



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDERSON ESTRELA DE SANTANA

**GASTOS NA SAÚDE: UM ESTUDO NO CONTROLE DE CUSTOS NO
MUNICÍPIO DE SOUSA**

**SOUSA - PB
2009**

ANDERSON ESTRELA DE SANTANA

**GASTOS NA SAÚDE: UM ESTUDO NO CONTROLE DE CUSTOS NO
MUNICÍPIO DE SOUSA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Me. Luiz Gustavo de Sena Brandão Pessoa.

**SOUSA - PB
2009**

ANDERSON ESTRELA DE SANTANA

**GASTOS NA SAÚDE: UM ESTUDO NO CONTROLE DE CUSTOS NO MUNICÍPIO
DE SOUSA**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovada em sua forma final pela banca examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande - PB.

Presidente: Luis Gustavo – (Orientador)
Msc. - Universidade Federal de Campina Grande - PB.

Membro: Antônio Firmino da Silva Neto
Msc. Universidade Federal de Campina Grande - PB.

Membro: Josicarla Soares Santiago
Msc. Universidade Federal de Campina Grande - PB.

Sousa, 22 de Julho de 2009.

Consagro este trabalho aos meus iluminadores, meus pais Manoel Leandro de Santana (*in memoriam*) e Mirian Estrela de Sá Santana (*in memoriam*). A Meu avô paterno Francisco Assis de Holanda (*in memoriam*) e a minha tia Maria Ursulina de Santana.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a inteligência infinita (Deus).

Reconhecido pelo (AMOR) insubstituível entre dois seres, que me fez presença neste Mundo, meu pai Manoel Leandro de Santana (*in memorian*) e minha mãe Mirian Estrela de Sá Santana (*in memorian*).

A minha estimada Tia Maria Ursulina de Santana: Licenciada em Geografia e Técnica atuante em Contabilidade e aos meus outros familiares.

Ao orientador Luiz Gustavo de S. B. Pessoa pelas horas de atenção, pela calma, e pelos conhecimentos transmitidos.

Aos meus colegas de turma por estarmos nos mesmos caminhos trilhados e conquistados do curso após tantos desafios nestes dias de luta e desbravamento e finalizados e pelo incentivo de estar aqui como amigos e solidários.

Aos meus professores e todos os amigos que contribuíram formal ou informalmente na conclusão desta jornada.

(...).As Dívidas Públicas devem ser reduzidas, a arrogância das autoridades deve ser moderada e controlada.(...)

Marcus Tullius Cícero - Roma, 55 a.C.

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo investigar como é realizado o controle de custos nos serviços executados na secretaria de saúde no município de Sousa no tocante a realização da despesa pública, no intuito de transparecer as contas e o domínio no campo do orçamento público. Para tanto procedeu-se a pesquisa por meio de um formulário com uma entrevista direcionada ao gestor público que tinha por foco no planejamento dos serviços pela entidade pública. A metodologia aplicada quanto aos objetivos caracteriza-se como descritiva ao identificar custos na secretaria de saúde, quanto aos procedimentos caracteriza-se como documental ao analisar o orçamento 2008 e, quanto à abordagem do problema sendo qualitativa por descrever os gastos dispendidos na área da saúde. Constatou-se uma grande quantidade de recursos financeiros utilizados para saúde, dentro dos limites legais, que foram principalmente utilizados para os recursos humanos em despesas de pessoal, não houve realizações de subvenções sociais conforme a pesquisa, como também se identificou recursos físicos que mais se consumiam, ocorrendo sem sistema de custos ou nem mesmo algum método de gerenciamento específico, contudo a prestação de contas se disponibilizou de forma transparente. Assim faz-se necessário que se implante um gerenciamento de custos para as despesas de saúde na secretaria municipal de Sousa, possibilitando assim o controle real para a tomada de decisões proporcionando uma melhor qualidade no fornecimento dos serviços.

Palavras-chave: Orçamento, Despesas públicas e custos.

ABSTRACT

This research aimed to investigate how the control is performed the costs for services performed in the office of health in the municipality of Sousa on the performance of public expenditure in order to clear the accounts and in the field of public budget. For both proceeded to search through a form with an interview directed to the manager who had the public focus in the planning of services by the public sector. The methodology as applied to the goals it is characterized as descriptive to identify the secretary of health costs, as the procedures can be regarded as documentary to examine the budget in 2008 and, on the qualitative approach to the problem is by describing the expenses spent on health. It was a lot of financial resources used for health, within the legal limits, which were mainly used for human resources in staff costs, no accomplishments of social grants, as well as physical resources are identified that are best consumed, occurring system without the cost or even a specific method of management, however the provision of accounts is provided in a transparent manner. Thus it is necessary to implant a management cost to the cost of health in the municipal office of Sousa, thus enabling the real control for decision making by providing better quality in the provision of services.

Keywords: Budget, public expenditure and costs.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Delimitação do tema e Problemática.....	11
1.2 Justificativa da Pesquisa.....	12
1.3 OBJETIVOS	13
1.3.1 Objetivo Geral.....	13
1.3.2 Objetivos Específicos.....	13
2 Metodologia da Pesquisa.....	14
2.1 Quanto dos Objetivos	14
2.2 Quanto aos Procedimentos	14
2.3 Quanto a Abordagem do Problema.....	15
3 REFERENCIAL TEÓRICO	16
3.1 Despesa Pública.....	16
3.2 Custos no Serviço Publico	17
3.3 Classificação Das Despesas.....	18
3.4. Estágios da despesa.....	22
3.4.1 Empenho	23
3.4.2 Liquidação	24
3.4.3 Pagamento	25
3.5 Restos a Pagar ou Resíduos Passivos	26
3.6 Dívida Pública ou Dívida Passiva	27
3.7 Despesas de Exercícios Anteriores	27
3.8 A Lei de Responsabilidade Fiscal	28
4. ANÁLISE DOS DADOS	31
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
REFERÊNCIAS	39
APÊNDICES.....	41
APÊNDICE A - FORMULÁRIO DE PESQUISA	42
GASTOS NA SAÚDE: UM ESTUDO NO CONTROLE DE CUSTOS NO MUNICÍPIO DE SOUSA.....	42
ANEXOS	44
ANEXO A – Demonstrativo das Despesas por unidade Orçamentária -SECRETARIA DE SAÚDE	45

1 INTRODUÇÃO

1.1 Delimitação do tema e Problemática

Devido ao progressivo avanço tecnológico, as formas de organizações de dados evoluíram de modo dinâmico e veloz sendo refletidos em vários setores, logo a economia não poderia ser excluída, os efeitos da globalização são rapidamente notados então o Brasil tomando parte nesse mercado competitivo e desenvolvido que é o setor privado, inicia-se nesta meta englobando também o setor público. Este setor para se adaptar foi preciso regularizar as políticas administrativas em que se criaram Leis como a de Lei de Responsabilidade Fiscal que surge com um novo modelo de política econômica relativa às despesas do Estado.

Corroborando neste sentido que a Lei de Responsabilidade Fiscal mostra novos horizontes de governo para o Brasil, Nascimento e Debus (2001) ilustrar que essa Lei Complementar oferece uma direção para a gestão pública brasileira no sentido de fiscalizar os atos dos governantes, que se mostraram muitas vezes em seu poder corruptos, deixando uma má impressão para a sociedade das instituições que simbolizam a democracia e o estado de direito, pois as verbas públicas como exemplo no nosso passado, já tiveram seus propósitos desviados para fins de interesse pessoal causando endividamento além dos limites toleráveis com despesas não condizentes com as atividades finalísticas do Estado.

Em contribuição Alonso (1999, p. 38) afirma em outra opinião que a evolução na gestão das finanças públicas no Brasil foi a criação de órgãos como, a Secretaria do Tesouro Nacional, o Ministério da Fazenda e o desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira. Com este ultimo Brasil passou a ter o controle informatizado de gastos governamentais, pois os dados eram disponibilizados com maior facilidade e acesso com o objetivo controlar a execução da despesa, em sua conjuntura, componentes, entidades, partes ou elementos, mas com uma ressalva em que não foi arquitetado para apurar custos reais dos serviços públicos, não informando o consumo de produtos e nem os gastos nos processos de trabalho.

Outrora Baleeiro (1998, p. 91) já alertava sobre os dispêndios do setor público mesmo antes mesmo da criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois afirmava que os gastos públicos de acordo com a economia de um determinado grupo poderiam ir além do disponível, mesmo uma sociedade com uma economia pobre e recursos escassos, podem cometer esbanjamentos com os recursos de natureza coletiva, por motivos diversos que vão de encontro a capacidade financeira do país como também, vão de encontro com o real destino pela qual os recursos se dispuseram.

A ênfase desse trabalho reflete sobre a utilização do gasto público, tendo como referência o orçamento na secretaria de saúde do município de Sousa na Paraíba. Não obstante há uma problemática a ser indagada: como é realizado o controle de custos nos serviços executados na secretaria de saúde do município de Sousa no tocante à realização da despesa pública?

1.2 Justificativa da Pesquisa

O assunto sobre gastos no âmbito público, tem sido discutido com projetos por vários governos em todo mundo e tem sido interesse de autores no meio acadêmico. Contudo questionamentos sobre os propósitos da contabilidade na especialidade pública também não poderiam ser excluídos, já que para Horngren, Foster e Datar (1997 *apud* Silva e Drumond 2004) o sistema contábil deve fornecer informações para cinco objetivos tais como:

1. Formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo
2. Decisões de alocação de recursos
3. Planejamento e controle de custos das operações e atividades
4. Mensuração de desempenho e avaliação de pessoas
5. Adequação com a regulamentação externa e exigências legais

Iniciando nesse sentido Silva (2004, p. 15) desperta que a Contabilidade Pública é para além da categoria de mera escrituração das despesas públicas.

(...) a Contabilidade Governamental não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, pois deve estudar formas que permitam controle efetivo da gestão do governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório, buscando sempre a transparência dos demonstrativos contábeis e financeiros para que todos os cidadãos possam compreender a ação dos governantes, aguçando a análise crítica e permitindo-lhes discernir quanto a forma de sua atuação ao, mormente no que diz respeito a subtração de parte do patrimônio do povo por meio dos tributos.

Nesse sentido, palpa-se em buscar métodos, estruturas e veracidade do conhecimento que contribuam para a evolução e especialização da ciência contábil junto às universidades. Pois estas têm como função, difundir o conhecimento científico, se adequando ao longo da história às mudanças do desenvolvimento, econômico, social e tecnológico. Nesta transformação recíproca entre o homem e construção científica, deve adquirir parcerias em todos os níveis e áreas do conhecimento, cabendo a comunidade acadêmica a pesquisa e a extensão no ambiente o qual faz parte.

Ao mesmo tempo, não apenas para a área acadêmica, mas, de uma visão geral, a realização dessa pesquisa contribui e enriquece o conhecimento social com substancial importância para a melhor compreensão e interação da comunidade para com os serviços de natureza pública, para que se tenha uma sociedade mais dinâmica e com opinião crítica voltada pra melhores mudanças em prol do bem geral.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Verificar como é realizado o controle de custos nos serviços executados na secretaria de saúde do município de Sousa no tocante à realização da despesa pública.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Verificar a prestação de contas da Secretaria de Saúde do Município de Sousa quanto à transparência.
- Averiguar o comportamento da aplicação de recursos financeiros
- Identificar se existe um sistema de custos
- Examinar a aplicação da Realização de Subvenções Sociais.
- Investigar a execução das atividades Planejadas

2 Metodologia da Pesquisa

2.1 Quanto dos Objetivos

A Tipologia utilizada no delineamento do estudo, quanto aos objetivos é: descritiva, de acordo com Silva (2006) porque tem como objetivo principal a descrição de características determinadas, em que se estabelecem relações entre as variáveis, possuindo técnicas padronizadas e observação sistemática.

As características determinadas do trabalho no cumprimento dos objetivos embasam-se no orçamento público de 2008, como é um instrumento de gestão legal e padronizado, As perguntas foram organizadas seguindo a ordem exposta neste documento facilitando a investigação dos gastos podendo-se fazer relações com o que se foi orçado como o que se foi consumido.

2.2 Quanto aos Procedimentos

A pesquisa é documental, que por Beuren (2006) pode-se aprovar no momento em que organiza informações antes dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta.

A pesquisa também é Bibliográfica que na definição de Beuren (2006) constitui parte da pesquisa descritiva, e com sua natureza teórica é parte obrigatória que pela qual tomamos conhecimento à produção científica existente.

Optou-se pelo objeto de pesquisa a Secretaria Municipal da Saúde de Sousa – PB e pelo acesso às informações do pesquisador, por estar incluído no quadro efetivo de funcionário logo sendo parte integrante do elemento do orçamento em despesas de pessoal, Nessa direção restringiu-se a penas as despesas da área da saúde e seus custos envolvidos.

Para atingir os objetivos específicos ,antes se realizou de pesquisa documental, na qual se analisou a estrutura do orçamento de 2008, as despesas relacionadas à área de saúde. Posteriormente junto ao gestor da entidade pública analisada, fez-se com auxílio de um formulário, uma entrevista, cujo conteúdo buscou-se investigar com o conhecimento do respondente, as despesas na área da saúde.

O formulário se constituiu de 15 questões tanto objetivas quanto subjetiva, relativas ao orçamento que esclarece informações a respeito dos custos, fornecendo ao entrevistado a oportunidade de justificar as respostas quanto às perguntas subjetivas quanto como também objetivas.

Ao analisar os resultados do questionamento indutivamente aos objetivos específicos, se dispôs de uma nova forma e visualização e clareza de informação prestada conferindo uma nova fonte de informações.

2.3 Quanto a Abordagem do Problema

Este trabalho tem um cunho qualitativo conforme a menção de Richardson (1999, p. 80 *apud* Beuren 2006, p. 91) por descrever a complexidade de um determinado problema, analisando a interação de certas variáveis, compreendendo e classificando processos dinâmicos vividos...”

Quanto a abordagem do problema não poderia ser traduzida apenas usando métodos quantitativos para esclareceras questões investigadas, procurou-se descrever a realidade específica sobre os gastos obtendo descrições e explicações mais detalhadas, por esse motivo optou-se uma entrevista in loco buscando a fonte direta dos dados e o pesquisador como de fundamental importância para coleta das informações constituindo uma forma dinâmica entre os objetivos relativo ao controle dos gastos e a subjetividade que foram pontos primordiais da pesquisa.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Despesa Pública

A contabilidade surgiu tempos atrás como medida de administrar o patrimônio, principalmente mais requisitada pela necessidade de informações mais precisas ao surgimento do capitalismo, em que o consumo se tornou bastante elevado, logo surgiram as conseqüências desse consumismo: as despesas que tanto se mostraram no âmbito privado como no âmbito público. Baleeiro (1998, p 87) mostra em um momento histórico a preocupação com despesas principalmente a pública.

A partir do momento em que se instituíram os Estados modernos sobre as ruínas do mundo feudal e as finanças foram perdendo o seu caráter secreto, a atenção dos pensadores e dos homens públicos se deteve no fato de crescerem ininterruptamente as despesas públicas.

Esse mesmo autor, Baleeiro (1998, p.73) conceitua a conceitua despesas públicas na seguinte definição:

(...) designa o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. Fazendo assim parte do orçamento, em que se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Formando em outras palavras, o complexo da distribuição e emprego das receitas para custeio dos diferentes setores da administração.

Os serviços públicos funcionam através desses gastos em dinheiro, de forma que se encontram regido por lei, realizados pela administração pública, regulados pelo Direito administrativo.

Numa outra definição de caráter ao setor privado, sendo este com propósito diferente dos propósitos públicos Maher (2001, p. 64) assim define o conceito de despesa.

Uma despesa representa um custo lançado contra a receita de um determinado período contábil; assim, as despesas são deduzidas das receitas do período em questão. Um custo representa um sacrifício de recursos, independente de ser contabilizado como um ativo ou como uma despesa.

Ao confrontar esses referidos autores denota-se na a teoria contábil de (Iudícibus 2004) que afirma que despesa representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas, não expressa diretamente o conceito dos autores estudiosos da contabilidade pública. Percebe-se assim, que se tem uma pequena diferença entre despesa privada e a despesa pública, já que esta tem por finalidade a produção de bens e serviços para a sociedade e o conceito de despesa privada relativo a produção de receitas.

3.2 Custos no Serviço Público

Quanto a questões que envolvem esse assunto sobre despesas e custos Alonso (1999 p.39-40). Enfatiza, ainda, o seguinte:

O esgotamento do modelo de gestão (tradicional ou burocrático) da administração pública, no Brasil e no exterior, é um diagnóstico bem estabelecido na literatura especializada e na experiência internacional de reforma do Estado. Enquanto o modelo tradicional enfatiza os controles formais e o estrito cumprimento da lei, os modelos de gestão que vêm sendo propostos e desenvolvidos em programas de reforma da administração pública enfatizam a melhoria no desempenho ou simplesmente resultados.

O mencionado autor aborda que se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem sucedida. Para avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos.

A Secretaria da Fazenda do Tesouro Nacional dispõe em Manual de Despesa Nacional sobre sistema de custos na administração pública conforme artigo 99 da Lei nº 4.320/1964, pois esta dispõe de forma restrita, aos serviços públicos industriais em relação aos custos, os seguintes termos:

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Partindo deste princípio conforme o mesmo Manual citado anteriormente descreve que o Decreto-Lei nº 200/1967, estendeu para toda a administração pública a necessidade de apuração de custos de forma a evidenciar os resultados de gestão no seguinte artigo:

Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal parágrafo 3º do artigo 50 da LRF estabeleceu que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Para a apuração de custos um dos possíveis critérios colocados pela Secretaria da Fazenda do Tesouro Nacional no Manual de Despesa Nacional, pode ser a utilização dos parâmetros da classificação orçamentária:

1 – Classificação Institucional – Apuração de Custos por Departamento (Órgão)

2 – Classificação Funcional – Apuração de Custos por Função ou Subfunção

3 – Classificação Programática – Apuração de Custos por Programa

Esse critério se espelha no artigo 74 da Constituição Federal de 88 com exclusividade ao inciso II.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno 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 à eficácia e eficiência, da 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.

Em seu comentário Alonso (1999, p, 47) nos fornece informações importantes para a classificação citada, logo que as medidas de desempenho, entre elas os custos, só fazem sentido se vinculadas a sistemas de avaliação de desempenho institucional. Se tratando de medir o que é relevante para a avaliação do desempenho corrente e para a identificação de tendências (ou descontinuidades), com relação ao desempenho futuro.

Para viabilizar a implantação de sistema de custos, o ente deve ainda, efetuar os registros contábeis observando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, de modo que a despesa seja registrada com enfoque patrimonial, possibilitando identificar o momento exato em que afetam o resultado.

3.3 Classificação Das Despesas

Nesta busca pela classificação Baleeira (1998, p, 10) declara que de caráter científico as classificações das despesas públicas tornaram-se imperiosas na tarefa de descrever, analisar e explicar no que se diz respeito à pesquisa financeira, ensinando a distinguir, por certos caracteres fundamentais, as diferentes espécies de instituições e fatos do mesmo gênero, o que fez os financistas ir ao encontro de tentativas de classificação das despesas, receitas e outros fatos financeiros. Mas para o mencionado autor, eram difíceis

classificações que se ajustassem exatamente a realidade ou que fornecessem informações de incontestável utilidade prática.

Um dos autores de contabilidade pública como Bezerra Filho (2006, p, 81), classifica as despesas públicas em critérios após várias atualizações, mas na seqüência assim disposta: Institucional, Funcional, Programática e natureza da despesa. Estas classificações também se encontram em conformidade com os da Lei Federal nº 4.320/64

Silva (2004 p, 133) propõe outra classificação que se assemelha a Bezerra Filho (2006, p.93) nos seguintes aspectos:

- Quanto à natureza; Orçamentária e Extra-orçamentária
- Quanto à competência político-institucional: Federal, Estadual e Municipal
- Quanto à afetação patrimonial; Despesas efetivas e Despesas por mutações patrimoniais
- Quanto à regularidade. Ordinárias e Extraordinárias

A despesa orçamentária estuda-se de forma mais padronizada e elaborada assim conceituada pela Secretaria da Fazenda do Tesouro Nacional no Manual de Despesa Nacional pela seguinte definição que se tem do orçamento:

O orçamento é instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período.

(...) Despesa/Dispêndio orçamentário é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial

Acerca da classificação da despesa quanto à natureza ela desdobra-se em orçamentária e extra-orçamentária

Considerando a legalidade da despesa orçamentária Silva (2004 p, 135) afirma que a despesa orçamentária pode ser estudada de acordo com os seguintes enfoques: jurídico, administrativo-legal e econômico, este já classificado anteriormente.

No enfoque jurídico para esse autor a divide em:

- Fixa, as despesas fixas são as que têm caráter permanente. São estabelecidas por lei e, por conseguinte, só por outra lei podem ser alteradas. São exemplos de

despesas fixas: despesas com pessoal, custeio dos serviços e outras fixadas em lei. Podendo ser ainda estas Legais ou constitucionais.

- Variável. As despesas variáveis são as que somente serão realizadas de acordo com as necessidades dos serviços, como, por exemplo: diárias, ajuda de custo, serviços extraordinários, investimentos etc.

Referindo-se a despesa extra-orçamentária seguindo a classificação de Silva (2004 p, 135) Kohama (2006 p, 88) pronuncia que

Despesa extra-orçamentária é aquela paga à margem da lei orçamentária e, portanto, independe 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.

E informando, o mesmo autor, ressalta que os resgates relativos às operações de crédito por antecipação da receita, ou seja, empréstimos e financiamento cuja liquidação deve ser efetuada em prazo inferior a 12 (doze meses), que também são considerados extra-orçamentários, constituindo saídas compensatórias de entradas, no ativo e passivo financeiro, respectivamente.

Na classificação relativa à regularidade Silva (2004. p, 134) menciona que Despesa Ordinária, são despesas constantes, ou seja, que são gastas na manutenção dos serviços públicos. São despesas que se repetem em todos os exercícios, conforme Barros (1999, p. 335) quando for comum, isto é constante, permanente, habitual, sendo esta previsível e figurando necessariamente, como peça orçamentária. Exemplo: pessoal, material de consumo, serviços de terceiros e encargos etc. Enquanto que Despesa Extraordinária no conceito de Silva (2004 p, 134) desse modo expõe que essa despesa por si, já caracteriza por não estar presente de imediato no orçamento, por ocorrer ao acaso sendo imprevisível e de urgência, sendo inimaginável a realização de um gasto.

Na explanação de Barros (1999 p, 335) sobre Despesa Extraordinária mencionando a Constituição Federativa do Brasil no art. 167 § 3º, mostra que para supri-las apresentar-se-á "A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender as despesas imprevisíveis urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública...". Quanto a tal classificação Baleeiro (1998) discorre que muitos atribuíram fundamental importância a essa classificação e dela procuravam fundamentar a regra para julgamento do *déficit* orçamentário. E que essas despesas são normais e periódicas.

Retomando pequenas as diferenças da classificação por Silva (2004) Considerando a afetação patrimonial, Pires (2002, p.139) divide as despesas correntes em Efetivas e Despesas por mutações patrimoniais.

De acordo com esse autor, são consideradas como despesas efetivas as despesas que afetam o patrimônio no momento de sua liquidação, diminuindo seu valor em termos quantitativos, sem, contudo gerar incorporação de bens e direitos ou resgate de obrigações. Sendo representadas basicamente pelas: despesas correntes (exceto as despesas de aquisição de materiais) e pelas transferências de capital.

Enquanto que as Despesas por mutações (ou não-efetivas) são despesas representativas de troca de recursos financeiros por elementos patrimoniais tais como: aquisição de bens, concessão de empréstimos, amortização da dívida, etc. Essas mutações em nada diminuem o patrimônio líquido, constituindo simples saídas ou alterações compensatórias.

Quanto à competência estrutural programática essa classificação é estruturada em objetivos estratégicos em que há a ação organizadora do poder público, Andrade (2007, p.76) e Bezerra Filho (2006, p, 85) ressalta que essa classificação a partir da edição da Portaria SOF nº 42, de 14 de abril de 1999, os programas deixaram de ter o caráter de classificador, cada nível de governo passou a ter sua estrutura própria, adequada a solução de seus problemas, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, e originária do processo de planejamento desenvolvido durante a formulação do Plano Plurianual.

A classificação quanto à competência funcional a Secretaria da Fazenda do em Manual de despesa Nacional Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008. Diz que: A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada. Servindo como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de classificação de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

Na classificação institucional do ponto de vista de Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p, 97) correspondem aos órgãos Setoriais e suas respectivas Unidades Orçamentárias, cada um com autonomia financeira própria. Sendo dividido em órgãos, e cada órgão, subdividido em unidades orçamentárias.

Para isto evidencia-se que a classificação institucional está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. E se observa ainda que a unidade orçamentária não corresponde necessariamente a uma estrutura administrativa, é o caso de “Encargos Financeiros da União”, “Operações Oficiais de Crédito”, “Refinanciamento da Dívida Pública Federal” - todos sob supervisão exclusivamente do Ministério da Fazenda -, “Transferências a Estados, Distrito Federal e municípios” e “Reserva de Contingência”.

Quadro nº. 1 – Exemplo Geral da Classificação das Despesas Orçamentada em Aspectos

INTITUCIONAL	Órgão /Unid. Orç.	Ministério da Saúde
FUNCIONAL	Função	Saúde
	Subfunção	Assistência Hospitalar Ambulatorial
PROGRAMÁTICA	Programa	Implantação e Ampliação de Unidades de Saúde do SUS
	Projeto/Atividade/ Operação Especial	Implantação e Ampliação de Unidades de Saúde do SUS no Estado de Pernambuco
	Regionalização	Implantação e Ampliação de Unidades de Saúde do SUS no Estado de PE, Município de Recife
NATUREZA DA DESPESA	Categoria Econômica	Despesa de Capital
	Grupo	Investimentos
	Modalidade	Estados
	Elem. De Despesa	Obras e instalações
	Fonte de Recursos	Recursos do Tesouro

Fonte: Bezerra Filho (2006, p.93)

3.4. Estágios da despesa

Como importantes funções da Administração Pública, Andrade (2007 p, 91) assim caracteriza os estágios, propondo que devem ser adotados com o objetivo não apenas de assegurar a qualidade das operações em termos de eficiência e eficácia, como também para resguardar a Administração de possíveis erros, fraudes ou desvios, de modo a garantir transparência confiabilidade dos atos dos dirigentes.

Para melhor compreensão do processo Orçamentário, Do Ministério da Fazenda pelo Manual de Despesa Nacional concede classificar a despesa orçamentária em três etapas:

- planejamento;
- execução; e
- controle e avaliação.

Essa classificação está previsto na Lei nº 4.320/1964, sendo estes os estágios da despesa: empenho, liquidação e pagamento. Mas Dentro desse processo há autores que a dividem em mais fases, como Angélico (2006 p, 66) que a divide em seis estágios que são: Fixação, Licitação, Empenho, Liquidação, Suprimento e Pagamento.

Nesse empenho Angélico (2006 p, 65) releva tal divisão ao analisar o percurso da despesa pública em conformidade com as disposições legais e regulamentares que a disciplinam por processo, admitindo esses de considerável importância: o suprimento que antecede o estágio pagamento; a programação da despesa e a licitação que antecedem, nessa ordem o empenho.

3.4.1 Empenho

Nesta fase Pires (2002 p, 147) dispõe da mesma definição da Lei nº 4.320/64, Art. 58. de Empenho da Despesa como ato emanado de autoridade competente, que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Para empenhar uma despesa, Angélico (2006, p. 67) explica que, emite-se uma Nota de Empenho que registra o comprometimento de despesa, seu reforço ou anulação, indicando o nome do credor, a especificação e o valor da despesa, bem como a dedução desse valor do saldo da dotação própria. Esta nota divide-se em seis estágios: Autorização; Emissão; Assinatura; Controle interno e Contabilização.

Segundo a Secretaria da Fazenda do Tesouro Nacional no Manual de Despesa Nacional os empenhos podem ser classificados em:

- I. Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;
- II. Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e

III. Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

A classificação dos empenhos citados segue uma ordem de despesa, ou seja, para cada tipo de despesa, consegue-se alocar em uma dessas três classificações, facilitando a visualização da obrigação de pagamento pendente na qual se faz de utilização para o Estado.

3.4.2 Liquidação

O art. 63 da Lei nº 4.320/64 conceitua da seguinte forma:

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

Em concordância com o mesmo artigo citado Angélico (2006, p, 67) descreve nas mesmas palavras que a liquidação terá por base o contrato, o ajuste ou acordo, a nota de empenho e os comprovantes de entrega do material ou da prestação do serviço e acrescenta dividindo-a em:

- Recebimento da mercadoria ou dos serviços;
- Inspeção e liberação;
- Laudo de medição;
- Atestado de prestação de serviço;
- Requisição de pagamento;
- Controle interno;
- Autorização de pagamento;
- Cheque.

Nesse estágio faz-se compreender as condições a serem seguidas para um melhor entendimento antes que ocorra o pagamento, por isso deve-se reconhecer a origem e o objeto do que se deve pagar, expressar em quantias exatas também a quem se deve pagar para se finalizar as obrigações, dessa maneira se procede que nenhuma despesa pode ser paga sem estar devidamente liquidada.

3.4.3 Pagamento

O pagamento é o último estágio da despesa pela Lei nº 4320/64 e em concordância de autores como Kohama (2006, p.125) discorre que é o ato onde o poder público faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação. Angélico (2006 p, 67) o divide em fases:

- Liquidação da obrigação;
- Quitação do credor;
- Contabilização.

Tais etapas concluem de maneira elucidada o estágio final da despesa pública em que a liquidação seja paga por ordem de autoridade competente, em que só poderá ser registrada tal ordem em documentos de uso pela contabilidade.

Para o pagamento da despesa Andrade (2007, p. 98) articula que são necessários os seguintes requisitos e /ou procedimentos:

- Pessoa física:
 - a) assinatura em recibo ou próprio empenho;
 - b) desconto de Imposto de Renda Retido na Fonte;
 - c) documentação ou procuração;
 - d) 20% para INSS sobre pagamento de terceiros e outros;
 - e) deve-se lembrar ainda do percentual de Grau de Risco, que varia de 1% a 3% e a contribuição a outras entidades, de acordo com a respectiva tabela do INSS.
- Pessoa Jurídica:
 - a) nota fiscal de venda ou prestação de serviços;
 - b) quitação com identificação de carimbo de REBI(EMOS) contendo o nome, logotipo ou sigla da empresa;
 - c) Imposto de Renda Retido da Fonte para valores acima de 10 reais (ver tabela própria);
 - d) desconto de ISS para firmas da localidade de acordo com o código Tributário Municipal;

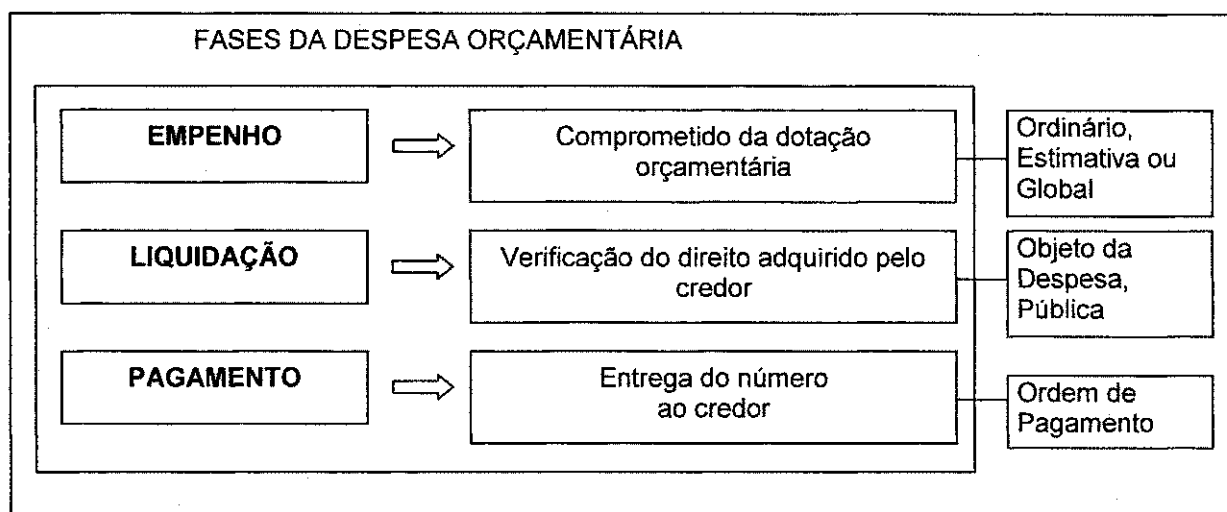
e) notas fiscais ou cupom a cada abastecimento de combustível. Ver Regulamento do ICMS;

f) subvenções: exigir lei, recibo e prestação de contas;

g) anexar boletos bancários autenticados e em caso de depósitos, anexá-lo como comprovante de pagamento.

Todos os procedimentos citados pelo referido autor são para efetuar o pagamento da despesa para facilitar o entendimento, podendo-se preferir para esta realização procedimentos sofisticados que facilitem ainda mais essa tarefa.

Quadro 2 Fases da Despesa Orçamentária



Fonte: Adaptado de Bezerra Filho (2006, p. 102)

3.5 Restos a Pagar ou Resíduos Passivos

De acordo com o Art.36 da Lei nº 4320/64 são considerados Restos a Pagar, as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo as processadas das não processadas. Ou seja, até o último dia do exercício financeiro são apropriadas como resíduos passivos (denominação que pode também assim assumir), sendo distinguidas as despesas processadas das não processadas. Os restos a pagar processados, são provenientes de despesas que já ultrapassaram a fase de autorização de pagamento, do estágio de liquidação da despesa.

Enquanto que despesa não processada para Kohama (2006 p, 130) é aquela cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende, ainda, da fase de liquidação, isto é o objeto foi adquirido, mas não foi entregue, dependendo de algum fator para regular sua liquidação, pelo ponto de vista Orçamentário de sua escrituração, não estaria devidamente processada.

3.6 Dívida Pública ou Dívida Passiva

O conjunto de compromissos assumido pelo Estado com terceiros na ótica de Angélico (2006. p, 71) significa Dívida pública, que compreendem os empréstimos internos e externos, a curto e alongo prazos, bem como os valores arrecadados a título de receita extra-orçamentária.

Contudo Pires (2002.p, 155) discorre como dívida passiva, toda e qualquer obrigação da unidade sendo, estes compromissos contraídos pela unidade para atender ao desequilíbrio orçamentário ou aos financiamentos de bens, obras ou serviços públicos. Sendo que estão incluídas na dívida pública todas as obrigações da repartição pública que serão exigidas a curto e a longo prazo.

Esse mesmo autor faz referência a Lei 4.320/64 que classifica a Dívida passiva em duas: Dívida Flutuante que compreende:

- os restos a pagar(excluídos os serviços da dívida);
- os serviços da dívida a pagar;
- os depósitos;
- os débitos da tesouraria.

E conceituando a Dívida Fundada segundo Pires (2002. p 156) articula que compreende todos os compromissos de exigibilidade superior a 12(doze) meses, contraídos para atender ao desequilíbrio orçamentário ou aos financiamentos de obras e serviços públicos

Tendo em vista sua natureza de despesa Andrade (2006. p, 127) esclarece que essa expressão Dívida Pública é utilizada no passivo Financeiro, quando se excluem dos restos a pagar.

3.7 Despesas de Exercícios Anteriores

Na conceituação de Bezerra Filho (2006, p 116) despesas de Exercícios Anteriores são as despesas Resultantes de compromissos assumidos, em exercícios anteriores àquele em que for ocorrer o pagamento, para as quais não existe empenho inscrito em Restos a Pagar porque foi cancelado ou não foi empenhado na época devida, sendo sua ocorrência (pagamento), na dotação de Despesas de Exercícios Anteriores, desde que autorizado pelo ordenador de despesas os seguintes casos:

- as despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava créditos próprios, com saldo suficiente para atendê-las, mas que não tenham sido processadas, em época própria, tendo o credor cumprido sua obrigação;
- o Restos a Pagar, com prescrição interrompida, ou seja, que tenham sido cancelados e o credor tenha cumprido sua obrigação;
- os compromissos, decorrentes de obrigações de pagamento, criados em virtude de lei e reconhecidos após o encerramento do exercício.

Em outra denominação Andrade (2007 p, 128) refere-se a Despesas de Exercícios Anteriores como uma dotação orçamentária que se destina a dar condições de empenhar as despesas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros já encerrados, desde que o orçamento do exercício em que foram originadas possuisse saldo suficiente para atendê-las, e estas, não tenham sido processadas em época própria. E Na contabilidade privada ela pode ser entendida como "Ajustes de exercícios Anteriores".

3.8 A Lei de Responsabilidade Fiscal

Na conceituação da LRF pelo Tesouro Nacional a pronuncia da seguinte forma:

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização como premissas básicas.

Em particular, a LRF vem atender à prescrição do artigo 163 da CF de 1988, cuja redação é a seguinte:

Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização das instituições financeiras;

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Um dos pilares da L.R.F colocado por Sobrinho e Araújo (2001) é a transparência que tem por objetivo permitir à sociedade conhecer e compreender as contas públicas. Logo, não basta a simples divulgação de dados. Essa transparência buscada pela lei não deve ser confundida com mera divulgação de informações. É preciso que essas informações sejam compreendidas pela sociedade e, portanto, devem ser dadas em linguagem clara, objetiva, sem maiores dificuldades. Para esses autores essa transparência buscada pela lei tem por objetivo permitir um controle social mais efetivo, partindo do pressuposto de que, conhecendo a situação das contas públicas, o cidadão terá muito mais condições de cobrar, exigir, fiscalizar

Para esse fim diversos mecanismos estão sendo instituídos pela LRF conforme Nascimento e Debus (2001), dentre eles:

- a participação popular na discussão e elaboração dos planos e orçamentos já referidos
- (artigo 48, parágrafo único); a disponibilidade das contas dos administradores, durante todo o exercício, para consulta
- e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade; a emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária,
- igualmente de acesso público e ampla divulgação.

Quanto à relação da LRF com a despesa pública FERRAZ (2001 apud Manhani, 2004 , p. 199) em seu artigo relata que a LRF classifica a despesa pública em duas categorias as despesas obrigatórias de caráter continuado e as despesas derivadas de contratos e demais atos administrativos ou cuja repercussão não se estenda a três exercícios consecutivos.

Ou seja assim disposta no artigo da Lei de responsabilidade Fiscal: no Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Tratamento importante foi dado pela LRF às despesas com pessoal conforme Nascimento Debus (2001), De acordo com a LRF, entende-se como despesas de pessoal:

- Somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos;
- Despesas com inativos e pensionistas;
- Mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias;
- Vencimentos e vantagens, fixas e variáveis;
- Subsídios, proventos de aposentadoria;
- reformas e pensões;
- Adicionais de qualquer natureza;
- Gratificações, horas extras e vantagens pessoais;
- Encargos sociais e
- Contribuições recolhidas pelo Ente às entidades de previdência.

Existe uma grande dificuldade em relação mensuração das despesas de pessoal por não estarem claras perante lei ou brechas que disponibilizam outras formas de contabilização, mesmo com o maior detalhamento como assim exposto

A LRF ainda determina dois limites distintos para os gastos com pessoal no setor público :

1. 50% da RCL para a União;
2. e 60% da RCL para Estados e Municípios.

Esses limites correspondem as despesas de pessoal que se classificam nas despesas correntes, uma vez, os gastos ultrapassado o estipulado, há a rejeição de contas públicas para o próximo exercício e como consequência diminuindo o fundo de participação do município, que é composto de 22,5% da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados disponibilizados como transferência pela constituição aos municípios. Dessa forma se ao gastar além do previsto, tem-se como penalidade menos recursos financeiros para a gestão.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Esta pesquisa traz como forma de responder com a análise dos resultados o objetivo principal proposto neste estudo, verificar como é realizado o controle de custos nos serviços executados no município de Sousa no tocante à realização da despesa pública, procurando esclarecer os gastos na secretaria de saúde e com isso verificar se há algum controle além do orçamento, nesta intenção foi elaborada uma entrevista com gestor da Secretaria em 15 (quinze) questões no sentido em que estão fixadas as despesas no orçamento para a entidade pública.

Primeiramente se fez uma introdução para verificar o conhecimento do gestor e oferecer uma prévia das questões posteriores com a seguinte pergunta: se existe alguma relação entre a missão da gestão com saúde e transparência no controle dos gastos, que como resposta obteve-se que saúde gera qualidade de vida e que o controle feito de maneira transparente gera credibilidade a gestão municipal.

A respeito da resposta pode-se perceber que o controle dos gastos, gera também qualidade de serviços porque a qualidade está ligada a diminuição de erros e estes interligados a diminuição de dispêndios desnecessários, gerando um maior aproveitamento dos recursos disponíveis para a população.

Com relação à segunda pergunta sobre despesa de pessoal que é um ponto importante já que esta constitui uma das modalidades mais significativas da despesa, considerando como o gestor considera o orçamento em relação a despesa de pessoal obtendo-se como resposta, satisfatório para os fins propostos, observa-se que o orçamento do município de Sousa no ano de 2008 teve uma previsão de despesa de 50 %. Que atendeu aos limites da LRF que estabelece um limite de 60%, justificado como mostra a Tabela 1

Tabela 1
Limites da Lei de Responsabilidade Fiscal ao município

Especificação	2008
Receita Corrente Líquida	46.318.618
Despesas de Pessoal e Encargos	23.161.273
LIMITE	60%
Relação Percentual	50%

Fonte adaptada do orçamento 2008

E como consequência das despesas de pessoal, existe as obrigações patronais que estão determinadas no orçamento veja a tabela 2. Quanto a esta indagação sobre os gastos de obrigações patronais que são R\$ 231.900 mil reais, o gestor coloca que os principais gastos são em relação às questões previdenciárias destinadas aos servidores da saúde. Fazendo uma comparação das obrigações patronais, estas equivalem a 0,5% das despesas como mostra a tabela 2 - Demonstrativo da despesa por unidade Orçamentária - Secretaria de Saúde. Tendo como parâmetros a Tabela 4 as despesas correntes correspondendo a 100% de R\$ 3.136.300, as obrigações patronais correspondem a 6,73% de toda despesa corrente nessa área.

Em outras palavras 6,73% das despesas correntes na secretaria de saúde são utilizadas nas obrigações patronais com o quadro de funcionários.

Tabela 2
Demonstrativo da despesa por unidade Orçamentária- Secretaria de Saúde

Especificação	Elemento de despesa	Modalidade de aplicação	Grupo de Natureza da despesa	Categoria econômica	%
DESPESAS CORRENTES	-	-	-	3.136.300	6,73
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	-	1.778.000	-	-	3,82
CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO	404.600	-	-	-	0,87
OBRIGAÇÕES PATRONAIS	231.900	-	-	-	0,50
OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS	13.000	-	-	-	0,03
DESPESAS DE EXERCÍCIO ANTERIORES	230.700	-	-	-	0,50
MATERIAL DE CONSUMO	393.300	-	-	-	0,84
OUTROS SERVIÇOS COM TERCEIROS- PESSOA FÍSICA	129.300	-	-	-	0,28
OUTROS SERVIÇOS COM TERCEIRO PESSOA – JURÍDICA	234.700	-	-	-	0,05

Fonte: orçamento de Sousa 2008

Sobre a quarta indagação em outras despesas variáveis de pessoal o gestor responde: são em relação às gratificações adicionais ao salário, principalmente aos cargos comissionados, tendo conforme a tabela um percentual muito pequeno em relação aos já citados pelas perguntas anteriores, veja que se tem 0,03% das despesas como se tem na tabela 2.

Faz-se a fim de comparar as Despesas de Pessoal e Encargos Sociais no Geral que são de R\$ 23.161.273 e o da Saúde especificamente R\$ 1.778.000 para obter uma relação de gastos. Vide tabela 3:

Tabela 3:
Despesas de Pessoal e Encargos

Especificação	2008	Porcentagem
Despesas de Pessoal e Encargos Geral	23.161.273	100%
Despesas de Pessoal e Encargos na Sec. Saúde	1.778.000	7,6%
Despesas de Pessoal e Encargos em outras Sec.	21383273	92,4%

Fonte: adaptado do orçamento de Sousa 2008

Percebe-se que 7,6% de despesas de Pessoal e Encargos Sociais são da secretaria de Saúde

Quanto às despesas dos exercícios anteriores, têm-se despesas de materiais de consumo, vencimentos e terceiros, estes foram os citados pelo gestor, correspondendo a 0,50 % visto na tabela 2 das despesas por unidade orçamentária, sendo um percentual equiparado das obrigações patronais, sendo estes gastos relativamente altos.

Já da Contratação por tempo determinado e a disponibilidade dos recursos Como resposta obtive-se que a contratação se dá por interesse público por capacidade e análise curricular não há uma disponibilidade de recurso em ligação.. Esse elemento de despesa corresponde no demonstrativo das despesas por unidade em 0,87% outro elemento que também se dispõe relativamente alto em gastos, tendo-se como referência em 100% despesas correntes da saúde sendo equiparado pelo quadro em 12,9%.

Na maioria dos municípios não funcionam com o quadro de efetivos por falta de concursos, então, a intenção era saber como seria a seleção, ou algo que qualificasse as pessoas para determinadas funções e se teria uma quantia financeira específica reservada para tal.

Juntamente na sétima pergunta para os recursos que mais se consomem são: os medicamentos, material médico hospitalar e papeis, estes recursos dispõem 0,84% das despesas no demonstrativo das despesas da saúde Tabela 2 e correspondem do total das despesas correntes em 12,5% de consumo na tabela 4.

Em outras palavras na tabela 2 dos R\$ 393.300 são dispendidos por consumos de materiais e como discriminado pelo gestor são materiais essenciais para o funcionamento nesta área por isso se consome, em quantidade e rapidez.

Nessa tabela a seguir configura-se as despesas dos exercícios anteriores em relação exclusiva as despesas corrente de saúde como 100%

Tabela 4
Demonstrativo das despesas correntes por elemento de despesa- Secretaria de Saúde

Especificação	Elemento de despesa	Modalidade de aplicação	Grupo de Natureza da despesa	Categoria econômica	%
DESpesas CORRENTES	-	-	-	3.136.300	100%
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	-	1.778.000	-	-	56,6%
CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO	404.600	-	-	-	12,9%
OBRIGAÇÕES PATRONAIS	231.900	-	-	-	7,39%
OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS	13.000	-	-	-	0,41%
DESPESAS DE EXERCÍCIO ANTERIORES	230.700	-	-	-	7,35%
MATERIAL DE CONSUMO	393.300	-	-	-	12,5%
OUTROS SERVIÇOS COM TERCEIROS- PESSOA FÍSICA	129.300	-	-	-	4,12%
OUTROS SERVIÇOS COM TERCEIRO PESSOA – JURÍDICA	234.700	-	-	-	7,48%

Fonte: adaptado do orçamento de Sousa 2008

Foi indagado ao gestor sobre o conhecimento de algum sistema de custos que esteja em funcionamento em outros municípios principalmente no setor saúde como também se existia algum sistema de custos na secretaria de saúde de Sousa; a resposta foi que conhecia, porém não em municípios da região e que em Sousa ainda não havia sistema de custos implantados, o que demonstra que a região ainda é carente nesta área.

Posteriormente, com relações as subvenções sociais, o gestor afirmou que não existem subvenções significativas na área de saúde, o que demonstra com relação à política de subvenções sociais uma falta de política de parcerias na execução da descentralização nos serviços de saúde.

Como pressuposto nos objetivos específicos de identificar o que está exposto no orçamento de 2008 sobre subvenções sociais foi cumprido uma vez que não existem subvenções sociais, portanto não há como identificar a aplicações sociais no campo da saúde.

Na tarefa de cumprir objetivos específicos foi indagada qual a forma de controle feito das despesas de custeio, que obteve-se a seguinte resposta: A forma de controle das despesas de custeio, se dá pela contadoria, que faz a atividade de controle interno, principalmente através das notas de empenho, uma vez que são contabilizados expressamente os gastos públicos.

Nota-se que existe um controle de custos feito no município de Sousa no tocante a realização com gastos com saúde uma vez que se utiliza atividade de controle interno e se utiliza as notas de empenho, uma vez que a lei ordena tal procedimento, mas quanto ao sistema de custos confirma-se que não existe tal sistema, não permitindo gerenciamento dos custos.

Quanto a indagação dos gastos com serviços com terceiros respondeu-se que os gastos mais significativos são feitos com médicos especialistas, na questão de atendimento do tipo média e alta complexidade, como também serviços de exames laboratoriais e radiológicos. Nesses elementos de despesa se despendem muitos recursos financeiros igualmente se encontra na tabela 2 como contratação por tempo determinado, obrigações patronais, despesas de exercício anteriores e material de consumo.

Com relação à transparência dos dados, da Secretaria de Saúde em relação ao público, o gestor baseado no art.64 de que trata a Lei prever assistência técnica e cooperação financeira da União aos Municípios, em vista das dificuldades à Transparência.

Porém mesmo previsto em Lei sobre dificuldades nos órgãos públicos para se obter informações seja pela clareza ,seja transparência proposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal sejam por termos técnicos ou por algum outro motivo, é importante frisar que a linguagem dos termos poderia ser utilizado de maneira mais simplificada, para o caso de não se transformarem em informações desnecessárias, perdendo sua validade disponibilizado à sociedade.

Portanto mais um objetivo específico, é realizado na verificação da transparência da Prestação de Contas confirmando a transparência das contas públicas.

Subseqüente sobre os meios de divulgação utilizados para a divulgação para a prestação de contas a Internet foi considerado o meio mais propício. Partindo do pressuposto qualquer cidadão ou instituição da sociedade pode consultar e ter acesso a essas contas que, por razão legal, deverão estar disponibilizadas durante todo o exercício.

Quanto a importância de definição em processos eficientes e eficazes Fez-se esse questionamento, tido como resposta o planejamento a principal ferramenta para processos eficiente e eficazes.

Falar em planejamento vale ressaltar que a publicidade traz um maior conhecimento e integração da sociedade, retoma-se ao parágrafo único do artigo do Art. 48 da Lei como referência para justificar que assegura a participação popular e a realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, Leis e Diretrizes Orçamentárias e Orçamento.

O intuito da pergunta é para se conhecer se a participação da sociedade ocorre de maneira intensiva para que se tenha uma gestão pública ativa, observando controle dos gastos pela sociedade, mas nesta oportunidade não se registrou menção

Na última pergunta a respeito das atividades sobre os fatores mais importantes para a secretaria conseguir realizar suas atividades foi mencionado os recursos humanos fazem parte direta da administração estes capacitados, são os mais importantes para a secretaria de saúde para realizar suas atividades .

O que comprova que a maior parte das despesas são em relação a esta categoria corresponde na saúde 56,6% das despesas correntes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo analisou se existe gerenciamento no controle dos gastos públicos com relação à saúde, a partir da interpretação das informações recolhidas no orçamento de 2008 e com entrevista em conjunto realizada ao Secretário de Saúde e o contador do município através de formulário. Contendo perguntas objetivas e subjetivas Foi intenção também identificar a situação do controle dos gastos na saúde no município de Sousa, adequando essa realidade ao modelo do Orçamento visando à melhor obtenção de resultados.

Aos resultados investigados pela pesquisa teve-se identificar indutivamente a transparência dentro da conformidade da Lei que a prestação de Contas na secretaria de saúde era transparente e claras. Na qual a missão ia de encontro a essa transparência em relação ao público, sendo claros, utilizando os meios de divulgação para a prestação de contas a Internet

Quanto a um dos objetivos específicos sobre comportamento dos recursos financeiros que se destinaram substancialmente aos elementos de despesa como: as obrigações patronais na secretaria de saúde, despesas dos exercícios anteriores, o elemento de despesa contratação por tempo determinado, material de consumo, outras despesas com terceiros. e as despesas em especial em mobilidade de aplicação sendo encargos sociais em que se mostrou recursos financeiros dentro dos padrões.

Sobre sistema de custos verificou-se que não havia no município nem nos município vizinhos a penas a forma de controle das despesas de custeio que é o comum em todos os municípios disposta pela lei.

Foi evidenciado pela pesquisa qualitativa que o serviço público na Secretaria de Saúde do município de Sousa, na execução do orçamento de 2008 não dispõe de informações gerencias além do que preceitua a lei, com relação às despesas públicas.

Um dos aspectos a serem refletidos, é que a Secretaria de Saúde poderia fazer uso do orçamento, implementado com um sistema de custeio, para desempenhar uma gestão financeira mais adequada, auxiliando no processo de prestação contas, permitir assim maior transparência, credibilidade na gestão pública.

Falar em sistemas de custos no serviço público são conceitos muito específicos para esta realidade e especialmente ao utilizar a teoria científica de custos aos moldes acadêmicos.

A pesquisa em questão vai além do que mostra o orçamento podendo contribuir para um processo de mudança no comportamento como se ver as contas públicas, base do processo

para análise do problema é a entrevista que com questionamentos básicos de interesse no que se dispõem, fizeram conhecer a natureza dos gastos.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, Número 1, p 37- 63 Ano 50, Jan/Mar, 1999. ENAP. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2708> Acesso em: 22 de Abril de 2009.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública** / – 8.ed. – 13 reimpr. - São Paulo, Atlas, 2006

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com Base na LC nº 101/00 e nas Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN**. 3. ed. São Paulo:Atlas 2007.

BALEEIRO, Aliomar (1905 - 1978). **Uma Introdução à ciência das finanças**. 15° Ed. ver e atualizada por Dejalma de Campos – Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARROS, Luis Celso de. **Ciência das finanças: direito financeiro**. 5ª Ed Bauru: SP: EDIPRO, 1999

BEUREN, Ilse Maria (Org.) et al. **Como Elaborar Trabalhos Monograficos em Contabilidade: teoria e pratica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretária de Edições Técnicas, 2007.

_____. Lei nº 4320, de 17 de Março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, Estados e Distrito Federal

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp> Acesso em: 20 maio 2009.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças publicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e da outras providencias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 11 junho 2009.

IUDÍCIBUS, Sergio de; **Teoria da Contabilidade**. Ed. Atlas, 2004

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública teoria e pratica**: contem aplicação e prática dos principais dispositivos da lei de responsabilidade fiscal. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: Construindo valor para a administração**. 5ª ed São Paulo Atlas, 2001.

MANHANI, Danilo Antonio . Despesa pública na Lei de Responsabilidade Fiscal. Jus Navigandi , 11/2004. Disponível em < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6144>>. Acesso em :11 de junho de 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo . Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101 de 4 de Maio de 2000. **REVISTA JURÍDICA VIRTUAL** Brasília, vol3, n.24, maio/2001 ISSN 1518-8876. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_24/Revista24.htm>Acesso 11/06/2009

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública**. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice..[et AL].Contabilidade Pública: **Uma abordagem da administração financeira pública**. 7. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

Secretaria da Fazenda do Tesouro Nacional, Manual de Despesa Nacional. **Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009**. 1ª Ed. 2008 Disponível em: <http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/Financeira/federal/MANUAL_DESP_NACIONAL.pdf>. Acesso em: 15 de maio de 2009.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**:orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações,teses. 2. ed. São Paulo:Atlas, 2006 .

SILVA, Idenilson Lima Da ; DRUMOND, Romeu Bizo .A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/128.pdf> > Acesso em:11/06/2009

SILVA, Lino Martins da . **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SOBRINHO, Adelgício de Barros Correia; ARAÚJO, Aldem Johnston Barbosa . A Lei de Responsabilidade Fiscal em linhas gerais. Jus Navigandi, 11/2001. Disponível em:< <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2522>> .Acesso em:11/06/2009

APÊNDICES

APÊNDICE A - FORMULÁRIO DE PESQUISA

GASTOS NA SAÚDE: UM ESTUDO NO CONTROLE DE CUSTOS NO MUNICÍPIO DE SOUSA

1 Existe alguma relação entre a missão da gestão com saúde e a transparência no controle dos gastos?

2 Como o senhor observa o orçamento com relação a despesa de pessoal na Secretaria de Saúde?

insuficiente

Satisfatório

No limite

3 Como são os gastos das obrigações patronais?

4 Quais as outras despesas variáveis de pessoal?

5 Quais foram as despesas dos exercícios anteriores?

6 Como se dá a Contratação por tempo determinado e a disponibilidade dos recursos?

7 Quais os recursos que se consomem e os que se consomem mais?

8 Se existe um sistema de custos na secretaria de saúde de Sousa e se O senhor conhece algum sistema de custos que esteja em funcionamento em outros municípios principalmente no setor saúde?

9 Com relação à revisão das subvenções sociais quais as áreas atendidas?Existe?

10 Qual a forma de controle feito das despesas de custeio?

11 Quais serviços são feitos com terceiros (Pessoas Físicas e Jurídicas)

12 Qual grau de Transparência dos dados da Secretaria de Saúde tem em relação ao público.

bom

suficiente

claros

muito claros

13 Quais os meios de divulgação utilizados? (INFORMAÇÕES QUANTO A PRESTAÇÃO DE CONTAS)

Internet

Jornais

Outros. (Especificar) _____

14 O que é mais importante na definição de processos eficientes e eficazes na Secretaria de Saúde ?

economia de recursos

atendimento a um maior número de beneficiados

planejamento

acompanhamento das atividades durante a execução dos projetos

15 Em sua opinião, quais fatores são mais importantes para a Secretaria de Saúde conseguir realizar atividades?

Transparência (prestação de contas)

Ética

Recursos humanos capacitados

Projetos bem delineados

Planejamento estratégico

ANEXOS

ANEXO A – Demonstrativo das Despesas por unidade Orçamentária - SECRETARIA DE SAÚDE



PREFEITURA MUNICIPAL DE SOUSA

ORÇAMENTO PROGRAMA PARA O EXERCÍCIO 2008

Página 17 de 2

Impor Informática - Fone (63) 244-218

Demonstrativo das Despesas por Unidade Orçamentária - SECRETARIA DE SAÚDE

R\$ 1,0

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	ELEMENTO DE DESPESA	MODALIDADE DE APLICAÇÃO	GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA	CATEGORIAS ECONOMICAS	%
3.0.00.00.00	DESPESAS CORRENTES				3.136.300	6,73
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS			1.778.000		3,82
3.1.90.00.00	APLICAÇÕES DIRETAS		1.778.000			3,82
3.1.90.04.00	CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO	404.600				0,87
3.1.90.04.01	CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO	404.600				0,87
3.1.90.11.00	VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL	895.800				1,92
3.1.90.11.01	VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL	895.800				1,92
3.1.90.13.00	OBRIGAÇÕES PATRONAIS	231.900				0,50
3.1.90.13.01	OBRIGAÇÕES PATRONAIS	231.900				0,50
3.1.90.16.00	OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS - PESSOAL CIVIL	13.000				0,03
3.1.90.16.01	OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS - PESSOAL CIVIL	13.000				0,03
3.1.90.92.00	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	230.700				0,50
3.1.90.92.01	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	230.700				0,50
3.1.90.96.00	RESSARCIMENTO DE DESPESAS DE PESSOAL REQUISITADO	2.000				0,00
3.1.90.96.01	RESSARCIMENTO DE DESPESAS DE PESSOAL REQUISITADO	2.000				0,00
3.3.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES			1.358.300		2,92
3.3.60.00.00	TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES, PRIVADAS SEM FINS LUCRATIVOS		10.000			-0,02
3.3.50.43.00	SUBVENÇÕES SOCIAIS	10.000				0,02
3.3.50.43.01	SUBVENÇÕES SOCIAIS	10.000				0,02
3.3.90.00.00	APLICAÇÕES DIRETAS		1.348.300			2,89
3.3.90.04.00	CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO	8.000				0,02
3.3.90.04.01	CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO	8.000				0,02
3.3.90.14.00	DIÁRIAS - CIVIL	9.000				0,02
3.3.90.14.01	DIÁRIAS - CIVIL	9.000				0,02
3.3.90.30.00	MATERIAL DE CONSUMO	393.300				0,84
3.3.90.30.01	MATERIAL DE CONSUMO	393.300				0,84
3.3.90.32.00	MATERIAL DE DISTRIBUIÇÃO GRATUITA	14.900				0,03
3.3.90.32.01	MATERIAL DE DISTRIBUIÇÃO GRATUITA	14.900				0,03
3.3.90.33.00	PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOÇÃO	1.000				0,00
3.3.90.33.01	PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOÇÃO	1.000				0,00

ANEXO A – Demonstrativo das Despesas por unidade Orçamentária - SECRETARIA DE SAÚDE



PREFEITURA MUNICIPAL DE SOUSA

ORÇAMENTO PROGRAMA PARA O EXERCÍCIO 2008

Página 18 de 26

Impor Informática - Fone: (03) 22.71185

Demonstrativo das Despesas por Unidade Orçamentária - SECRETARIA DE SAÚDE

R\$ 1,00

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	ELEMENTO DE DESPESA	MODALIDADE DE APLICAÇÃO	GRUPO DE NATUREZA DA DESPESA	CATEGORIAS ECONOMICAS	%
3.3.90.36.00	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA FÍSICA	129.300				0,28
3.3.90.36.01	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA FÍSICA	129.300				0,28
3.3.90.39.00	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA	234.700				0,50
3.3.90.39.01	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA	234.700				0,50
3.3.90.92.00	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIO RES	542.100				1,16
3.3.90.92.01	DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	542.100				1,16
3.3.90.93.00	INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	16.000				0,03
3.3.90.93.01	INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	16.000				0,03
4.0.00.00.00	DESPESAS DE CAPITAL				131.000	0,28
4.4.00.00.00	INVESTIMENTOS			131.000		0,28
4.4.90.00.00	APLICAÇÕES DIRETAS		131.000			0,28
4.4.90.51.00	OBRAS E INSTALAÇÕES	30.000				0,06
4.4.90.51.01	OBRAS E INSTALAÇÕES	30.000				0,06
4.4.90.52.00	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	101.000				0,22
4.4.90.52.01	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	101.000				0,22
Total da Unidade Orçamentária:					- 3.267.300	