciais de saúde; a manutenção das unidades hospitalares próprias da SES; e o abastecimento de medicamentos básicos e excepcionais à população catarinense.

1.6 Limitações da pesquisa

A limitação na aplicação da pesquisa diz respeito ao orçamento do Fundo Estadual de Saúde do Estado de Santa Catarina. De acordo Beuren (2003 p. 84) “o fato de relacionar-se a um único objeto ou fenômeno constitui-se em uma limitação, uma vez que seus resultados não podem ser generalizados a outros objetos ou fenômenos”. Desta forma, os resultados obtidos não se estendem para os demais órgãos de Governo.

Para os estudos foram selecionados três programas de governo: **845** (Adequação Física e Tecnológica da Saúde), **830** (Fortalecimento da Gestão do SUS) e **880** (Assistência Farmacêutica), limitados aos exercícios de 2006 e 2007. Considerando que cada um desses programas é composto por uma série de projetos/atividades, foram selecionados um projeto e duas atividades de tais programas.

Para o primeiro programa foi selecionado o projeto **5055** (Ampliar, Reformar e Equipar as Unidades Administrativas Assistenciais de Saúde), para o segundo programa a atividade **8947** (Manutenção das Unidades Assistenciais de Saúde Próprias da SES) e para o terceiro programa foi selecionado a atividade **8948** (Medicamentos Básicos e Excepcionais).

A razão para a escolha desses programas, projeto e atividades encontram-se no item 3.2, deste trabalho.

Assim sendo, o objeto e o fator tempo também é uma limitação da pesquisa. Portanto, não são analisados outros programas ou projetos/atividades neste trabalho. Isto porque a análise de outros programas e projetos/atividades tornaria a pesquisa por demais extensa.

1.7 Organização do trabalho

A pesquisa trata do estudo de três programas, um projeto e duas atividades do orçamento do FES, referente aos exercícios de 2006 e 2007. Apresenta-se dividida em capítulos de forma a facilitar a compreensão do trabalho, as quais são apresentadas a seguir.

No primeiro capítulo, entre quatro que integram a pesquisa, apresentam-se a introdução, o tema e problema, objetivos e metodologia empregados na elaboração da pesquisa. Além disto, são expostas as justificativas da pesquisa, bem como as limitações e organização do trabalho.

No capítulo seguinte (2) apresenta-se a fundamentação teórica. A característica peculiar do orçamento público que o diferencia do orçamento privado. Sua origem e evolução, conceitos e finalidades. Aborda os princípios do orçamento público, sustentado nas leis; a importância e a utilização dos instrumentos interligados (PPA, a LDO e a LOA) de planejamento que envolve a administração pública, no aspecto legal, fiscal e sócio econômico; os estágios da elaboração do orçamento e de execução da despesa. Por fim, são abordados os créditos adicionais, necessários para adequar o orçamento a execução da despesa.

O terceiro capítulo trata do estudo de caso no orçamento do FES. Apresenta-se, primeiramente, uma síntese do orçamento da despesa do Estado de Santa Catarina (SC). Seguido de informações sobre o orçamento da Instituição SES, para então, iniciar-se com a apresentação do orçamento da despesa do FES, referente aos exercícios financeiros de 2006 e 2007. Os primeiros dados apresentados do orçamento do FES referem-se ao processo de elaboração do orçamento, bem como a participação das fontes de recurso do Tesouro do Estado e outras fontes de recursos. Na seqüência apresenta-se o comparativo da despesa autorizada com a realizada dos programas, projeto e atividades, estudados, com recursos do Tesouro do Estado. Finalizando o capítulo com uma síntese das observações sobre os resultados gerados no comparativo da despesa autorizada com a realizada do FES.

Finalmente, o capítulo quarto, apresenta a conclusão da pesquisa quanto ao atendimento dos objetivos estabelecidos, com sugestões sobre a conformidade nos procedimentos de execução orçamentária dos programas, projeto e atividades, estudados na pesquisa, em relação aos instrumentos de planejamento.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo é apresentada a fundamentação teórica, na qual, aborda o orçamento público, suas origens, características, finalidade e os aspectos relacionados à aplicação dos recursos públicos.

2.1 Orçamento público

O orçamento público é conhecido por ser um importante instrumento, um documento legal que contém a previsão orçamentária (receitas e despesas) capaz de alcançar três objetivos: controle político da arrecadação e dos gastos públicos, intervenção econômica e administração ou gestão pública, por meio das receitas e despesas.

O controle político é exercido pelo Poder Legislativo, em duas ocasiões: na aprovação do orçamento anual e na análise e apreciação das contas apresentadas pelo Poder Executivo. O controle político é tratado no Título III, da Constituição Federal 1988. Seu capítulo IV, seção IX, trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

Enquanto instrumento de intervenção econômica, segundo o artigo 174 da Constituição Federal, título VII, capítulo I, que trata da ordem econômica e financeira, o Estado atua “como agente normativo e regulador da atividade econômica”. O Governo intervém de várias formas no mercado, entre elas, a política fiscal, envolvendo a alocação e distribuição de recursos e estabilização da economia.

O orçamento público como instrumento de administração e gestão pública envolve todo um processo interligado de planejamento, programação, orçamentação, execução, monitoramento e avaliação. Segundo o artigo 37 da Constituição Federal, capítulo VII, a administração pública obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Na visão econômica do País, o orçamento público funciona como importante instrumento estabilizador, pois age nos gastos do governo, e na economia como um todo. O orçamento público tem funções alocativa, distributiva e a função estabilizadora. Quanto às funções do orçamento público, Giacomoni (2005, p. 38-41) destaca que Richard Musgrave denomina como sendo, “as funções fiscais”. Onde a função alocativa, oferecendo bens e

serviços públicos; a função distributiva como intenção de amenizar desigualdades sociais; e a função estabilizadora como instrumento de política monetária.

Para um melhor entendimento do que é, para que serve e como deve ser realizado um orçamento público é necessário buscar suas origens.

2.1.1 Origem do orçamento

O orçamento público tem sua origem na Inglaterra quando, em 1822, segundo Giacomoni (2005) o chanceler do Erário apresentou ao Parlamento uma exposição onde se fixava a receita e a despesa de cada exercício.

Em meados da década de 1930, os Estados Unidos adotaram classificações orçamentárias por projetos e programas. Em 1949, foi adotado o Orçamento de Desempenho (baseado em funções, atividades e projetos). Em 1950, o Congresso Americano aprovou a Lei de Processo do Orçamento e da Contabilidade e em 1955 a técnica PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*) – Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento, sendo adotado, com diferenças, por diversos países, inclusive o Brasil. (GIACOMONI, 2005)

No Brasil, o primeiro sinal de organização orçamentária surgiu com a vinda de D. João VI. Iniciou-se um processo de organização das finanças com a necessidade de disciplinar a cobrança dos tributos aduaneiros (GIACOMONI, 2005).

Nos anos oitenta, devido às pressões políticas, as campanhas populares ganharam espaço, com especial destaque para as eleições presidenciais diretas e a convocação de uma Assembléia Nacional Constituinte, o Brasil recebe a sétima Constituição que entra em vigor em 5 de outubro de 1988. Nela o tema orçamentário mereceu grande destaque (Giacomoni, 2005).

Segundo Cruz (1988, p. 25 e 26), após a aprovação da Constituição Federal de 1988 “tem-se uma substancial melhoria na composição do mecanismo orçamentário brasileiro. Surgem duas outras modalidades: PPA – Plano Plurianual e LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias”, conforme artigo 165 desta Constituição. “Além das duas novas modalidades permanece a Lei Orçamentária Anual”.

Modernamente, a grande novidade a respeito do tema aconteceu no final da década, com a substituição da classificação funcional-programática pelas classificações funcional e por programas. Isso não garantirá grandes aperfeiçoamentos ao processo orçamentário,

entretanto, é necessário se fazer à incorporação de uma autêntica classificação por programas, papel que não era cumprido pela classificação funcional-programática (GIACOMONI, 2005).

2.1.2 Conceitos e finalidades

A definição de orçamento segundo Silva (2004, p. 43), é “um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira do Governo e em cuja elaboração foram observados os princípios da unidade, universalidade, anualidade, especificação e outros [...]”.

Segundo Cruz (1988, p. 23), o orçamento público “é um meio de prever as intenções da programação econômica e financeira que o Poder Executivo deseja adotar no exercício financeiro seguinte”. Desta forma, o orçamento apresenta-se como um documento fundamental na gestão dos recursos públicos, pois representa programações operacionais de governo e meios para atingir seus objetivos. Manifesta a política-econômico-financeira e sua elaboração apresenta proposta de previsões de receitas e estimativas de despesas.

O orçamento tem múltiplas finalidades no setor público. Dentre elas destacam-se:

- estabelecer limites para a receita e a despesa do exercício seguinte;
- instrumentalizar financeiramente o planejamento;
- prever o balanço do exercício;
- autorizar ao Poder Executivo, por certo período, a realização de uma programação definida;
- possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre os Executivos;
- expressar, num plano, o programa de operações do governo e os meios necessários para a sua implementação, etc. (CRUZ, 1988, p. 24).

Em resumo, a principal finalidade do orçamento é o limite para os gastos públicos e o controle político feito pela população, através de seus representantes políticos. É fundamental a contribuição emprestada pelo orçamento para a administração, porém, nem sempre acontece, devido ao conturbado quadro político que geralmente o restringe.

Quanto à legalidade do orçamento, a Constituição Federal de 1988, no artigo 165, destaca que são “Leis de iniciativa do Poder Executivo”. É elaborado pelo Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo que representam o povo em favor dos seus interesses. Para ser legal, além da legislação pertinente deve observar os princípios legais orçamentários.

2.1.3 Princípios orçamentários

Desde que surgiu, o orçamento tem sido usado como uma peça capaz de contribuir para a melhoria do controle exercido pelo Parlamento dentro do Estado, e alguns princípios doutrinários fizeram escola nas Finanças Públicas.

Estes princípios básicos têm como objetivo assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe o orçamento. Cabe apresentar um resumo dos aspectos fundamentais dos principais princípios orçamentários existentes:

Unidade: estabelece que “todas as receitas e defesas devem estar contidas numa só lei orçamentária”. Os orçamentos devem estar integrados num só ato político do Poder Legislativo. Esse princípio está relacionado estritamente com a prática da movimentação financeira do Tesouro, cujos recursos devem fluir para uma caixa única, mantendo sob um só comando as disponibilidades (SILVA, 2004, p.46).

Universalidade: refere-se à compreensão que se deve ter do orçamento como plano financeiro global, ou seja, “o orçamento deve compreender todas as receitas e os gastos necessários para a manutenção dos serviços públicos”. Isto é, devem constar “pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções” e por isso é também denominado de princípio do orçamento bruto. (SILVA, 2004, p. 47).

Anualidade: estabelece que o orçamento deva ter vigência de um ano, conforme artigo 34, da Lei 4.320/64, “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.

Exclusividade: decorre do “aspecto jurídico do orçamento, ou seja, como ato-condição, significando que a lei de meios não poderá conter dispositivo estranho à fixação das despesas e previsão das receitas”. As ressalvas se encontram na “autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, bem como a autorização para destinação do superávit ou cobertura do déficit” (SILVA, 2004, p. 52).

Equilíbrio: A Constituição de 1988 introduziu a denominada "regra de ouro", que proíbe a realização de operações de crédito (empréstimos) que fossem maiores que o montante das despesas de capital, a não ser as de finalidade precisa, autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais e aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. (SILVA, 2004, 48-49).

Legalidade: Portaria Conjunta STN/SOF nº 3 (Manual de Despesas Nacional) (2008, p. 20), refere-se a este princípio como legalidade de “fazer ou deixar de fazer somente aquilo em que a lei expressamente autorizar”, ou seja, cumprir os ditames da lei.

Publicidade: Giacomoni (2005, p. 87) destaca que “por sua importância e significação o orçamento público deve merecer ampla publicidade”. Devem ser divulgados para que o público possa inteirar-se das realizações pretendidas e realizadas pelos governos.

Especificação: Giacomoni (2004, p. 82) infere que, de acordo com esse princípio, “as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação”.

Clareza: para Silva (2004, p. 54) a publicidade deve ser completada com outro preceito formal relativo à clareza do orçamento. “Sem descuidar das exigências da técnica orçamentária, especialmente em matéria de classificação das receitas e despesas, o orçamento deve ser claro e compreensível para qualquer indivíduo”.

Uniformidade: “o orçamento deve reunir também a condição de conservar estrutura uniforme por meio dos distintos exercícios, ou seja, deve atender ao princípio da uniformidade, também denominado consistência”. Os dados orçamentários devem ter homogeneidade nos vários exercícios para que se possa fazer uma comparação ao longo do tempo (SILVA, 2004, p. 55).

Precedência: pode ser conjugado com a anualidade e resulta do fato de que a autorização prévia das despesas constitui um ato obrigatório para o Poder Legislativo, para não haver a paralisação dos serviços públicos ou pagamentos ilegais de despesa. (SILVA, 2004).

Alem destes princípios tradicionais, um moderno princípio orçamentário tem estado em voga. É o princípio da **programação**. Por ser a expressão dos programas dos órgãos do setor público, o orçamento deve ter o conteúdo e a forma de programação. Conforme Kohama (2008, p. 41): “Programar é selecionar objetivos que se procuram alcançar, assim como determinar as ações que permitam atingir tais fins e calcular e consignar os recursos humanos, materiais e financeiros, para a efetivação dessas ações”.

Na visão da administração pública, o artigo 37 da Constituição Federal de 1988, refere-se à obediência aos princípios constitucionais, isto é, somente é permitido realizar aquilo que estiver expressamente autorizado na lei. Ao contrário da iniciativa privada onde podem realizar tudo aqui que não esteja vedado por lei.

Os princípios orçamentários são válidos para os três níveis de governo, na elaboração, execução e controle do orçamento público.

2.1.4 Tipos de orçamento

Os orçamentos variam segundo a forma de Governo e suas características são determinadas pela maneira com que é elaborado e depende do regime político vigente.

Os orçamentos podem ser classificados, de acordo com Silva (2004, p. 44), em três tipos:

- **legislativo**: é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação é da competência do Poder Legislativo, cabendo ao Executivo sua execução. Esse tipo é utilizado em países parlamentaristas;
- **executivo**: é o orçamento cuja elaboração, aprovação, execução e controle é da competência do Poder Executivo. É utilizado em países onde impera o poder absoluto;
- **misto**: é o orçamento elaborado e executado pelo Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo sua votação e controle. Esse tipo é utilizado pelos países em que as funções legislativas são exercidas pelo Congresso ou Parlamento, sendo sancionado pelo Chefe do Poder Executivo. Esse é o tipo utilizado no Brasil. (Grifo do autor).

Os orçamentos, seja qual for seu tipo, dependem de um planejamento que possa determinar a maneira como este será feito. As funções, o conceito e a técnica do orçamento público têm passado, ao longo do tempo, por uma evolução constante, e à medida que evoluem, é enriquecido por novos conceitos e novas técnicas, o que torna impossível descrever, de forma precisa e acabada, as atuais concepções do orçamento (GIACOMONI, 2005).

Assim sendo, existem diferenças nas questões técnicas que acarretam mudanças nas próprias funções do orçamento. Por isso, existem diferentes tipos de orçamento, como por exemplo, Orçamento Programa, Orçamento Base Zero, Orçamento Tradicional e Orçamento Moderno.

a) Orçamento Programa

O Orçamento-programa, para Pascoal (2007), tem uma característica, uma qualidade do orçamento moderno. Observa que, no artigo 165 da Constituição Federal de 1988, §§ 1º, 2º, 4º e 7º são exigidos o planejamento e programação, como o estabelecimento de metas, objetivos e estimativas de receitas consistentes e que as autoridades responsáveis devem cumprir. Destaca, ainda, que as normas orçamentárias contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal confirmam a necessidade de planejamento, programação, definição de metas, que são premissas do Orçamento-programa.

Para Silva (2004, p. 43), o Orçamento-programa deve ser entendido como uma etapa do planejamento e compreende os seguintes aspectos:

- instrumento de ação administrativa para execução dos planos de longo, médio e curto prazos;
- previsão das receitas e fixação das despesas com o objetivo de atender às necessidades coletivas definidas no Programa de Ação do Governo;
- instrumento de aferição e controle da autoridade e da responsabilidade dos órgãos e agentes da administração orçamentária e financeira, permitindo, outrossim, avaliar a execução dos programas de trabalho do Governo.

Como visto, no Orçamento-programa há a necessidade de que os objetivos governamentais sejam claramente definidos. Os objetivos dividem-se em finais (“expressam os fins últimos de toda a ação governamental, servindo como orientação para as políticas públicas no campo econômico e social”) e derivados (“correspondem a propósitos específicos do governo, representados quantitativamente e cuja consecução concorre para o alcance dos objetivos básicos”) (HOLANDA, 1975 *apud* GIACOMONI, 2005, p. 162).

b) Orçamento Base Zero

O Orçamento Base Zero, segundo Pascoal (2007, p. 19-20), “constitui uma técnica para a elaboração do orçamento-programa”, tendo como as características principais a análise, revisão e avaliação de todas as despesas propostas independentes se ultrapassaram ou não o nível de gasto já existente, e todos os programas justificados sempre que se inicia um novo período orçamentário.

Por sua vez, Kohama (2008, p. 57) cita que o Orçamento Base Zero exige que “todas as atividades e operações sejam identificadas e relacionadas em ordem de importância” e tem por base a preparação de “pacotes de decisão” e, conseqüentemente, a escolha dos objetivos se dá através da definição de prioridades, confrontando-se custos e benefícios.

Os objetivos que a implantação do Orçamento por Estratégia deve ter, são descritos por Silva (2004, p. 72):

- desenvolver um plano operacional e orçamentário para o próximo ano;
- conduzir a uma redução de custo;
- diagnosticar o que realmente está acontecendo na organização para melhorar o processo de planificação estratégica;
- alocar os custos do staff às linhas de produção ou centros de resultados em uma base mais real;
- validar o planejamento a longo prazo;
- auditar a efetividade dos programas;
- prover a administração de uma base de dados para reestruturar a organização

O Orçamento por Estratégia tem como vantagens: atenção do processo voltado para a análise de objetivos e necessidades; planejamento e elaboração como parte do mesmo processo; participação e avaliação do planejamento das atividades e na elaboração dos orçamentos por todos os gerentes. As desvantagens são: preparo demorado, trabalhoso e mais caro; produção de grande quantidade de papel; exige motivação e treinamento; exigências legais onerosas; pouca participação dos superiores (SILVA, 2004).

c) Orçamento Tradicional

O orçamento tradicional é aquele que adota a base orçamentária já existente e passa a examinar apenas os incrementos ou reduções que projetam o nível corrente de despesas para o futuro (SILVA, 2004).

No processo tradicional, os orçamentos de cada exercício são elaborados tomando por base o nível de atividade do exercício anterior, determinando-se seu custo e acrescentando-se a esse custo um incremento para compensar a inflação e uma carga de trabalho para o ano seguinte. Esse processo não requer revisão detalhada das operações em andamento e dos níveis de gastos (SILVA, 2004, p. 71).

De acordo com Giacomoni (2005, p. 65): no orçamento tradicional, “o aspecto econômico tinha posição secundária. As finanças públicas caracterizavam-se por sua "neutralidade": o equilíbrio financeiro impunha-se naturalmente e o volume do gasto público não chegava a pesar significativamente em termos econômicos”.

No plano técnico, o orçamento tradicional, em conjunto com a utilização da linguagem contábil, adotava classificações suficientes apenas para instrumentalizar o controle de despesas. São elas: a) por unidades administrativas; e b) por objeto ou item de despesa. Esta classificação é, antes de qualquer coisa, a maneira pela qual o Estado realiza suas tarefas. Por isso o orçamento tradicional recebe o rótulo de "Lei de Meios", muito utilizado pelo jargão jurídico (GIACOMONI, 2005, p. 66).

Esse processo apresenta algumas desvantagens, motivo principal do surgimento de outros tipos de orçamento. Dentre as desvantagens estão: a validade dos gastos não é questionada; os gastos com as quantidades físicas de necessidades atendidas não são comparados e nenhuma prioridade é obedecida nas solicitações de recursos (SILVA, 2004, p. 72).

2.1.5 Planejamento

Planejar consiste, “basicamente, em decidir com antecedência o que será feito para mudar condições insatisfatórias no presente e evitar que condições adequadas venham a deteriorar-se no futuro” (CHORNY, 2006 *apud* SANTA CATARINA, 2008, p. 33).

O planejamento implica “mobilizar recursos e vontades para realizar ações que possibilitem o alcance dos objetivos e a concretização das propostas. Os instrumentos utilizados em planejamentos variam em modelos e métodos podendo ser simples ou complexos” (SANTA CATARINA 2008, p. 33).

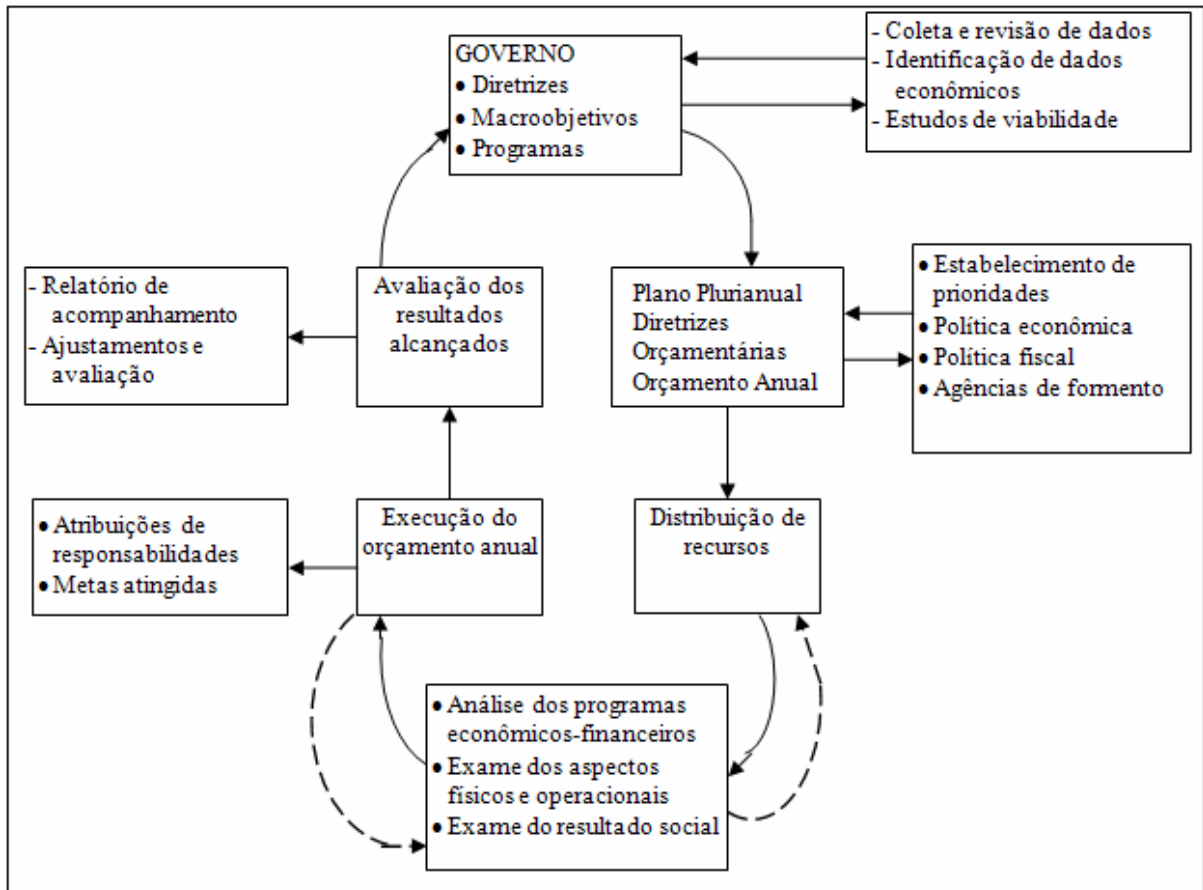
Deve ser feito antes da realização das ações de governo, e deve ser entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los.

De acordo com Silva (2004, p. 33), o planejamento deve obedecer às seguintes características:

- diagnóstico da situação existente;
- identificação das necessidades de bens e serviços;
- definição clara dos objetivos para a ação;
- discriminação e quantificação de metas e seus custos;
- avaliação dos resultados obtidos;
- estar integrado com os demais instrumentos de planejamento.

Segundo o mesmo autor (2004, p. 62), “As decisões de planejamento refletem-se no processo de orçamento e, por outro lado, decisões orçamentárias influem no processo de planejamento”. As decisões de planejamento e as decisões orçamentárias estão interligadas.

O Fluxo das decisões que afetam o processo orçamentário é apresentado por Silva (2004) na seguinte figura:



Fonte: Adaptado de Silva (2004, p. 63)

Figura 1: Fluxo das decisões que afetam o processo orçamentário

Na administração pública, o planejamento orçamentário deve observar uma série de conceitos, utiliza-se de técnicas e se desenvolve condicionado a leis/normas para adquirir a condição de lei.

O processo de planejamento envolve diversos princípios que devem ser atendidos. Conforme Silva (2004, p. 33 e 34), são eles:

- a) **Racionalidade e razoabilidade:** “reduz o número de alternativas apresentadas e obtenção de compatibilidade com os recursos disponíveis”;
- b) **Previsão:** estabelece a necessidade de prever as ações;
- c) **Universalidade:** “engloba todas as fases do processo econômico, social e administrativo e, ainda, todos os setores e níveis da administração”. A Lei de Responsabilidade Fiscal reforçou esse princípio ao indicar o planejamento como fundamental no papel de apoio.
- d) **Unidade:** “os planos devem ser integrados e coordenados entre si”.

- e) **Continuidade:** é um processo contínuo tendo em vista a necessidade de a melhoria estar sempre presente no atendimento à população.
- f) **Aderência:** o planejamento deve estar ligado às organizações e todos os órgãos devem estar comprometidos com os objetivos que se pretende alcançar.

Constituição Federal de 1988, abrangendo os artigos 165 a 169, trouxe significado expressivo na elaboração dos instrumentos orçamentários que compõem o sistema de planejamento integrado. Constituído de três instrumentos interdependentes: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual, que serão vista mais detalhadamente ainda neste trabalho, são componentes básicos do planejamento governamental, e pode ser dividido em: estratégico e operacional.

O Planejamento Estratégico compreende as “diretrizes e interações que relacionam o presente ao futuro da organização e que vão tornando harmônicas as medidas adotadas em direção a uma situação idealizada”. Tem como documento básico o plano plurianual e indica o grau de participação que cabe ao Governo na direção dos processos sociais (SILVA, 2004, p. 36).

O Planejamento Operacional refere-se “às diretrizes e interações presentes que, com base na situação atual e tendo em vista os recursos disponíveis, procura maximizar os resultados no período”. Tem como instrumentos a lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do orçamento anual. Tem como propósito “medir a eficiência de cada unidade administrativa e globalmente do Governo, cuidar basicamente, de dimensionar os problemas e os recursos, e formular, a partir de uma solução técnica e uma opção política, os objetivos e metas a serem alcançados a curto prazo” (SILVA, 2004, p. 38).

Enfim pode-se entender que o planejamento-orçamento é uma ferramenta utilizada como meio de se atingir os objetivos utilizando do sistema financeiro na realização e materialização de um conjunto de ações que foram planejadas ao longo do tempo com o intuito de beneficiar e promover o bem-estar à coletividade.

2.1.6 Etapas da elaboração orçamentária

Elaborar um orçamento diz respeito ao processo de orçar (avaliar, prever ou estimar) a receita, ou seja, os ingressos que devem ser arrecadados dentro do período orçamentário e o de fixar a despesa, ou seja, determinar o quanto deve ser despendido no mesmo período (SILVA, 2004).

Para se ter uma visão das etapas de elaboração do orçamento se faz necessário conhecer a organização governamental e os princípios constitucionais reguladores da vida do Estado. As principais etapas da elaboração dos instrumentos orçamentários são apresentadas por Silva (2004) no seguinte quadro:

Etapa	Atividade
Preliminar	Fixação das diretrizes Projeções e prognósticos
Inicial	Preparo das normas e instruções Encaminhamento às unidades operacionais
Intermediária	Indicação, pelas unidades operacionais, dos programas de trabalho a serem desenvolvidos, discriminando: funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais; códigos de despesa e fonte de recursos Consolidação das propostas parciais do orçamento no nível de cada órgão (Ministério ou Secretaria de Estado ou de Município)
Final	Consolidação das propostas setoriais Formulação da proposta geral de orçamento Aprovação da proposta geral pelo chefe do Poder Executivo Encaminhamento ao Legislativo

Fonte: Adaptado de Silva (2004, p.67)

Quadro 1: Etapas de elaboração do orçamento.

Na seqüência são apresentadas as etapas de elaboração do orçamento denominadas de ciclo orçamentário.

2.1.7 Ciclo orçamentário

O ciclo orçamentário corresponde segundo Silva (2004, p. 90) “ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentários, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados”, onde os orçamentos são preparados, votados, executados e os resultados avaliados.

De acordo com Pirez (1988, p. 59):

A Elaboração da Proposta Orçamentária processa-se, em passos determinados, desde a proposição orçamentária inicial, provenientes de cada Unidade Gestora, até a aprovação do orçamento, com o respectivo crédito nas Unidades Orçamentárias de cada Órgão. Cada Unidade Gestora faz sua proposta orçamentária e a encaminha a sua Setorial Orçamentária, que faz um apanhado de todas as unidades e as consolida em um só Orçamento.

O ciclo orçamentário é o período, a seqüência das etapas desenvolvidas pelas atividades peculiares do processo orçamentário e se compõe de elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação.

a) Elaboração

A etapa da elaboração, segundo Pascoal (2007, p. 33) diz “respeito aos estudos preliminares em que são estabelecidas além das metas e prioridades, definição de programas” entre outros, inclui, ainda nesta fase, as discussões com a população juntamente com os representantes do povo.

A elaboração orçamentária, conforme o disposto na lei de diretrizes orçamentárias compreende a fixação de objetivos para o período determinado, os cálculos dos recursos humanos, materiais e financeiros, são avaliados para a sua materialização e concretização.

Nesta etapa, um documento deve ser formalizado com a demonstração da “fixação dos níveis das atividades governamentais, através da formulação dos programas de trabalho das unidades administrativas, e que, em última análise, constituirá a proposta orçamentária” (KOHAMA, 2008, p. 44).

A elaboração de um orçamento deve ser entendida como um processo onde se estima a receita e se fixa à despesa, ou seja, elaborar um orçamento significa fazer um paralelo entre o que se arrecada dentro de um determinado período orçamentário e a despesa que deve ser despendida no mesmo período.

b) Estudo e aprovação

A fase de estudo e aprovação é de competência do Poder Legislativo. Ela representa a intervenção do povo na decisão de suas aspirações e na maneira de alcançá-las, através de seus representantes.

A elaboração da proposta orçamentária Silva (2004, p. 69-70) configura como um processo legislativo especial, com cinco fases e respectivas operações. De acordo com o autor estas fases são:

- a) **Iniciativa:** é de iniciativa do Executivo, porém obedece a prazos fixados;
- b) **Discussão:** destinada ao debate em plenário e divide-se em “emendas, voto do relator, redação final, votação em plenário”;
- c) **Sanção:** o titular do Poder Executivo estando de acordo com o projeto de lei aprovado pelo Poder Legislativo, sanciona o projeto expressando seu consentimento;
- d) **Veto:** no prazo de 15 dias úteis o Executivo poderá vetar se não estiver de acordo, em partes ou no todo; e
- e) **Promulgação e publicação:** nesta fase o projeto é transformado em lei quando: a) tem aprovação do Legislativo e o de acordo do Executivo sancionado expressa ou tacitamente (decorridos o prazo de 15 dias úteis, se dentro de 48 horas o executivo não se pronunciar, é promulgado pelo Legislativo); b) tem aprovação do Legislativo, é vetado pelo Executivo e o veto é rejeitado na forma constitucional. Passado a fase da promulgação a Lei só será executada e obrigatória se for publicada no órgão da imprensa oficial da esfera interessada.

Cabe sobre o prazo decorrido, conforme o artigo 32 da Lei nº 4.320/64 o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente, caso não receba a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos municípios.

Ainda sobre a etapa do estudo e aprovação, seguindo o curso do processo legislativo, caberá ao Poder Legislativo, conforme Pascoal (2007, p. 33):

[...] apreciar os termos da proposta enviada pelo Executivo, podendo, segundo certos critérios, emendá-la e, em situações extremas, rejeitá-la. Ressalte-se, porém, que, mesmo depois de votado o orçamento e mesmo já se tendo iniciada a sua execução, o processo legislativo poderá novamente ser desencadeado em virtude de projeto de lei destinado a solicitar autorizações para a abertura de créditos adicionais.

São condições para aprovação das emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem, conforme o artigo 166, § 3º da Constituição Federal de 1988, citado por Kohama (2008, p. 46):

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.

Para Cruz (1988, p. 29) é importante ressaltar “preliminarmente, que existe uma diferença entre proposta orçamentária e orçamento”. A proposta representa “a intenção de programação do Executivo, enquanto o orçamento é uma lei aprovada pelo Legislativo a partir da proposta inicial”. E, o prazo para a transformação da proposta orçamentária em orçamento é específico para cada esfera de governo, regulado pela Constituição pela Lei Orgânica. Estes prazos são visto na seção específica dos instrumentos de planejamento estatais.

c) Execução

Publicada a Lei Orçamentária Anual, segundo Silva (2004, p. 76) inicia os preparativos para a execução do orçamento. Segundo o autor “é na execução orçamentária que se realiza efetivamente a atividade financeira do Estado”.

Os créditos orçamentários são recursos que foram aprovados pelo Poder Legislativo no orçamento anual e que irão possibilitar a execução dos programas de trabalho do governo. Tais créditos foram discriminados pelos órgãos e unidades orçamentárias segundo a classificação da despesa vista anteriormente. “Os créditos podem ser descentralizados para as unidades administrativas por meio de Provisões que passam a dispor desses créditos e, conseqüentemente, a ter condições de efetivar despesas orçamentárias”. Cabe ao Executivo fixar cotas e prazos para sua utilização em conformidade com a arrecadação e a disponibilidade do Tesouro (SILVA, 2004, p. 77).

As cotas e programação devem estar de acordo com os artigos 47 e 48 da Lei nº 4.320/64:

Art. 47 - Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48 - A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

- a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;

b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Art. 49 - A programação da despesa orçamentária, para efeito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias.

Art. 50 - As cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal, de 4 de maio de 2000, artigo 8º, estabelece:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias [...] o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Mediante estas leis pode-se observar que uma complementa a outra, pois, enquanto a primeira fala de um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária possui para emitir empenhos, a segunda trata da disponibilidade do ponto de vista financeiro (KOHAMA, 2008).

Estas cotas estão relacionadas com a disposição dos créditos orçamentários em relação ao disponível financeiro, procurando manter o equilíbrio das receitas e despesas. Depois de estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso os administradores começarão a executar ou a realizar o orçamento.

d) Controle

O controle é a fase que compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade. O plano orçamentário deve ser acompanhado de controle e a Lei nº 4.320/64 que disciplina o direito financeiro público, estabelece no artigo 75 o controle da execução orçamentária e compreende:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A mesma Lei divide o controle em interno e externo. O controle interno encontra-se estabelecido nos artigos 76 a 80:

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Segundo o artigo 74 da Constituição Federal de 1988, o sistema de controle interno será mantido de forma integrada com os Poderes Legislativos, Executivo e Judiciário, com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e eficiência, de gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Já o controle externo é de competência do Legislativo, conforme artigos 81 e 82 da Lei nº 4.320/64, e conta com o auxílio do Tribunal de Contas. Estes artigos estabelecem:

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

Segundo Giacomoni, (2005, p. 306), tanto a Constituição Federal de 1988 como a Lei nº 4.320/64 mostram que o objeto de controle externo são os aspectos legais ao sistema financeiro público, quanto à probidade da administração, a guarda e o uso legal do dinheiro público no cumprimento dos limites registrados no orçamento.

A execução orçamentária, de acordo com a Constituição Federal de 1988 (artigo 165, § 3º), deve ser apresentada em relatório resumido e publicado pelo Poder Executivo até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

A avaliação, também chamada de controle, é colocada como última fase do ciclo orçamentário, entretanto, deve-se salientar que o controle do orçamento poderá acontecer concomitante à execução orçamentária. Assim que a despesa for realizada os órgãos de controle poderão, a qualquer tempo, proceder a auditorias e inspeções, sem com isso causar prejuízo da apreciação final das contas (PASCOAL, 2007).

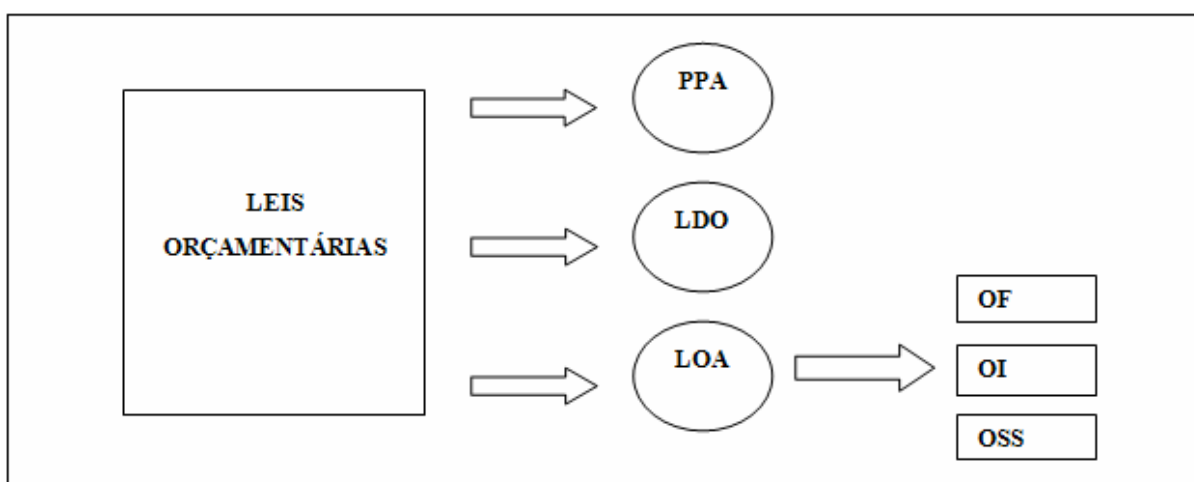
2.1.8 Instrumentos de planejamento estatais

Os instrumentos de planejamento orçamentários são três: o PPA, a LDO e a LOA. A Constituição Federal de 1988, no capítulo II, seção II, trata das finanças e dos orçamentos públicos. O *caput* do artigo 165 visando fortalecer a interligação dos processos de planejamento e orçamento consolida as Leis para o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamento Anual LOA, estabelecidas pelo Poder Executivo.

O sistema de planejamento integrado busca a análise, o diagnóstico, da situação atual para poder identificar as ações ou alterações que devem ser desenvolvidas, projetando-se para o futuro o que se pretende alcançar em termos ideais. De acordo com Kohama (2008, p. 35):

[...] nos países subdesenvolvidos os recursos financeiros gerados pelo governo, em geral, são escassos em relação às necessidades da coletividade, e o Sistema de Planejamento Integrado busca, através da escolha de alternativas prioritárias, o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes.

A Constituição Federal de 1988, no artigo 165 compreende as três leis orçamentárias: o PPA, a LDO e a LOA, instrumentos de planejamento. Já a LOA, nos termos do artigo 165, § 5º compreende: Orçamento Fiscal (OF), Orçamento de Investimento (OI) e Orçamento da Seguridade Social (OSS). Segue Quadro das Leis, segundo Pascoal (2007, p.34).



Fonte: Pascoal (2007, p. 34)

Figura 2: Leis Orçamentárias

A Constituição faz menção a União quando trata dos orçamentos, cabe ressaltar que todas as regras contidas ao longo dos artigos 167 a 169 são obrigatórias, também para os

Estados, Distrito Federal e Municípios, seguindo, pois, as Constituições Estaduais e Orgânicas Municipais. Cada ente da federal deverá elaborar seu orçamento consolidado.

O PPA, a LDO e a LOA são resultados de várias decisões tomadas entre os recursos disponíveis e os programas. São instrumentos que possibilitam ao Poder Legislativo o exercício de sua função de representar o cidadão, defendendo-o das ilegalidades de natureza tributária e garantindo-lhe o cumprimento das metas traçadas na lei orçamentária. Para um melhor entendimento, cabe destacar cada uma destas Leis complementares.

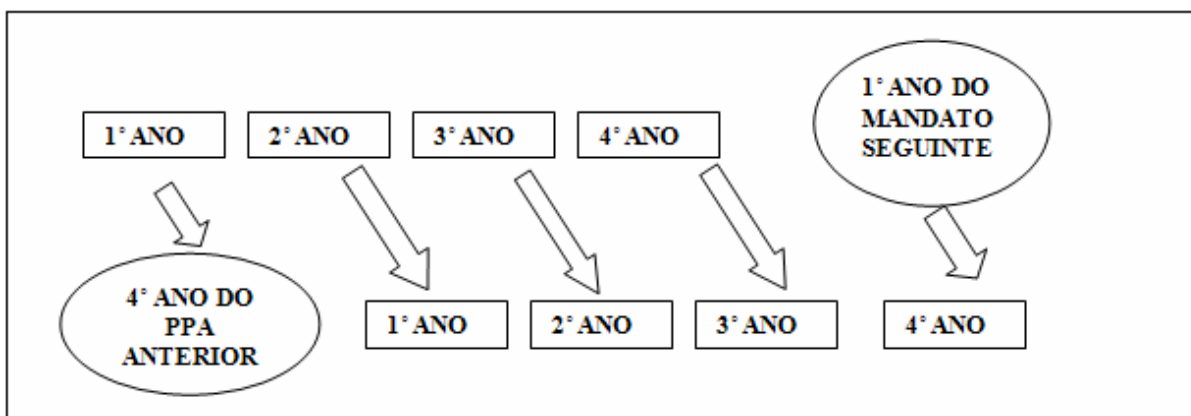
a) Plano Plurianual

O PPA, o primeiro dos três instrumentos, é uma lei ordinária, editada a cada quatro anos, conforme § 1º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988, a “lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”. O objetivo desta Lei é ordenar as ações de governo e orientarem planos e programas de governo.

O prazo da União para envio da proposta do PPA ao Congresso Nacional é de até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, dia 31 de agosto, do primeiro ano do mandato do Presidente. E, o Congresso tem o dever de devolver a proposta para sanção Presidencial até o encerramento da sessão legislativa conforme o artigo 35, § 2º, I, do ADCT da Constituição. Conforme disposto no artigo 57 da Constituição, e alterações dada pela Emenda Constitucional nº 50, de 14 de fevereiro de 2006, encerra-se em 22 de dezembro.

Quanto aos Estados e Municípios atendem a peculiaridades locais, os prazos para a entrega devem estar assinalados nas respectivas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas, obedecendo as suas disposições.

O prazo é específico para cada esfera de governo. O PPA inicia-se no segundo ano do mandato do governo e termina no primeiro ano do mandato governo sucessor. A Figura a seguir apresenta uma explicação da duração do PPA para os mandatos, segundo Pascoal, (2007):



Fonte: Pascoal (2007, p. 37)

Figura 3: Duração do PPA x Mandato

O PPA tem duração de quatro anos e orienta as demais leis orçamentárias, pois serve de guia e de parâmetro para a elaboração da LDO, da LOA e dos demais planos e programas nacionais, regionais e setoriais. O projeto de lei que dispõe sobre o PPA tem iniciativa privativa e vinculada do Chefe do Poder Executivo (Presidente da República, Governadores e Prefeitos), conforme o artigo 84, XXIII, c/c 165 e 166, § 3º da Constituição Federal de 1988 (PASCOAL, 2007).

b) Lei de Diretrizes Orçamentárias

A LDO, segundo dos três instrumentos de planejamento, é uma lei ordinária, de curto prazo, com vigência apenas para um exercício. Segundo Kohama (2008, p. 37) “tem como finalidade nortear a elaboração dos orçamentos anuais” (orçamento fiscal, orçamento de investimento das empresas e orçamento da seguridade social), para ajustá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, que são estabelecidos no plano plurianual.

A LDO deve ser elaborada em harmonia com o PPA e serve de orientação para a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA). Ela estabelece as metas e prioridades da administração, e inclui as despesas de capital para o exercício seguinte. Também irá dispor sobre as alterações na legislação tributária, pois se relaciona ao fato de serem as receitas tributárias a principal fonte de financiamento dos gastos públicos, motivo pelo qual deve haver uma previsão adequada. A LDO também fixa a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (Banco do Brasil, Caixa Econômica, Banco do Nordeste e demais agências fomentadoras do desenvolvimento). Também autoriza a concessão de vantagem ou aumento de remuneração de servidores, entre outros (PASCOAL, 2007).

A LDO é regulada pela LRF, capítulo II do planejamento, seção II da Lei de Diretrizes Orçamentárias, em seu artigo 4º que dispõe sobre: equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e forma de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos; normas relativas à avaliação dos resultados dos programas que são financiados com recursos orçamentários; disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas; Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais (KOHAMA, 2008).

Conforme o artigo 35, § 2º, II, do ADCT da CF, o prazo que o Presidente tem para enviar a proposta da LDO pela União ao Congresso Nacional é até 15 de abril, ou seja, oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro. E o Congresso deve devolvê-la para sanção Presidencial até o fim do 1º período da sessão legislativa, isto é, até 17 de julho, novo prazo, de acordo com a Emenda Constitucional 50. Os Estados e Municípios devem obedecer aos prazos de acordo com as respectivas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas.

É importante ressaltar que, conforme o artigo 57, § 2º, da Constituição Federal de 1988, a “sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias”, ou seja, a sessão legislativa se prorrogará automaticamente até a LDO ser aprovada.

Até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo deve encaminhar ao Legislativo relatório com as informações necessárias para o atendimento dos projetos em andamento, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias. Isso é condição, segundo Kohama (2008, p. 38), para que a “lei orçamentária e as de créditos adicionais”, só incluam novos projetos após o adequado atendimento dos em andamento (KOHAMA, 2008).

c) Lei Orçamentária Anual

A LOA, o terceiro instrumento de planejamento, é uma lei ordinária com validade para um ano. De acordo com o § 5º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988, essa lei deve conter três orçamentos: o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das empresas estatais.

Esta Lei corresponde, na verdade, a três suborçamentos: a) orçamento fiscal de toda a administração Pública (direta e indireta); todos os Poderes (Ministério Público, Tribunal de Contas, Órgãos, Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista), incluindo também a “despesa e a receita de toda a Administração Pública

para um exercício financeiro, menos os investimentos de empresas estatais e as receita e a despesa relativas à seguridade social”; b) orçamento de investimentos das empresas (públicas e sociedades de economia mista), onde o Poder Público detenha a maioria do capital social com direito a voto, direta ou indiretamente; e c) orçamento da seguridade social (saúde, previdência e assistência social), abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (PASCOAL 2007, p. 40) (grifo do autor).

O orçamento fiscal e o orçamento de investimentos, em compatibilidade com o PPA, têm entre outras funções a de reduzir desigualdades sociais, segundo critério populacional. De acordo com o § 8º, artigo 165, da Constituição Federal “A Lei Orçamentária Anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para a abertura de crédito suplementares e contratação de operações de crédito” Nas vedações percebe-se o princípio da legalidade.

A LOA só poderá incluir novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a LDO, conforme o artigo 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal (KOHAMA, 2008).

A Lei que disciplina a apresentação da proposta orçamentária é a Lei nº 4.320/64. O artigo 2º estabelece que a Lei do Orçamento “conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”. Deverá integrar a esta Lei, § 1º:

- I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
 - II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº. 1;
 - III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
 - IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.
- § 2º Acompanharão a Lei de Orçamento:
- I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
 - II - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos ns. 6 a 9;
 - III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

O Conteúdo da LOA exigido pela Constituição Federal de 1988, artigo 165, § 6º, deverá ser acompanhado por um demonstrativo, regionalizado, a respeito dos efeitos da “concessão de anistia, isenção, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Conforme o artigo 35, § 1º inciso III, das Disposições Transitórias da Constituição Federal (ADCT), O Poder Executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária, ao Poder Legislativo, dentro dos prazos estabelecidos, até quatro meses antes do encerramento de cada exercício financeiro. No âmbito federal, o prazo termina em 31 de agosto, e os Estados e Municípios devem obedecer ao prazo estabelecido na sua Lei Orgânica.

O Congresso deverá devolver até o encerramento da sessão legislativa que possa ser sancionada pelo Presidente. Conforme disposto no artigo 57 da Constituição Federal de 1988, e pela nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 50, encerra-se em 22 de dezembro. No caso dos estados e municípios, os prazos devem constar nas respectivas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas (PASCOAL, 2007).

2.2 Despesa pública

O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja ela pública ou privada. No orçamento público a despesa deve obedecer a uma série de classificações.

2.2.1 Conceitos

O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja ela pública ou privada. De acordo com a Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 15 de outubro de 2008 (Manual de Despesa Nacional), a despesa “representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos” para custear a despesa/gasto para um determinado período. Dessa forma, a despesa/gasto “é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade”, que poderá reduzir ou não a situação líquida patrimonial.

A despesa orçamentária pode ser classificada, de acordo com a mesma Portaria:

a) Quanto às entidades destinatárias do orçamento:

Despesa Orçamentária Pública – aquela executada por entidades públicas e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do empenho.

Despesa Orçamentária Privada – aquela executada por entidades privadas e que depende de autorização orçamentária aprovada por ato de conselho superior ou outros procedimentos internos para sua consecução.

b) Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial:

Despesa Orçamentária Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo.

Em geral, a Despesa Orçamentária Efetiva coincide com a Despesa Corrente. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento, que representam fatos permutativos.

Despesa Orçamentária Não-Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo. Neste caso, além da despesa orçamentária, registra-se concomitantemente conta de variação ativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da entidade.

Em geral, a despesa não-efetiva coincide com a despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva. (grifo do autor).

Constituem despesa pública, segundo Silva (2004, p.125), “os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, em decorrência de contratos ou outros instrumentos”.

Cruz (1988, p. 44) define a despesa pública como “todo o pagamento efetuado pelos agentes pagadores do Estado”. Assim, a despesa é toda a utilização (desembolso de dinheiro) de recurso público de competência Federal, Estadual e Municipal para a implementação das ações governamentais.

Para classificar a despesa, antes de tudo, deverá ser classificada em dois grandes grupos, a saber: despesa orçamentária e despesa extra-orçamentária. A despesa orçamentária, segundo Angélico, (1994, p. 62) é “aquela cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito orçamentário correspondente. Em outras palavras, é a que integra o orçamento, isto é, a despesa discriminada e fixada no orçamento público”.

De acordo com a Lei nº 4.320/64, artigo 15:

Art. 15 - Na Lei de Orçamento, a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos.

§ 1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para a consecução de seus fins.

De acordo com o disposto, a discriminação por elementos deverá ser observada em cada unidade administrativa ou órgão do governo. Constitui Unidade Orçamentária o “agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias. Em casos excepcionais, serão consignadas dotações a unidades administrativas subordinadas ao mesmo órgão” (KOHAMA, 2008, p. 88).

Já a despesa extra-orçamentária é, segundo Kohama (2008, p. 88):

[...] aquela paga à margem da lei orçamentária e, portanto, independente de autorização legislativa, pois se constitui em saídas do passivo financeiro,

compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.

A despesa extra-orçamentária constitui em saída do passivo financeiro, compensatória de entrada no ativo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias e corresponde à devolução ou entrega de valores recebidos, como “caução, depósito, consignações e outros”. Além das saídas oriundas de receitas extra-orçamentárias, também se deve “mencionar os resgates relativos às operações de crédito por antecipação de receita” (empréstimos e financiamentos), “cuja liquidação deve ser efetuada em prazo inferior a 12 (doze) meses”, pois constituem saídas compensatórias de entradas, no ativo e passivo financeiro, respectivamente (KOHAMA, 2008, p.88).

2.2.2 Princípios da Despesa

Assim, como o orçamento, a despesa deve obedecer a princípios fundamentais para que os gastos públicos que se realize dentro dos preceitos da lei. Estes princípios classificam-se entre outros em:

Utilidade: “é demonstrada quando ela vai prover a uma necessidade pública” quando apresenta caráter de utilidade, onde atinja o maior número de indivíduo (DEODATO, 1977, p. 24).

Legitimidade: a despesa para ser legítima deve estar fundamentada em consentimento coletivo, isto é, passou pela discussão da lei orçamentária e fundamentada na possibilidade contributiva, de não “exigir esforço excessivo dos contribuintes” (SILVA, 2004, p. 127).

Oportunidade: segundo Silva (2004, p. 128), a despesa “é analisada em função da situação econômica do momento”. Este princípio “aconselha à administração a desprezar os serviços supérfluos [...] nos momentos de crises financeiras” (DEODATO, p. 1977, p. 24).

Legalidade: para Silva (2004, p. 128) é o princípio presente em toda a administração pública, sempre sujeito “aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum [...]” e somente “[...] permitido fazer o que a lei autoriza”.

Economicidade: “foi introduzida pela Constituição Federal e significa que as atividades da administração devem ser avaliadas pela relação custo-benefício na aplicação dos recursos públicos” os gestores públicos devem avaliar a necessidade do gasto em relação ao preço de custo (SILVA, 2004, p. 129).

Os princípios básicos têm como objetivo assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe a despesa. A observância do conjunto destes princípios, entre outros, irão assegurar que os recursos despendidos na realização da despesa, estão de acordo com o que rege a lei.

2.2.3 Classificações legais da despesa

A despesa orçamentária é classificada pela Lei nº 4.320/64, nos artigos 12 e 13 como: institucional, funcional-programática, econômica e por fonte de conforme será visto a seguir.

a) Institucional

Esta classificação é constituída por duas categorias, órgão e unidade orçamentária. De acordo com o artigo 14 da Lei nº 4.320/64, “Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”. Onde cada qual recebe dotações orçamentárias própria com agrupamento de serviços pertencentes ao mesmo órgão.

As três esferas de Governo União, Estados e Municípios estão subordinadas a essa classificação. Como exemplo, Silva apresenta a classificação institucional da Subsecretaria da Receita da Secretaria da Fazenda:

Desdobramento	Interpretação	Código
Órgão.....	Secretaria de Estado da Fazenda	20
Unidade Orçamentária.....	Subsecretaria da Receita Pública	20.006

Fonte: Adaptado de Silva (2004, p.137)

Quadro 2: Exemplo de classificação institucional

Para distinguir a categoria órgão da unidade orçamentária, a primeira “tem sentido de órgão de Governo ou unidade administrativa”, por sua vez, a unidade orçamentária “compreende uma repartição do órgão” do qual é subordinado. Das duas classificações a mais importante é a unidade orçamentária, já que é a unidade executora da despesa por projeto ou atividade (categorias componentes da nova classificação) (GIACOMONI, 2005, p. 94).

A finalidade da classificação institucional é refletir onde se encontram alocados os recursos e evidenciar quem são os responsáveis pela execução da despesa.

b) Funcional-programática

A discriminação ordenada na classificação funcional programática visa conjugar as funções do Governo com os programas a serem desenvolvidos. A classificação parte do entendimento amplo do conceito de função, isto é, de uma classificação convencional através da qual se procura identificar os objetos da intervenção governamental no desenvolvimento social e econômico da comunidade.

A discriminação ordenada na classificação funcional programática visa conjugar as funções do Governo com os programas a serem desenvolvidos. A classificação parte do entendimento amplo do conceito de Função, isto é, de uma classificação convencional através da qual se procura identificar os objetos da intervenção governamental no desenvolvimento social e econômico da comunidade (KOHAMA, 2008, p. 96-97).

A classificação funcional é apresentada no Anexo 5 da Lei nº 4.320/64 com alteração dada na Portaria SOF nº 42, de 14 de abril de 1999, que atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do artigo 2º e § 2º do artigo 8º, ambos da Lei nº 4.320/64. O artigo 1º estabelece os conceitos de função e subfunção, conforme segue:

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

§ 2º A função “Encargos Especiais” engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimento, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra.

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

§ 4º As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas.

De acordo com Silva (2004, p. 143-144), exemplos de associações de funções e subfunções:

Funções	Subfunções
01 - Legislativa	031 - Ação Legislativa
	031 - Controle Externo
04 - Administração	121- Planejamento e Orçamento
	124 - Controle Interno
06 - Segurança Pública	181 - Policiamento
	182 - Defesa Civil
	183 - Informação e Inteligência
10 - Saúde	301 - Atenção Básica
	302 - Assistencial Hosp. e Ambulatorial
	303 - Suporte Profilático e Terapêutico
	304 - Vigilância Sanitária
12 - Educação	361 - Ensino Fundamental
	362 - Ensino Médio
	364 - Ensino Superior
26 - Transporte	781 - Transporte Aéreo
	782 - Transporte Rodoviário

Fonte: Adaptado de Silva (2004, p. 143-144)

Quadro 3: Exemplos de classificação funcional

A classificação funcional divide a despesa em funções e subfunções, são prefixadas e padronizadas. Segundo Pascoal (2007, p. 65) serve de “agregador dos gastos públicos por área de ação governamental”. A referida Lei visa uma maior flexibilidade à classificação quando permite que as funções possam ser combinadas com as subfunções.

Assim, além da função, tem, também, a subfunção que é uma partição desta. Ela é dividida dentro de cada órgão/entidade, de acordo com a área de atuação, e pode ser combinada uma mesma subfunção com funções distintas.

O artigo 2º da Portaria SOF nº 42/99 traz os conceitos de programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências, conforme segue:

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 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 gera contraprestação direta sob forma de bens ou serviços.

O desdobramento dos projetos e atividades no orçamento público tem por finalidades, orientar a atuação das equipes e unidades dos órgãos públicos, para atingir os objetivos de governo constantes nas Leis do PPA e LDO. Auxilia também, na apuração dos custos das ações que irão compor a Lei Orçamentária Anual.

De acordo com Silva (2004, p. 146), o Quadro a seguir, apresenta exemplo da classificação funcional-programática da Subsecretaria da Receita Pública da Secretaria de Estado da Fazenda:

Desdobramento	Interpretação	Código
Função.....	- Administração	04
Subfunção.....	- Administração Financeira	123
Programa.....	- Modernização da gestão das receitas pública	0421
Atividade.....	- Treinamento de Recursos Humano	2.094

Fonte: Adaptado de Silva, (2004, p. 146)

Quadro 4: Exemplo de classificação funcional-programática

È importante destacar, segundo Giacomoni, (2005, p. 104), que a classificação por programas no plano plurianual compreende quatro modalidades, com a finalidade de:

programas finalísticos: destinam-se a atender às demandas e necessidades da sociedade;

programas de gestão de políticas públicas: abrangem as ações de governo relacionadas à formulação, coordenação, supervisão e avaliação de políticas públicas;

programas de serviços ao Estado: têm como finalidade a produção de bens e serviços por instituição criada para esse fim, tendo o próprio Estado como beneficiário. Exemplo: o Serviço Federal de Processamento de dados (Serpro) e a Escola Nacional de Administração Pública (Enap);

programas de apoio administrativo: reúnem as ações de apoio administrativo para suporte a implementação dos demais programas, compreendendo principalmente custos de pessoal não passíveis de alocação direta aos programas finalísticos ou de gestão de política públicas. (grifo do autor).

A classificação de projetos e atividades na classificação funcional-programática constitui-se em instrumentos que facilitam o alcance dos objetivos do programas e deverão estar em conformidade com os objetivos e finalidades das subfunções e dos programas correspondentes..

c) Natureza

A classificação da despesa segundo a natureza começou a ser observada a partir do exercício de 2002, mas ela não chega a ser um novo critério classificatório, “sendo mais uma

adaptação das categorias e contas das classificações econômicas e por elementos” (GIACOMONI, 2005, p. 106).

A Portaria Interministerial nº 163/01, em atendimento ao disposto no artigo 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal, dispõe sobre as “normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, Estados e Municípios”. Estabelece no artigo 3º a classificação da despesa, segundo a sua natureza e compõe de:

- I - categoria econômica;
- II - grupo de natureza da despesa;
- III - elemento de despesa.

Em decorrência do disposto acima, o artigo 5º estabelece a “estrutura da natureza da despesa a ser observada” quando for executá-la, sendo exigida em todas as esferas de Governo. Assim será “c.g.mm.ee.dd”, onde:

- "c" representa a categoria econômica;
- "g" o grupo de natureza da despesa;
- "mm" a modalidade de aplicação;
- "ee" o elemento de despesa; e
- "dd" o desdobramento facultativo do elemento de despesa.

A natureza da despesa se complementa pela informação gerencial que se denomina "modalidade de aplicação". A esta modalidade tem por finalidade “indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades”, e tem como objetivo possibilitar a “eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados” (KOHAMA, 2008, p. 90).

As classificações da despesa, segundo sua natureza, são compostas por categoria econômica, por grupo de natureza, por modalidade de aplicação e por elemento de despesa, sendo que seus respectivos conceitos se encontram no Anexo II da Portaria Interministerial nº 163/01, como se verá a seguir.

d) Categoria econômica

No que se refere à categoria econômica, a despesa orçamentária deverá ser classificada em: Despesas Correntes e Despesas de Capital, conforme a Portaria Interministerial nº 163/01, Anexo II.

O artigo 12 da Lei nº 4.320/64 apresenta a discriminação da despesa orçamentária, onde se identificam duas categorias econômicas, que são as bases: Despesas Correntes com

dois grupos vinculados: as Despesas de Custeio e as Transferências Correntes; já as Despesas de Capital com três grupos vinculados: Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida. A Portaria Interministerial 163/01 alterou a estrutura da despesa conforme segue:

O Quadro a seguir apresenta a classificação da despesa orçamentária segundo a categoria econômica, com oito grupos vinculados às categorias econômicas, segundo a Portaria Interministerial nº 163/01, Anexo II e alterações dada, pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/08 (Manual de Despesa Nacional):

Categorias econômicas	Grupos
3. Despesas Correntes	1. Pessoal e Encargos Sociais 2. Juros e Encargos da Dívida 3. Outras Despesas Correntes
4. Despesas de Capital	4. Investimentos 5. Inversões Financeiras 6. Amortização da Dívida 7. Reserva do RPPS 9. Reserva de Contingência

Fonte: Adaptado de Giacomoni, (2005, p.109) e Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/08 (Manual de Despesa Nacional)

Quadro 5: Classificação da despesa orçamentária segundo a categoria econômica e grupo de despesa

Para Silva (2004, p. 146) a classificação econômica em Despesas Correntes e Despesas de Capital como finalidade de tornar “possível determinar o impacto dos gastos públicos sobre o nível de composição do produto nacional” bem como sobre a sua distribuição.

As Despesas Correntes dizem respeito à “todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital”. Este conceito é complementado ao se dizer que “Despesas Correntes são os gastos de natureza operacional, realizados pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos”. As despesas correntes devem ser compreendidas, através dos grupos de natureza de despesa: Pessoal e Encargos Sociais; Juros e Encargos da Dívida; e Outras Despesas Correntes (KOHAMA, 2008, 90-91).

Por sua vez, a Despesa de Capital são aquelas que “contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital”. Também este conceito é complementado por Kohama (2008, p. 91), ao se dizer que:

Despesas de Capital são os 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.

Quanto à formação do código da categoria econômica para a identificação da despesa deverá ser utilizado o dígito de número 3 para as Despesas Correntes e o dígito de número 4 para as Despesas de Capital. A especificação dos dígitos para os códigos apresentados no Quadro 5, para a classificação do grupo de natureza da despesa é apresentada na próxima classificação.

e) Grupos de despesa

Os grupos de natureza de despesa têm como finalidade principal reunir elementos de despesa (Quadro anterior - associação) que apresentam, segundo Kohama (2008, p. 91-92), as “mesmas características quanto ao objeto de gasto”.

Os grupos de natureza de despesa estão dispostos no § 2º, do artigo 3º da Portaria Interministerial nº 163/01, Anexo II e alterações dadas pela Portaria Interministerial nº 325, de 27 de agosto de 2001, Portaria Interministerial nº 519, de 27 de novembro de 2001 e Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/08 (Manual de Despesa Nacional). Esses grupos são especificados em:

- a) **1: Pessoal e Encargos Sociais** - despesas com salário do efetivo exercício de cargo, pagamento dos proventos de cargos de confiança, aposentadorias, reformas e pensões, obrigações trabalhistas, incidentes sobre a folha de salários, contribuições previdenciária; soldo dos militares.
- b) **2: Juros e Encargos da Dívida** – “pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária”. (KOHAMA, 2008, p. 92).
- c) **3: Outras Despesas Correntes** – “aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições”, contratação temporária e outras despesas não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa. (KOHAMA, 2008, p. 92).
- d) **4: Investimentos** - despesas com planejamento e execução de obras, aquisição de imóveis e de instalações, equipamentos e material permanente.
- e) **5: Inversões Financeiras** – “aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas.” (KOHAMA, 2008, p. 92).

- f) **6: Amortização da Dívida** – despesas com “pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária” (KOHAMA, 2008, p. 92).
- g) **7: Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor** – conforme Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/08 (Manual de Despesa Nacional) (2008, p. 37), os “ingressos previstos que ultrapassarem as despesas orçamentárias fixadas num determinado exercício constituem o superávit orçamentário inicial destinado a garantir desembolsos futuros” e servirá de suporte para a despesa orçamentária do Regime Próprio de Previdência do Servidor (RPPS) do ente respectivo.
- h) **9: Reserva de Contingência** – de acordo com a mesma Portaria (2008, p. 38), a reserva de contingência “compreende o volume de recursos ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos bem como os eventos fiscais imprevistos” e poderá ser “utilizada para créditos adicionais”, se estiver definida na LDO.

A classificação por grupo de despesa fornece uma associação de elementos que permitem mais conhecimento e maior controle das despesas públicas, sendo mais uma entre outras classificações. Nesta classificação é utilizada a seqüência dos números de 1 a 7 mais o número 9 para a formação do código da despesa por grupo. A discriminação completa de cada grupo de despesa encontra-se no Anexo II da Portaria Interministerial nº 163/01 e Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/08 (Manual de Despesa Nacional).

Na seqüência, passa-se a apresentar a classificação por modalidade aplicação.

f) Modalidade de aplicação

A Modalidade de aplicação tem finalidade indicar em qual esfera de Governo serão aplicados os recursos. A aplicação poderá ser aplicação direta, isto é, dentro do próprio órgão ou unidade orçamentária ou transferência à mesma esfera de Governo, para outra esfera de Governo ou até mesmo para o exterior. Poderá, também, transferir recursos a entidades privadas sem fins lucrativos. Segundo Pascoal (2007), o objetivo é possibilitar a eliminação de duplicidade dos recursos transferidos ou descentralizados pelo Governo.

Estas formas pelas quais os gastos podem ser realizados são apresentadas no Quadro a seguir, de acordo com a Portaria Interministerial nº 163/01, Anexo II, e alterações dadas pela Portaria Interministerial nº 325/01, Portaria Interministerial nº 519/01 e Portaria

Interministerial nº 688, de 14 de outubro de 2005. São exemplos de possíveis modalidades de aplicação, cada uma com seu respectivo códigos:

Código	Especificação
20	Transferências à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
40	Transferências a Municípios
50	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
60	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
70	Transferências a Instituições Multigovernamentais
71	Transferências a Consórcios Públicos
80	Transferências ao Exterior
90	Aplicações Diretas
91	Aplicação Direta Decorrente de Operações entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social
99	A definir

Fonte: Adaptado da Portaria Interministerial 163/01, Anexo II

Quadro 6: Classificação da modalidade de aplicação

É necessário observar que as modalidades de aplicação identificadas com os códigos de 20 a 80 são correspondentes à Transferência Correntes ou de Capital e, por isso, para um melhor entendimento do assunto, cabe conceituar estes tipos de transferências.

Sobre as Transferências Correntes, o § 2º do artigo 12 da Lei nº 4.320/64 institui:

Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

E o § 6º do artigo 12, da mesma lei define Transferências de Capital como:

São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras entidades 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 Especial, anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

Cabe acrescentar que a discriminação completa de cada modalidade de aplicação encontra-se no Anexo II da Portaria Interministerial nº 163/01, consolidada com a Portaria Interministerial nº 325/01, Portaria Interministerial nº 519/01 e Portaria Interministerial nº 688/05.

Sendo descritas as modalidades de aplicação, passe-se a apresentar a classificação dos elementos de despesa.

g) Elementos de despesa

Na Lei de Orçamento os créditos orçamentários são distribuídos por elemento despesa, para atender ao disposto no artigo 15 da Lei nº 4.320/64 onde a “despesa deverá ser discriminada no mínimo por elemento”. Traz também a definição de elementos, conforme §§ 1º e 2º:

§ 1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins.

§ 2º Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos.

A finalidade dos elementos de despesa se encontra descritos na Portaria Interministerial nº 163/01, em seu § 3º, do artigo 3º, que assim dispõe:

O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortizações e outros de que a administração pública se serve para consecução de seus fins.

A finalidade da classificação por elementos de despesa é a identificação do objeto de gasto público, fornece um detalhamento do tipo de gasto, e auxilia no controle destes, tanto interno como externo.

Há, ainda, a possibilidade de um maior detalhamento da despesa. É facultativo o desdobramento, por subelementos. A Portaria Interministerial nº 163/01, artigo 3º no § 5º faculta o “desdobramento suplementar dos elementos de despesa para atendimento das necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária”. Nesse sentido, complementa-se, segundo Kohama (2008, p. 94), no exemplo do elemento de Material de Consumo, onde para um melhor detalhamento faz-se o desdobramento suplementar, identificando os gastos com gasolina, álcool, derivados, material de informática etc..

Segue a relação dos elementos de despesa que poderão ser utilizados, bem como o código e especificação destes. Os conceitos e discriminação encontram-se no Anexo II da Portaria Interministerial nº 163/01 e alterações dadas pela Interministerial nº 325/01 e Portaria Interministerial nº 519/01:

Elementos de despesa
<p>01 - Aposentadorias e Reformas; 03 – Pensões; 04 - Contratação por Tempo Determinado; 05 - Outros Benefícios Previdenciários; 06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso; 07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência; 08 - Outros Benefícios Assistenciais; 09 - Salário-família; 10 - Outros Benefícios de Natureza Social; 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil; 12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar; 13 - Obrigações Patronais; 14 - Diárias-Civil; 15 - Diárias-Militar; 16 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil; 17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar; 18 -Auxílio Financeiro a Estudantes 19-Auxílio-fardamento; 20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores; 21 - Juros sobre a Dívida por Contrato; 22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato; 23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária; 24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária; 25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita; 26 - Obrigações decorrentes da Política Monetária; 27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares; 28 - Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos; 30 - Material de Consumo; 31 - Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras; 32 - Material de Distribuição Gratuita; 33 - Passagens e Despesas com Locomoção; 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização; 35 - Serviços de Consultoria; 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física; 37 - Locação de Mão-de-Obra; 38 - Arrendamento Mercantil; 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica; 41 – Contribuição; 42 – Auxílio; 43 - Subvenções Sociais; 45 - Equalização de Preços e Taxas; 46 - Auxílio-alimentação; 47 - Obrigações Tributárias e Contributivas; 48 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas; 49 - Auxílio-transporte; 51 - Obras e Instalações; 52 - Equipamentos e Material Permanente; 61 -Aquisição de Imóveis; 62 - Aquisição de Produtos para Revenda; 63 - Aquisição de Títulos de Crédito; 64 -Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado; 65 - Constituição ou Aumento de Capital de Empresas; 66 - Concessão de Empréstimos e Financiamentos; 67 - Depósitos Compulsórios; 71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado; 72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado; 73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada; 74 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada; 75 - Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita; 76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado; 77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado; 81 - Distribuição de Receitas; 91 - Sentenças Judiciais; 92 - Despesas de Exercícios Anteriores; 93 - Indenizações e Restituições; 94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas; 95 - Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo; 96 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado; 99 - A Classificar.</p>

Fonte: Adaptado da Portaria Interministerial nº 163/01

Quadro 7: Classificação por elementos de despesa

Esta é a fase final da classificação para a formação do código da natureza da despesa. Para a identificação é utilizado o conjunto de números, que formam o código de classificação da despesa. Estes números agregados num total de seis dígitos, na seqüência de: categoria econômica; grupo de despesa; modalidade de aplicação; elementos de despesa; e o desdobramento facultativo dos elementos de despesa forma o código referente à classificação da despesa quanto à sua natureza.

<p><i>"c.g.mm.ee.dd", onde:</i></p> <p>c - indica categoria econômica da despesa;</p> <p>g - indica grupo de natureza de despesa;</p> <p>mm - indica modalidade de aplicação;</p> <p>ee - indica o elemento de despesa;</p> <p>dd - indica o desdobramento facultativo do elemento de despesa.</p>

Fonte: Adaptado de Pascoal (2007, p. 62)

Quadro 8 Código de classificação da despesa

No setor público a classificação da despesa é de especial importância, pois as informações são mais ricas. Permite um maior conhecimento das despesas e quando detalhadas torna-se mais transparente para os administradores, para os usuários internos, bem como os usuários externos no controle do dinheiro público ou em seus interesses diversos.

h) Fonte de recursos

A classificação da despesa pública, também deverá ser por fontes de recursos, tanto na programação do orçamento quanto na execução da despesa. Na elaboração do orçamento, ao se fixar a despesa orçamentária, “deve-se incluir na sua classificação a fonte de recursos que irá financiá-la, juntamente com a natureza da despesa orçamentária, função, subfunção e programa e outras classificações necessárias para estabelecer uma interligação entre um determinado gasto com o recurso que irá financiá-lo”, conforme Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/8 (Manual de Despesa Nacional) (2008, p 63).

Os recursos são classificados em dois grupos de destinação e divide em recursos originários do Tesouro e de outras fontes. Entre outras classificações, as fontes de recursos também são classificadas no exercício em que ocorreu a arrecadação, se exercício corrente ou anterior. Os recursos do Tesouro são administrados de forma centralizada pelo Poder Executivo da União, Estado ou Município e é de sua responsabilidade controlar as disponibilidades financeiras.

Já, os recursos de outras fontes, segundo a Portaria/Manual de Receita Nacional (2008, p 53), são “aqueles arrecadados e controlados de forma descentralizada e cuja disponibilidade está sob responsabilidade desses órgãos e entidades, mesmo nos casos em que dependam de autorização do Órgão Central de Programação Financeira para dispor desses valores”. Geralmente esses recursos são originários do próprio esforço das entidades, através do fornecimento de bens ou serviços (ex.: cobrança de taxas) e exploração do patrimônio própria, (ex.: locação de imóvel).

Para classificar a despesa por fontes de recursos, utilizam-se código constante nas tabelas de classificação das destinações por fontes de recursos, que estão dispostas no Manual de Receita Nacional, e deverão ser utilizados pela União, os Estados e Municípios. Assim, segundo este Manual (2008, p 63), o mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária. Deste modo, é considerado “um mecanismo integrador entre a receita e

despesa”, no caso das despesas “esse código identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados” com a finalidade de controle nas destinações de recursos.

Encontram-se também nessa classificação por grupo, segundo o mesmo manual (2008, p 53), os recursos arrecadados nos exercícios anteriores e que passam a fazer parte do orçamento do exercício corrente por meio de créditos adicionais (superávit - modalidade a ser vista na próxima seção). Este recurso é creditado no exercício seguinte, uma vez que “os recursos vinculados deverão ser aplicados no objeto para o qual foram reservados, ainda que em exercício subsequente ao ingresso”, de acordo com artigo 8º, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal.

As fontes de recursos possuem particularidade e são adequadas de acordo com cada ente da federação. As classificações da despesa por fonte de recursos auxiliam na identificação da origem dos recursos e criam vínculos com a receita, conforme disposto no do artigo 8º, parágrafo único e artigo 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.2.4 Estágios da despesa

A despesa orçamentária deve passar por três estágios obrigatórios: o empenho, a liquidação e o pagamento, estes procedimentos se verificam no artigo 58 da Lei nº 4.320/64. Entretanto, a escrituração contábil da despesa orçamentária deve também ser registrada quanto ao aspecto relativo ao crédito fixado na lei orçamentária, constituindo mais uma etapa ou estágio, denominada Fixação (KOHAMA, 2008).

a) Fixação

A Fixação é considerada a primeira etapa ou estágio desenvolvido pela despesa orçamentária, cumprida pela edição da discriminação das tabelas explicativas que são baixadas através da Lei de Orçamento. Ela é precedida por procedimentos que vão desde a elaboração das propostas até sua aprovação e promulgação, transformando-a em Lei Orçamentária.

b) Empenho

O segundo estágio da despesa orçamentária é o empenho, que diz respeito ao ato emanado de autoridade competente para criar para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Cada empenho, de acordo com o artigo 61 da Lei nº 4.320/64, deve ser extraído um documento denominado "nota de empenho", indicando o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, assim como a dedução desta do saldo da dotação própria. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho, a não ser nos casos especiais previstos na legislação específica.

Existem três modalidades de empenho ordinário ou normal, por estimativa e global. O empenho **ordinário ou normal** é usado para as despesas normais de quase todos os gastos que os órgãos e repartições são obrigados a realizar, como por exemplo, as compras e serviços usuais e rotineiros. São dados necessários à emissão do empenho: “a razão social ou nome do credor, a importância exata da despesa, as condições estipuladas etc.”, e o seu processamento deve feito, regularmente, pela emissão de empenho ordinário ou normal (KOHAMA, 2008, p. 113).

O empenho por **estimativa**, segundo Kohama (2008), é utilizado nos casos em que não se possa determinar o montante da despesa, como o consumo de água, energia elétrica e telefone. Nessa modalidade de empenho obriga-se a emissão de outro documento, que pode ser o subempenho ou a ordem de pagamento e irá deduzir do valor do respectivo empenho que o originou.

O empenho **global** é utilizado para os casos de despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento, como ex.: o valor relativo pago pela utilização de um imóvel alugado; gastos com materiais com entregas ou pagamentos parcelados; aluguel mensal de máquinas, equipamentos e imóveis (KOHAMA, 2008).

Também se faz a anulação de empenho, pela emissão de Nota de Anulação de Empenhos. Essa anulação pode ocorrer por vários motivos vários, como por exemplo, emissão indevida, anulação parcial, por valores não mais necessários (KOHAMA, 2008).

A emissão da "nota de empenho" é um documento sempre necessário para a devida efetivação dos gastos públicos e serve de garantia para o recebimento do pagamento.

c) Liquidação

A Liquidação da despesa, terceiro estágio da despesa, segundo o artigo 63 da Lei 4.320/64, consiste na “verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” e tem por fim apurar: “I - a origem e o objeto do que se deve pagar; II - a importância exata a pagar; III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação”. E a liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: “I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo; II - a nota de empenho; III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço”.

A Administração, Pascoal (2007), pode se valer, nos casos de obras públicas, da verificação *in loco*, para se certificar do serviço realizado, quando da apresentação dos documentos pelo credor.

Existe, também, o regime de adiantamento, expressamente definidos em lei, conforme prevê o artigo 68, da Lei nº 4.320/64, que, consiste na “entrega de numerário ao servidor” com prévio empenho. Neste caso, a despesa não se processa nas normas de aplicação normais destes estágios.

A liquidação da despesa é a confirmação da existência da despesa, pelo responsável. Como já visto, existem três modalidades de empenhos, e a aplicação desses requisitos são procedimentos necessários para a realização da despesa e o devido pagamento.

d) Pagamento

O quarto e último estágio da despesa orçamentária é o pagamento, que diz respeito ao ato em que o poder público entrega o numerário correspondente e assim recebe a devida quitação. Isso só ocorre, segundo artigo 65, da Lei nº 4.320/64, quando for “efetuado por tesouraria ou pagadoria, regularmente constituídos, por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento”.

Caso os pagamentos sejam descentralizados, a sistemática financeira se volta para o encaminhamento dos pagamentos a estabelecimento bancário e é processado mediante avisos de liberação de saques, sendo que o sistema prevê a liberação de limite de saques que a entidade pode utilizar.

A escrituração contábil do pagamento da despesa é feita mensalmente, embora possam ocorrer pagamentos diários, estes fazem parte dos boletins de caixa, que são encaminhados

para contabilização, através de discriminação correta. Ao final do mês é providenciada a somatória dos registros dos pagamentos feitos, para efeito de escrituração contábil (KOHAMA, 2008).

Além destes estágios da despesa que acabaram de serem vistos, Cruz (1998, p. 45) destaca outros estágios do ponto de vista administrativo. Segundo o autor, são considerados importantes tendo em vista que “são praticados no setor público para solver plenamente o planejamento, a execução e avaliação dos gastos públicos”. São eles: a programação, licitação, suprimento, tomada de contas e retroalimentação.

Cumprindo-se as fases ou estágios da despesa, está devidamente formalizada a despesa orçamentária.

2.3 Créditos adicionais

Existe a possibilidade de alteração no orçamento, posteriormente a aprovação do orçamento do órgão ou unidade orçamentária, no momento de se executar uma determinada despesa, na qual, a dotação orçamentária esteja insuficiente ou inexistente.

Essa possibilidade existe por meio de créditos adicionais que são abertos pelo Poder Executivo. Pascoal (2007, p. 48) destaca que e são necessários para a realização de despesas que não foram previstas na LOA ou foram insuficientemente dotadas “em razão de **erros de planejamento ou fatos imprevisto**, bem como para utilização dos recursos que ficaram sem despesas correspondentes em caso de veto, emenda ou rejeição da LOA”. (grifo do autor).

Tendo em vista os aspectos apresentados, observa-se que a falta de planejamento adequado também contribui para a necessidade de abertura de créditos no atendimento de dotação orçamentária inexistente ou insuficiente.

Os créditos adicionais classificam-se em: créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários, de acordo com o artigo 41, são assim conceituados:

- I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

As espécies de créditos adicionais têm suas características, “O crédito suplementar incorpora-se ao orçamento, adicionando-se à dotação orçamentária que deva reforçar, enquanto que os créditos especiais e extraordinários conservam sua especificidade,

demonstrando-se as despesas realizadas à conta dos mesmos, separadamente”, conforme Manual de Despesas Nacional (2008, p.113).

Apresentados a classificação dos créditos adicionais, cabe estudar cada um deles pelas suas características.

a) **Créditos suplementares**

Todos os créditos adicionais são abertos por decreto do Executivo, mas os créditos Suplementares dependem da prévia autorização legislativa e também de indicação dos recursos disponíveis.

De acordo com Silva (2004, p. 78) os créditos suplementares são aqueles “que se destinam a reforçar a dotação orçamentária que se tornou insuficiente durante a execução do orçamento e objetivam a correção de erros de orçamentação”.

A própria lei orçamentária pode autorizar os créditos suplementares, até determinada importância, geralmente feito em termos percentuais, não ferindo o princípio da exclusividade, pois não se trata de matéria estranha à lei orçamentária.

Os créditos suplementares só podem ser abertos com a indicação de recursos compensatórios, destacando-se:

- a) **Superávit financeiro:** “apurado no balanço patrimonial do exercício anterior, que é a diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiros, conjugando-se ainda os saldos dos créditos adicionais transferidos e operações de crédito a eles vinculados”. No cálculo do superávit financeiro, conforme o artigo 35 da Lei nº 4.320/64, é preciso verificar apenas as receitas arrecadadas no exercício financeiro e no Ativo Financeiro apenas os recursos disponíveis (SILVA, 2004, p. 78).
- b) **Recursos provenientes do excesso de arrecadação:** “são o saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício, isto é, a possibilidade de arrecadação efetiva” (SILVA, 2004, p. 80).
- c) **Resultados de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em Lei:** é o mais utilizado, pois “basta examinar se a dotação ou saldo de dotação que se pretende anular não é mais necessário

durante o exercício e transferir esse saldo ou dotação para outra em que é mais necessário” (SILVA, 2004, p. 82).

- d) **O produto de operações de crédito autorizadas:** “em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las” (SILVA, 2004, p. 83).

A Constituição Federal de 1988, no § 8º do artigo 166, estabelece que, “em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa”. São os recursos que ficaram sem despesas correspondentes.

Em razão de sua natureza, os créditos suplementares têm sua vigência igual à da dotação orçamentária, por isso vigoram no período que vai desde a data da abertura até ao último dia do exercício financeiro em que foram abertos.

b) Créditos especiais

Os créditos especiais são, segundo Silva (2004, p. 77), aqueles que “se destinam a atender a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, ou seja, sua ocorrência indica a existência de erros de planejamento”. O surgimento de despesa não prevista no orçamento exige a criação da dotação para que se possibilite a realização da mesma.

Assim como os créditos suplementares, os créditos especiais também dependem da prévia autorização legislativa e de indicação dos recursos disponíveis para compensar sua abertura. E, da mesma forma que os créditos suplementares, eles só podem ser abertos mediante a indicação de recursos compensatórios (SILVA, 2004).

Quando forem autorizados, por ato promulgado, dentro dos primeiros oito meses do exercício financeiro, os créditos especiais têm vigência até o final do exercício financeiro em que foram autorizados. Entretanto, se forem autorizados nos últimos quatro meses do exercício os seus saldos serão transferidos para o exercício financeiro subsequente. Essa providência legal se dá devido ao fato de que o “orçamento de cada exercício deve ser encaminhado ao Poder Legislativo até agosto (União) ou setembro (Estados e Municípios) e, por essa razão, torna-se impraticável a estimativa para o exercício seguinte” (SILVA, 2004, p. 84).

c) Créditos extraordinários

Os créditos extraordinários são aqueles “destinados ao atendimento de despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública”. Devido à urgência que motiva a abertura dos créditos extraordinários, eles não necessitam de prévia autorização legislativa, motivo pelo qual a sua abertura se dá por medida provisória do Poder Executivo e são submetidos ao Congresso Nacional. Devido à urgência, se o Congresso estiver em recesso, será convocado extraordinariamente (SILVA, 2004, p. 78).

Exemplo de crédito extraordinário destaca-se os recursos financeiros, recebidos da União, em virtude da calamidade pública que se abateu sobre o Estado Santa Catarina, em 2008, em decorrência das fortes chuvas. O Órgão da Secretaria de Estado da Saúde (SES), entre outros, abriu crédito extraordinário para possibilitar o recebimento desses recursos financeiros em 2008. Em 2009, por conta destes recursos, foram abertos novos créditos orçamentários, tendo em vista o superávit apurado em 2008, passando, assim a serem créditos suplementar e/ou especial, no orçamento em 2009. Os recursos financeiros foram e estão sendo repassados aos municípios atingidos, bem como, às entidades sem fins lucrativos que prestam serviços públicos na área da saúde.

De acordo com a Lei nº 4.320/64, a abertura do crédito extraordinário, se dá por decreto do Executivo e imediatamente submetido ao Legislativo correspondente no âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

d) Alterações orçamentárias

As alterações orçamentárias estão previstas entre as vedações orçamentárias instituídas pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 167, VI:

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

Este dispositivo não estabeleceu os conceitos e regras de aplicabilidade, por isso os limites devem ser estabelecidos por Lei Complementar e assim viabilizar a continuidade administrativa. Até que esta Lei seja estabelecida os dispositivos com regras precisas sobre o assunto devem ser incluídos na Lei de Diretrizes ou no Orçamento Anual (SILVA, 2004).

A definição de transposições e transferências é dada por Silva (2004, p. 86):

Transposições são os movimentos de recursos entre projetos e atividades de um mesmo programa ou entre programas diferentes de uma mesma unidade, quando se apresentam completamente executados ou quando são cancelados.

Transferências correspondem aos movimentos de recursos de um item ou de um elemento de despesa de uma mesma categoria econômica, ou entre categorias econômicas diferentes de uma mesma unidade, quando consideradas necessárias pela administração.

No caso da proibição de remanejamentos é de suma importância para a gestão que esta não seja aplicada em casos de reestruturação administrativa, de movimentação de pessoal de uma unidade para outra e de fusão, desmembramento e incorporação de entidades governamentais (SILVA, 2004).

Para Kohama (2008, p. 192), “à medida que melhora o processo de planejamento e que seus resultados são expressos em programas no orçamento, os créditos adicionais seguramente terão caráter de exceção”. O planejamento orçamentário é fundamental para adequar os recursos à realidade da despesa.

2.4 Fundos especiais

O fundo especial é instituído por lei específica para atender exigência legal no recebimento e movimentação de recursos públicos, previsto na Constituição Federal de 1988 no artigo 165, § 9º, inciso II.

A Lei nº 4.320/64 define o fundo especial e dá outras providências, conforme §§ 71 a 74:

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

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

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

Art. 74 – A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação de tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Os fundos especiais também estão sujeitos às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal para uma ação planejada e transparente, conforme o § 1º e 3º, alínea “b” do artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993 estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos na administração pública. O artigo 1º, parágrafo único, estabelece a subordinação, também para os fundos especiais, na compra de material e serviços

de terceiros, que deverão ser precedidas de licitação de acordo com o que estabelece a Lei nas três esferas de governo..

A instituição de fundos especiais, em geral, segundo Kohama, (2008, p. 201), “pressupõe a existência de produto de receitas especificadas que, geralmente, deverão ser encontradas em unidades administrativas que compõem os Ministérios Federais, Secretarias Estaduais e Municipais”, que integram a administração direta ou centralizada e tem arrecadação de receitas.

Observa-se que os fundos especiais obedecem às mesmas leis, normas e procedimentos comuns à administração pública, na execução das atividades relacionadas aos recursos públicos, além de legislação pertinente.

3 ESTUDO DE CASO

Este capítulo apresenta o comparativo da despesa autorizada com a executada dos programas, projeto e atividades, selecionados, do orçamento do Fundo Estadual de Saúde (FES). Este capítulo está dividido em cinco subcapítulos: “Caracterização das entidades e descentralização de gestão”; “Seleção dos programas, projeto e atividades e obtenção dos dados”; “Orçamento da despesa do Estado de Santa Catarina (SC)”; “Orçamento da despesa da Secretaria de Estado da Saúde (SES/SC) e do Fundo Estadual de Saúde (FES/SES/SC)”; e a “Síntese das observações”.

Ressalta-se que, não é intenção desta pesquisa fazer julgamento sobre a economia do Estado de SC e do Órgão da SES quanto às despesas e demais resultados apontados pelos quadros demonstrativos dos dados orçamentários, tendo em vista, que tais considerações extrapolam a amplitude da pesquisa.

3.1 Caracterização das entidades e descentralização de gestão

A seguir são apresentadas as caracterizações do Estado de Santa Catarina, Secretaria de Estado da Saúde e Fundo Estadual de Saúde e a descentralização de gestão.

a) Estado de Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina (SC) possui um território de 95.346.181mil km² e uma extensão litorânea de 561,4 km.. “Localiza-se no centro da Região Sul, faz fronteiras ao norte com o Estado do Paraná, ao leste com o oceano atlântico ao sul com o Estado do Rio Grande do Sul e ao Oeste com a Argentina” (SANTA CATARINA/GOV, 2009).

A Capital administrativa do Estado é Florianópolis e possui 293 municípios, com 5.866.568 habitantes. Uma população formada por grupos étnicos de origens diversas. Entre os grupos mais significativos de imigrantes encontram-se os alemães e os italianos.

O primeiro município do Estado de SC, segundo Santa Catarina/ALESC, (2009), foi Nossa Senhora da Graça do Rio São Francisco do Sul, hoje São Francisco do Sul, no ano de

1660. Em 1714, era criado o segundo município, Santo Antônio dos Anjos da Laguna, atual Laguna.

O primeiro Governador republicano do Estado de Santa Catarina, segundo Santa Catarina/Gov. (2009), foi Lauro Muller, nomeado em 2 de dezembro de 1889 pelo Marechal Deodoro da Fonseca, para o período de 1889 a 1890. Em “16 de setembro de 1890 são realizadas as primeiras eleições indiretas para governador e vices. São eleitos os republicanos Lauro Müller como governador, Raulino Horn como primeiro-vice e Gustavo Richard como segundo-vice”.

Hoje, o atual Governador do Estado, representado pelo Exmo. Sr., Luiz Henrique da Silveira, vice Raulino Horn, com dois mandatos consecutivos. Eleito em 01 de janeiro de 2003 para o período de 2003 a 2006 e reeleito em 01 de janeiro de 2007, para o período de 2007 a 2010.

As atividades administrativas do Estado, conforme o artigo 2º, da Lei Complementar nº 381, de 7 de maio de 2007, desenvolve-se em uma estrutura organizacional, em dois níveis:

I - o nível Setorial, compreendendo as Secretarias Setoriais e suas entidades vinculadas, que terão o papel de planejar e normatizar as políticas públicas do Estado, voltadas para o desenvolvimento regional, específicas de suas áreas de atuação, exercendo, com relação a elas, a supervisão, a coordenação, a orientação e o controle, de forma articulada com as Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional; e

II - o nível Regional, compreendendo as Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional, atuando como agências de desenvolvimento, que terão o papel de executar as políticas públicas do Estado, nas suas respectivas regiões, cabendo-lhes a supervisão, a coordenação, a orientação e o controle, de forma articulada com as Secretarias de Estado Setoriais e as estruturas descentralizadas da Administração Indireta do Estado.

A estrutura organizacional administrativa do Estado deverá desburocratizar, descentralizar e desconcentrar os circuitos de decisão. A estrutura administrativa do Estado, conta, hoje, com o auxílio das 33 Secretarias de Desenvolvimento Regional (SDR) (no nível II) instaladas nas cidades pólos para atender os 293 municípios que integram o Estado, com funções descentralizadas de ações de governo.

b) Secretaria de Estado da Saúde

A Constituição Federal de 1988 veio assegurar à saúde a todos os cidadãos brasileiros. A saúde foi incluída no capítulo da Seguridade Social, que é o conjunto das ações de Saúde,

Previdência Social e Assistencial Social, com financiamento comum nas três esferas de governo.

Segundo Coan, et al. (1999, p. 6), com a Lei nº 109, em 1893, houve a reforma administrativa a nível estadual. O órgão de saúde pública, no organograma do Estado de SC, fazia parte da Secretaria dos Negócios de Interior, e denominava-se “Diretoria de Hygiene”. Era composto por três cargos com uma vaga de Diretor médico, um Escriurário e um Contínuo.

Ocorreram mudanças significativas, entre elas: em 1931 a saúde foi considerada como função orçamentária; em 1936 o Órgão passou a denominar-se Departamento de Saúde Pública (DSP); em 1956, Secretaria de Estado dos Negócios da Saúde e Assistência Social; e em 1970, cria-se a Secretaria da Saúde (COAN, *et al.* 1999, p. 6).

Atualmente, conforme organograma disponível no sítio da SES, esta Secretaria representada pelo Secretário Sr. Luiz Eduardo Scherem, conta com uma estrutura organizacional que compreende um cargo de Diretor Geral, cinco Superintendências: Superintendência de Planejamento e Gestão; de Vigilância em Saúde; de Hospitais Públicos Estaduais; de Gestão Administrativa; e a Superintendência de Serviços Especializados e Regulação. Conta, também, com o apoio de vinte e três Diretorias na administração dos serviços de saúde.

A SES tem a missão de assegurar aos catarinenses o acesso aos serviços de saúde. As competências, de acordo com o artigo 63 da Lei nº 381/07, são, entre outras, as seguintes atividades:

- I - desenvolver capacidade institucional e definir políticas e estratégias de ação em relação às suas macrofunções de planejamento, gestão, regulação, acompanhamento, avaliação e controle;
- II - organizar e acompanhar, regionalmente, no âmbito municipal e estadual, o desenvolvimento da política e do sistema de atenção à saúde;
- III - promover e garantir o acesso universal e equitativo aos serviços de saúde de forma descentralizada, desconcentrada e regionalizada, de forma articulada com as Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional;
- IV - monitorar, analisar e avaliar a situação de saúde do Estado;
- V - coordenar e executar, em caráter complementar, ações e serviços de vigilância, investigação e controle de riscos e danos à saúde;
- VI - formular e coordenar a política estadual de assistência farmacêutica e de medicamentos;
- VII - formular a política de desenvolvimento e formação de Recursos Humanos em Saúde considerando o processo de descentralização e desconcentração dos programas, dos projetos e das ações e serviços de saúde, articuladamente com o Órgão Central do Sistema de Gestão de Recursos Humanos;
- VIII - criar e implementar mecanismos de participação social como meio de aproximar as políticas de saúde dos interesses e necessidades da população;

Esta Secretaria administra diretamente quatorze unidades assistenciais próprias (hospitais), situados em diversas cidades de Santa Catarina, sendo, nove hospitais na grande Florianópolis; um no município de Ibirama; dois em Joinville; um em Lages; e um no município de Mafra. Além destas unidades, possuía, também, unidades em vigilância epidemiologia, vigilância sanitária, laboratório/, Policlínica, entre outros.

A SES assume papel importante, também na coordenação de programas especiais na área da saúde, como atenção a saúde da família, do idoso, do trabalhador, da mulher, entre outros, bem como, a prestação de apoio as SDR no desenvolvimento das atividades relacionadas à saúde.

O Conselho Estadual de Saúde (CES), conforme Santa Catarina (2009), criado pela Lei Estadual nº 9.120, de 18 de junho de 1993, é um “órgão colegiado de caráter permanente e deliberativo, com funções de formular estratégias, controlar e fiscalizar a execução da política estadual de saúde, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros, conforme prevê a Lei nº 8.142/90”. É composto do governo do Estado, dos prestadores de serviços de saúde, dos profissionais de saúde e dos usuários.

O Plano de Saúde de Santa Catarina foi aprovado pelo (CES), por meio da Resolução nº 012 de 25 de outubro de 2006, no qual “constam a análise situacional, os problemas prioritários, os objetivos e metas propostas para o período de 2007 a 2010“, distribuídos em quatro itens: “Linha de Atenção à Saúde, Condições de Saúde da População, Gestão e Investimento em Saúde e Setor de Saúde, e cujos eixos orientadores das prioridades são”, segundo Santa Catarina (2007 p. 173):

- 1) redução das desigualdades em saúde;
- 2) ampliação do acesso com a qualificação e humanização da atenção;
- 3) redução dos riscos e agravos;
- 4) reforma do modelo de atenção; e
- 5) aprimoramento dos mecanismos de gestão financiamento e Controle Social.

O Plano Estadual de Saúde da SES é um importante “instrumento de orientação da política do setor, sendo sua operacionalização assegurada através da pactuação com técnicos da área, gestores, prestadores de serviços e importantes setores da sociedade”. É, portanto um documento que está em permanente construção, “onde a dinâmica da situação de saúde impõe constante revisão das ações e metas”. São planos com objetivos de assegurar a saúde dos cidadãos catarinenses (SANTA CATARINA, 2007 p. 173).

c) Fundo Estadual de Saúde

O Fundo Estadual de Saúde (FES) é uma unidade orçamentária vinculada a SES. Instituído por lei específica, previsto na Constituição Federal de 1988, artigo 165, § 9º, para atender exigência legal no recebimento e movimentação de recursos.

Criado pela Lei Estadual nº 5.254, de 27 de setembro de 1976 com o objetivo de “apoiar em caráter supletivo, os programas de trabalho relacionados com a saúde individual e coletiva e com o meio ambiente” e desenvolvido ou coordenado pela SES.

O artigo 2º, com a nova redação dada pela Lei nº 7.548, de 17 de março de 1989, retrata a natureza dos recursos e estabelece a constituição dos recursos financeiros do FES, constituindo:

- Art.2º - I - as dotações constantes do Orçamento Geral do Estado e os créditos adicionais que lhe sejam destinados;
- II - as contribuições, subvenções, auxílios e transferências de órgãos ou entidades da administração direta, indireta ou fundacional, do âmbito federal, estadual ou municipal;
- III - as receitas oriundas de convênios, acordos e contratos celebrados entre o Estado e instituições públicas e privadas, cuja execução seja, da competência da Secretaria de Estado da Saúde;
- IV - as doações de pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, e de organismos públicos ou privados, nacionais ou estrangeiros;
- V - o produto da alienação de material ou equipamento inservível;
- VI - a remuneração oriunda de aplicações financeiras;
- VII - as receitas arrecadas em razão do exercício do Poder de Polícia Sanitária, afeta à Secretaria de Estado da Saúde;
- VIII - outras receitas especificamente destinadas ao Fundo
- IX - a remuneração da aplicação no mercado de capital.

O artigo 3º, parágrafo único, com a nova redação dada pela mesma Lei, estabelece as normas para a movimentação e a aplicação destes recursos, que “dependem de expressa autorização do Secretário de Estado da Saúde, e, fiscalizado pelo Conselho Estadual de Saúde, somente podendo ser efetuadas para atender exclusivamente”:

- Art.º 3 - parágrafo único - I - a despesa, total ou parcial, com programas integrados de promoção, proteção e recuperação de saúde, desenvolvidos pela Secretaria de Estado da Saúde ou com ela conveniados;
- II - a despesa com projetos de pesquisa ou de estudo, relacionados com a área da saúde;
- III - a programas de treinamento e aperfeiçoamento de recursos humanos da área da saúde;
- IV - ao pagamento de gratificações ao pessoal dos órgãos ou entidades que participam da execução das ações de saúde nas áreas médica, sanitária e hospitalar, coordenadas pela Secretaria de Estado da Saúde;
- V - ao custeio, total ou parcial de despesas de viagens do pessoal mencionado no item anterior, obedecidas as regulamentações vigentes;

VI - ao pagamento pela prestação de serviços de comunicação e divulgação, de matérias relativas ao Fundo;

VII - a aquisição de material permanente e de consumo, equipamentos, medicamentos e insumos básicos necessários ao desenvolvimento dos programas referidos no item;

VIII - a construção, reforma, ampliação, adaptação, instalação ou locação de imóveis, para a adequação da rede física de unidades sanitárias, ambulatórios, laboratórios, hospitais públicos e filantrópicos.

Os créditos orçamentários do FES são administrados e coordenados pelo Órgão da SES e seus orçamentos são aprovados por decreto do Poder Executivo no início de cada exercício financeiro.

O FES também está sob o controle administrativo da ação governamental. A aplicação do dinheiro público pelo FES, bem como, a guarda dos bens do Estado será fiscalizada e supervisionada pelos órgãos dos Sistemas de Administração Financeira, de Controle Interno e de Gestão Patrimonial.

Assim, de acordo com Lei nº 5.254/76, o fundo segue normas peculiares à administração do fundo, e deve atender as disposições de legislações pertinentes: a Lei nº 4.320/64 que institui normas gerais de elaboração e controle de balancos públicos; Lei de Responsabilidade Fiscal que institui normas de finanças públicas; Lei nº 5.164 de 27 de novembro 1975 que dispõe sobre a alienação de bens móveis inservíveis; e a Lei Complementar nº 381/07 que estabelece o modelo de gestão e a estrutura organizacional do Estado, bem como, às normas baixadas pelo órgão central do Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria.

d) Descentralização de gestão

A administração indireta ou descentralizada, Segundo Kohama (2008, p. 15), “é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço ou interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”. As atividades públicas são exercidas de forma descentralizada, por outras pessoas jurídicas de direito público ou privado para proporcionar ao Estado a satisfação de seus fins administrativos.

O mesmo autor (2008, p. 15) destaca que o Estado pode “utilizar-se de instituições com personalidades jurídica de direito público ou direito privado, dependendo dos serviços que pretende transferir, quer por força de contingência ou de conveniência administrativa”. Quando as atividades executada é de interesse público e podem ser executadas pelas entidades

paraestatais. Por sua vez, quando a atividade é típica da administração pública, esta deverá ser exercida pelas estatais.

As atividades administrativas do Estado de SC compreendem, também, gestões descentralizadas e desconcentradas. O modelo de gestão e a estrutura organizacional da administração pública do Estado de SC, e também as normas de administração descentralizada e desconcentrada das atividades públicas do Estado, constam na Lei Complementar nº 381/07, conforme segue:

Os fundamentos da descentralização de ações de governo encontram-se no artigo 1º desta Lei, que estabelece uma administração com atividades de “desburocratizar, descentralizar e desconcentrar os circuitos de decisão, melhorando os processos, a colaboração entre os serviços, o compartilhamento de conhecimentos e a correta gestão da informação”, visando garantir a prestação dos serviços públicos com eficiência, eficácia e efetivo serviço.

O artigo 2º, desta mesma Lei, estabelece o nível de estrutura de organização da administração pública do Estado. A descentralização encontra-se no nível regional e compreende as SDR. Estas Secretarias atuam como agências de desenvolvimento, com o papel de “executar as políticas públicas do Estado, nas suas respectivas regiões, cabendo-lhes a supervisão, a coordenação, a orientação e o controle, de forma articulada com as Secretarias de Estado Setoriais e as estruturas descentralizadas da Administração Indireta do Estado”. Esclarece que a Agência de Desenvolvimento Regional é o órgão descentralizado da estrutura do Estado com o papel de:

induzir e motivar o engajamento, a integração e a participação da sociedade organizada para, de forma planejada, implementar e executar políticas públicas e viabilizar instrumentos de desenvolvimento econômico sustentável para a geração de novas oportunidades de trabalho e renda, promovendo a equidade entre pessoas e entre regiões.

Quanto à execução das atividades da administração pública estadual, nesta mesma Lei seção III, que trata da descentralização e da desconcentração administrativa, o artigo 13 estabelece a execução das atividades administrativas de forma descentralizada e desconcentrada “por meio das Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional e dos órgãos e entidades públicos estaduais, com atuação regional, por elas coordenadas”. Segue os quatro planos principais em que serão implementadas a descentralização e a desconcentração, no Estado de SC, conforme parágrafo único deste artigo:

I - das Secretarias de Estado Setoriais para as Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional;

- II - do nível de direção estratégica para o nível gerencial, e deste para o nível operacional;
- III - da Administração Direta para a Administração Indireta; e
- IV - da Administração do Estado para:
 - a) o Município ou entidade da sociedade civil organizada, por intermédio das Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional, mediante convênio, acordo ou instrumento congênere; e
 - b) organizações sociais, entidades civis e entidades privadas sem fins lucrativos, mediante contratos de concessão, permissão, termos de parcerias, contratos de gestão e parcerias público-privadas.

Ainda sob as normas desta Lei, o artigo 14 determina que as estruturas descentralizadas dos órgãos e entidades integrantes da Administração Direta e Indireta Estadual “ficam sob supervisão, coordenação, orientação e controle da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Regional de sua área de abrangência, de forma articulada com as respectivas Secretarias de Estado Setoriais, Autarquias, Fundações e Empresas do Estado”. Com exceção no disposto que segue:

Parágrafo único - Excetuam-se do disposto neste artigo as atividades de fiscalização fazendária, as relativas à segurança pública, as do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos Estaduais, as atribuições próprias do Sistema de Serviços Jurídicos, as ações da Secretaria de Estado de Comunicação, os programas e ações previstos em leis orgânicas e normas federais de regulação como de competência específica do nível Setorial, as obrigações decorrentes de contratos com organismos internacionais onde seja exigida a execução exclusiva por órgão ou entidade central e aquelas que, estabelecidas em decreto do Chefe do Poder Executivo, devam ser executadas de forma global e centralizadas.

O Governo não pode estar presente em todo o território catarinense, assim é indispensável à descentralização de sua atuação. A atuação descentralizada possibilita que as “decisões sejam tomadas no escalão mais adequado em cada caso, desconcentrando o processo decisório, ampliando as possibilidades de participação popular e aumentando a eficiência e a eficácia da máquina administrativa do Estado”. A atuação descentralizada, torna-se um instrumento:

para prestar melhor atendimento ao cidadão, reduzir custos, modernizar e agilizar a atuação dos órgãos da estrutura governamental. No plano administrativo, o processo de descentralização das decisões está ocorrendo dos órgãos centrais para os regionais e destes para as unidades finalísticas, como as escolas, hospitais, delegacias, agências, etc., buscando que as decisões sejam tomadas nos níveis que têm melhor conhecimento dos problemas, facilitando, por outro lado, a efetiva participação da sociedade”. A descentralização significa, também, a transferência da responsabilidade pela execução de algumas ações para a esfera municipal, com a correspondente transferência de recursos financeiros, com o objetivo de reduzir os custos e otimizar a aplicação da arrecadação (SPG, 2009).

O Governo do Estado de SC, com as atividades administrativas públicas descentralizadas e desconcentração, pretende beneficiar a população reduzindo o tempo, à

distância e os custos na realização das prioridades de ações de governo, e possibilitando uma maior participação da sociedade.

3.2 Seleção dos programas, projeto e atividades e obtenção dos dados

Primeiramente são apresentados os programas, projeto e atividades selecionadas no orçamento da despesa do Fundo Estadual de Saúde (FES), em 2006 e 2007, para a pesquisa, e os critérios utilizados na seleção.

Em seguida, são apresentadas a classificação programática do projeto e atividades e a finalidade destes. Finalizando com a obtenção dos dados orçamentários da despesa.

a) Seleção dos programas, projeto e atividades

O trabalho compreende o estudo de três programas, onde se encontram vinculadas três ações, sendo um projeto e duas atividades, vinculados da seguinte forma:

- a) programa: **845** – projeto: **5055**;
- b) programa: **830** – atividade: **8947**; e
- c) programa: **880** – atividade: **8948**.

A escolha dos programas foi determinante porque compreende umas das três áreas mais importantes do setor saúde, tendo em vista que afetam diretamente o atendimento aos usuários do SUS, proporcionando melhor atendimento nos setores ambulatoriais, hospitalares e distribuição de medicamentos.

As ações foram selecionadas intencionalmente por considerar os mais representativos em termos de montante de recursos orçamentários alocados, bem como, uma maior movimentação destes recursos em termos de procedimentos de execução. A opção pelo Órgão, foi pelo acesso mais amplo aos dados de pesquisa.

Esses dados são apresentados em forma de quadros, tabelas e gráficos, onde refletem os aspectos do processo orçamentário e a fase de execução da despesa.

b) Classificação-programática do projeto e atividades

O Quadro a seguir apresenta a classificação funcional-programática do projeto e atividades estudados, no orçamento do FES, em 2006 e 2007.

Função	Subfunções	Programas	Projeto e Atividades
10 - Saúde	302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial	845 – Adequação Física e Tecnológica da Saúde	5055 – Ampliar, Reformar e Equipar as Unidades Administrativas Assistenciais de Saúde
10 - Saúde	302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial	830 – Fortalecimento da Gestão do SUS	8947 – Manutenção das Unidades Assistenciais de Saúde Próprias da SES
10 - Saúde	303 – Suporte Profilático Terapêutico	880 – Assistência Farmacêutica	8948 – Medicamentos Básicos e Excepcionais

Fonte: Adaptado das Leis Orçamentárias: n° 13.672/06 e n° 13.969/07.

Quadro 9: Classificação funcional-programática do projeto 5055 e das atividades 8947 e 8948, estudados, no orçamento do FES, em 2006 e 2007

Na subfunção **302** (Assistência Hospitalar e Ambulatorial), encontra-se vinculado o programa **845** (Adequação Física e Tecnológica da Saúde). Entre um conjunto de 5 ações em 2006 e 2007, neste programa, encontra-se vinculado o projeto **5055** (Ampliar, Reformar e Equipar as Unidades Administrativas Assistenciais de Saúde).

Nesta mesma subfunção **302**, encontra-se vinculado o programa **830** (Fortalecimento da Gestão do SUS). Entre um conjunto de 67 ações em 2006 e 68 ações em 2007, neste programa, encontra-se vinculada a atividade **8947** (Manutenção das Unidades Assistenciais de Saúde Próprias da SES).

Na subfunção **303** (Suporte Profilático Terapêutico), encontra-se vinculado o programa **830** (Fortalecimento da Gestão do SUS). Entre um conjunto de 20 ações em 2006 e 33 ações em 2007, neste programa, encontra-se vinculada a atividade **8948** (Medicamentos Básicos e Excepcionais).

c) Finalidades e objetivos dos programas, projeto e atividades

O Quadro a seguir apresenta a descrição dos programas, a finalidade e o objetivo que se propõem cada deles, em 2006 e 2007.

Programas	Objetivos
845 – Adequação Física e Tecnológica da Saúde	Garantir a excelência na qualidade dos serviços assistenciais das unidades de saúde e proporcionar agilidade no desenvolvimento das ações técnicas/administrativas e tecnológicas.
830 – Fortalecimento da Gestão do SUS	Instrumentalizar a capacidade técnica e gerencial dos gestores públicos de saúde, dos prestadores de serviços vinculados aos SUS e conselheiros de saúde para viabilizar serviços e ampliar o acesso as consultas especializadas e exames de alto custo.
880 – Assistência Farmacêutica	Implementar o desenvolvimento da assistência farmacêutica estadual, tanto a nível ambulatorial quanto hospitalar, promovendo e melhorando o acesso da população catarinense aos medicamentos.

Fonte: Adaptado da Lei nº 12.871, de 16 de janeiro de 2004

Quadro 10: Descrição dos programas estudados, do orçamento do FES, em 2006 e 2007

O Quadro a seguir apresenta a descrição do projeto e das atividades, a finalidade e o objetivo se propõem cada deles em 2006 e 2007.

Para orientar na identificação, adotou-se a letra ‘P’ para o projeto e a letra ‘A’ para as atividades.

Projeto e Atividades	Objetivos
5055 - ‘P’ - Ampliar, Reformar e Equipar as Unidades Administrativas Assistenciais de Saúde	Melhorar as condições de trabalho e proporcionar um melhor atendimento aos usuários do SUS, possibilitando a execução das atividades inerentes às diretorias.
8947 - ‘A’ - Manutenção das Unidades Assistenciais de Saúde Próprias da SES	Manter o funcionamento das atividades assistenciais hospitalares e ambulatoriais da SES.
8948 - ‘A’ - Medicamentos Básicos e Excepcionais	Garantir o abastecimento dos medicamentos aos usuários do SUS.

Fonte: Adaptado das Leis Orçamentárias: nº 13.672/06 e nº 13.969/07

Quadro 11: Descrição do projeto e atividades estudados, no orçamento do FES, em 2006 e 2007

O programa **845** com a finalidade de adequação física e tecnológica da saúde, que, por meio do projeto **5055**, visa melhores condições de trabalho, proporcionando melhor atendimento aos usuários do SUS, através de obras e reformas e aquisição de equipamentos e materiais permanentes as unidades.

O programa **830** com a finalidade de fortalecimento da gestão do SUS, que, por meio da atividade **8947**, visa à manutenção das unidades hospitalares, administradas diretamente pelo Estado/SES, situados em municípios catarinenses, no atendimento a população catarinense.

O programa **880** com a finalidade de assistência farmacêutica, que, por meio da atividade **8948**, visa o abastecimento de medicamentos básicos e excepcionais aos usuários do SUS.

d) Obtenção dos dados orçamentários

Os dados da despesa orçamentária, autorizada pelo Poder Legislativo, do Estado de Santa Catarina, e do Fundo Estadual de Saúde de Santa Catarina (FES), referentes aos exercícios financeiros de 2006 e 2007, foram extraídos das Leis Orçamentárias (LOA), Lei nº 13.672, de 9 de janeiro de 2006 e Lei nº 13.969, de 22 de janeiro de 2007, em visita ao sítio da Secretaria de Planejamento e Gestão (SPG).

Os dados da despesa orçamentária executada do FES, bem como, o movimento de alteração orçamentária do projeto e das atividades estudadas, foram obtidos junto aos técnicos do setor de orçamento da SES, em meio impresso.

3.3 Orçamento da despesa do Estado de Santa Catarina (SC)

A despesa orçamentária do Estado de SC é dividida por agregados no orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento. As Leis de Orçamento, LOA, de 2006 e 2007, foram elaboradas em conformidade com as orientações das Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei nº 13.454, de 25 de julho de 2005 para o exercício financeiro de 2006 e a Lei nº 13.849, de 31 de outubro de 2006 para o exercício financeiro de 2007.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) estima a receita e fixa a despesa nos orçamentos Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento. A Lei nº 13.672, de 9 de janeiro de 2006, para o exercício financeiro de 2006, conforme artigo 5º fixou a despesa em R\$ 8,73 bilhões para os agregados no orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Para o agregado do orçamento de Investimento, R\$ 1,46 bilhões, conforme artigo 11.

A LOA, Lei nº 13.969, de 22 de janeiro de 2007, para o orçamento de 2007, conforme artigo 4º fixou a despesa em R\$ 9,54 bilhões para os agregados no orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Para o agregado do orçamento de Investimento, R\$ 1,99 bilhões, conforme artigo 11.

A seguir é apresentado o orçamento da despesa do Estado de SC, nos agregados do orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento e por funções de governo, referente aos exercícios financeiros de 2006 e 2007.

a) Despesa orçamentária por agregados

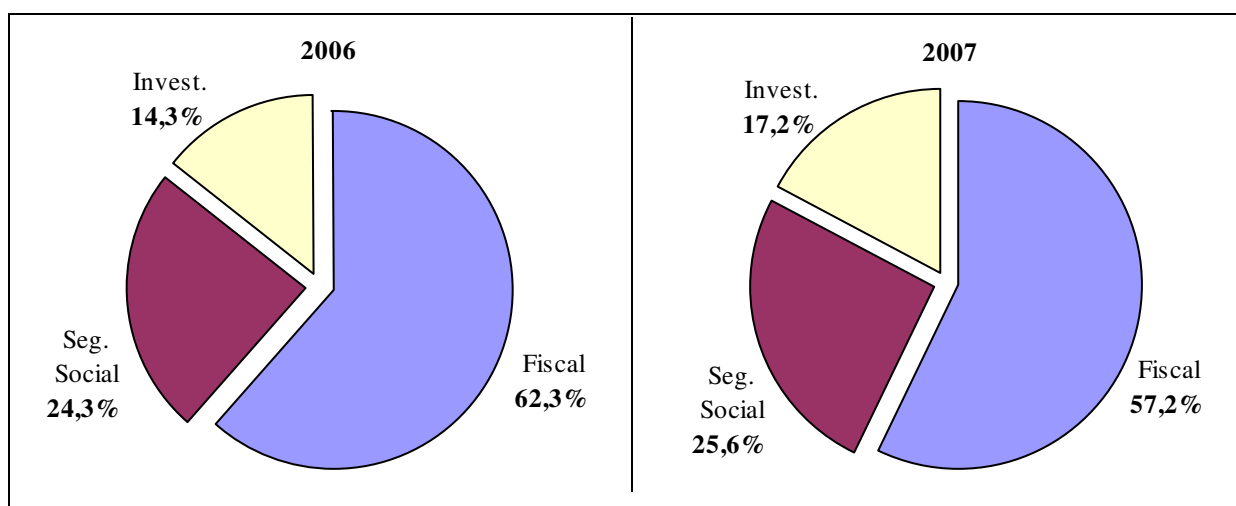
A Tabela a seguir apresenta o desdobramento da despesa orçamentária do Estado de SC, por agregados no orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento, em 2006 e 2007.

Tabela 1: Composição da despesa orçamentária do orçamento do Estado de SC por agregados no orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento, 2006 – 2007

Agregados	2006 (Reais)	Participação	2007 (Reais)	Participação
Fiscal	6.249.065.013	61,35%	6.591.260.405	57,22%
Seguridade Social	2.478.681.098	24,33%	2.945.429.121	25,57%
Investimento	1.458.914.262	14,32%	1.981.495.761	17,20%
Total	10.186.660.373	100,00%	11.518.185.287	100,00%

Fonte: Adaptado das Leis Orçamentárias: n° 13.672/06 e n° 13.969/07

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta a participação em valor de percentual da despesa orçamentária por agregados no orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento, do orçamento do Estado de SC em 2006 e 2007.



Fonte: Tabela 1

Gráfico 1: Participação da despesa orçamentária por agregados no orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento, do orçamento do Estado de SC, em 2006 e 2007

A Tabela, acompanhada do Gráfico, apresenta o agregado Fiscal com a maior parcela da despesa do Estado, R\$ 6,25 bilhões em 2006 e R\$ 6,59 bilhões em 2007 que representaram 62,3% e 57,2%, respectivamente, mais que o dobro do segundo agregado.

A Seguridade Social com R\$ 2,48 bilhões em 2006 e R\$ 2,94 bilhões em 2007 representou 24,3% e 25,6%, respectivamente.

Por sua vez, o terceiro agregado, o orçamento de Investimento com R\$ 1,46 bilhão em 2006 e R\$ 1,98 bilhão em 2007, representou 14,3% e 17,2%, respectivamente.

A despesa orçamentária cresceu de R\$ 10,19 bilhões em 2006 para R\$ 11,52 bilhões em 2007, representando um valor em percentual de crescimento de 13% no orçamento do Estado.

b) Despesa orçamentária por funções

A classificação por função de governo, no orçamento do Estado de SC, procura identificar a área de atuação característica do órgão/entidade em que as despesas serão executadas. É o maior nível de agregação, e, designa finalidades globais da ação governamental, fornecendo a alocação dos recursos públicos por finalidade de gasto.

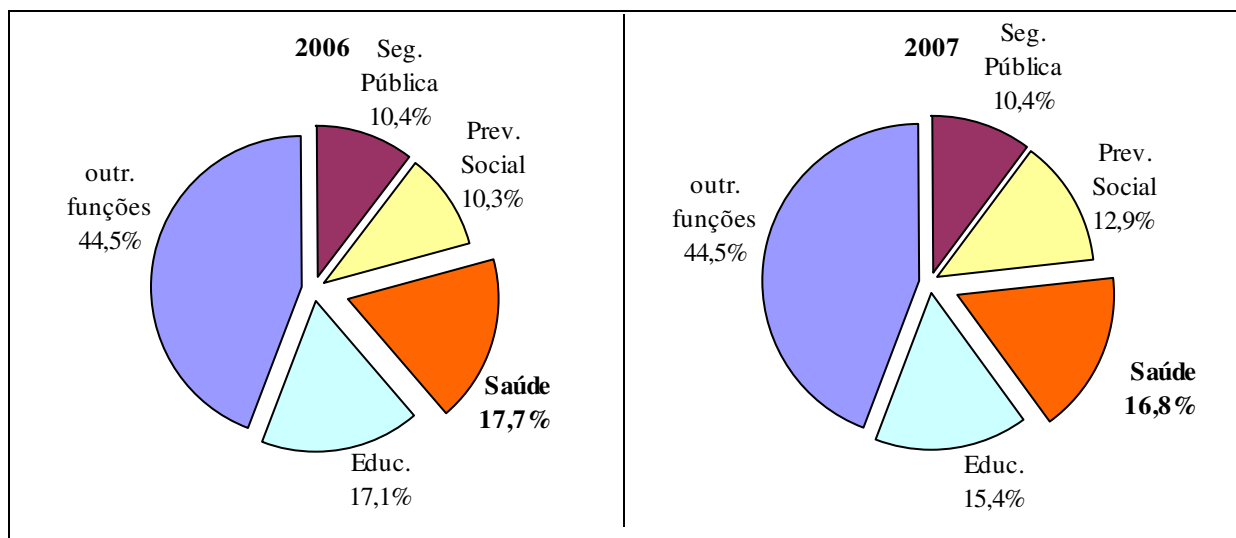
A Tabela a seguir apresenta a composição da despesa orçamentária do Estado no orçamento dos agregados Fiscal e da Seguridade Social, por funções de Governo, com recursos de todas as fontes, 2006 e 2007, com foco na área da saúde.

Tabela 2: Composição da despesa orçamentária do Estado de SC por funções de Governo, no orçamento dos agregados Fiscal e da Seguridade Social, com recursos de todas as fontes, 2006 – 2007

Funções	2006		2007	
	Despesa Fixada (Reais)	Participação	Despesa Fixada (Reais)	Participação
06 Segurança Pública	910.172.821	10,43%	988.413.977	10,36%
09 Previdência Social	899.765.912	10,31%	1.228.383.898	12,88%
10 Saúde	1.548.958.818	17,75%	1.606.909.543	16,85%
12 Educação	1.496.891.290	17,15%	1.470.490.387	15,42%
Outras Funções	3.871.957.270	44,36%	4.242.491.721	44,49%
Total	8.727.746.111	100,00%	9.536.689.526	100,00%

Fonte: Adaptado das Leis Orçamentárias: n° 13.672/06 e n° 13.969/07

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta o valor em percentual de participação das funções de Governo na despesa orçamentária do Estado, no orçamento dos agregados Fiscal e da Seguridade Social, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007, com foco na área da saúde.



Fonte: Tabela 2

Gráfico 2: Participação das funções de Governo na despesa orçamentária do Estado de SC, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007

A Tabela, acompanhada do Gráfico, apresenta a função 10 (Saúde) com a maior participação no orçamento do Estado, R\$ 1.548,9 milhões que representou 17,7% em 2006 e R\$ 1.606,9 milhões representou 16,8% em 2007.

Na seqüência, a função 12 (Educação), R\$ 1.496,9 milhões, representou 17,1% em 2006, e 1.470,5 milhões representaram 15,4% em 2007.

Seguida da função 06 (Segurança Pública), com R\$ 910,2 milhões em 2006 e R\$ 988,4 milhões em 2007 que representaram 10,4% em 2006 e 2007.

A quarta função com a maior participação, é a função 09 (Previdência Social), com R\$ 899,8 milhões 2006 e R\$ 1.228,4 milhões em 2007 que representaram 10,3% e 12,9%, respectivamente. No conjunto, estas quatro funções Saúde, Educação, Segurança Pública e Previdência Social, representaram 55,5%, mais do que a metade do orçamento dos agregados Fiscal e da Seguridade Social.

3.4 Orçamento da despesa da Secretaria de Estado da Saúde (SES/SC) e do Fundo Estadual de Saúde (FES/SES/SC)

Primeiramente, destaca-se que a Secretaria de Estado da Saúde (SES) executava sua despesa em duas unidades orçamentárias distintas. Na primeira, a Unidade Orçamentária - 48001 (Gabinete do Secretário), com recursos somente da fonte do Tesouro do Estado, executava os gastos com pagamentos de pessoal e encargos sociais, manutenção de veículos

de todas as unidades da SES, bem como, os gastos da Administração Central e folha de pessoal.

Na segunda, a Unidade Orçamentária - 48091 (Fundo Estadual de Saúde - FES), com recursos de todas as fontes, compreendiam os gastos com ações e serviços públicos de saúde, em vigilância sanitária, vigilância epidemiológica, assistência farmacêutica, manutenção das unidades hospitalares e descentralização de crédito para as SDR, entre outros.

Estas duas Unidades Orçamentárias, cada qual com recursos autorizados separadamente, na SES e no FES, executavam as despesas da área da saúde. Com a aplicação do disposto na Emenda Constitucional nº 29/00, ocorreram alterações no orçamento quanto à divisão dos recursos orçamentários da despesa do Órgão a partir de 2006.

A Emenda Constitucional nº 29/00 visa assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. O disposto no artigo 7º, desta Lei, e o § 3º do artigo 77 da ADCT estabelecem que “Os recursos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio de Fundo de Saúde” e serão acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde. Desta forma, o orçamento do Órgão da SES passou a ter, a partir de 2006, apenas uma Unidade Orçamentária, o Fundo Estadual de Saúde.

A aplicação desta Lei quanto a este artigo, não foi tão simples para a SES. Com a aprovação da Lei, houve algumas resistências por parte de alguns setores de governo na execução da mesma. Entre elas, que os recursos financeiros para a folha de pessoal fossem alocados na Unidade Orçamentária do FES, alegando que a Emenda Constitucional nº 29/00 não estava regulamentada.

Considerando ser um contra-senso, em virtude do disposto na Emenda Constitucional nº 29/00 ser auto-aplicável, com o corporativismo de alguns Órgãos e Conselhos da área da saúde, iniciou a exigência ao cumprimento de regras estabelecidas decorrentes desta Lei. Assim, partir do exercício financeiro de 2006, com amparo legal desta Lei os recursos destinados à SES passaram a ser alocados somente na Unidade Orçamentária do FES.

3.4.1 Orçamento da despesa do Fundo Estadual de Saúde (FES/SES/SC)

Inicialmente, é apresentada a descrição dos procedimentos adotados na elaboração do orçamento para os projetos e atividades pertencentes aos programas do FES. Na seqüência, é apresentada a síntese do orçamento autorizado (Legislativo) da despesa desta Unidade

Orçamentária vinculada a SES, por classificação econômica, grupo de despesa, função e subfunção, programas e participação de recursos de todas as fontes, referentes aos exercícios financeiros de 2006 e 2007.

a) Exposição dos procedimentos adotados na elaboração do orçamento para os projetos e as atividades pertencentes a programas do FES

Para a elaboração da proposta orçamentária a ser executada pela Unidade Orçamentária - Fundo Estadual de Saúde (FES), primeiramente, é definido através da equipe de planejamento do setor Saúde, dentre as ações a serem desenvolvidas; quantos e quais os projetos e as atividades que devem compor o orçamento a ser proposto, e que mais adiante irão compor a peça orçamentária a ser encaminhada à Assembléia Legislativa para ser discutida e aprovada.

Quanto aos procedimentos relacionados à elaboração dos projetos, deverão ser observados os conteúdos programáticos discutidos e sugeridos em fase anterior a concepção do orçamento. Participam deste processo, entidades, Conselho através do orçamento participativo e/ou convênios comumente acordados com o Ministério da Saúde. Para esta ação, considerando que a sua execução ocorre dentro de um período pré-determinado, são definidos quais os investimentos e programações urgentes e emergenciais a serem executados na área da saúde pública.

As atividades a serem desenvolvidas, estão, geralmente, relacionadas aos desenvolvimentos das ações de caráter permanentes vinculadas a manutenção técnico-administrativa, no acompanhamento e execução de atividades de saúde pública, tais como: serviços administrativos e hospitalares, folha de pessoal e encargos sociais, assistência farmacêutica, vigilância sanitária, vigilância epidemiológica, entre outros.

Para a quantificação de metas e valores a serem programados para cada ação: projetos e atividades ficam definidos por meio dos aportes de recursos orçamentários provenientes de arrecadação própria pelo FES, acordos, convênios e recursos do Tesouro Estadual, este último correspondendo a 12% da arrecadação de acordo com a Emenda Constitucional nº 29/00. Quanto a esta última fonte de recursos os valores estão vinculados aos critérios estabelecidos pela Emenda Constitucional nº 29/00, que define os critérios e valores a serem alocados a área da saúde da União, Estados e Municípios. No caso dos Estados e do Distrito Federal, doze por cento.

Os critérios para a definição dos valores de cada projeto e atividade são de acordo com a demanda de meta a ser atingida, por exemplo:

a) atividade de folha de pessoal deve ser de acordo com o número e valores da remuneração dos servidores;

b) para a quantificação dos projetos, da mesma forma, se for uma construção de unidade sanitária ou hospitalar, tem que apurar o seu valor de custo. Assim como para a compra de um tomógrafo tem que saber o valor de mercado. Quando o valor de mercado apurado/pesquisado for muito alto e seu valor orçamentário/financeiro não se adequar às disponibilidades orçadas/financeiras, a meta a ser atingida poderá ser programada para dois exercícios financeiros.

Enfim, outro critério adotado é a consulta às unidades pertencentes a esta Secretaria. Solicita-se por meio de comunicação interna, que cada unidade estime/quantifique seu custo operacional, que envolvem a aquisição de medicamentos, equipamentos, manutenção, serviços e outros.

b) Despesa orçamentária por categoria econômica, grupo de despesa e fontes de recursos

A despesa orçamentária do FES para 2006, de acordo com Lei Orçamentária Anual nº 13.672/06, foi fixada em R\$ 1,36 bilhão, e, para 2007, conforme Lei Orçamentária Anual nº 13.969/07, fixado o valor de R\$ 1,39 bilhão.

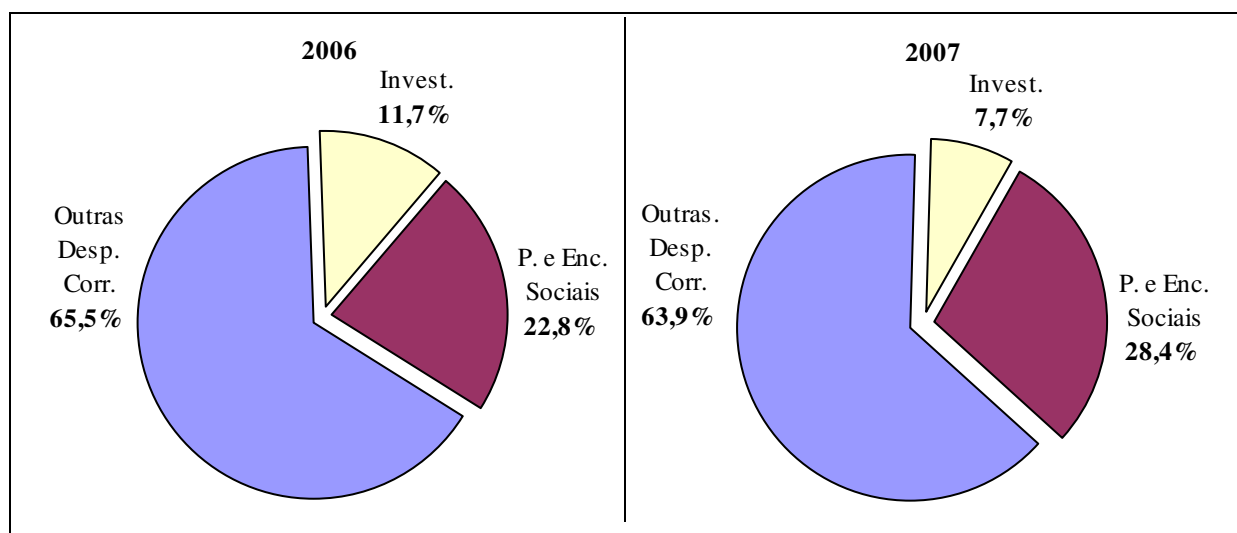
A Tabela a seguir apresenta o perfil da despesa orçamentária do FES, a composição da quanto à natureza econômica, grupo de despesa e percentual de participação das fontes de recursos do Tesouro do Estado e de outras fontes, referente aos exercícios de 2006 e 2007.

Tabela 3: Composição da despesa orçamentária do FES por categoria econômica, grupo de despesas e fontes de recursos, 2006 – 2007

2006 (Reais)					
Fontes de Recursos	Totais dos Recursos	DESPESAS CORRENTES		DESPESAS DE CAPITAL	Participação por Fontes de Recursos
		Pessoal e Encargos Sociais	Outras Despesas Correntes	Investimentos	
Recursos do Tesouro	691.733.326	275.000.000	364.750.056	51.983.270	50,84%
Recursos de outras fontes	669.003.290	35.000.000	527.124.490	106.878.800	49,16%
Total da Despesa	1.360.736.616	310.000.000	891.874.546	158.862.070	100,00%
2007 (Reais)					
Recursos do Tesouro	767.760.018	361.191.000	337.727.018	69.042.000	55,11%
Recursos de outras fontes	625.443.539	33.900.000	553.473.500	38.070.039	44,89%
Total da Despesa	1.393.203.557	395.091.000	891.000.518	107.112.039	100,00%

Fonte: Adaptado das Leis Orçamentárias: nº 13.672/06 e nº 13.969/07

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta os grupos de despesa e o valor em percentual de participação no total do orçamento do FES.



Fonte: Tabela 3

Gráfico 3: Participação da despesa orçamentária do FES por grupo de despesa, em 2006 e 2007

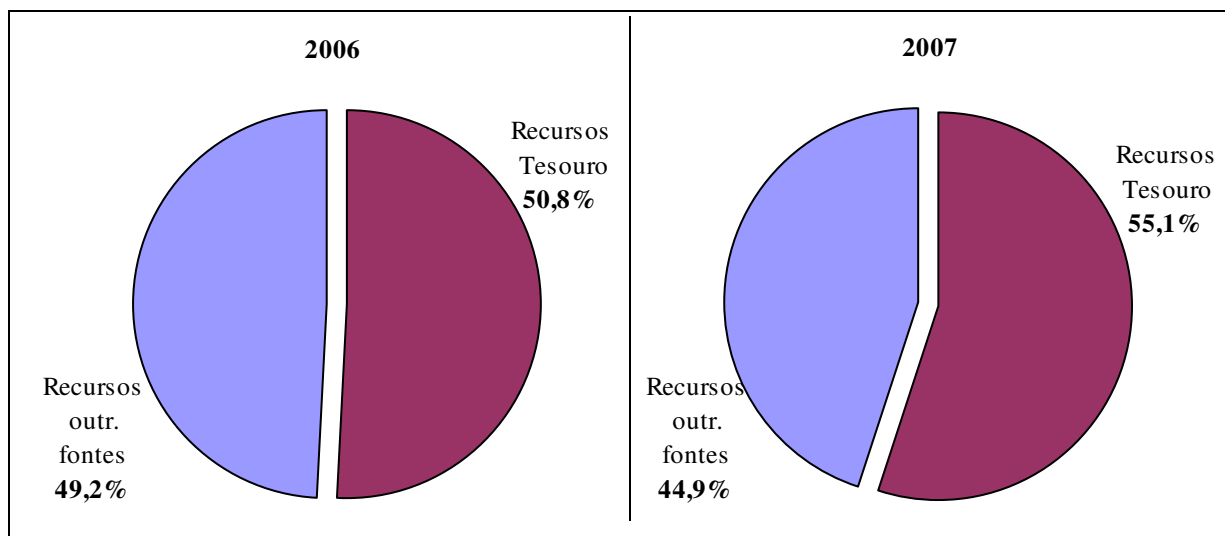
A Tabela, acompanhada do Gráfico, apresenta os grupos pertencentes à categoria das Despesas Correntes e das Despesas de Capital. Entre os grupos, o mais significativo, encontra-se outras Despesas Correntes, com R\$ 891,9 milhões em 2006 e R\$ 891 milhões em 2007 que representaram 65,5% e 63,9%, respectivamente.

Pessoal e Encargos Sociais representou menos da metade deste, R\$ 310 milhões em 2006 e 395,1 milhões em 2007.

O grupo de investimentos, R\$ 158,9 milhões, representou 11,7% em 2006 e R\$ 107,1 milhões representaram 7,7% em 2007.

A evolução da despesa orçamentária do FES, de 2006 para 2007, apresentou um crescimento de 2,4%. De acordo com a Tabela, esse crescimento pode ser observado no grupo de Pessoal e Encargos Sociais e no grupo de Investimentos.

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta os valores em percentual de participação das fontes de recurso do Tesouro do Estado e das outras fontes na despesa orçamentária do FES, em 2006 e 2007.



Fonte: Tabela 3

Gráfico 4: Participação das fontes de recurso do Tesouro do Estado e das outras fontes, na despesa orçamentária do FES, em 2006 e 2007

A Tabela, acompanhada do Gráfico 4, apresenta a fonte de recursos do Tesouro Estado com R\$ 691,7 milhões em 2006 e representou 50,8% dos recursos orçamentários alocados no FES, e as outras fontes, R\$ 669,0 milhões, representaram 49,2%.

Porém, em 2007, os recursos provenientes da fonte do Tesouro, R\$ 767,8 milhões, representaram 55,1% da despesa orçada no FES, e as outras fontes com R\$ 625,4 milhões que representaram 44,9%.

A variação da fonte de recurso do Tesouro do Estado teve um crescimento de 11% de 2006 para 2007. Esse crescimento se observa (Tabela 3) que refletiu no grupo de Pessoal e Encargos Sociais e de Investimentos.

Por sua vez, as outras fontes de recursos apresentaram uma redução de 6,5% de 2006 para 2007. Essa redução observa-se no grupo Pessoal e Encargos Sociais e no grupo de Investimentos.

c) Despesa orçamentária por funções e subfunções

A Tabela a seguir apresenta as funções de governo na composição da despesa orçamentária do FES, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007. Um fato curioso apresentado nesta Tabela, é orçamento do FES apresentar-se com duas funções de governo em 2007.

Tabela 4: Composição da despesa por funções de Governo, no orçamento do FES, com recursos de todas as fontes, 2006 - 2007

Funções de Governo	2006		2007	
	Despesa (Reais)	Participação	Despesa (Reais)	Participação
04 Administração Geral	-	0,00%	2.000.000	0,14%
10 Saúde	1.360.736.616	100,00%	1.391.203.557	99,86%
Total	1.360.736.616	100,00%	1.393.203.557	100,00%

Fonte: Adaptado das Leis Orçamentárias: nº 13.672/06 e nº 13.969/07

A função 10 (Saúde) apresenta um valor em percentual de 100% da despesa orçamentária do FES em 2006. Entretanto, em 2007, o orçamento apresentou-se com duas funções, a função Saúde e a função Administração Geral:

A função 10 (Saúde) com 1,39 bilhão representou um percentual de 99,0% do orçamento do FES em 2007; já os recursos alocados na função 04 (Administração Geral), R\$ 2 milhões, representaram 0,1%.

A inclusão da função 04 (Administração Geral), conforme o Quadro de Detalhamento do Crédito Orçamentário, Anexo Único da Lei nº 13.969/07 (LOA), apresenta a seguinte classificação:

- a) subfunção 781: Transporte Aéreo;
- b) programa 110: Apoio Administrativo;
- c) subação 0462: Manutenção do Transporte Aéreo;
- d) elemento de despesa: 3.3.90.39.00;
- e) fonte de recursos: (0100); e
- f) valor: 2.000.000, (reais).

O autor foi informado pelos técnicos do setor de orçamento da SES que a classificação da função 04 (Administração Geral) foi um equívoco e que isto gerou implicação. A implicação foi a de comprovar que os recursos foram aplicados na área da saúde, para o cumprimento do disposto na Emenda Constitucional nº 29/00, de aplicar anualmente recursos

mínimos da fonte do Tesouro do Estado em ações e serviços de saúde, haja vista que a função não é específica da saúde. Neste caso, a função não guardou relação com a especificidade da Unidade Orçamentária do FES.

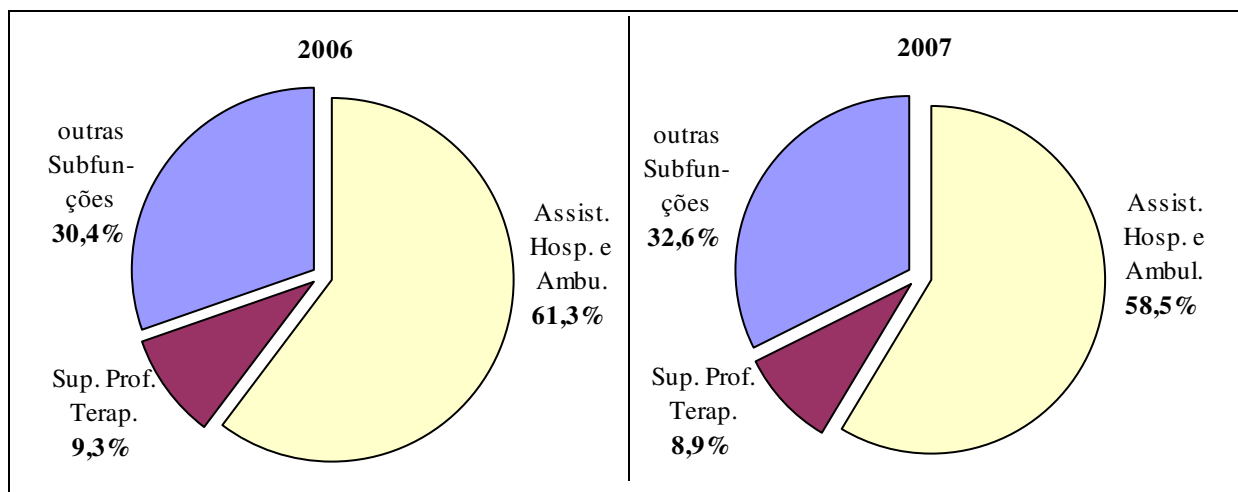
A Tabela a seguir apresenta as subfunções no orçamento do FES, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007, com foco nas subfunções, no qual se encontram vinculados os programas, projeto e as atividades, estudados.

Tabela 5: Composição da despesa orçamentária do FES, por subfunções de Governo, com recursos de todas as fontes, 2006 – 2007

Subfunções	2006		2007	
	Despesa (Reais)	Participação	Despesa (Reais)	Participação
122 Administração Geral	297.274.747	21,85%	375.269.887	26,94%
125 Normatização e Fiscalização	200.000	0,01%	200.000	0,01%
126 Tecnologia da Informação	15.022.103	1,10%	8.206.520	0,59%
128 Formação de Recursos Humanos	14.130.000	1,04%	8.147.365	0,58%
301 Atenção Básica	19.486.000	1,43%	34.298.858	2,46%
302 Assistência Hosp. e Ambulatorial	820.354.216	60,29%	815.070.204	58,50%
303 Suporte Profilático Terapêutico	126.613.400	9,30%	124.650.118	8,95%
304 Vigilância Sanitária	28.050.000	2,06%	-	-
305 Vigilância Epidemiológica	23.330.000	1,71%	13.027.000	0,94%
362 Ensino Médio	8.887.150	0,65%	3.200.000	0,23%
421 Custódia e Reintegração Social	-	-	5.000.000	0,36%
573 Difusão do Conhec. Cient. e Tec.	2.810.000	0,21%	500.000	0,04%
781 Transporte Aéreo	-	-	2.000.000	0,14%
845 Transferências	4.579.000	0,34%	3.633.605	0,26%
Total	1.360.736.616	100,00%	1.393.203.557	100,00%

Fonte: Adaptado das Leis Orçamentárias: nº 13.672/06 e nº 13.969/07

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta o valor em percentual de participação das subfunções no orçamento do FES, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007. O foco está nas subfunções **302** e **303**, no qual se encontram vinculados os programas e ações estudados.



Fonte: Tabela 5

Gráfico 5: Participação das subfunções na despesa orçamentária do FES, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007

O Gráfico, de acordo com a Tabela, apresenta a participação da subfunção **302** (Assistência Hospitalar e Ambulatorial) com a maior parcela no orçamento do FES, com R\$ 820,3 em 2006 e R\$ 815,1 milhões em 2007, em torno de 60%, respectivamente.

A segunda subfunção **303** (Suporte Profilático e Terapêutico) com R\$ 126,6 milhões em 2006 e R\$ 124,6 milhões em 2007 representou em torno de 9,0%, respectivamente.

d) Despesa por programas

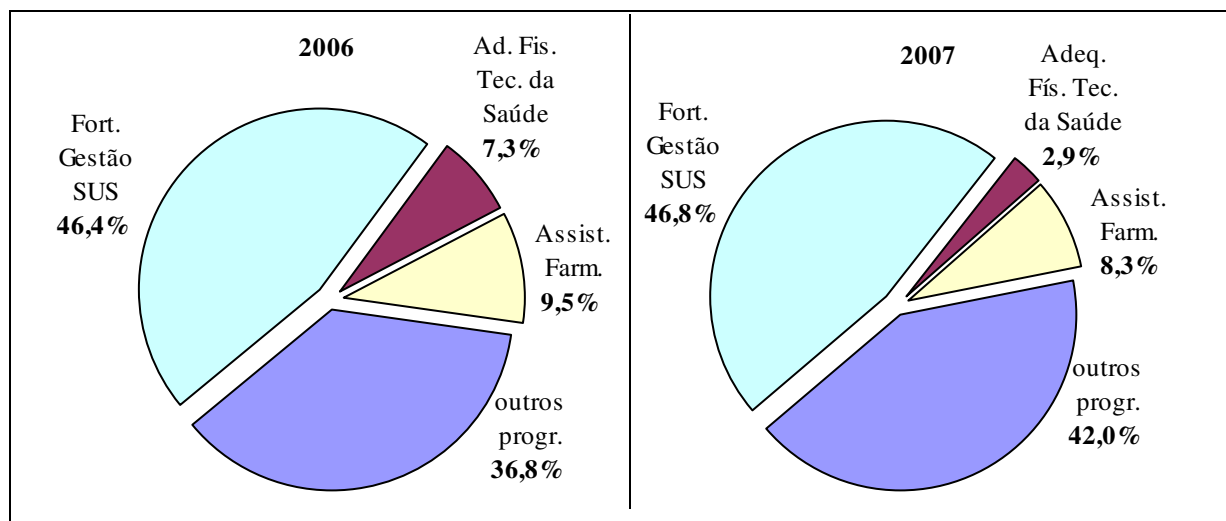
A Tabela a seguir apresenta a despesa orçamentária por programas de governo no orçamento do FES e o valor em percentual de participação, em 2006 e 2007, com recursos de todas as fontes e foco nos programas estudados.

Tabela 6: Composição da despesa orçamentária do FES por programas de governo, com recursos de todas as fontes, 2006 – 2007

Programas	2006		2007		Variação
	Despesa (Reais)	Participação	Despesa (Reais)	Participação	
110 Apoio Administrativo	291.000.000	21,39%	376.750.500	27,04%	29,47%
120 Primeira Chance	2.100.000	0,15%	2.050.000	0,15%	-2,38%
502 Gestão da Tecnologia da Informação e Comunicação	17.880.210	1,31%	11.064.627	0,79%	-38,12%
810 Desenvolvimento de Recursos Humanos – SUS	23.017.150	1,69%	11.347.365	0,81%	-50,70%
820 Autonomia Gerencial da Rede Assistencial – SES	20.100.000	1,48%	20.000.000	1,44%	-0,50%
830 Fortalecimento da Gestão – SUS	631.154.522	46,38%	651.482.536	46,76%	3,22%
835 Regionalização da Assistência da Saúde	69.247.634	5,09%	61.941.000	4,45%	-10,55%
840 Vigilância em Saúde	77.074.100	5,66%	102.224.948	7,34%	32,63%
845 Adequação Física e Tecnologia da Saúde	99.149.600	7,29%	40.200.000	2,89%	-59,46%
880 Assistência Farmacêutica	130.013.400	9,55%	116.142.581	8,34%	-10,67%
Total	1.360.736.616	100,00%	1.393.203.557	100,00%	2,39%

Fonte: Adaptado das Leis Orçamentárias: nº 13.672/06 e nº 13.969/07

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta a composição da despesa orçamentária do FES por programas, em 2006 e 2007, com recursos de todas as fontes.



Fonte: Tabela 6

Gráfico 6: Participação da despesa orçamentária do FES por programas, com recursos de todas as fontes, em 2006 e 2007

A Tabela, acompanhada do Gráfico, apresenta o programa **830** (Fortalecimento da Gestão – SUS) com a maior parcela do orçamento, R\$ 631,1 milhões em 2006 representou 46,4%, e R\$ 651,5 milhões em 2007 representaram 46,8%, observando-se um crescimento nas despesas orçamentárias de 3,2% de 2006 para 2007.

Por sua vez, o programa **845** (Adequação Física e Tecnológica da Saúde) com a menor parcela, R\$ 99,1 milhões em 2006 e R\$ 40,2 milhões em 2007, representando 7,3% e 2,9%, respectivamente. Apresentou uma significativa redução nas despesas orçamentárias, 59,5% de 2006 para 2007.

O programa **880** (Assistência Farmacêutica) com R\$ 130 milhões em 2006 representou 9,5% e R\$ 116,1 milhões em 2007 representaram 8,3%, observando-se uma redução nas despesas orçamentárias de 10,7% de 2006 para 2007.

A soma dos recursos orçamentários no conjunto destes três programas representou o valor em percentual de 63,2% em 2006 e 58,0% em 2007.

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta a evolução da despesa orçamentária do FES, em 2006 e 2007, por programas, com recurso de todas as fontes.

e) Participação das fontes de recursos na despesa orçamentária por programas

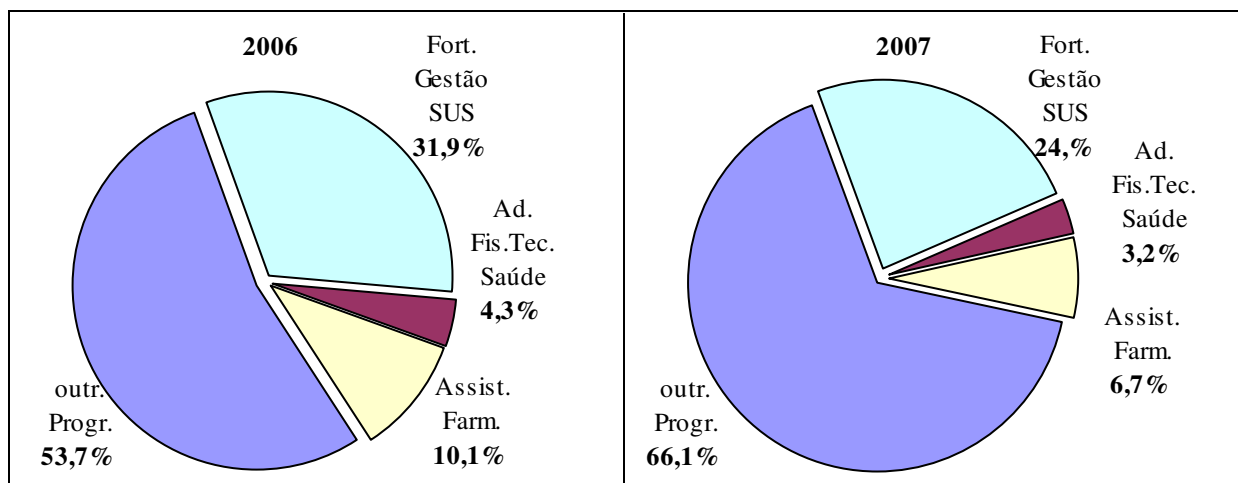
A Tabela a seguir apresentam a participação das fontes de recursos do Tesouro do Estado e as outras fontes de recursos, na despesa orçamentária por programas, em 2006 e 2007.

Tabela 7: Participação das fontes de recursos na despesa orçamentária do FES, por programas, 2006 - 2007

FONTES DE RECURSOS - 2006 (Reais)					
Programas	Recursos do Tesouro	Outras Fontes de Recursos	Total dos Recursos	Participação Recursos do Tesouro	Participação Recursos de Outras Fontes
830 Fortalec. da Gestão – SUS	220.566.722	410.587.800	631.154.522	31,89%	61,37%
845 Adeq. Física e Tec. da Saúde	29.539.600	69.610.000	99.149.600	4,27%	10,41%
880 Assistência Farmacêutica	69.813.400	60.200.000	130.013.400	10,09%	9,00%
Outros Programas	371.813.604	128.605.490	500.419.094	53,75%	19,22%
Total	691.733.326	669.003.290	1.360.736.616	100,00%	100,00%
2007 (Reais)					
830 Fortalec. da Gestão – SUS	184.503.497	466.979.039	651.482.536	24,03%	74,66%
845 Adeq. Física e Tec. da Saúde	24.700.000	15.500.000	40.200.000	3,22%	2,48%
880 Assistência Farmacêutica	51.442.581	64.700.000	116.142.581	6,70%	10,34%
Outros Programas	507.113.940	78.264.500	585.378.440	66,05%	12,51%
Total	767.760.018	625.443.539	1.393.203.557	100,00%	100,00%

Fonte: Adaptado das Leis Orçamentárias: nº 13.672/06 e nº 13.969/07

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta o valor em percentual de participação da fonte (estudada) de recursos do Tesouro do Estado no orçamento do FES, em 2006 e 2007.



Fonte: Tabela 7

Gráfico 7: Participação da fonte de recursos do Tesouro do Estado no orçamento do FES, por programas, em 2006 e 2007

A Tabela, acompanhada do Gráfico, apresenta a participação de recursos do Tesouro do Estado no programa **830** (Fortalecimento da Gestão – SUS) com R\$ 220,6 milhões em 2006 e R\$ 184,5 milhões em 2007 e representaram 31,9%, e 24%, respectivamente.

Por sua vez, no programa **845** (Fortalecimento da Gestão – SUS), o percentual de participação da fonte de recursos do Tesouro, foi menos significativo, R\$ 29,5 milhões em 2006 e R\$ 24,7 milhões em 2007 e representaram 4,3% e 3,2%, respectivamente.

O programa **880** (Assistência Farmacêutica) com R\$ 69,8 milhões em 2006 representou 10,1%, e R\$ 51,4 milhões em 2007 representaram 6,7%, ficando em segundo lugar entre os três programas estudados..

Observa-se uma redução nos recursos do Tesouro do Estado de 2006 para 2007, no conjunto dos três programas estudados.

Apresentado o orçamento, que abrange a participação de as subfunções e os programas pertencentes ao orçamento do FES, passa-se, então a apresentar o comparativo da despesa autorizada com a realizada dos programas, projetos e atividades estudados.

3.4.2 Comparativo da despesa autorizada x realizada dos programas, projeto e atividades

Primeiramente é apresentada a orientação para leitura das Tabelas do comparativo da despesa autorizada com a realizada dos programas, projeto e atividades, estudados.

Na seqüência, apresenta-se o comparativo da despesa autorizada com a realizada dos programas e ações vinculadas, com recursos provenientes da fonte do Tesouro do Estado, propostos neste trabalho. O programa **845** e o projeto **5055**, o programa **830** e a atividade **8947** e o programa **880** e a atividade **8948**, sendo projeto e atividades vinculados respectivamente a seus programas, seguidos das análises correspondentes, referentes aos exercícios financeiros de 2006 e 2007.

a) Orientação para a leitura das Tabelas do comparativo da despesa autorizada x realizada

Para um melhor entendimento, julgou-se por bem identificar os dados orçamentários constantes nas Tabelas do comparativo da despesa autorizada com a realizada, apresentando-os por colunas, na ordem da esquerda para a direita. Esses dados evidenciam os créditos autorizados pelo legislativo e a execução orçamentária da despesa nos programas, projeto e atividades, estudados, e as alterações na dotação orçamentária, em 2006 e 2007.

a) Na primeira (1) coluna encontra-se identificados os programas, quando o estudo for dos programas, ou de elementos de despesa, nomeados como item, quando se tratar do estudo dos projeto/atividades.

b) Seguido da dotação inicial (autorização legislativa), na segunda (2) coluna. O item que não constar o valor da dotação inicial, na coluna correspondente, é porque foi criado posteriormente, por meio de crédito adicional especial. Por crédito orçamentário inicial (dotação inicial), entende-se aquele aprovado pela lei orçamentária anual, constante dos orçamentos (LOA). Segundo a Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/08 (Manual de Despesa Nacional) (2008, p. 54), o orçamento anual “consignará importância para atender determinada despesa a fim de executar ações que lhe caiba realizar. Tal importância é denominada de dotação”.

c) O orçamento pode ser alterado ao longo do ano, se necessário, por meio de alterações orçamentárias, previstos em Lei. Os créditos adicionais são apresentados na terceira (3) coluna (suplementação). A coluna de créditos abrange também os créditos adicionais especiais e não apenas os suplementares, bem como, as devoluções de créditos descentralizados e não utilizados pelas SDR. A devolução do crédito descentralizado e não utilizado pela Secretarias de Desenvolvimento Regionais (SDR), retorna para o orçamento do FES, e está incluído na coluna de suplementação, juntamente com os créditos adicionais.

d) Os recursos reduzidos (dotações parciais ou globais) para compensar a abertura desses créditos adicionais, são apresentados na quarta (4) coluna (redução). A coluna de redução abrange também o valor referente à descentralização de crédito para as SDR, e, não apenas as reduções para compensar a abertura dos créditos adicionais.

A SES descentraliza ao longo do ano créditos orçamentários do FES (por meio de solicitação, em formulário próprio) para as SDR no atendimento na área de saúde. São solicitações previamente autorizadas pelo Secretário da SES.

O Governo do Estado, segundo o setor de orçamento da SES, não possui relatórios de demonstrativo da despesa autorizada com a realizada, de 2006 e 2007, onde se apresente apenas despesa do FES. Assim, a descentralização de créditos e os créditos especiais são apresentados no mesmo comparativo da despesa. Em virtude disto, foi utilizado o termo suplementação e redução, porque é o que consta no relatório consultado, e por este motivo, apresentados em conjunto com as suplementações e reduções.

e) Na seqüência, encontra-se na quinta (5) coluna, denominada de dotação atualizada, uma “nova dotação orçamentária” (pode-se assim dizer) em consequência das alterações orçamentárias sofridas no decorrer do período. São os créditos orçamentários disponíveis.

f) Em seguida, tem-se o valor empenhado (despesa realizada), sexta (6) coluna, que, por meio de nota de empenho, reduz o valor do crédito da dotação orçamentária. São despesas realizadas ou compromissos de dívidas assumidas, para posterior pagamento. É importante observar que, de acordo com o artigo 34 da Lei nº 4.320/64, para a apuração do resultado do exercício financeiro é considerado realizada/executada as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. Assim, as despesas empenhadas, mas liquidadas pelos fornecedores e prestadores de serviços, são escritas em restos a pagar não processados e passam a ser consideradas como se do exercício fosse.

Na administração pública, o empenho não assegura o direito do credor de receber seus valores, apenas cria uma obrigação para o Estado. O que efetivamente assegura o direito do credor, de receber seus valores, é o cumprimento do estágio da liquidação, isto é, a efetiva entrega do produto e/ou serviços e aceitação pelo órgão ou contratante.

g) Por fim, na sétima (7) coluna, encontra-se o saldo orçamentário do exercício financeiro. O saldo representa o resultado final, onde, os créditos orçamentários autorizados, após os procedimentos de execução, do empenho de despesa, as alterações orçamentárias ocorridas, e, no caso da SES, também as descentralizações de créditos, que poderão, ou não, restar saldo orçamentário no final do exercício financeiro.

Cabe ressaltar que as descentralizações de créditos, bem com, as devoluções dos créditos não utilizados pelas SDR, são partes integrantes do orçamento desta Secretaria, e, por este motivo, os valores constam no comparativo da despesa autorizada com a realizada. Em razão disto, e conforme dito anteriormente, têm-se os valores descentralizados somados juntos com os valores das reduções e as devoluções dos créditos, não utilizados, e os créditos especiais, somados juntos com as suplementações.

Em virtude disto, os valores das suplementações e reduções apresentadas nas Tabelas do demonstrativo da despesa autorizada com a realizada, para os programas e projeto/atividades, podem apresentar distorções quando analisado o montante de créditos adicionais abertos no período.

Levando-se em conta o que foi mencionado, decidiu-se para um melhor entendimento e visualização, tendo em vista os significativos valores apresentados na suplementação e redução de recursos no projeto e atividades estudados, destacar:

I) o montante de créditos adicionais nos itens, dos créditos devolvidos e não utilizados pelas SDR; e

II) o montante de reduções de recursos nos itens, do valor de crédito descentralizado para as SDR.

Em virtude disto, optou-se em apresentar o movimento das alterações orçamentárias, em forma de tabelas, detalhando apenas os itens mais relevantes e representativos do projeto e das atividades estudados. O valor descentralizado encontra-se apresentado na Tabela (movimento de alteração orçamentária), em separado e destacado, bem como, o valor total dos outros itens de despesa que não foram detalhados. Na tabela são apresentados apenas os meses para os quais ocorreu movimento de alteração orçamentária nos itens.

É importante ressaltar que, para os valores referentes às descentralizações de créditos, não foram realizadas análises, pois não se trata de transferências de recursos, e, por este motivo não possuem nota de empenho.

Sendo assim, as análises apresentadas do movimento de alterações orçamentárias dos itens mais relevantes e representativos, não sofreram influências dos valores descentralizados. Os valores de suplementações e reduções constantes nas Tabelas de movimento de alteração orçamentária procuraram apresentar a realidade dos itens em montante de créditos adicionais (suplementação) e recursos disponíveis para coberturas destes créditos (reduções).

Para a análise dos itens mais relevantes e representativos (Tabela de movimento de alteração orçamentária), optou-se, na descrição dos itens, apresentar em apenas os dois últimos números do código que caracteriza o elemento de despesa. Para o item “92”

(exercícios anteriores), que se repete por três vezes no Quadro a seguir, optou-se por uma diferenciação. Assim, optou-se na diferenciação pelo grupo de despesa, referenciando-o como “Despesas Correntes” ou “Despesas de Capital”, conforme o caso.

O Quadro a seguir apresenta os elementos de despesa que constam no projeto e/ou atividades estudadas, em 2006 e 2007. Servirá de orientação, na leitura dos dados orçamentários, quanto à especificação dos itens constantes nas tabelas da despesa autorizada com a realizada.

Elementos de Despesa	Especificação
3.3.20.92	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.20.93	Indenizações e Restituições
3.3.40.41	Contribuições
3.3.90.14	Diárias – Civil
3.3.90.30	Material de Consumo
3.3.90.32	Material de Distribuição Gratuita
3.3.90.33	Passagem e Despesa com Locomoção
3.3.90.35	Serviço de Consultoria
3.3.90.36	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3.90.39	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.90.47	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.90.91	Sentenças Judiciais
3.3.90.92	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.90.93	Indenizações e Restituições
4.4.90.51	Obras e Instalações
4.4.90.52	Equipamentos e Material Permanente
4.4.90.92	Despesas de Exercícios Anteriores

Fonte: Adaptado do Anexo II da Portaria Interministerial nº 163/01

Quadro 12: Especificação dos elementos de despesa que constam no projeto 5055 e nas atividades 8947 e 8948, estudados, no orçamento do FES, em 2006 e 2007

A classificação dos elementos de despesa apresentados no Quadro fazem parte do conjunto de elementos de despesa apresentados no comparativo da despesa autorizada com a realizada do projeto **5055** e das atividades **8947** e **8948**, de 2006 e 2007.

A seguir é apresentado o comparativo da despesa autorizada com a realizada dos programas, projeto e atividades, estudados, no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, em 2006 e 2007.

b) Recursos provenientes de excesso de arrecadação

Durante a execução orçamentária em 2006 e 2007, foram abertos créditos adicionais, provenientes de recursos por excesso de arrecadação. A Tabela a seguir apresenta estes créditos por programa, projeto/atividade e por elementos de despesas. Para orientar na identificação, adotou-se a letra ‘P’ para o projeto e a letra ‘A’ para as atividades.

Tabela 8: Distribuição do crédito adicional por excesso de arrecadação nos elementos de despesas, projetos e atividades no orçamento do FES, 2006 – 2007

Créditos Adicionais por Excesso de Arrecadação - 2006			
Projetos/Atividades	Programas	Itens	Valor (Reais)
4365 – A	810	3.1.90.13.00	85.606
7999 – A	830	4.4.40.42.00	50
Total			85.656
2007			
2027 – P	835	4.4.90.51.00	345.629
3271 – P	835	3.3.90.30.00	266.932
3284 – A	830	3.3.90.39.00	1.387.439
4096 – A	840	3.3.40.41.00	1.462.303
5062 – A	830	4.4.50.42.00	2.300.000
8948 – A	880	3.3.90.30.00	12.037.697
Total			17.800.000

Fonte: Adaptado do relatório de movimento de alteração orçamentária – SES

A Tabela apresenta os programas e os projetos/atividades que foram contemplados com os recursos por excesso de arrecadação, em 2006 e 2007. Com foco nos programas, projeto e atividade, estudados na pesquisa.

Os créditos adicionais, em 2006, por excesso de arrecadação, R\$ 85,6 mil, foram alocados em dois programas. No programa 810 (Administração de Recursos Humanos) na atividade 4365 o valor de R\$ 85,6 mil para despesas da folha de pessoal, e no programa **830** (estudado), na primeira 7999 (não estudada), o valor de R\$ 50 reais no item de transferências a município para investimentos.

Por sua vez, em 2007, os recursos por excesso de arrecadação, no total de R\$ 17,8 mil, foram mais significativos, distribuídos em dois projetos e quatro atividades. Sendo a maior parte deste recurso, R\$ 12 milhões, suplementado no programa **880**, na atividade **8948**, estudados. Do restante do recurso, uma parte R\$ 3,7 mil, no programa **830** (estudado), e R\$ 612 reais e R\$ 1.462,3 mil, nos programas 835 e 840 (não estudados), respectivamente.

Tendo em vista o que foi observado, verifica-se que dos programas estudados, apenas o programa **830** recebeu recursos em 2006. Em 2007, o programa **880** foi o que mais recebeu desses recursos. E do projeto e atividades estudados, a atividade **8948**, vinculada a este programa, foi à única ação que recebeu recursos por excesso de arrecadação.

A seguir passa-se a apresentar o comparativo dos programas, projeto e atividades estudados na pesquisa.

c) Despesa autorizada x realizada do programa 845 e do projeto 5055

A Tabela a seguir apresenta o comparativo da despesa autorizada com a realizada do programa **845** e o projeto **5055**, com recursos provenientes da fonte do Tesouro do Estado, em 2006 e 2007.

Tabela 9: Comparativo da despesa autorizada x realizada do programa 845 e projeto 5055, no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007

DESPESA AUTORIZADA X REALIZADA – PROGRAMA 845 E PROJETO 5055						
Programa/ Projeto	CRÉDITO			DESPESA		
	Dotação Inicial	Suplementação	Redução	Dotação Atualizada	Valor Empenhado	Saldo
2006 (Reais)						
845	29.539.600	35.387.991	27.624.734	37.302.857	37.302.857	-
5055	25.179.600	32.387.991	20.264.734	37.302.857	37.302.857	-
2007 (Reais)						
845	24.700.000	1.756.658	20.833.436	5.623.223	5.494.396	128.827
5055	20.200.000	1.756.658	16.333.436	5.623.223	5.494.396	128.827

Fonte: Adaptado do relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada – SES

A Tabela apresenta o programa **845** com dotação inicial (autorização legislativa) de R\$ 29,5 milhões em 2006 e R\$ 24,7 milhões em 2007, que representaram 4,3% e 3,2%, respectivamente, dos recursos do Tesouro do Estado no orçamento do FES. As suplementações, R\$ 35,4 milhões, representaram 119,8% da dotação inicial do programa em 2006 e R\$ 1,7 milhões representaram 7,1% em 2007. As reduções, R\$ 27,6 milhões, representaram 93,5% da dotação inicial do programa em 2006 e R\$ 20,8 milhões, representaram 84,3% em 2007. A despesa empenhada (realizada) totalizou R\$ 37,3 milhões e representou 126,3% da dotação inicial no programa em 2006 e R\$ 5,5 milhões representaram 22,2% em 2007.

O projeto **5055**, vinculado ao programa, apresentou a dotação inicial de R\$ 25,2 milhões e representou 85,2% dos recursos alocados no programa em 2006 e R\$ 20,2 milhões representaram 81,8% em 2007. As suplementações, R\$ 32,4 milhões representaram 128,7% em 2006 da dotação inicial do projeto, R\$ 1,7 milhões representaram 8,7%, em 2007. As reduções, R\$ 20,3 milhões, representaram 80,5% da dotação inicial em 2006 e R\$ 16,3 milhões representaram 80,9% em 2007. A despesa empenhada em 2006 totalizou R\$ 37,3

milhões e representou 148,1% do valor autorizado e R\$ 5,5 milhões em 2007 representaram 27,2%. Verificou-se uma despesa orçamentária acima da autorizada em 2006 e representou quase três vezes o valor fixado para o projeto. Em 2007, a despesa orçamentária ficou abaixo da autorizada e observou-se uma drástica redução nas despesas com investimentos. Em virtude dos fatos mencionados, para o projeto, percebe-se que o valor autorizado para 2006 foi insuficiente e para 2007 foi superestimado.

A Tabela a seguir apresenta o comparativo da despesa autorizada com a realizada, com detalhamento dos elementos de despesas do projeto **5055**, em 2006 e 2007. São quatro os elementos de despesa em 2006, sendo o primeiro de Despesas Correntes e os outros três Despesas de Capital. Em 2007 são três elementos, todos de Despesas de Capital.

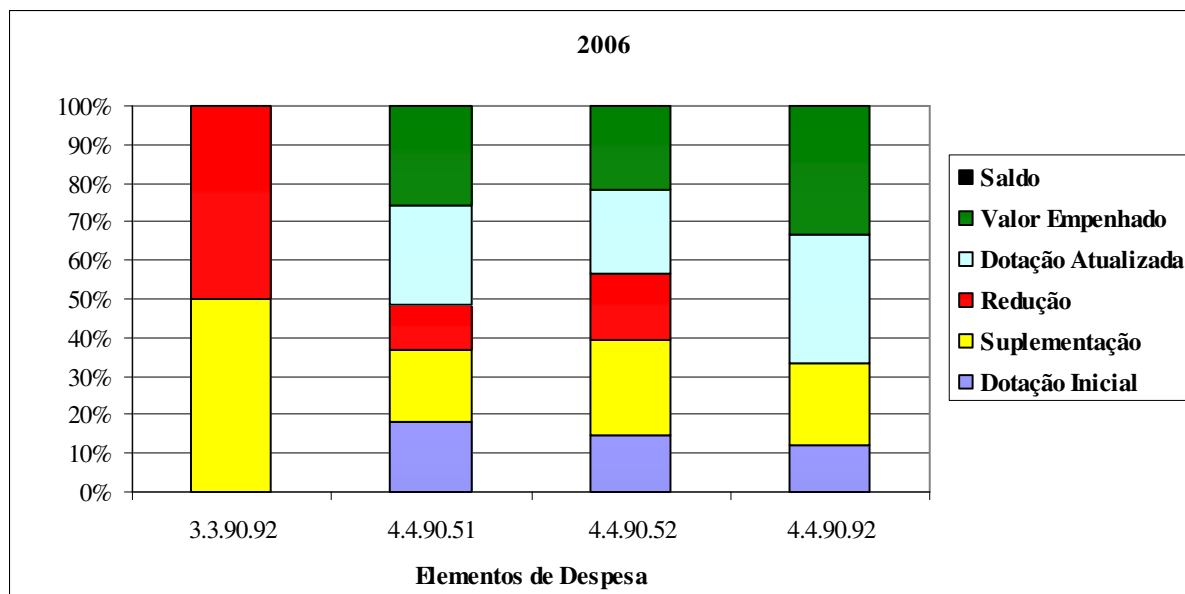
Para a análise dos dados, referente 2006, é necessário o estudo conjunto das Tabelas 10 e 11, intercaladas do Gráfico 8. Para 2007, as Tabelas 10 e 12 intercaladas do Gráfico 9.

Tabela 10: Comparativo da despesa autorizada x realizada por elementos de despesas do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007

DESPEZA AUTORIZADA X REALIZADA – PROJETO 5055 - 2006 (Reais)						
Itens	CRÉDITO			DESPESA		
	Dotação Inicial	Suplementação	Redução	Dotação Atualizada	Valor Empenhado	Saldo
3.3.90.92	-	185.000	185.000	-	-	-
4.4.90.51	16.679.600	17.755.241	10.417.576	24.017.265	24.017.265	-
4.4.90.52	8.000.000	13.580.992	9.658.521	11.922.471	11.922.471	-
4.4.90.92	500.000	866.758	3.637	1.363.121	1.363.121	-
Total	25.179.600	32.387.991	20.264.734	37.302.857	37.302.857	-
2007 (Reais)						
4.4.90.51	14.700.000	1.101.842	12.378.622	3.423.220	3.317.550	105.671
4.4.90.52	5.400.000	154.816	3.372.719	2.182.097	2.158.941	23.156
4.4.90.92	100.000	500.000	582.094	17.906	17.906	-
Total	20.200.000	1.756.658	16.333.436	5.623.223	5.494.396	128.827

Fonte: Adaptado do relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada – SES

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta a despesa autorizada com a realizada dos elementos de despesas do projeto **5055**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2006.



Fonte: Tabela 10

Gráfico 8: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, em 2006

A Tabela a seguir apresenta o movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos do projeto **5055**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2006.

Tabela 11: Síntese do movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Jan. 2006 / Dez. 2006

ALTERAÇÃO ORÇAMENTÁRIA - PROJETO 5055 - 2006 (Reais)							
Mês	Itens / Suplementados			Itens / Reduzidos			
	51	52	92 (Desp. Cap.)	51	52	92 (Desp. Cap.)	
Jan.	-	-	-	-	3.000.000	-	
Fev.	-	-	559.381	-	-	-	
Mar.	12.038.000	2.582.485	200.000	-	-	-	
Abr.	-	7.343.906	-	-	-	-	
Mai.	-	-	17.274	-	-	-	
Jun.	-	408.513	57.528	-	-	-	
Jul.	-	-	32.574	-	-	-	
Set.	3.000.000	2.500.000	-	-	-	-	
Dez.	-	-	-	4.916.752	5.464.020	3.636	
Totais	15.038.000	12.834.904	866.758	4.916.752	8.464.020	3.636	
Total das suplementações			28.739.662	Total das reduções			13.384.408
Total outros Itens			185.000	Total outros Itens			185.000
Total devolvido (descentralizados)			3.463.329	Total descentralizados			6.695.326
Total geral			32.387.991	Total geral			20.264.734

A Fonte: Adaptado do relatório de movimento de alteração orçamentária – SES

A seguir é apresentada a análise do comparativo da despesa autorizada com a realizada dos elementos de despesa mais relevantes e representativos do projeto **5055**, em 2006, com o auxílio das Tabelas 10 e 11 e do Gráfico 8.

O item “**51**” com dotação inicial (autorização legislativa) de R\$ 16,7 milhões representou 66,2% da dotação inicial do projeto. A despesa empenhada (realizada), R\$ 24 milhões, representou 144% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa orçamentária acima da autorizada e necessitou crédito adicional. A Tabela 11 apresenta as diversas alterações ocorridas no orçamento do projeto em 2006. O item “**51**” recebeu reforço orçamentário nos meses de março e setembro, totalizando R\$ 15 milhões e representou 90,2% da dotação inicial do item. No mês de dezembro, os recursos não utilizados, R\$ 4,9 milhões, foram reduzidos e remanejados para outros projetos/atividades e representaram 29,5% da dotação inicial do item.

Com o item “**52**”, não foi diferente, a dotação inicial (autorização legislativa) foi insuficiente, R\$ 8 milhões, representou 31,8% da dotação inicial do projeto. A despesa empenhada (realizada), R\$ 11,9 milhões, representou 149,3% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa acima da autorizada e foram necessários créditos suplementares. A Tabela 11 apresenta o item “**52**” com redução no mês de janeiro e dezembro totalizando R\$ 8,5 milhões, e representou 105,8% da dotação inicial do item. Logo após a redução de janeiro, houve reforço de dotação orçamentária nos meses de março, abril, junho e setembro, totalizando R\$ 12,8 milhões, que representaram 160,4% da dotação inicial.

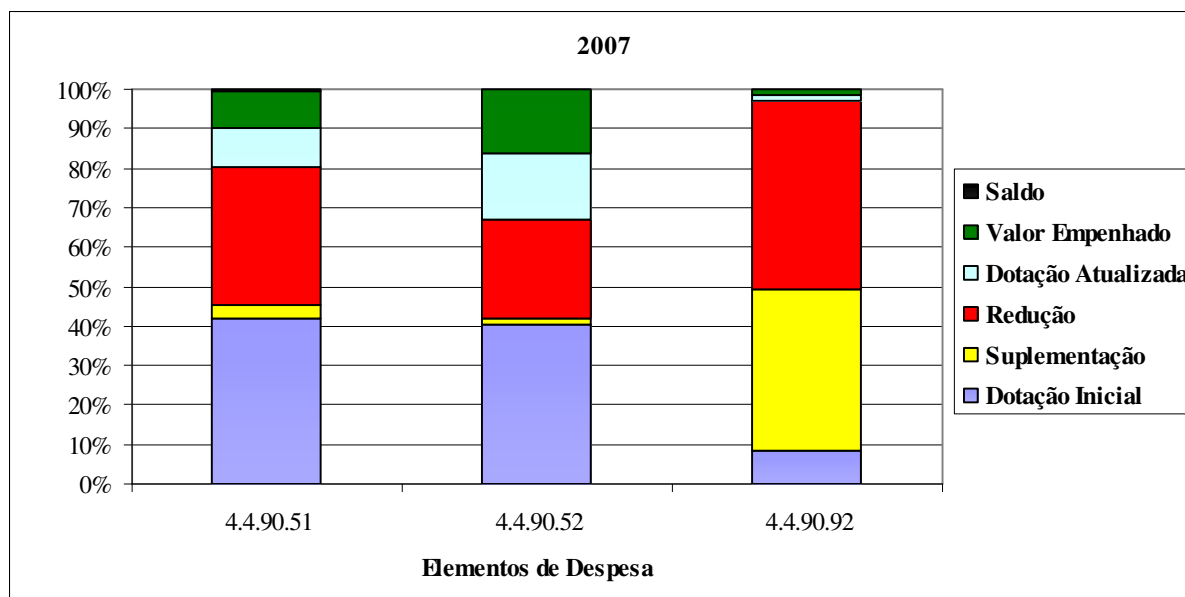
O item “**92**” (Despesas de Capital) com dotação inicial de R\$ 0,5 milhão representou 2% da dotação inicial do projeto. A despesa empenhada (realizada), R\$ 1,4 milhão, representou 272,6% da dotação inicial do item. Igualmente aos itens anteriores, verificou-se uma despesa acima da autorizada, tendo em vista que a dotação fixada foi insuficiente e recebeu reforço orçamentário. Na mesma Tabela, verifica-se que o item “**92**” (Despesas de Capital) recebeu reforço orçamentário cinco vezes no ano, totalizando R\$ 0,9 milhão e representou 173,3% da dotação inicial do item.

Ainda na mesma Tabela se observa que para o item “**92**” (Despesas Correntes), não havia dotação inicial no orçamento de 2006. Foi criado, em fevereiro, um crédito especial de R\$ 0,2 milhão, porém, deste valor, nada foi empenhado, ocorreu à redução total do recurso no final do ano.

Por fim, o comparativo da despesa autorizada com a realizada demonstrou a necessidade de reforço orçamentário para todos os elementos de despesa, com exceção de um crédito especial, que foi criado e posteriormente efetuado a redução total do crédito. As

suplementações realizadas excederam as necessidades ocasionando a redução parcial para atender a outros projetos/atividades.

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela 10, apresenta a despesa autorizada com a realizada dos elementos de despesas do projeto **5055**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007.



Fonte: Tabela 10

Gráfico 9: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesas do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007

A Tabela seguir apresenta o movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos do projeto **5055**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007.

Tabela 12: Síntese do movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos do projeto 5055, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Fev. 2007 / Dez. 2007

ALTERAÇÃO ORÇAMENTÁRIA - PROJETO 5055 – 2007 (Reais)						
Mês	Itens / Suplementados			Itens / Reduzidos		
	51	52	92 (Desp. Cap.)	51	52	92 (Desp. Cap.)
Fev.	-	-	500.000	2.000.000	1.000.000	-
Mai.	-	-	-	-	1.000.000	582.094
Jul.	-	-	-	4.800.000	-	-
Ago.	-	-	-	-	500.000	-
Out.	-	-	-	-	179.750	-
Dez.	-	-	-	2.239.261	128.676	-
Totais	-	-	500.000	9.039.261	2.808.426	582.094
Total das suplementações			500.000	Total das reduções		
				12.429.781		
Total outros Itens			-	Total outros Itens		
				-		
Total devolvido (descentralizados)			<i>1.256.658</i>	Total descentralizados		
				<i>3.903.655</i>		
Total geral			1.756.658	Total geral		
				16.333.436		

Fonte: Adaptado do relatório de movimento de alteração orçamentária – SES

A seguir é apresentada a análise do comparativo da despesa autorizada com a realizada do projeto **5055**, em 2007, com o auxílio das Tabelas 10 e 12 e do Gráfico 9.

A dotação inicial (autorização legislativa), R\$ 14,7 milhões, no item “**51**” representou 72,8% da dotação inicial do projeto. A despesa empenhada (realizada), R\$ 3,3 milhões, representou 22,6% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa abaixo da autorizada e os recursos excedentes foram reduzidos. A Tabela 12 apresenta o item “**51**” com reduções parciais nos meses de fevereiro, julho e dezembro, totalizando R\$ 9,4 milhões que representaram mais da metade do valor da dotação inicial do item.

O item “**52**” com dotação inicial de R\$ 5,4 milhões representou 26,3% do total autorizado para o projeto. A despesa empenhada, R\$ 2,1 milhões, representou 40% dotação inicial do item, verificou-se uma despesa abaixo da autorizada e os recursos excedentes foram reduzidos. A redução ocorreu em todos os meses apresentados (Tabela 12), com exceção do mês de julho, totalizando R\$ 2,8 milhões e representou a metade da dotação inicial do item.

Por sua vez, o item “**92**” (Despesas de Capital) com dotação inicial de R\$ 0,1 milhão representou apenas 0,5% do total autorizado para o projeto. Apesar de ser um pequeno valor em percentual, foi superestimado. A despesa empenhada, R\$ 17,9 mil, representou 17,9% dotação inicial do item e ficou abaixo da autorizada, os recursos excedentes foram reduzidos. Apesar de encontrar-se superestimado, ainda recebeu reforço orçamentário em fevereiro no valor de R\$ 0,5 milhão que representou exatamente cinco vezes o valor da dotação inicial item. No mês de maio, foram reduzidos R\$ 582,1 mil, isto é, todo o valor suplementado e mais uma parte do valor inicialmente autorizado. Observa-se, assim, que não havia

necessidade do reforço orçamentário, e, poderia evitar o ocorrido com uma programação e controle das despesas.

Comparando os dados da despesa orçamentária, do projeto **5055** em 2006 com os dados de 2007, observa-se que em 2006 todos os itens foram subestimados e necessitaram de créditos suplementares. Já em 2007, a dotação autorizada para todos os itens foi superestimada, com exceção do valor de R\$ 500 mil, suplementado em fevereiro no item “**92**”. Os créditos, não utilizados, foram reduzidos e remanejados para outros projetos/atividades.

d) Despesa autorizada x realizada do programa 830 e da atividade 8947

A Tabela a seguir apresenta o comparativo da despesa autorizada com a realizada do programa **830** e a atividade **8947**, com recursos provenientes da fonte do Tesouro do Estado, em 2006 e 2007.

Tabela 13: Comparativo da despesa autorizada x realizada do programa 830 e atividade 8947, no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007

DESPESA AUTORIZADA X REALIZADA – PROGRAMA 830 E ATIVIDADE 8947						
Programa/ Atividade	CRÉDITO			DESPESA		
	Dotação Inicial	Suplementação	Redução	Dotação Atualizada	Valor Empenhado	Saldo
2006 (Reais)						
830	220.566.722	89.101.310	138.774.445	170.893.587	170.836.343	57.244
8947	120.758.340	5.809.318	58.390.656	68.177.002	68.135.667	41.335
2007 (Reais)						
830	184.503.497	111.104.192	90.512.902	205.094.787	199.107.295	5.987.493
8947	93.364.497	45.102.824	30.452.461	108.014.860	105.863.687	2.151.173

Fonte: Adaptado do relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada – SES

A Tabela apresenta a dotação inicial (autorização legislativa) do programa **830**, R\$ 220,6 milhões, que representou 31,9% em 2006, e R\$ 184,5 milhões representaram 24% em 2007, dos recursos do Tesouro do Estado, no orçamento do FES. As suplementações, R\$ 89,1 milhões, representaram 40,4% da dotação inicial do programa em 2006 e R\$ 111,1 milhões em 2007 representaram 60,2%. Do valor suplementado em 2007, R\$ 3,7 milhões (Tabela 8), são provenientes por excesso de arrecadação e representaram 3,3% da suplementação no programa. As reduções, R\$ 138,8 milhões, representaram 62,9% em 2006 e R\$ 90,5 milhões representaram 49,1% em 2007. A despesa empenhada (realizada) totalizou R\$ 170,8 milhões

e representou 77,4% da dotação inicial para o programa e R\$ 199,1 milhões em 2007 representaram 107,9%.

Em 2006 a atividade **8947** apresentou a dotação inicial de R\$ 120,7 milhões que representou 54,8% dos recursos alocados no programa em 2006 e R\$ 93,4 milhões em 2007 representaram 50,6%. As suplementações totalizaram R\$ 5,8 milhões em 2006 e R\$ 45,1 milhões em 2007 que representaram 4,8% e 48,3% da dotação inicial da atividade, respectivamente. As reduções R\$ 58,4 milhões em 2006 e R\$ 30,4 milhões em 2007 representaram 48,3% e 32,6%, respectivamente. A despesa empenhada, R\$ 68,1 milhões, representou 56,4% do valor autorizado para a atividade em 2006 e R\$ 105,9 milhões representaram 113,4% em 2007. Verificou-se uma despesa orçamentária abaixo da autorizada em 2006 e uma despesa acima autorizada, em 2007.

A Tabela a seguir apresenta o comparativo da despesa autorizada com a realizada, com detalhamento dos elementos de despesas da atividade **8947**, em 2006 e 2007. São dez os elementos de despesa em 2006, nove deles referem-se a Despesas Correntes e apenas um, a Despesa de Capital. Em 2007 são quatorze elementos de despesa, sendo doze referentes a Despesas Correntes e dois a Despesa de Capital.

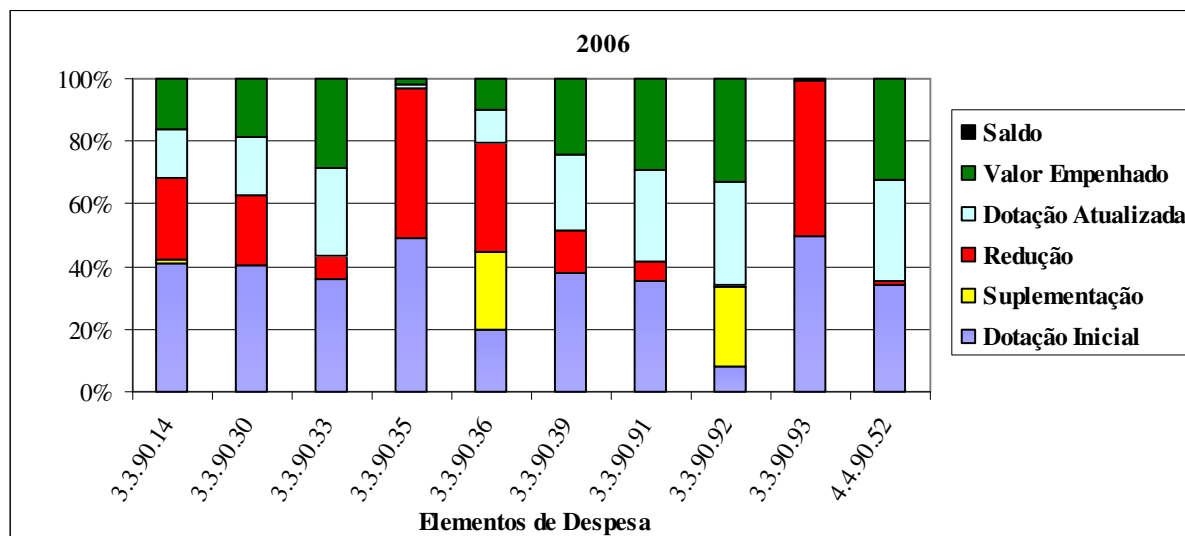
Para a análise dos dados, referente 2006, é necessário o estudo conjunto das Tabelas 14 e 15, intercaladas do Gráfico 10. Para 2007, as Tabelas 14 e 16 intercaladas do Gráfico 11.

Tabela 14: Comparativo da despesa autorizada x realizada por elementos de despesas da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 - 2007

DESPESA AUTORIZADA X REALIZADA – ATIVIDADE 8947 - 2006 (Reais)						
Itens	CRÉDITO			DESPESA		
	Dotação Inicial	Suplementação	Redução	Dotação Atualizada	Valor Empenhado	Saldo
3.3.90.14	300.000	10.000	192.855	117.146	117.146	-
3.3.90.30	80.000.000	-	43.292.342	36.707.658	36.707.563	95
3.3.90.33	80.000	-	16.513	63.487	63.487	-
3.3.90.35	190.000	-	184.000	6.000	6.000	-
3.3.90.36	400.000	500.000	697.152	202.848	202.848	-
3.3.90.39	36.108.000	-	13.212.977	22.895.023	22.853.784	41.240
3.3.90.91	400.000	-	70.538	329.462	329.462	-
3.3.90.92	1.680.340	5.299.318	81.095	6.898.563	6.898.563	-
3.3.90.93	600.000	-	595.934	4.066	4.066	-
4.4.90.52	1.000.000	-	47.251	952.749	952.749	-
Total	120.758.340	5.809.318	58.390.656	68.177.002	68.135.667	41.335
2007 (Reais)						
3.3.20.92	-	460.096	-	460.096	460.096	-
3.3.20.93	-	5.463	-	5.463	5.463	-
3.3.90.14	300.000	-	208.537	91.463	91.463	-
3.3.90.30	56.864.497	20.350.000	3.905.000	73.309.497	72.889.256	420.241
3.3.90.33	100.000	-	49.618	50.382	50.382	-
3.3.90.35	200.000	-	200.000	-	-	-
3.3.90.36	600.000	-	542.390	57.610	57.610	-
3.3.90.39	30.100.000	9.684.147	11.379.702	28.404.444	26.904.389	1.500.056
3.3.90.47	50.000	-	-	50.000	38.318	11.682
3.3.90.91	500.000	350.000	102.999	747.001	710.061	36.940
3.3.90.92	3.000.000	12.795.695	11.779.220	4.016.475	4.016.475	-
3.3.90.93	550.000	-	550.000	-	-	-
4.4.90.52	1.100.000	457.424	735.546	821.878	639.625	182.254
4.4.90.92	-	1.000.000	999.450	550	550	-
Total	93.364.497	45.102.824	30.452.461	108.014.860	105.863.687	2.151.173

Fonte: Adaptado do relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada – SES

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta a despesa autorizada com a realizada dos elementos de despesas da atividade **8947**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2006.



Fonte: Tabela 14

Gráfico 10: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado em 2006

A Tabela a seguir apresenta o movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade **8947**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2006.

Tabela 15: Síntese do movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Jan. 2006 / Dez. 2006

ALTERAÇÃO ORÇAMENTÁRIA - ATIVIDADE 8947 – 2006 (Reais)						
Mês	Itens / Suplementados			Itens / Reduzidos		
	30	39	92 (Desp.Corr.)	30	39	92 (Desp. Corr.)
Jan.	-	-	-	5.000.000	3.000.000	-
Fev.	-	-	5.284.318	9.600.000	5.152.311	-
Mai.	-	-	15.000	15.000	-	-
Jun.	-	-	-	8.383.037	-	-
Ago.	-	-	-	2.311.674	-	-
Out.	-	-	-	-	203.200	-
Nov.	-	-	-	2.450.000	1.336.029	-
Dez.	-	-	-	15.532.631	3.521.437	81.054
Totais	-	-	5.299.318	43.292.342	13.212.977	81.054
Total das suplementações			5.299.318	Total das reduções		56.586.372
Total outros Itens			510.000	Total outros Itens		1.804.242
Total devolvido (descentralizados)			-	Total descentralizados		42
Total geral			5.809.318	Total geral		58.390.656

Fonte: Adaptado do relatório de movimento de alteração orçamentária – SES

A seguir é apresentada a análise do comparativo da despesa autorizada com a realizada da atividade **8947**, em 2006, com o auxílio das Tabelas 14 e 15 e do Gráfico 10.

A dotação inicial (autorização legislativa) de R\$ 80 milhões no item “30” representou 66,2% do total autorizado para a atividade. A despesa empenhada (realizada), R\$ 36,7 milhões, representou 45,9% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa realizada abaixo da autorizada. A Tabela 15 apresenta as sucessivas alterações orçamentárias na atividade em 2006. O item “30” sofreu reduções orçamentárias em todos os meses apresentados na Tabela, com exceção do mês de outubro, totalizando R\$ 43,3 milhões que representou 54,1% do autorizado para o item..

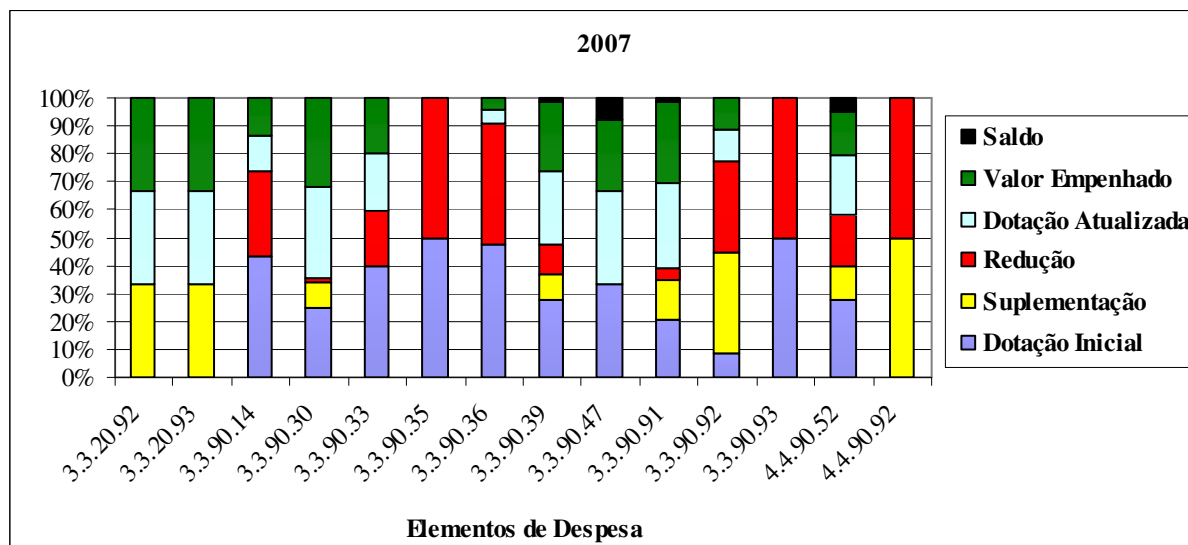
O item “39” com dotação inicial, R\$ 36,1 milhões, representou 30% do total autorizado para a atividade. A despesa empenhada, R\$ 22,8 milhões, representou 63,3% do valor autorizado no item. As alterações orçamentárias no item “39”, nesta mesma Tabela, apresentam reduções nos meses de janeiro, fevereiro, outubro, novembro e dezembro, totalizando R\$ 13,2 milhões que representaram 36,6% da dotação inicial do item.

Por sua vez, o item “92” (Despesas Correntes) com dotação inicial, R\$ 1,7 milhões, representou 1,4% do total autorizado para a atividade. A despesa empenhada, R\$ 6,9 milhões, representou 410,6% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa acima da autorizada. Este foi o único item que necessitou de reforço orçamentário na atividade, totalizando R\$ 5,3 milhões e representou 315,4% da dotação inicial no item.

Neste contexto, percebe-se uma grande distorção no valor autorizado se comparado com o realizado. Por este motivo, foram reduzidos, aproximadamente, metade do orçamento autorizado para outros projetos/atividades em 2006. As reduções ocorreram em todos os itens da atividade.

Cabe acrescentar que os recursos disponíveis para a abertura dos créditos adicionais foram provenientes de reduções parciais ou totais da própria atividade, e, as reduções ocorridas na dotação orçamentária da atividade foram para suprir insuficiência orçamentária de outros projetos/atividades.

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela 14, apresenta a despesa autorizada com a realizada dos elementos de despesas da atividade **8947**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007.



Fonte: Tabela 14

Gráfico 11: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007

A Tabela a seguir apresenta o movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade **8947**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007.

Tabela 16: Síntese do movimento de alteração orçamentária dos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade 8947, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Fev. 2007 / Dez. 2007

ALTERAÇÃO ORÇAMENTÁRIA - ATIVIDADE 8947 – 2007 (Reais)						
Mês	Itens / Suplementados			Itens / Reduzidos		
	30	39	92 (Desp. Corr.)	30	39	92 (Desp. Corr.)
Fev.	-	-	12.273.695	3.900.000	4.000.000	-
Mar.	6.000.000	3.654.000	-	-	-	11.504.900
Mai.	-	5.000.000	-	-	-	250.000
Jun.	6.000.000	-	90.000	-	2.412.500	-
Jul.	3.050.000	-	-	-	-	-
Ago.	5.000.000	1.000.000	-	-	-	-
Nov.	-	-	432.000	-	-	-
Dez.	300.000	-	-	-	4.733.390	24.320
Totais	20.350.000	9.654.000	12.795.695	3.900.000	11.145.890	11.779.220
Total das suplementações			42.799.695	Total das reduções		26.825.109
Total outros Itens			2.272.983	Total outros itens		3.388.539
Total devolvido (descentralizados)			30.147	Total descentralizados		238.812
Total geral			45.102.825	Total geral		30.452.461

Fonte: Adaptado do relatório de movimento de alteração orçamentária – SES

A seguir é apresentada a análise do comparativo da despesa autorizada com a realizada da atividade **8947**, em 2007, com o auxílio das Tabelas 14 e 16 e do Gráfico 11.

O item com maior dotação inicial (autorização legislativa), R\$ 56,9 milhões, é o item “30” que representou 61% da dotação inicial da atividade. A despesa empenhada (realizada), R\$ 72,9 milhões, representou 128,2% da dotação inicial do item, e, verificou-se uma despesa acima da autorizada que necessitou de reforço orçamentário. A Tabela 16 apresenta as diversas alterações ocorridas no orçamento na atividade em 2007. Este item teve diversas aberturas de créditos adicionais durante o ano e uma redução. Iniciou em fevereiro com redução de R\$ 3,9 milhões que representou 6,9% da dotação inicial do item. Logo após, ocorreram suplementações nos meses de março, junho, julho, agosto e dezembro, totalizando R\$ 20,3 milhões que representaram 36% dotação inicial do item. Percebe-se que a redução no mês de fevereiro, não deveria ter ocorrido.

O item “39” com dotação inicial de R\$ 30,1 milhões representou 32,2% da dotação inicial da atividade. A despesa empenhada, R\$ 26,9 milhões, representou 89,4% da dotação inicial do item e verificou-se uma despesa abaixo da autorizada. A Tabela 16 apresenta as suplementações e reduções intercaladas no mesmo item. Ocorreram reduções em fevereiro, junho e dezembro, totalizando R\$ 11,1 milhões que representaram 37,0% da dotação inicial do item. As suplementações em março, maio e agosto totalizaram R\$ 9,6 milhões que representaram 32,1%. Observando a Tabela, percebe-se que o reforço orçamentário não seria necessário se não tivessem ocorrido as reduções.

O item “92” (Despesas Correntes) teve uma dotação inicial de R\$ 3 milhões e representou 3,2% da dotação inicial da atividade. A despesa empenhada, R\$ 4 milhões, representou 133,9% da dotação inicial do item e verificou-se uma despesa acima da autorizada e foram necessários créditos adicionais. Nesta mesma Tabela, observa-se o reforço orçamentário em fevereiro, junho e novembro, totalizando R\$ 12,8 milhões que representaram 42,1% da dotação inicial do item. As reduções ocorreram em março, maio e dezembro, totalizando R\$ 11,8 milhões que representaram 39,1%. Foram reduzidos créditos orçamentários além do que deveria, haja vista que, após as reduções, ocorreu reforço orçamentário.

Pela observação dos aspectos analisados, e conforme apresentado na Tabela 16, percebem-se algumas incoerências. Observa-se reforço orçamentário e redução de recursos intercalados no mesmo item. Comparando o valor autorizado com o valor realizado na atividade faltaram créditos orçamentários de 13,4%, porém, foi suplementado em torno de 50%. O planejamento permite determinar o tipo e a natureza das necessidades e ajuda a garantir certo grau de disponibilidade de recursos quando necessários.

e) Despesa autorizada x realizada do programa 880 e da atividade 8948

A Tabela a seguir apresenta o comparativo da despesa autorizada com a realizada do programa **880**, com recursos provenientes da fonte do Tesouro do Estado, em 2006 e 2007.

Tabela 17: Comparativo da despesa autorizada x realizada do programa 880 e atividade 8948, no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007

DESPESA AUTORIZADA X REALIZADA – PROGRAMA 880 E ATIVIDADE 8948						
Programa/ Atividade	CRÉDITO				DESPESA	
	Dotação Inicial	Suplementação	Redução	Dotação Atualizada	Valor Empenhado	Saldo
2006 (Reais)						
880	69.813.400	6.873.899	29.594.771	47.092.528	47.092.528	-
8948	62.043.400	6.416.924	25.777.775	42.682.549	42.682.549	-
2007 (Reais)						
880	51.442.581	79.905.471	32.984.013	98.364.039	95.518.567	2.845.471
8948	42.759.729	79.399.479	31.283.447	90.875.761	88.030.290	2.845.471

Fonte: Adaptado do relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada – SES

A Tabela apresenta o programa **880** com dotação inicial (autorização legislativa) de R\$ 69,8 milhões em 2006 e R\$ 51,4 milhões em 2007 que representaram 10,1% e 6,7%, respectivamente, dos recursos do Tesouro do Estado no orçamento do FES. As suplementações, R\$ 6,9 milhões, representaram 9,9% da dotação inicial do programa em 2006 e R\$ 79,9 milhões representaram 155,3% em 2007. Do valor suplementado em 2007, R\$ 12.037 milhões (Tabela 8), são provenientes de créditos por excesso de arrecadação e representaram 15,1% da suplementação no programa. As reduções, R\$ 29,6 milhões, representaram 42,4% da dotação inicial do programa em 2006 e R\$ 33 milhões em 2007 representaram 64,1%. A despesa empenhada (realizada), R\$ 47,1 milhões, representou 67,5% da dotação inicial para o programa e R\$ 95,5 milhões representaram 185,7% em 2007.

A atividade **8948** com dotação inicial de R\$ 62 milhões representou 88,9% dos recursos do Tesouro alocados no programa, em 2006, e R\$ 42,7 milhões representaram 83,1% em 2007. As suplementações totalizaram R\$ 6,4 milhões e representaram 10,3% da dotação inicial da atividade e R\$ 79,4 milhões representaram 185,7% em 2007. As reduções, R\$ 25,8 milhões, representaram 41,5% e R\$ 31,3 representaram 73,2% milhões em 2007. A despesa empenhada totalizou R\$ 42,7 milhões e representou 68,8% da dotação inicial da atividade em 2006 e R\$ 88,0 milhões em 2007, representaram 205,9%.

A Tabela a seguir apresenta o comparativo da despesa autorizada com a realizada, com detalhamento dos elementos de despesas da atividade **8948**, em 2006 e 2007. São cinco elementos de despesa em 2006 e quatro em 2007 e todos se referem às Despesas Correntes.

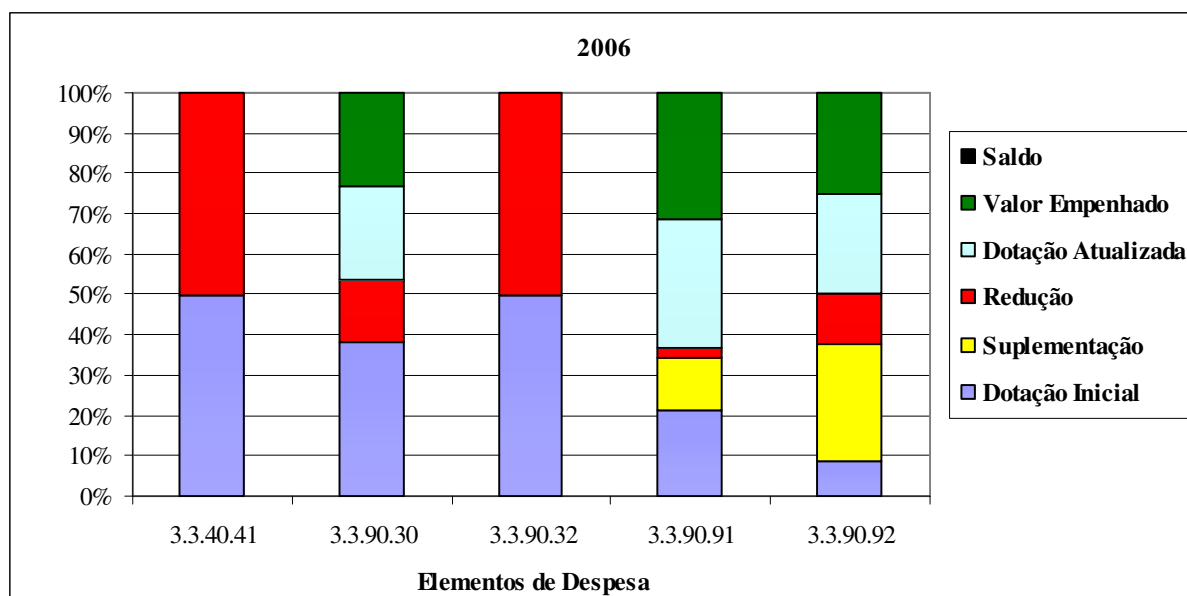
Para a análise dos dados, referente 2006, é necessário o estudo conjunto das Tabelas 18 e 19 intercaladas do Gráfico 12. Para 2007, as Tabelas 18 e 20 intercaladas do Gráfico 13.

Tabela 18: Comparativo da despesa autorizada x realizada por elementos de despesa da atividade 8948, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 - 2007

DESPESA AUTORIZADA COM A REALIZADA DO PROJETO 8948 – 2006 (Reais)						
Itens	CRÉDITO			DESPESA		
	Dotação Inicial	Suplementação	Redução	Dotação Atualizada	Valor Empenhado	Saldo
3.3.40.41	2.000.000	-	2.000.000	-	-	-
3.3.90.30	53.543.400	-	21.170.467	32.372.933	32.372.933	-
3.3.90.32	500.000	-	500.000	-	-	-
3.3.90.91	5.000.000	3.000.000	632.001	7.367.999	7.367.999	-
3.3.90.92	1.000.000	3.416.924	1.475.307	2.941.617	2.941.617	-
Total	62.043.400	6.416.924	25.777.775	42.682.549	42.682.549	-
2007 (Reais)						
3.3.90.30	37.759.729	43.522.838	15.000.000	66.282.567	65.199.534	1.083.033
3.3.90.32	500.000	-	497.970	2.030	2.030	-
3.3.90.91	4.000.000	20.876.641	872.040	24.004.601	22.242.163	1.762.438
3.3.90.92	500.000	15.000.000	14.913.437	586.563	586.563	-
Total	42.759.729	79.399.479	31.283.447	90.875.761	88.030.290	2.845.471

Fonte: Adaptado do relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada – SES

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela, apresenta a despesa autorizada com a realizada dos elementos de despesas da atividade **8948**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2006.



Fonte: Tabela 18

Gráfico 12: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa da atividade 8948, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado em 2006

A Tabela a seguir apresenta o movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade **8948**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2006.

Tabela 19: Síntese do movimento de alteração orçamentária dos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade 8948, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Jan. 2006 / Dez. 2006

ALTERAÇÃO ORÇAMENTÁRIA - ATIVIDADE 8948 – 2006 (Reais)						
Mês	Itens / Suplementados			Itens / Reduzidos		
	30	91	92 (Desp. Corr.)	30	91	92 (Desp. Corr.)
Jan.	-	-	-	2.000.000	-	-
Fev.	-	-	3.416.924	2.000.000	-	-
Mar.	-	3.000.000	-	-	-	-
Mai.	-	-	-	6.044.000	-	-
Jun.	-	-	-	1.340.590	-	466.042
Jul.	-	-	-	1.107.686	-	1.000.000
Dez.	-	-	-	8.678.191	632.001	9.265
Totais	-	3.000.000	3.416.924	21.170.467	632.001	1.475.307
Total das suplementações			6.416.924	Total das reduções		23.277.775
Total outros Itens			-	Total outros Itens		2.500.000
Total devolvido (descentralizados)			-	Total descentralizados		-
Total geral			6.416.924	Total geral		25.777.775

Fonte: Adaptado do relatório de movimento de alteração orçamentária – SES

A seguir é apresentada a análise do comparativo da despesa autorizada com a realizada da atividade **8948**, em 2006, com o auxílio das Tabelas 18 e 19 e do Gráfico 12.

O item “**30**” teve a maior dotação inicial (autorização legislativa) da atividade, R\$ 53,5 milhões, representou 86,3% da dotação inicial da atividade. A despesa empenhada (realizada), R\$ 32,4 milhões, representou 60,5%, da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa orçamentária abaixo da autorizada. O saldo dos recursos não utilizados foi reduzido. De acordo com a Tabela 19, o item “**30**” apresenta reduções em todos os meses, com exceção do mês de março, totalizando R\$ 21,2 milhões que representaram 39,5% da dotação inicial do item.

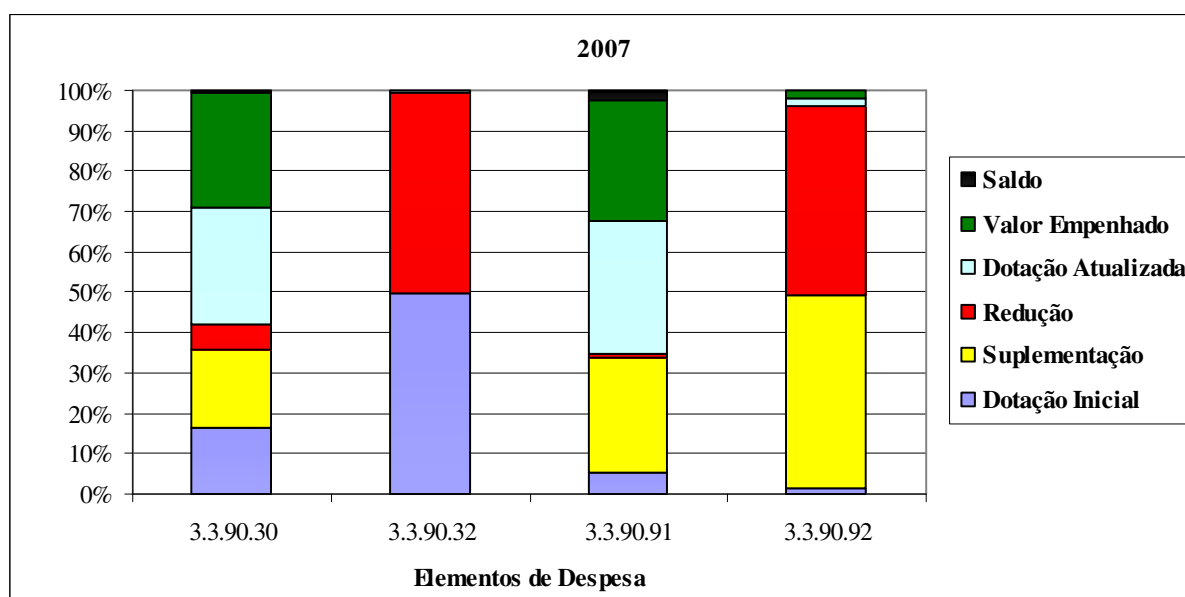
A dotação inicial no item “**91**”, R\$ 5,0 milhões, representou 8,1% da dotação inicial da atividade. A despesa empenhada, R\$ 7,4 milhões, representou 147,4% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa orçamentária acima da autorizada e foram necessários créditos suplementares. Na Tabela 19 verificou-se reforço orçamentário de R\$ 3 milhões no mês de março que representaram mais da metade da dotação inicial do item. O recurso excedente foi reduzido.

O item “92” (Despesas Correntes) com dotação inicial, R\$ 1 milhão representou 1,6% da dotação inicial da atividade. A despesa empenhada, R\$ 2,9 milhões, representou 294,2% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa orçamentária acima da autorizada e necessitou de reforço orçamentário. Nesta mesma Tabela verificou-se o reforço orçamentário de R\$ 3,4 milhões em fevereiro que representou 341,7%, equivalente a mais de três vezes o valor da dotação inicial do item. Houve reduções nos meses de junho, julho e dezembro que representaram mais da metade do valor suplementado em fevereiro. Este item, também, recebeu reforço além do necessário.

Neste cenário, verificou-se que a redução orçamentária ocorreu em todos os itens que compõem a atividade. O item “30” foi superestimado e todo recurso excedente foi reduzido. Os itens “41” e “32” tiveram redução total da dotação inicial e os outros dois itens “91” e “92” receberam reforço orçamentário, com a redução dos recursos excedente.

A despesa empenhada representou pouco mais que a metade da dotação inicial para atividade e verificou-se uma despesa abaixo da autorizada. O saldo, não utilizado, de todos os itens foi reduzido e remanejado para outros projetos/atividades, fazendo a atividade apresentar-se com saldo zerado no final de 2006.

O Gráfico a seguir, de acordo com a Tabela 18, apresenta a despesa autorizada com a realizada dos elementos de despesas da atividade **8948**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007.



Fonte: Tabela 18

Gráfico 13: Despesa autorizada x realizada por elementos de despesa da atividade 8948 do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007

A Tabela a seguir apresenta o movimento de alteração orçamentária nos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade **8948**, com recursos do Tesouro do Estado, em 2007.

Tabela 20: Síntese do movimento de alteração orçamentária dos elementos de despesa mais relevantes e representativos da atividade 8948, do orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, Fev. 2007 / Dez. 2007

ALTERAÇÃO ORÇAMENTÁRIA - 8948 – 2007 (Reais)						
Mês	Itens / Suplementados			Itens / Reduzidos		
	30	91	92 (Desp. Corr.)	30	91	92 (Desp. Corr.)
Fev.	-	15.000.000	15.000.000	15.000.000	-	-
Mar.	13.000.000	-	-	-	-	13.000.000
Jun.	4.000.000	5.876.641	-	-	-	1.913.437
Jul.	3.050.000	-	-	-	-	-
Ago.	4.604.861	-	-	-	-	-
Nov.	4.000.000	-	-	-	-	-
Dez.	14.867.977	-	-	-	872.040	-
Totais	43.522.838	20.876.641	15.000.000	15.000.000	872.040	14.913.437
Total das suplementações			79.399.479	Total das reduções		30.785.477
Total outros Itens			-	Total outros Itens		497.970
Total devolvido (descentralizados)			-	Total descentralizados		-
Total geral			79.399.479	Total geral		31.283.447

Fonte: Adaptado do relatório de movimento de alteração orçamentária – SES

A seguir é apresentada a análise do comparativo da despesa autorizada com a realizada da atividade **8948**, de 2007, com o auxílio das Tabelas 18 e 20 e do Gráfico 13.

A dotação inicial (autorização legislativa), R\$ 37,7 milhões, no item “**30**” representou 88,3% da dotação inicial da atividade. A despesa empenhada (realizada), R\$ 65,2 milhões, representou 167,7% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa acima da autorização e necessitou de reforço orçamentário. Na Tabela 20, o item “**30**”, primeiramente teve uma redução em fevereiro de R\$ 15 milhões e representou 39,7% da dotação inicial do item. Logo após, recebeu reforço orçamentário em todos os meses, totalizando R\$ 43,5 milhões que representaram 290,1% do valor reduzido em fevereiro. A redução em fevereiro não deveria ter ocorrido, haja vista, no mês seguinte recebeu reforço, uma vez que estava subestimado. O valor dos créditos por excesso de arrecadação, R\$ 12.037 milhões, no item, representou 27,7% da suplementação.

O item “**91**” com dotação inicial de R\$ 4 milhões representou 88,3% da dotação inicial da atividade. A despesa empenhada, R\$ 22,2 milhões, representou 556% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa acima da autorização e recebeu reforço orçamentário. Na Tabela 20 verifica-se o reforço orçamentário em fevereiro e também em junho, totalizando R\$ 20,9 milhões que representou cinco vezes mais que a dotação inicial do item.

A dotação inicial, R\$ 0,5 milhões no item “92” (Despesas Correntes), representou 1,2% da dotação inicial da atividade. A despesa empenhada, R\$ 0,6 milhões, representou 117,3% da dotação inicial do item, verificou-se uma despesa acima da autorizada e foram necessários créditos suplementares. Nesta mesma Tabela verificou-se reforço orçamentário em fevereiro de R\$ 15 milhões que representou trinta vezes mais o valor da dotação inicial do item. Porém, nos meses de março e junho, estes recursos foram quase que totalmente reduzidos, R\$ 14,9 milhões, representaram 99,4%. Percebe-se que foi reduzido praticamente todo o valor que foi suplementado em fevereiro.

Por fim, verificou-se que a redução orçamentária ocorreu no conjunto dos quatro itens que compõem a atividade e que todos os itens receberam reforço orçamentário, com exceção do item “32”.

Terminado o estudo e a análise dos programas e das ações propostas neste trabalho, passa-se a apresentar a Síntese das observações dos resultados gerados.

3.5 Síntese das observações

De acordo com a abrangência dos estudos, os resultados apontaram para a necessidade de alguns comentários sobre os resultados gerados. As seguintes observações são referentes os programas, projeto e atividades, estudados, em 2006 e 2007.

A seguir são apresentadas as observações dos resultados gerados no comparativo da despesa autorizada com a realizada dos programas, projeto e atividades a eles vinculados.

3.5.1 Observações sobre os resultados gerados do orçamento do FES

Primeiramente, a fonte de recursos do Tesouro do Estado, no orçamento do FES apresentou um equilíbrio, com pequena diferença nos valores em percentuais, se comparada com as outras fontes de recursos, 50,8% em 2006 e 55,1% em 2007.

Os programas, projeto e atividades a eles vinculados, e estudados neste trabalho, apresentaram-se em 2006 e 2007 em uma situação de conformidade, onde, função e subfunções, programas com projeto e atividades, guardaram relação entre si, com finalidades e objetivos em comum.

Verificaram-se duas funções de governo no orçamento do Fundo Estadual de Saúde (FES) (Tabela 4) em 2007. A função 10 (Saúde), específica da Instituição, e a função 04 (Administração Geral), esta última não guardou relação com as funções específicas do Órgão.

È importante destacar que nos últimos anos o número de ações no orçamento do FES aumentou extraordinariamente. Com a nova política de governo, a descentralização das ações de governo e o compromisso de maior transparência nas contas públicas fizeram com que o orçamento do FES, tornasse muito extenso e complexo e os recursos pulverizados em várias ações. O que torna mais propenso aos desvios encontrados na despesa autorizada com a realizada. Exigindo dos gestores um maior acompanhamento e controle dos recursos públicos.

3.5.2 Observações sobre os resultados gerados no comparativo da despesa autorizada com a realizada do FES

A seguir é apresentada a Tabela do comparativo das despesas autorizadas com a realizada dos programas estudados, no orçamento do FES, em 2006 e 2007.

Tabela 21: Comparativo da despesa autorizada x realizada dos programas estudados, no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007

DESPESA AUTORIZADA X REALIZADA - PROGRAMAS 830, 845 E 880						
Programas	CRÉDITO			DESPESA		
	Dotação Inicial	Suplementação	Redução	Dotação Atualizada	Valor Empenhado	Saldo
2006 (Reais)						
830	220.566.722	89.101.310	138.774.445	170.893.587	170.836.343	57.244
845	29.539.600	35.387.991	27.624.734	37.302.857	37.302.857	-
880	69.813.400	6.873.899	29.594.771	47.092.528	47.092.528	-
outros	371.813.604	92.337.409	108.004.410	356.146.604	356.138.149	8.454
Total	691.733.326	223.700.609	303.998.360	611.435.576	611.369.877	65.698
2007 (Reais)						
830	184.503.497	111.104.192	90.512.902	205.094.787	199.107.295	5.987.493
845	24.700.000	1.756.658	20.833.436	5.623.223	5.494.396	128.827
880	51.442.581	79.905.471	32.984.013	98.364.039	95.518.567	2.845.471
outros	507.113.940	86.992.642	157.533.058	436.573.524	432.560.674	4.012.850
Total	767.760.018	279.758.963	301.863.409	745.655.572	732.680.932	12.974.640

Fonte: Adaptado do relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada – SES

A Tabela a seguir apresenta a despesa autorizada com a realizada do projeto e das atividades estudados, em 2006 e 2007.

Tabela 22: Comparativo da despesa autorizada x realizada do projeto e das atividades estudados no orçamento do FES, com recursos do Tesouro do Estado, 2006 – 2007

DESPESA AUTORIZADA X REALIZADA – PROJETO 5055 E ATIVIDADES 8947 E 8948						
Projeto/ Atividades	CRÉDITO			DESPESA		
	Dotação Inicial	Suplementação	Redução	Dotação Atualizada	Valor Empenhado	Saldo
2006 (Reais)						
5055	25.179.600	32.387.991	20.264.734	37.302.857	37.302.857	-
8947	120.758.340	5.809.318	58.390.656	68.177.002	68.135.667	41.335
8948	62.043.400	6.416.924	25.777.775	42.682.549	42.682.549	-
outros	483.751.986	179.086.376	199.565.195	463.273.168	463.248.804	24.363
Total	691.733.326	223.700.609	303.998.360	611.435.576	611.369.877	65.698
2007 (Reais)						
5055	20.200.000	1.756.658	16.333.436	5.623.223	5.494.396	128.827
8947	93.364.497	45.102.824	30.452.461	108.014.860	105.863.687	2.151.173
8948	42.759.729	79.399.479	31.283.447	90.875.761	88.030.290	2.845.471
outros	611.435.792	153.500.002	223.794.065	541.141.728	533.292.559	7.849.169
Total	767.760.018	279.758.963	301.863.409	745.655.572	732.680.932	12.974.640

Fonte: Adaptado do relatório comparativo da despesa autorizada com a realizada – SES

Alguns pontos são importantes relatar. Primeiramente, o fato das Tabelas apresentarem saldo orçamentário R\$ 0,00 reais (zerado) no comparativo da despesa autorizada com a realizada, em alguns dos programas, projeto e atividades, estudados neste trabalho. O saldo zerado no final do ano poderia ser um bom indício de planejamento, programação e controle orçamentário, não fossem as constantes alterações orçamentárias verificadas.

O fato alguns dos programas, projeto e atividades, estudados, apresentar-se com saldo orçamentário zerado, dizem respeito ao compromisso e dever da Secretaria de Estado da Saúde (SES), de cumprir com o disposto na Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Aplicar recursos mínimos de 12% da fonte do Tesouro do Estado para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde.

Assim, quando chega o final do ano, inicia-se um processo de reestruturação no orçamento do FES, no mês de novembro e dezembro. Praticamente todo o crédito orçamentário da fonte do Tesouro do Estado que se encontra disponível, é remanejado para outros programas ou projetos/atividades, de acordo com as necessidades. Isto, para que se cumpra à referida Lei. (informações repassadas pelos técnicos do setor de orçamento da SES).

a) Comparativo da despesa autorizada com a realizada do programa 845 e projeto 5055

O comparativo da despesa autorizada com a realizada do programa **845** apresentou o programa com 4,3% dos recursos do Tesouro do Estado no orçamento do FES em 2006 e 3,2% em 2007. A despesa orçamentária, em 2006, ficou acima da autorizada e necessitou de créditos adicionais, em torno de 26%. Finalizou o ano sem saldos orçamentários no programa. Por outro lado, em 2007, este programa apresentou a despesa orçamentária abaixo da autorizada e foram reduzidos em torno de 78% dos créditos orçamentários para outros programas.

O projeto **5055**, vinculado a este programa, apresentou 85,2% dos recursos do Tesouro alocados no programa em 2006 e 81,8% em 2007. A despesa orçamentária, em 2006, ficou acima da autorizada e foram necessários créditos adicionais, em torno de 48%. Estes créditos foram distribuídos em todos os elementos de despesa do projeto, e no final do ano apresentou saldo não utilizado. Por sua vez em 2007, a despesa orçamentária do projeto, ficou abaixo da autorizada. Foi empenhado em torno de 27% do valor autorizado, por este motivo foram reduzidos créditos para outros projetos/atividades. O projeto apresentou-se com saldo não utilizado no final do ano.

Em 2006 e 2007, o programa **845** iniciou o ano com dotação orçamentária em outros projetos/atividades além do projeto **5055**. Porém, terminou o ano com dotação orçamentária apenas neste projeto. Isto se deve ao fato, que, a dotação inicial que se encontrava em outros projetos/atividades vinculados ao programa foi totalmente reduzida.

Logo a dotação atualizada do programa coincide com a dotação atualizada do projeto, R\$ 37,3 milhões, e, este é o montante da despesa empenhada no projeto e no programa. Assim a despesa empenhada no projeto corresponde a exatamente 100% da despesa empenhada no programa.

Quanto às alterações orçamentárias (Tabela de movimento de alteração orçamentária), observaram-se diversos créditos adicionais e reduções orçamentárias ao longo do ano em curto espaço de tempo. Em 2006, seguidos créditos adicionais com recursos provenientes de reduções parciais e totais de outros projetos/atividades. Já em 2007, seguidas reduções de créditos para outros projetos/atividades.

Por fim, levando-se em consideração esses aspectos, percebeu-se um orçamento subestimado em 2006 e superestimado em 2007, com desvios muito significativos. Tendo em vista que o projeto visa à contratação de obras e reformas e aquisição de equipamento e material permanente, observou-se queda nas despesas com investimentos de 2006 para 2007.

b) Comparativo da despesa autorizada com a realizada do programa 830 e da atividade 8947

O comparativo da despesa autorizada com a realizada do programa **830** apresentou o programa com 31,9% dos recursos do Tesouro do Estado no orçamento do FES em 2006 e 24% em 2007. A despesa orçamentária, em 2006, ficou abaixo da autorizada, foram empenhados, em torno de 77% dos créditos orçamentários. Por sua vez, em 2007, o programa apresentou uma despesa orçamentária acima da autorizada e foram necessários créditos adicionais em torno de 8%.

A atividade **8947**, vinculada a este programa, apresentou 54,8% dos recursos do Tesouro alocados no programa, em 2006 e 50,6% em 2007. A despesa orçamentária, em 2006, ficou abaixo da autorizada, foi empenhada em torno de 56% do valor autorizado. Quase metade dos créditos autorizados foi reduzida para outros projetos/atividades e apresentou saldo não utilizado no final do ano. Por outro lado, em 2007, a despesa orçamentária ficou acima da autorizada e foram necessários créditos adicionais, em torno de 13%. Estes créditos foram distribuídos em oito, dentre os quatorze elementos de despesa da atividade. Neste ano também apresentou saldo não utilizado.

O programa **830**, em 2006, iniciou com dotação orçamentária em outros projetos/atividades, além, da atividade **8947** (Manutenção das Unidades Assistenciais de Saúde Próprias da SES). A despesa nesta atividade representou 40% da despesa empenhada no programa. O restante foi empenhado em outros projetos/atividades pertencentes a este mesmo programa. Já em 2007, a despesa empenhada na atividade representou 53,2% da despesa empenhada no programa.

Quanto às alterações orçamentárias (Tabela de movimento de alteração orçamentária), observam-se diversos créditos adicionais e reduções ao longo do ano, em curto espaço de tempo. Em 2006, seguidas reduções de créditos orçamentários para outros projetos/atividades. Já em 2007, seguidos créditos suplementares, e os recursos foram provenientes de outros projetos/atividades.

Por fim, em 2007, verificaram-se algumas incoerências nesta atividade. Primeiramente ocorreu a redução de créditos orçamentários, e, um mês após o reforço de dotação orçamentária. O evento se repete quando, novamente, ocorre à redução de créditos e logo após mais reforço de dotação.

c) Comparativo da despesa autorizada com a realizada do programa 880 e da atividade 8948

O comparativo da despesa autorizada com a realizada do programa **880** apresentou o programa com 10,1% dos recursos do Tesouro do Estado no orçamento do FES em 2006 e 6,7% em 2007. A despesa orçamentária, em 2006, ficou abaixo da autorizada, foram empenhados em torno de 67% dos créditos orçamentários, por este motivo, foram reduzidos créditos para outros programas. Por sua vez em 2007, o programa apresentou uma despesa orçamentária acima da autorizada e foram necessários créditos adicionais, em torno de 86%, no programa.

A atividade **8948**, vinculada a este programa, apresentou 88,9% dos recursos do Tesouro alocados no programa em 2006 e 83,1% em 2007. A despesa orçamentária abaixo da autorizada. Foi empenhado em torno de 69% do valor dos créditos autorizados, o restante destes créditos, não utilizados, foram reduzidos para outros projetos/atividades. A redução ocorreu em todos os elementos de despesa da atividade, no qual, em dois deles, nada foi empenhado. A atividade apresentou-se com saldo R\$ 0,00 (zerado) no final de 2006. Por sua vez em 2007, a despesa orçamentária ficou acima da autorizada. Por este motivo, foram necessários créditos adicionais, em torno de 106%, mais que o dobro dos créditos autorizados, e foram distribuídos em três dentre os quatro elementos de despesa da atividade. A atividade apresentou-se com saldo não utilizado no final do ano.

O programa **880** iniciou com dotação orçamentária em outros projetos/atividades, além da atividade **8948**, em 2006. A despesa empenhada na atividade representou 91% da despesa empenhada no programa e o restante empenhado em outros projetos/atividades. Em 2007, a despesa empenhada na atividade, representou 92,2% da despesa empenhada no programa.

Quanto às alterações orçamentárias (Tabela de movimento de alteração orçamentária), observam-se diversos créditos adicionais e reduções ao longo do ano, em curto espaço de tempo. Em 2006, observaram-se seguidas reduções de créditos orçamentários para outros projetos/atividades. Já em 2007, seguidos créditos adicionais, sendo parte dos recursos, provenientes de reduções parciais ou totais de outros projetos/atividades.

Por fim, percebe-se um orçamento superestimado para 2006 e subestimado para 2007, com desvios muito significativos, principalmente em 2007. Observando a Tabela de movimento de alteração orçamentária de 2007, percebeu-se a mesma incoerência descrita para

atividade anterior, tendo em vista que se encontra reforço de dotação orçamentária, intercalado com redução, no mesmo elemento de despesa.

d) Observações sobre o comparativo da despesa autorizada com a realizada

Os dados contidos nos orçamentos, segundo Lunkes, (2003, p. 47) “não passam de estimativas, estando assim sujeitos aos eventos internos e externos, que podem afetar o processo de previsão, inviabilizando sua concretização”. A forma de alocação e o volume dos créditos orçamentários refletem significativamente no andamento de processo de execução orçamentária da despesa.

Por fim, levando-se em consideração esses aspectos, é natural que no decorrer da execução orçamentária haja necessidade de alguma alteração no orçamento. Porém, neste estudo de caso, e diante dos dados orçamentários da despesa, verificou-se nos programas **845**, **830** e **880**, com o projeto **550** e as atividades **8947** e **8948**, a eles vinculados, respectivamente, um desvio significativo no valor da despesa autorizada com a realizada e diversas alterações orçamentárias em curto espaço de tempo.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões sobre o tema e sobre os objetivos específicos, necessários para atingir o objetivo geral. Além disso, são apresentadas as sugestões à instituição estudada e para futuros trabalhos.

4.1 Conclusões sobre o tema

Na administração pública, o planejamento orçamentário é parte fundamental para se obter resultados esperados ao longo dos exercícios financeiros. Na fase de elaboração do orçamento e na fase da execução, a administração pública está condicionada às leis e outras normas. Adicionalmente, as ações tomadas na execução do orçamento sofrem as influências diretas dos procedimentos administrativos adotados no planejamento.

Uma das conseqüências da falta de planejamento são as alterações (procedimentos necessários para tornar possível a realização da despesa) em que o orçamento deverá passar. Exemplo disto é o surgimento de despesa, considerada de urgência, quando não encontra aporte de recurso orçamentário terá ainda que aguardar o tramite legal (crédito adicional), para então ser empenhada/realizada.

Por este motivo, é importante para que os gestores reflitam sobre os objetivos e fixem as prioridades, detalhando as despesas dentro da realidade, para que na fase da execução não sejam surpreendidos. O planejamento orçamentário ajuda a garantir a disponibilidade de recursos quando necessário, bem como, determinar com certo grau de segurança o alcance dos objetivos em atender as necessidades priorizadas na proposta orçamentária.

Quanto aos trabalhos (monografias e dissertação) relacionados ao tema, verificou-se a importância e a relevância do planejamento orçamentário como meio de auxiliar em tomadas de decisões para se priorizar as ações maximizando a alocação de recursos financeiros e alcançar metas e os objetivos.

Quanto ao orçamento do Fundo Estadual de Saúde (FES), constatou-se que é uma área muito complexa, por dividir-se em diversas atividades de saúde pública, como assistência hospitalar, assistência farmacêutica, vigilância epidemiológica, vigilância sanitária, laboratório, serviços administrativos, folha de pessoal e encargos, etc..

Assim, o orçamento do FES subdivide-se em diversas subfunções de acordo com as atividades realizadas dentro dos programas de governo correspondente. As ações são inúmeras, tornando o orçamento muito extenso e complexo, devendo ainda, seguir as Leis, Decretos e regimentos nos quais os instrumentos orçamentários devem se adequar. O grande número de ações no orçamento do FES contribui para a pulverização dos créditos orçamentários da despesa, dificultando a alocação destes créditos, e, por este motivo, exigem maior cuidado no planejamento, controle e avaliação do orçamento.

4.2 Conclusões sobre os objetivos

A seguir são apresentadas as conclusões obtidas. O objetivo geral desta monografia, verificar a conformidade dos procedimentos de execução orçamentária de programas no FES em relação aos instrumentos de planejamento, formalizado por meio das leis orçamentárias, foi atingido, conforme conclusões descritas em cada um dos objetivos específicos, previstos no item 1.3 deste trabalho, em resposta a questão problema colocada no item 1.2.

Objetivo - a) A Fundamentação teórica propiciou um melhor conhecimento e entendimento dos instrumentos legais de planejamento estatal, Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), utilizados pelo governo do Estado de Santa Catarina na elaboração do orçamento público, tratado no item 2 deste trabalho.

A abrangência do orçamento público depende do volume de recursos arrecadados. Por este motivo, os recursos são limitados, sendo necessário priorizar as ações de governo para melhor atingir os objetivos. O orçamento público, por meio do gerenciamento e distribuição de recursos, atende às necessidades da população e controla a aplicação dos gastos realizados pelo governo. De acordo com a teoria, as dotações orçamentárias devem expressar o resultado final do esforço (atender as necessidades priorizadas) de planejamento firmado nas metas do PPA e da LDO.

Objetivo - b) Quanto aos procedimentos adotados na elaboração do orçamento para os projetos e as atividades pertencentes a programas do FES, encontram-se dispostos no item 3.3.1 deste trabalho, onde, também, são explicitados os critérios utilizados na quantificação de metas e valores a serem programados para projetos e atividades do orçamento do FES.

Objetivo - c) Foram verificadas diversas alterações orçamentárias no orçamento para projeto e atividades estudados, em 2006 e 2007. As conclusões foram descritas em conjunto com o próximo objetivo específico.

Objetivo - d) Quanto aos procedimentos de execução orçamentária o orçamento da despesa do FES apresentou uma situação de conformidade, em 2006 e 2007, no qual, função e subfunção, programas, projeto e atividades, estudados, guardaram relação entre si, quanto à finalidade e objetivos propostos.

O comparativo da despesa autorizada com a despesa realizada do programa **845** se apresentou subestimado em 2006 e superestimado em 2007. O programa iniciou o ano de 2006 e 2007 com crédito orçamentário autorizado em outras ações, além do projeto **5055**. Entretanto, o programa finalizou o ano apresentando dotação orçamentária apenas em uma ação, o projeto **5055**. Assim o valor da dotação atualizada do projeto corresponde exatamente ao valor da dotação atualizada do programa, assim como, o valor do empenhado no projeto e o valor do empenhado no programa. O comparativo da despesa autorizada com a despesa realizada no projeto, em 2006, apresentou uma despesa orçamentária acima da autorizada. Por sua vez, em 2007, apresentou uma despesa orçamentária abaixo da autorizada, com uma drástica redução nas despesas com investimentos.

Por outro lado, o comparativo da despesa autorizada com a despesa realizada nos programas **830** e **880** se apresentaram superestimado em 2006 e subestimado em 2007. As atividades **8947** e **8948** vinculadas aos programas, respectivamente, apresentaram a despesa orçamentária abaixo da autorizada em 2006 e acima da autorizada em 2007.

O comparativo da despesa autorizada com a realizada nos programas, projeto e atividades, estudados, tanto em 2006 quanto em 2007, demonstrou desvios significativos nos créditos autorizados/fixados para a despesa com relação ao valor realizado/empenhado. Verificaram-se em alguns elementos de despesa valores fixados para a despesa muito acima das necessidades orçamentárias e para outros valores muito abaixo.

Assim, para adequar o orçamento as necessidades orçamentárias, foram necessárias alterações no orçamento em 2006 e 2007. Porém, verificou-se um grande volume de alterações orçamentárias realizadas no projeto e atividades estudados. Foram abertos diversos créditos adicionais ao longo do ano, no qual, a maioria dos recursos para compensar estes créditos, foi proveniente de outros projetos/atividades.

Igualmente para as reduções, a maioria das reduções orçamentárias ocorridas no projeto e atividades estudados foi para compensar os créditos adicionais abertos para outros

projetos/atividades. Assim, percebe-se que parte dos créditos orçamentários reduzidos nestas ações, estudadas, não foi aproveitado dentro das mesmas das quais foram reduzidas.

As alterações orçamentárias (créditos adicionais abertos e reduções orçamentárias) dos elementos de despesa mais relevantes ou significativos do projeto e atividades podem ser observadas nas tabelas em que se apresenta o movimento das alterações orçamentárias do projeto e das atividades estudados. Nestas tabelas se encontram diversas aberturas de créditos adicionais, intercaladas com reduções, nos mesmos elementos de despesas, ao longo do ano e em curto espaço de tempo.

Por último, durante os estudos, foi observada uma segunda classificação de função no orçamento do Fundo Estadual de Saúde. A Instituição tem como função, as atividades inerentes à saúde pública, entretanto, foi constatada uma segunda função no orçamento em 2007, a função 04 (Administração Geral). Assim, o orçamento apresentou-se, em 2007, com duas funções de Governo, a função Saúde e a função Administração Geral.

4.3 Recomendações

Como recomendação à Instituição, sugere-se aprimorar técnicas ou ferramentas ao processo de planejamento e orçamento, no sentido de reduzir as diferenças observadas entre a despesa autorizada/fixada na proposta de Lei orçamentária Anual e a executada. Neste sentido pode ser necessário capacitar pessoal em técnicas de planejamento, acompanhamento e avaliação do processo orçamentário com vistas a reduzir o volume de alterações no orçamento. Refletindo, assim, positivamente nos procedimentos de execução orçamentária dos programas e ações do Fundo Estadual de Saúde, ao longo do exercício financeiro.

Como recomendação para futuros trabalhos, propõe-se que sejam abordados outros programas, projetos e atividades com vistas a verificar se os recursos orçamentários reduzidos do projeto e atividades estudados foram utilizados/executados em outros projetos/atividades ou programas. Igualmente, pode-se verificar se a redução das despesas com investimentos, ocorridas em 2007 no projeto **5055**, foram compensadas em outros projetos.

Neste trabalho, estudou-se a fonte de recursos do Tesouro do Estado, propõe-se que sejam abordados recursos de outras fontes do orçamento deste Órgão, no sentido de verificar se o mesmo ocorre com os procedimentos de execução orçamentária nestas fontes.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994. 271 p.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2005. 1.231p (Leis Rideel).

_____. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2005. 1.231p (Leis Rideel).

_____. **Emenda Constitucional nº 50, de 14 de fevereiro de 2006**. Modifica o art. 57 da Constituição Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc50.htm>. Acesso em: 2 jun. 2009.

_____. **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. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Lei4320.htm>>. Acesso em: 19 dez. 2008.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. (Lei de Responsabilidade Fiscal) Estabelece Normas de Finanças Públicas voltada para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2005. 1.231p (Leis Rideel).

_____. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 15 de outubro de 2008**. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>>. Acesso em: 2 jun. 2009.

_____. **Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001**. Portaria Consolidada com a Portaria STN nº 212 de 04/06/2001; Portaria Interministerial nº 325, de 27/08/2001; e Portaria Interministerial nº 519, de 27/11/2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria_163_01.pdf>. Acesso em: 19 dez. 2008.

_____. **Portaria Interministerial nº 325 de 27 de agosto de 2001.** Altera os Anexos I, II e III da Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, que dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Por_Int325.pdf>.
Acesso em: 19 dez. 2008.

_____. **Portaria Interministerial nº 688, de 14 de outubro de 2005.** Altera o Anexos II Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_Int688_05.pdf>.
Acesso em: 10 julh. 2009.

_____. **Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999.** 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 conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>.
Acesso em: 19 dez. 2008.

COAN, S. B. V. A *et al.* História da Secretaria de Estado da Saúde: Resgatando a saúde pública de Santa Catarina no período de 1889 a 1999, com enfoque em recursos humanos. Elaborado por COAN, S. B. V. A *et al.* Florianópolis: não publicado 1999.

CONASS. **Financiamento da saúde.** CONASS. Conselho nacional de secretários de saúde. Brasília: 20 ed. 2007. 161p. (Progestores – Para entender a gestão do SUS, 3).

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público.** Rio de Janeiro: ed. do autor, 1988. 230p.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1977.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 13. ed. Ampl. revis. e atual. São Paulo: Atlas, 2005. 318p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991. 159 p.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 10. ed. rei. São Paulo: 2008 Atlas, 352 p.

LIVRAMENTO, Bárbara. **Relação entre o planejamento e o empenho na execução orçamentária do Ministério Público de SC.** Monografia. Florianópolis. UFSC. 2005-2.

LUNKES, João R. **Manual de Orçamento.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 161p.

MARCONI, Marina D. A; LAKATOS, Eva M. **Metodologia científica.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. Direito financeiro e controle externo: teoria, jurisprudência e 370 questões. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 320 p.

PIREZ, João B. de S. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 4 ed. Brasília: Franco & Fortes, 1998. 394p.

SANTA CATARINA. Assembléia Legislativa do Estado de Santa Catarina. O Estado de Santa Catarina. Disponível em: <<http://ww1.alesc.sc.gov.br/munCatarinenses/index.php>>
Disponível em: 2 de abr. 2009.

_____. **Lei Complementar nº 381 de 7 de maio de 2007**. Dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual. Disponível em: <http://200.192.66.20/alesc/docs/2007/381_2007_lei_complementar_p.doc>. Acesso em: 3 mai. 2009.

_____. **Lei nº 5.164, de 27 de novembro de 1975**. Dispõe sobre a alienação de bens móveis inservíveis. Disponível em: <http://200.192.66.20/alesc/docs/1975/5164_1975_lei.doc>. Acesso em: 3 mai. 2009.

_____. **Lei nº 5.254, de 27 de setembro de 1976**. Cria o Fundo Estadual de Saúde do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://200.192.66.20/alesc/docs/1976/5254_1976_lei.doc>. Acesso em: 3 mai. 2009.

_____. **Lei nº 7.548, de 17 de março de 1989**. Altera a redação do artigo 2º, itens I, II, IV, VII e acrescenta o item IX, e o parágrafo único do artigo 3º, da Lei nº 5.254, de 27 de setembro de 1976. Disponível em: <http://200.192.66.20/alesc/docs/1989/7548_1989_lei.doc>. Acesso em: 3 mai. 2009.

_____. **Lei nº 12.871, de 16 de janeiro de 2004**. Aprova o Plano Plurianual para o quadriênio 2004-2007 e adota outras providências. Disponível em: <http://www.spg.sc.gov.br/planejamento/arquivos/lei_12.871.doc>. Acesso em: 7 ago. 2009.

_____. **Lei nº 13.454, de 25 de julho de 2005**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da lei orçamentária para o exercício financeiro de 2006 e adota outras providências. Disponível em: <<http://www.spg.sc.gov.br/orcamento/arquivos/Lsn-0105.doc>>. Acesso em: 9 ago. 2008.

_____. **Lei nº 13.672, de 9 de janeiro de 2006**. Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2006. Disponível em: <<http://www.spg.sc.gov.br/elaboracao.php>> Acesso em: 9 ago. 2008.

_____. **Lei nº 13.849, de 31 de outubro de 2006**. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2007 e adota outras providências. Disponível em: <http://www.spg.sc.gov.br/orcamento/arquivos/LDO_13.849_2007_Aprovada.doc>. Acesso em: 9 ago. 2008.

_____. **Lei nº 13.969, de 22 de janeiro de 2007**. Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2007. Disponível em: <<http://www.spg.sc.gov.br/elaboracao.php>>. Acesso em: 9 ago. 2008.

_____. Secretaria de Estado da Saúde. Organograma. Disponível em: <http://www.saude.sc.gov.br/organograma/Organograma_Geral.xls>. Acesso em: 3 mai. 2009.

_____. Secretaria de Estado da Saúde. CES. Conselho Estadual de Saúde. Disponível em: <<http://www.saude.sc.gov.br>>. Acesso em: 3 mai. 2009.

_____. Secretaria de Estado da Saúde. **Manual de orientação para gestores municipais de saúde**. Florianópolis: Secretaria de Estado da Saúde. In Ângela Maria Blatt *et al.* (Org.) IOESC: Florianópolis, 2008. 79p.

_____. Secretaria de Estado da Saúde. **Plano Estadual de Saúde**. In: Lacerda, Rosimari Telino de; Ortiga, Ângela Maria Blatt (Org). Florianópolis: Secretaria de Estado da Saúde. IOESC: Florianópolis, 2007. 173p.

_____. Secretaria de Planejamento e Gestão. Descentralização. Disponível em: <www.spg.sc.gov.br>. Acesso em: 2 abr. 2009.

_____. Governo do Estado de Santa Catarina. O reconhecimento do litoral catarinense. Disponível em: <www.sc.gov.br/conteudo/santacatarina/historia/paginas/02reconhecimento.html>. Acesso em: 2 abr. 2009.

_____. Governo do Estado de Santa Catarina. Governadores de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.sc.gov.br/conteudo/santacatarina/historia/paginas/governadores.html>>. Acesso em: 2 abr. 2009.

SANTOS, Maurício Colleto. **O escritório de gerenciamento de projeto no planejamento estratégico e orçamentário: um estudo de caso na indústria de mídia sob o enfoque da cibernética**. Dissertação (mestrado). USP (2007). 152p. Disponível em: <http://biblioteca.igc.usp.br/Livros_eletr/teses.htm> Acesso em: 5 ago. 2009.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. 121p.

SILVA, Jair C. da; VASCONCELOS, Edílson F. **Manual de execução orçamentária e contabilidade pública**: adendo glossário de termos técnicos. 1. ed. Brasília, DF: Brasília, 1997. 428p.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**. 7. Ed. Atlas: São Paulo, 2004.

VALVERDE, Daniel de Souza. **Orçamento público: um instrumento de planejamento**. Monografia. Florianópolis. Monografia. UFSC. 2005-2.