

**XII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL  
09 a 11 de setembro de 2009 – Bento Gonçalves-RS**

**Área Temática 3 – Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor**

A execução orçamentária dos recursos públicos na área da saúde: uma análise comparativa entre o planejado e o executado nos municípios com mais de 100.00 habitantes da Metade Sul do Rio Grande do Sul

**AUTORES:**

**JOZI CRISTIANE DA COSTA QUARESMA**  
E-mail: [jozika2004@yahoo.com.br](mailto:jozika2004@yahoo.com.br)

**ALEXANDRE DA COSTA QUINTANA**  
Contador – CRCRS nº 47.449  
E-mail: [quintana@vetorial.net](mailto:quintana@vetorial.net)

## **A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DOS RECURSOS PÚBLICOS NA ÁREA DA SAÚDE: UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA DE GASTOS NOS MUNICÍPIOS, COM MAIS DE 100.000 HABITANTES, DA METADE SUL DO RIO GRANDE DO SUL**

### **RESUMO**

Com o crescimento do país, a necessidade de controle dos recursos públicos tornou-se inevitável, assim a área política, cada vez mais, vinculou-se à área contábil. A contabilidade pública tornou-se grande aliada do governo, com suas regras e aplicações referentes ao assunto; normas e regulamentações foram criadas, na tentativa da melhor aplicação dos recursos da população. Este trabalho apresenta uma análise sobre a execução orçamentária dos recursos públicos no setor de saúde, por meio de uma análise nos principais gastos dos municípios com mais de 100.000 habitantes, da metade sul do Rio Grande do Sul. A relevância deste estudo está em se tratar de constatações baseadas em dados verídicos, apresentando, assim, um estudo de grande valor administrativo e social. A pesquisa utiliza o método dedutivo; quanto aos objetivos é descritiva; no que se refere aos procedimentos, caracteriza-se como documental. A coleta de dados foi à avaliação de documentos, por meio de uma amostragem não probabilística. Ao analisar os dados coletados observam-se variações na situação dos municípios analisados e, considerando que os mesmos pertencem a uma mesma região e possuem grandes populações, as particularidades de cada um deles se ressaltam, fazendo com que cada um tenha um comportamento diferente diante de uma mesma norma. Embora a legislação esteja sendo cumprida, quase que totalmente, pelos municípios analisados, ainda falta à visão, na maior parte deles, de que essa é a forma mais adequada de administrar os recursos públicos.

**Palavras-chave:** Processo orçamentário; saúde pública; recursos públicos

**Área temática:** Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor

## **INTRODUÇÃO**

Desde muito tempo, o contexto político e econômico busca formas para a obtenção de uma alternativa que melhore a aplicação dos recursos públicos. Muitas foram às experiências e formas de planejamento que surgiram no campo político e se ramificaram pelas demais áreas da administração pública.

No Brasil, a partir do século XIX, essas alternativas passaram a cogitar a contabilidade como importante auxiliar no controle do dinheiro público. Percebeu-se que essa ciência trazia consigo muitas normas que auxiliariam na melhor aplicação dos numerários.

Com o crescimento do país, a necessidade de controle dos recursos públicos tornou-se inevitável, assim a área política, cada vez mais, vinculou-se à área contábil. A contabilidade pública tornou-se grande aliada do governo, com suas regras e aplicações referentes ao assunto; normas e regulamentações foram criadas, na tentativa da melhor aplicação dos recursos da população. Em 04 de maio de 2000, surge, como prova do interesse pelo controle do patrimônio da sociedade, a Lei Complementar nº 101, designada Lei de Responsabilidade Fiscal, cuja função é controlar os administradores no que se refere ao uso do dinheiro público e, principalmente, à demonstração da necessidade de haver um planejamento de tal recurso.

A partir desse momento, se definiam regulamentações sobre o assunto com o intuito de delinear e aperfeiçoar a forma de administração dos bens sociais. Chega-se então a atual estrutura governamental, que ciente da importância do controle e do bom uso do patrimônio social, contempla, em sua legislação, formas de previsões de curto e médio prazo; os Planos Plurianuais (PPA); as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e, mais precisamente, a Lei Orçamentária Anual (LOA), fazendo com que esses instrumentos tornem-se os meios de orientação para o uso dos recursos da sociedade.

Diante da importância do assunto e da mobilização nacional evidenciada por meio da criação desse tipo de legislação, que contribui para o controle do patrimônio social, este trabalho propôs-se a analisar a execução orçamentária dos recursos públicos.

No que tange ainda à execução orçamentária, foi relevante analisar o cumprimento da legislação vigente, aspecto esse que o trabalho também levou à pauta. Considerando a necessidade de a esfera municipal manter os recursos vindos do Estado e da União, devido à insuficiência de capital próprio para a manutenção das ações de saúde, o cumprimento da legislação é essencial para a ampliação do atendimento à população.

Por ser a administração pública um campo de estudo muito amplo, este trabalho limitou-se à análise da gestão dos recursos na área de saúde. Com isso visou analisar a execução orçamentária, no que se refere à saúde pública dos municípios, com mais de 100.000 habitantes, da metade sul do Rio Grande do Sul.

O objetivo geral deste trabalho foi analisar a aplicação dos recursos públicos na área da saúde, nos anos de 2004 a 2006, a fim de demonstrar a importância de um planejamento fiel às realidades dos municípios analisados.

Esta análise expande-se, com maior entusiasmo, por se tratar de constatações baseadas em dados verídicos, assim sendo apresenta um enorme valor de cunho administrativo e social, na qual seus resultados poderão contribuir para o bem-estar da sociedade; fato, esse, que, por si só, justifica a execução do presente estudo.

## **2 A GESTÃO DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL NO SETOR DE SAÚDE**

Diante da importância e da complexidade que o processo orçamentário envolve, analisar os acontecimentos e fatos que relacionam a integração e o desenvolvimento da contabilidade pública com a gestão governamental tornou-se inevitável, bem como as suas características e reflexos, no que diz respeito ao controle dos bens públicos.

Considerando, que administrar bens públicos não é tarefa fácil, diante da exposta falta de recursos, e, em muitos casos, do mau uso do dinheiro público, essa função tornou-se uma missão complexa para a comunidade política. Aliados a inúmeros outros fatores que influem nesse tema, os conceitos administrativos, cada vez mais, transformaram-se em instrumentos básicos para o bom desenvolvimento de gestão.

Baseado em constatações desse nível, evidencia-se que quando se trata de administração pública é imprescindível reconsiderar alguns conceitos, a fim de possibilitar uma ampla explanação da matéria em estudo.

O conceito de administração pública, como trata Kohama (2006, p.9) “é todo aparelhamento do estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Seguindo o conceito exposto acima, e, no intuito de obter maior clareza, entende-se por serviço público, como o mesmo autor salienta, “o conjunto de bens que são exercidos ou colocados à disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem estar social [...]”.

Considerando as conceituações de serviço público e administração pública, e a complexidade que ambas envolvem, torna-se mais visível a contribuição da contabilidade e da legislação para o controle desses bens, evidenciando-se a importância da aplicação dessa ciência nesse ramo da administração.

De acordo com Lichtnow (2002, p.18), “Contabilidade Pública é uma especialização da ciência contábil, que se aplica as aziendas públicas, de acordo com as regras estabelecidas pelas normas gerais do Direito Financeiro”.

De forma mais geral e relacionando o conceito de contabilidade com sua aplicação no setor público, Kohama (2006) defende que, assim como no setor privado, a contabilidade pública tem o objetivo de produzir fidedignamente relatórios que sirvam como base para a tomada de decisão dos gestores. Entretanto, concorda que essa é possuidora de particularidades que devem ser observadas e controladas.

No que se refere ao campo de atuação desse ramo da contabilidade, existe o envolvimento desde as situações financeiras, as patrimoniais até as orçamentárias. Assim sendo, sua atuação divide-se em sistemas que são organizados individualmente, porém, quando conjugados, têm a função de servir de base de informação.

Slomski (2003, p.38) afirma que são: “[...] sistemas distintos, porém harmônicos. Não há prevalência de um sobre o outro”. Esse mesmo autor ainda comenta que, assim como na contabilidade privada, ao final de cada exercício a contabilidade pública apurará o resultado do exercício, confrontando as variações patrimoniais ocorridas, bem como o resultado orçamentário, conferindo assim as receitas e despesas orçamentárias.

Kohama (2006, p.27), quando trata da abrangência da Contabilidade Pública ressalta: “[...] na administração pública, os serviços de contabilidade devem ser organizados de forma que seja permitido o acompanhamento da execução orçamentária desde o seu início”. Percebe-se, então, o surgimento de um tema da contabilidade pública que representa um importante instrumento para o melhor desempenho da gestão pública: o planejamento.

## **2.1 Processo Orçamentário**

Segundo Giacomoni (2007), as primeiras exigências sobre o processo orçamentário no país, surgiram em 1824, mas destaca a importância da Lei 4.320/64 e da Constituição Federal de 1988, nas políticas de planejamento.

Protasio e Bugarim (2001) enfatizam que a Constituição de 1988 foi o marco de uma reformulação no processo de elaboração do orçamento, salientam ainda que essa mudança fez parte de um processo de reforma institucional, que começou com a reforma de 1985 que visava as finanças públicas, à transparência e ao maior controle dos gastos no país; além disso aumentar a participação do Poder Legislativo no orçamento, fazer também que este englobasse a totalidade das despesas, assim como dar ênfase ao processo de planejamento.

O planejamento é o princípio fundamental do Estado moderno e todos os poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) devem organizar e exercer suas atividades com planejamento permanente, atendendo às peculiaridades locais e aos princípios técnicos convenientes ao desenvolvimento econômico e social. (SILVA, 1996).

A Lei 4.320/64 orienta seus entes a obedecerem a regras; normas, estas, que, na maioria das vezes, são usadas no setor privado, como instrumentos gerenciais. Observa-se, então, o avanço obtido por meio da aplicação da legislação, enquanto os setores privados buscam meios gerenciais que contribuam para sua gestão, o setor público já conta com os mesmos.

Diante do que foi exposto anteriormente, é importante salientar que, para se analisar a execução orçamentária, se faz necessário o estudo de todo o processo. É importante observar então o processo orçamentário como um todo, visto que a legislação vigente prevê esse como um processo de médio e curto prazo. Desse modo, torna-se oportuno, a partir desse momento, desmembrá-lo, a fim de poder ressaltar a relevância de cada parte do ciclo orçamentário.

Rocha (2001, p.139) comenta que o “ciclo orçamentário deve ser dividido em quatro fases: a elaboração e apresentação pelo executivo, à autorização legislativa, a execução e o controle”.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) evidencia em seu artigo 165 que o processo orçamentário deve ser estabelecido, por meio do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias, e dos orçamentos anuais.

De forma clara, o processo de planejamento de uma entidade pública começa no primeiro ano de mandato de governo, quando cabe a mesma prever as ações para os próximos quatro anos, três de seu governo e um do governante subsequente. Essa previsão, considerada no tempo de governo de médio prazo, é alicerçada pela legislação vigente, e chama-se Plano Plurianual (PPA) e, expande-se ao longo dos anos seguintes de forma a cercar e prever, cada vez mais, precisamente os gastos públicos de cada ano, fato, esse, que se evidencia na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA), consideradas no processo orçamentário como previsões de curto prazo.

Kohama (2006) também define o plano plurianual como um plano de médio prazo, e salienta que tem como função ordenar as ações do governo que visam ao atendimento dos objetivos e metas fixados para o período de quatro anos.

Se o plano plurianual tem a função de ordenar as ações do período de governo e abrange o período completo de um mandato, existem outros instrumentos, de menor prazo, que se responsabilizam por iniciar o processo orçamentário para cada ano desse período que são: Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamento Anual.

A LDO, além de classificar as ações direcionadas a cada ano de acordo com o PPA, tem a finalidade de servir de planejamento tático para adequar àquilo que foi planejado no plano plurianual às realidades da instituição naquele momento. Cabe a ela orientar a etapa de planejamento operacional.

No que se refere à LDO, a Constituição Federal de 1988 complementa:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Conforme Slomski (2006) é importante saber que integrarão à LDO os anexos de metas fiscais e de riscos fiscais, para os municípios de mais de 50.000 habitantes. Para os com menor número de habitantes, a apresentação desses anexos torna-se facultativa.

Considerando-se o acima exposto sobre os componentes do ciclo orçamentário, remete-se, então, à última etapa da formação do planejamento: o orçamento. Para Silva (1996), o estudo do orçamento pode ser visto através de dois aspectos, um objetivo e outro

subjetivo. De forma objetiva, esse designa o ramo das ciências das finanças que estuda a Lei do Orçamento e o conjunto de normas que se refere à sua preparação, sanção legislativa, execução e controle; considerando, assim, a fase jurídica de todas as etapas do orçamento (preventiva, executiva e crítica). Já do ponto de vista subjetivo, constitui a faculdade adquirida pelo povo de aprovar a priori, por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o Estado realizará durante o exercício.

Kashiwakura (1998) sobre o orçamento público o trata como um excepcional instrumento de planejamento, desde que sua formulação, apresentação e execução sejam realizadas de modo tal que permitam o dimensionamento, a identificação e o seguimento de objetivos coerentes e coordenados, compatíveis com política de governo.

Já Slomski (2006, p.304), mais diretamente, explica que orçamento público é uma lei de iniciativa do poder executivo, para o exercício a que se referir, informa também que em seu conteúdo básico está à estimativa da receita e a fixação da despesa para aquele determinado período.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) prevê as receitas e determina as alocações anuais específicas de recursos. É importante salientar que esses desembolsos governamentais acham-se submetidos a um regime de autorização e controles, que procuram coibir a malversão no emprego do dinheiro público e, por conseguinte, evitar a imposição de gravames exorbitantes sobre a população, de cuja renda são extraídos esses recursos. (GIACOMETTI *et al*, 2007).

A observação de todo esse processo e de seus procedimentos e métodos resulta em um planejamento adequado às necessidades dos municípios e o cumprimento mais preciso dessa previsão.

## **2.2 Saúde Pública**

A promoção da saúde no Brasil vem sendo tratada, cada vez mais, com maior preocupação, o que se evidencia nas afirmações de Pereira *et al* (2004, p.8), “a saúde é acima de tudo, um direito universal e fundamental do ser humano, firmado na Declaração Universal dos Direitos Humanos e assegurado pela Constituição Federal de 1988”.

No entanto, o sistema de saúde no Brasil trilhou um longo percurso, até chegar aos moldes atuais. Conforme Polignano (2007) desde o primeiro reinado até meados de 1988, a saúde dos cidadãos não era vista como prioridade por seus governantes.

No ano da eleição da Assembléia Constituinte, em 1988, a promulgação da nova Constituição contribuiu consideravelmente para uma maior atenção ao sistema de Saúde do país. Na Carta Magna, o tema passou a ser tratado com maior importância, a ela coube toda uma seção traçando diretrizes para a saúde. O Art. 196 trata da saúde da população da seguinte forma:

A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doenças e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

A Constituição de 1988 estabeleceu também que as ações e serviços de saúde são de relevância pública e que a responsabilidade de regulamentar, fiscalizar e controlar cabe ao poder público, podendo sua execução ocorrer diretamente ou por terceiros.

Ainda segundo a CF/88, em seu artigo 198, as Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) integram uma rede regionalizada, hierarquizada e constituída de um sistema único, organizado de acordo com as diretrizes da descentralização, do atendimento integral, com prioridade nas ações preventivas e, por fim, com a participação da comunidade.

Assim sendo, a implantação do Sistema Único de Saúde (SUS) ocorreu de forma gradativa, em 19 de setembro de 1990, o Ministério da Saúde, por meio da Lei 8.080, fundou o SUS, essa lei ficou conhecida como a Lei Orgânica da Saúde.

Desde a CF/88, os municípios foram assumindo os papéis mais estratégicos do SUS, considerando sua competência, a cooperação técnica e financeira que recebe dos Estados e da União, e a proximidade no atendimento à saúde da população.

Simultâneo ao surgimento da Lei Orgânica da Saúde, a Lei 8.142, de 28 de Dezembro de 1990, contribuiu para a regulamentação da saúde no país; ela foi responsável por instituir a participação da comunidade na gestão do SUS. Para que houvesse a efetiva participação, condicionou-se a transferência de recursos financeiros entre os entes federados à existência da participação popular nas decisões da área de saúde.

Conforme o art.1º da Lei 8.142 de 1990, o SUS contará em cada esfera do governo, sem prejuízo das funções do legislativo com a Conferência Municipal de Saúde e com o Conselho de Saúde.

Diante de um contexto de consideráveis transformações no “cenário” político, com o aflorar da democratização, em todas as áreas, houve muitos questionamentos sobre os reflexos da CF/88, seus resultados e conseqüências. No setor de saúde, não foi diferente, passou-se a debater a descentralização, o financiamento e quais eram as responsabilidades de cada ente federado, perante a população.

Como resposta a essa discussão, em 13 de setembro de 2000, foi criada a Emenda Constitucional nº 29 (EC 29/00). Sua finalidade foi alterar alguns artigos da Constituição Federal, assim como acrescentar o artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos, para o financiamento da saúde no país.

Os artigos 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da CF/88 foram alterados, no entanto, dentre todas as alterações, a que mais repercutiu foi a do art. 198, que definiu a exigência de fixação de percentuais mínimos a serem aplicados em ações e serviços de saúde.

Desta forma, considerando a complexidade que esse modelo de saúde agrega, “ao mesmo tempo em que opera, o SUS disponibiliza um conjunto de sistemas de informações estratégicas para que os gestores avaliem e fundamentem o planejamento e a tomada de decisões” (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2004).

O Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) é um desses sistemas. Desde 1994, estavam sendo efetuadas, pelo Ministério da Saúde, tentativas para se obter informações sobre os gastos de saúde no país.

Conforme Teixeira e Teixeira (2007), a finalidade do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde é reunir informações sobre o financiamento e o gasto com saúde pública nas esferas governamentais; constitui-se, então, em um banco de dados responsável por políticas públicas no Brasil, e que produz informações com regularidade e crescente qualidade.

De acordo com a Constituição Federal e EC 29/00, devem ser repassados às Secretarias Municipais de Saúde, os valores mínimos de 15% das receitas de impostos, em transferências do Estado e da União. Com base nos repasses previstos para as Ações e Serviços Públicos de Saúde é responsabilidade das secretarias gerenciar seus gastos de acordo com a previsão de receita do município que é vinculada a essas ações.

A seguir, serão analisados os cinco maiores municípios da região sul do Rio Grande do Sul, no que se refere ao planejamento e à execução de seus recursos. As informações citadas neste trabalho tomaram como base dados informados no SIOPS desses municípios, nos anos de 2004, 2005 e 2006.

### **3 METODOLOGIA**

A classificação do estudo deve ser fiel à forma da pesquisa, oferecendo assistência e observando falhas durante a condução dos trabalhos; fato, este, que a caracterizará como um estudo científico. Existem alguns métodos de pesquisa que são utilizados conforme a delimitação do estudo e, assim, o caracterizam como um trabalho científico.

Considerando a intenção da pesquisa e as tendências de sua seqüência, constata-se que esta pesquisa utiliza o método dedutivo, visto que este se baseia em constatações, com o intuito único de explicar o que foi verificado. Assim sendo, este trabalho recai sobre o foco de demonstrar as conclusões obtidas, em virtude da pesquisa.

De acordo com os objetivos deste estudo, entende-se que este trabalho direciona-se para a pesquisa descritiva, visto que sua intenção é descrever a situação dos municípios da metade sul do Rio Grande do Sul, com mais de 100.000 habitantes, quanto à sua execução orçamentária, na área de saúde.

Observando as possíveis formas para classificação por procedimentos, percebe-se que as características deste trabalho evidenciam a pesquisa documental, visto a fonte de dados utilizados ter sido a análise de documentos (relatórios de prestações de contas); documentos, estes, que não receberam nenhum tratamento.

Quando se trata da técnica de coleta de dados utilizada para a análise de determinadas informações, são muitas as fontes possíveis, para se desenvolver uma pesquisa, porém, de acordo com o enfoque de cada trabalho, existem meios que produzem resultados mais eficazes.

Ao analisar este estudo, optou-se pelo uso de documentos (relatórios) disponíveis na internet, como fonte de dados, visto a disponibilidade das informações necessárias para o estudo pretendido. Os dados analisados tiveram como origem os meios de divulgação de dados públicos; a fonte de dados foi os *sites* oficiais dos principais órgãos gestores da administração pública na área da saúde, garantindo, assim, a confiabilidade das informações extraídas para a pesquisa e a credibilidade do estudo.

Considerando as formas que caracterizam a pesquisa e as formas como podem ser escolhidas as amostras, constata-se que a mais adequada para este estudo é a amostragem não probabilística, já que esta representa com mais fidelidade à análise efetuada.

Essa pesquisa se deteve na análise da menor esfera governamental: as prefeituras da metade sul do Rio Grande do Sul, a fim de quantificar a aplicação dos recursos destinados à área de saúde, avaliando esta ser, dentre as demais esferas, a mais próxima da população. Considerou-se também que as prefeituras municipais acumularam, além das cobranças oriundas de outras esferas, a avaliação de cada cidadão.

Dentre todos os municípios do Rio Grande do Sul, e diante de um universo de tamanha amplitude, tornou-se necessário a delimitação de alguns pontos para a melhor condução da pesquisa, então se direcionou a mesma para os municípios da metade sul do Rio Grande Sul, que constituem 104. Mas, mesmo assim, entre eles há uma discordância entre os pontos de comparação (tamanho, população, entre outros); foi preciso, além de delimitar uma área geográfica, apontar um outro parâmetro, que é a população, visto que esta é diretamente proporcional à necessidade de recursos.

Observou-se que para obter um parâmetro de comparação e análise consistente, e que abrange uma parcela maior da população, dever-se-ia avaliar os dados de municípios com maiores populações. Desta forma, a análise deveria conter dados com bases que permitissem mensurar a posição das administrações nesses municípios, visto que, em consequência do número de habitantes, demonstraria a maior necessidade de recursos e, conseqüentemente, o aprimoramento de suas aplicações.

Desse modo, essa pesquisa abrangeu os municípios da metade sul do Rio Grande do Sul com mais de 100.000 habitantes, a fim de proporcionar ao estudo informações que podem ser utilizadas como base para possíveis comparações.

Os municípios analisados são:

Tabela 1- Municípios da metade sul do Rio Grande do Sul, com mais de 100.000 habitantes

<b>Município</b>	<b>Área (Km<sup>2</sup>)</b>	<b>População (hab.)</b>
Bagé	4.096	112.550

Pelotas	1.609	339.934
Rio Grande	2.814	194.351
Uruguaiana	5.716	123.743
Santa Maria	1.780	263.403

Fonte: <http://www.ibge.com.br/cidadesat>

Além de delimitar a área geográfica e a população, em um estudo que trata de saúde pública, e abrange a esfera governamental mais próxima da população, é importante identificar as necessidades desse setor em cada município. Uma forma de traduzir a situação da saúde em cada dos municípios em questão é através da descrição de seu perfil social, econômico e populacional, assim, na seqüência, serão descritas algumas características dos municípios analisados, de acordo com informações do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

O município de Bagé possui 112.550 habitantes distribuídos em uma área territorial de 4.096 Km<sup>2</sup>. No que se refere à faixa etária de sua população, 34% possuem até 20 anos de idade, 44% de 20 a 49 anos e os demais acima de 50 anos de idade. Em relação à situação financeira dos munícipes, cerca de 40% não possuem rendimentos, e do restante 35% recebem até 02 salários mínimos. O município conta com 34 estabelecimentos de saúde geral, desses, 25 totalmente públicos (23 municipais e 02 federais), sendo apenas 03 com internação, e também com 05 instituições privadas conveniadas ao SUS, onde apenas 01 delas possui internação.

O município de Pelotas conta com uma área territorial de 1.609 Km<sup>2</sup>, onde residem 339.934 habitantes. No que diz respeito à classificação etária de sua população, Pelotas possui cerca de 35% de sua população com menos de 20 anos de idade, 44% de 20 a 49 anos de idade e 21% com mais de 50 anos. Quanto a seus rendimentos, 36% não os possuem e dos demais, 34% recebem até 02 salários mínimos. Sobre os estabelecimentos de saúde geral da cidade, esta possui 136 estabelecimentos, sendo 64 públicos e 72 privados, entre os públicos e privados, 93 são conveniados ao SUS, 02 com internação totalmente pública e 04 instituições privadas com internação e conveniadas ao SUS.

O município de Rio Grande possui uma área territorial de 2.814 Km<sup>2</sup> e uma população aproximada de 194.351 habitantes. Com relação à faixa etária da sua população, 31% possuem até 20 anos de idade, 48% de 20 a 49 anos e o restante acima de 50 anos de idade. No que tange à situação financeira da população, 40% dela não possui rendimentos e dos 60% que possui, a metade ganha até 02 salários mínimos. O município conta com 70 estabelecimentos de saúde, 32 totalmente públicos e apenas 02 com internação; 13 estabelecimentos privados mantém convênio com o SUS, destes apenas 02 com internação.

Já no município de Uruguaiana, cuja área territorial é de 5.716 Km<sup>2</sup> residem 123.743 habitantes. Sua população está dividida na seguinte faixa etária: 40% da população tem até 20 anos de idade, 44% de 20 a 49 anos e 16% acima de 50 anos. Considerando o poder aquisitivo de sua população, cerca de 41% dela não possui rendimentos e 32% do restante ganha até 02 salários mínimos. Uruguaiana possui 49 estabelecimentos de saúde, sendo 25 totalmente públicos e 03 com internação total, destes, apenas 01 é totalmente público, logo os outros 02 caracterizam-se pelo caráter privado.

Por fim, o município de Santa Maria, em uma área de 1.780 Km<sup>2</sup>, possui 263.403 habitantes, sendo 35% deles com até 20 anos, 45% de 20 a 49 anos e o 20% com mais de 50 anos de idade. Quanto a seus rendimentos, 36% não possui rendimentos, e do restante, 27% ganha até 02 salários. Em Santa Maria existem 113 estabelecimentos de saúde, destes 39 totalmente públicos, 08 com internação, sendo 05 públicos e 03 privados.

É importante ressaltar que a região Sul encontra-se em grande processo de desenvolvimento, existem previsões de muitos projetos para a mesma, visto a população

destes municípios estar crescendo consideravelmente, e com ela a necessidade de serviços, hospitais, postos de saúde, etc.

#### 4. ANÁLISE DE DADOS

O Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde é um sistema, que foi implantado pelo Ministério da Saúde e tem como finalidade controlar a aplicação de recursos, bem como monitorar os gastos no setor de saúde. Trata-se de um conjunto de planilhas eletrônicas que constituem uma base de dados, cuja responsabilidade é informar as receitas e despesas de saúde de todos os municípios e estados do país. Por meio dos dados informados no SIOPS se obtém o total da receita dos municípios; para chegar à receita destinada à saúde, o relatório calcula a receita de impostos e transferências constitucionais, de acordo com a instrução da Emenda Constitucional nº 29 de 2000. Além das receitas oriundas do município, as secretarias de saúde recebem, também, as transferências e recursos de convênios do Sistema Único de Saúde.

Assim, como os demais entes federados, os municípios têm suas responsabilidades perante a saúde de sua população, para determinar esses parâmetros, a CF/88 e EC 29/00 estabeleceram normas e percentuais mínimos de aplicação de recursos, fazendo com que cada um dos entes, em foco, contribua com sua parcela em benefício da população. Talvez por estarem os municípios mais próximos da população, a eles cabe uma parcela mais representativa dessa participação; enquanto a CF/88 estabelece as responsabilidades a EC 29/00 enumera percentuais que devem ser efetivamente aplicados.

O não cumprimento dos percentuais estabelecidos pela Emenda Constitucional gera restrições no repasse de transferências voluntárias de convênios e emendas parlamentares, das demais esferas de governo, para os municípios. Assim, desde que foi criada em 2000, a EC se encarregou de assegurar a adaptação dos municípios, sendo cobrado um acréscimo de 1/5 por ano, até o ano de 2004. A partir deste ano, cabe aos municípios aplicar 15% de suas receitas de impostos e transferências constitucionais na saúde de seus munícipes.

Obedecendo a essa exigência, o SIOPS surgiu como uma das formas de controle da aplicação dos devidos recursos dos municípios perante a União. Deve-se, então, analisar se os municípios da metade sul do Rio Grande do Sul estão cumprindo com a legislação no que se refere à aplicação mínima de recursos na área de saúde.

A tabela abaixo demonstra o percentual de recursos próprios, dos municípios, aplicados no setor de saúde, no período analisado.

Tabela 2 – Percentual e aplicação de recursos próprios no setor de saúde por município

Municípios	Percentual de recursos próprios aplicados pelo Município		
	2004	2005	2006
Bagé	15,18%	16,07%	15,64%
Pelotas	18,99%	16,69%	17,06%
Rio Grande	15,16%	15,26%	15,10%
Santa Maria	17,35%	16,44%	16,43%
Uruguaiana	10,80%	15,03%	17,67%

Conforme dados expostos na tabela acima os municípios estão preocupando-se com as disposições da lei no que se refere à aplicação mínima em saúde. A maior parte deles diminuiu percentuais superiores a 15%, nos três anos analisados, exceto o município de Uruguaiana que em 2004 ficou bem abaixo desse índice.

Nota-se, também que dentre os analisados, o município de Bagé tem conseguido manter seu índice de aplicação de recursos acima do exigido por lei, apresentando um crescimento de quase 1% em 2005 e decrescendo em 2006. O município de Pelotas, dentre os demais analisados, foi o que apresentou maior índice do período, em 2004, no entanto, em 2005, houve uma queda e no ano seguinte esse índice voltou a crescer.

O município de Rio Grande demonstrou um rígido controle na aplicação de recursos próprios, mantendo-se sempre pouco acima do percentual exigido pela EC 29/00. O município de Santa Maria tem diminuído a contribuição no financiamento da saúde e o município de Uruguaiana apresenta uma crescente participação na saúde de sua população.

Entende-se, em um primeiro momento, que quanto maior o percentual de aplicação de recursos próprios em saúde, maior é a atenção disponibilizada pelos governantes às ações que aumentem a qualidade de vida de seu povo. No entanto, quando se trata de saúde, muitas são as particularidades, muitos outros pontos e situações devem ser analisados para medir esse interesse, visto que a saúde não espera, um cidadão necessitado por um serviço nessa área não pode aguardar um melhor planejamento para buscar a solução de seu problema. Assim, de forma operacional, o planejamento deve tentar prever o máximo possível das situações que ocorrem no dia-a-dia.

Para se fazer uma análise mais coerente em relação à efetiva aplicação dos recursos do setor de saúde, deve-se estabelecer pontos a serem analisados em todos os municípios em questão. Para esta análise serão observados os valores aplicados na saúde, sob a responsabilidade do município por habitante, a participação da despesa com pessoal, os gastos com medicamentos e os gastos com terceiros, em relação às despesas totais com saúde.

De acordo com essas perspectivas, a tabela a seguir demonstra a despesa total com saúde, sob responsabilidade do município, por habitante, nos municípios analisados.

Tabela 3 – Despesa Total por habitante

Municípios	Despesa Total com saúde/por habitante		
	2004	2005	2006
Bagé	R\$ 87,61	R\$ 102,91	R\$ 136,24
Pelotas	R\$ 192,36	R\$ 206,60	R\$ 195,81
Rio Grande	R\$ 104,03	R\$ 113,16	R\$ 129,50
Santa Maria	R\$ 104,32	R\$ 116,21	R\$ 118,30
Uruguaiana	R\$ 80,09	R\$ 104,74	R\$ 123,98

As informações da tabela acima são fiéis aos percentuais demonstrados pelo Sistema de Informações de Orçamentos Públicos em Saúde, só que, de forma a facilitar o entendimento, traduz o quanto cada município despendeu de recursos por habitante.

O município de Bagé aplicou por habitante, em 2005, 18% a mais que no ano de 2004, em 2006 a aplicação em recursos por habitante aumentou 56%, em relação a 2004. O município de Pelotas também aumentou sua aplicação por habitante no ano de 2005, no entanto no ano seguinte diminuiu em torno de 6% sua aplicação em relação a 2005.

O município de Rio Grande também apresentou crescimento em 2005 e 2006, em relação a 2004, aumentando sua aplicação para financiar a saúde de seus cidadãos 9 e 15% respectivamente. O município de Santa Maria seguiu o mesmo comportamento, aumentou 12% de sua participação em 2005 e 3% em 2006. Por fim, o município de Uruguaiana partiu de uma pequena participação na saúde, considerando de forma per capita, pois no ano de 2004, conforme mostrou seu percentual de aplicação, aplicou bem menos que deveria, já em 2005 apresentou um crescimento considerável de 31%, aumentando ainda mais em 2006 quando atingiu sua maior aplicação, R\$ 123,98 por habitante.

Além desse indicador, a representatividade da despesa com pessoal diante das despesas totais com saúde, que o município gasta, é de grande importância. Dentre as inúmeras informações oferecidas por este trabalho, informar o quanto se dedica ao capital humano traduz a preocupação dos gestores com o atendimento de sua população, vistos serem estes os responsáveis pela acolhida e atendimento dos cidadãos nos estabelecimentos de saúde do município.

Sendo assim, a tabela abaixo informa os percentuais gastos com pessoal diante das despesas totais de saúde em cada município, nos anos analisados.

Tabela 4 – Percentual de despesa com pessoal

Municípios	Despesa com pessoal/Despesa total		
	2004	2005	2006
Bagé	44,05%	45,27%	36,61%
Pelotas	25,84%	24,12%	26,65%
Rio Grande	53,34%	50,32%	51,57%
Santa Maria	44,91%	43,99%	64,41%
Uruguaiiana	49,08%	53,96%	50,47%

De acordo com a tabela anterior, em relação à despesa total de saúde do município, o município de Bagé aplicou 44,05% nas despesas com pessoal, em 2005 esse dispêndio representava 45,27% e obteve um decréscimo no ano de 2006, quando chegou ao percentual de 36,61%. O município de Uruguaiiana comportou-se da mesma forma que Bagé, oscilando entre 49,08; 53,96 e 50,47% respectivamente.

Os municípios de Pelotas, Rio Grande e Santa Maria aumentaram o percentual de participação da despesa com pessoal em referência à despesa total, nos três anos consecutivos. Salienta-se, dentre todos municípios analisados, o baixo índice de Pelotas, no que se refere às despesas de pessoal, o que pode representar que o município está terceirizando seus serviços de saúde.

Outro importante item a analisar-se quando se trata de saúde pública, é os dispêndios com a compra de medicamentos. Assim sendo, a tabela abaixo informa a relação dos gastos com medicamentos perante a despesa total em saúde.

Tabela 5 – Percentual de gastos com medicamentos.

Municípios	Gastos com medicamentos/ Despesa Total		
	2004	2005	2006
Bagé	16,49%	15,44%	17,14%
Pelotas	2,34%	0,55%	0,00%
Rio Grande	4,35%	1,83%	5,27%
Santa Maria	3,99%	4,07%	3,30%
Uruguaiiana	4,83%	4,21%	3,89%

O município de Bagé foi o que demonstrou maior percentual de gastos com medicamentos, nos três anos analisados. Já o município de Pelotas vem diminuindo consideravelmente esses gastos, baixando sua aplicação de 2,34% em 2004, para 0,55% em 2005; no ano de 2006, o percentual de gastos com medicamentos nesse município ficou em 0%, o que pode ter ocorrido por haver uma falha na informação e não ter sido discriminado o valor correspondente à aquisição de medicamento no SIOPS.

O município de Rio Grande também diminuiu o percentual dos gastos com medicamentos em 2005, tornando a aumentá-lo no ano de 2006. Já Santa Maria aumentou em 2005 e diminuiu esse percentual em 2006. O município de Uruguaiiana vem, ao longo dos anos, diminuindo a participação dos gastos com medicamentos nos gastos totais com saúde.

Outro percentual importante de se analisar para relatar a efetiva utilização dos recursos de saúde nos municípios analisados é o que diz respeito à parcela de recursos destinada à contratação de serviços de terceiros, no caso de pessoa jurídica, conforme tabela abaixo:

Tabela 6 – Percentual de gastos com serviços.

Municípios	Gastos com Serviços/ Despesa Total		
	2004	2005	2006
Bagé	28,10%	31,62%	37,57%
Pelotas	65,42%	69,16%	64,62%
Rio Grande	30,10%	34,80%	30,66%
Santa Maria	22,67%	27,41%	7,67%
Uruguaiiana	13,83%	14,43%	15,80%

É importante destacar que dentre os gastos com serviços de pessoa jurídica estão incluídos os valores de contratos e convênios com instituições de caráter filantrópico, os serviços de manutenção e conservação dos postos e estabelecimentos de saúde, convênios com fundações e organizações da administração indireta de instituições de ensino, além de inúmeros outros serviços prestados a título de suprimento das necessidades da população e que as prefeituras não conseguem suprir.

Observando esse percentual de aplicação dos recursos, nota-se que, no período, no município de Bagé houve um crescimento no percentual, no que tange a prestação de serviços, passando de 28,10% em 2004 para 31,62% em 2005 e 37,57% em 2006. O município de Pelotas foi quem mais comprometeu com gastos em serviços as despesas totais com saúde, aumentando seu percentual de 65,42 para 69,16 em 2005 e posteriormente reduzindo para 64,62% em 2006; o que reafirma a suspeita de terceirização nos serviços de saúde do município.

O município de Rio Grande, manteve-se em torno dos 30% na maior parte desse período, chegando a 34,80% apenas no ano de 2005. Já o município de Santa Maria apresentou um aumento em suas despesas com serviços em 2005, no entanto em 2006 apresentou uma brusca queda nesse percentual, passando a comprometer apenas 7,67% de suas despesas de saúde com serviços. Por fim, o município de Uruguaiana aumentou nos três anos os gastos com serviços, mas, mesmo com esse aumento não ultrapassou o índice de 16% de suas despesas com saúde.

A análise da execução orçamentária contida neste trabalho, bem como dos indicadores que envolvem esse setor, possibilita avaliar a efetiva aplicação dos recursos de saúde, a fim de demonstrar o comportamento dos municípios analisados no que se refere à saúde pública, assim sendo o capítulo abaixo evidenciará as conclusões obtidas por meio de todo este estudo.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Considerando as particularidades de cada município e de sua administração, observou-se uma característica comum a todos os analisados: a Secretaria da Saúde de cada um deles é responsável não apenas por administrar os recursos a eles concedidos, mas também pela escolha dos rumos que a saúde de seu município tomará. Entende-se, assim, que aos gestores municipais do setor de saúde é necessário, criatividade, bom senso e coerência, ou seja, muito mais do que, puramente, competência administrativa.

Diante do que atualmente é exigido pela legislação, e com a finalidade de aprimorar o seu planejamento, aos entes analisados, juntamente com a comunidade, representada pelo Conselho Municipal de Saúde, cabe analisar as necessidades de seu município, delimitando objetivos e metas, a fim de estruturar ações que resultem na satisfação das necessidades de sua população. No entanto não basta estabelecer essa previsão, a principal tarefa do gestor é o cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos nesse planejamento.

Este estudo pretendeu mais do que analisar os números apresentados, avaliar o comportamento de cada município, suas variações e tentativas de adequações junto a presente legislação. Além disso, foi possível, de acordo com os percentuais analisados, observar o crescimento, ou não, de cada um deles em seu processo de planejamento.

Considerando-se a escassez de recursos e a dificuldade em administrar o setor de saúde, um maior índice de aplicação não representa, por si, só, o melhor controle, nem mesmo o melhor planejamento. É importante também considerar onde os municípios analisados aplicaram os seus recursos na área de saúde; para responder a esse questionamento, este trabalho observou os gastos com pessoal, medicamentos e serviços em cada um dos municípios, em cada ano.

Assim sendo, considerando-se os percentuais de recursos próprios de cada município, assim como os dados analisados, conclui-se que:

O município de Bagé manteve-se pouco acima do mínimo exigido por lei, na aplicação dos recursos próprios; dentre todos os municípios, este gasta quase a metade de seus recursos próprios com o pagamento de pessoal, é quem aplica mais em medicamentos; o que pode representar pouco incentivo na área de prevenção, tornando mais caro o financiamento da saúde. Além disso, vem aumentando seus gastos com serviços, consideravelmente.

O município de Pelotas foi o que menos aplicou seus recursos em pessoal, conseqüentemente, aplicou bem mais que 50% em serviços, demonstrando a transferência de grande parte do atendimento à sua população a terceiros, o que nem sempre representa uma boa alternativa. Além disso, é o município que menos gastou em medicamentos, reduzindo muito o percentual nessa aplicação ao decorrer do período. Com essa redução, em 2006, chegou a zero de gastos com medicamentos, o que diante do quadro geral da saúde no país é improvável, logo se justifica, talvez, por uma falha na informação.

Ressalta-se, diante desse contexto, o desempenho do município de Rio Grande, que manteve o percentual mais justo, porém cumpriu os preceitos constitucionais e, de acordo com suas disponibilidades, demonstrou coerência na aplicação de seus recursos.

O município de Rio Grande, assim como de Bagé, gasta mais que a metade de seus recursos com o pagamento de seu pessoal, comprometendo, assim, a disponibilidade de aplicação nos demais gastos. Quanto a seus gastos com medicamentos, diminuiu consideravelmente de 2004 para 2005, voltando a elevá-los em 2006; os serviços do município também pouco variaram.

O município de Santa Maria, quanto aos recursos próprios aplicados no setor de saúde, o mesmo aplicou mais que o mínimo, em todo o período. O município também aplicou grande parte de seus recursos em pessoal, principalmente no ano de 2006, diminuindo nesse período, consideravelmente, os gastos com serviços. Quanto aos seus gastos com medicamentos, observou-se que pouco oscilaram.

Por fim, o município de Uruguaiana foi o único município, dentre os analisados, que deixou de cumprir o preceito constitucional, em 2004. No entanto, a partir daí, aumentou o percentual de gastos, chegando a ser o município que aplicou o maior índice, no ano de 2006; fator, esse que demonstra o interesse na adequação das contas públicas.

O município de Uruguaiana comprometeu em torno de 50% de seus recursos próprios com o pagamento de seu pessoal, e, mesmo assim, ainda apresenta um crescente percentual de gastos com serviços de terceiros. Além disso, vem diminuindo seus gastos com medicamentos

Observando-se as variadas situações dos municípios analisados e, considerando que os mesmos pertencem a uma mesma região e possuem grandes populações, as particularidades de cada um deles se ressaltam, fazendo com que cada um tenha um comportamento diferente diante de uma mesma norma. Embora a legislação esteja sendo cumprida, quase que totalmente, pelos municípios analisados, ainda falta à visão, na maior parte deles, de que essa é a forma mais adequada de administrar os recursos públicos.

Apesar de existirem algumas incoerências nas formas de planejamento, visualiza-se uma tendência à adequação dos parâmetros estabelecidos pela legislação. Salienta-se, no entanto, que este estudo trata-se de uma breve avaliação efetuada sobre relatórios de prestações de contas. Assim sendo, existem particularidades de cada município que não foram consideradas neste trabalho.

Como sugestão para novas pesquisas, pode-se realizar uma análise de cada município, talvez isoladamente, para avaliar de forma mais profunda a situação e as particularidades de cada um deles, bem como pode tratar-se, com maior detalhamento, a ótica social e financeira, a fim de demonstrar as características e intenções de suas administrações.

## REFERÊNCIAS

- BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL, Constituição (1988). **Constituição: República Federativa do Brasil (atualização)**. 13.ed Porto Alegre: CORAG- assessoria de Publicações Técnicas, 2003.
- BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Dispõe sobre 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.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm> > Acesso em 10 de março de 2007.
- BRASIL, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm> > Acesso em 10 de março de 2007.
- BRASIL, Emenda Complementar 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**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm) > Acesso em 15 de novembro de 2007.
- BRASIL, Ministério da Saúde. Fundo Nacional de Saúde. **Gestão Financeira do Sistema Único de Saúde: manual Básico**. 3. ed. Brasília: Ministério da Saúde, 2003.
- GIACOMETI, Haroldo Clemente, CAVALCANTE, André Bezerra, VENTURA, Vânia Nelize. **Orçamento Público: Instrumento de Políticas Fiscal e Econômica**. Disponível em:<[http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\\_edicao\\_subsecao=51&cod\\_evento\\_edicao=4&cod\\_edicao\\_trabalho=4070](http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=51&cod_evento_edicao=4&cod_edicao_trabalho=4070). >Acesso em 18 de setembro de 2007.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**.13.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- KASHIWAKURA, Helder Kioshi. **A Contabilidade gerencial aplicada ao orçamento-programa como instrumento de avaliação de desempenho**. 2º Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, p.568, 1998.
- LINCHTNOW, Rolf H. **Contabilidade e Administração Pública**. Pelotas: EDUCAT, 2002.
- PEREIRA, Ana Lúcia, *et al.* **O SUS no seu município: Garantindo saúde para todos**. Brasília: Ministério da Saúde, 40 p.: II color. - (Série B. Textos Básicos de Saúde). 2004.
- POLIGNANO, Marcus Vinicius. **História das políticas de saúde no Brasil, uma pequena revisão**. Disponível em:< <http://www.medicina.ufmg.br/dmps/internato/saude-nobrasil.pdf>.> Acesso em 13 de novembro de 2007.
- PROTASIO, Carla Garcia, BUGARIN, Maurício Soares. **Incentivos na execução orçamentária:um modelo para redução voluntária de gastos**. 5º Prêmio Tesouro Nacional, Brasília: ESAF, p.711, 2001.
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 3 ed. São Paulo:Atlas, 1996
- SISTEMA DE INFORMAÇÕES SOBRE ORÇAMENTOS PÚBLICOS EM SAÚDE.  
[www.siops.datasus.gov.br](http://www.siops.datasus.gov.br)

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TEIXEIRA, Hugo Vocurca, TEIXEIRA, Marcelo Gouvêa. **Financiamento da saúde pública no Brasil: a experiência do Siops.** Disponível em:<  
<http://www.scielo.br/pdf/csc/v8n2/a05v08n2.pdf>> Acesso em 18 de outubro de 2007.