

# O IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS DESPESAS COM PESSOAL DOS PROGRAMAS NA ÁREA DA SAÚDE PÚBLICA, UM ESTUDO DE CASO

**Juliana Andrade de Castro Oliveira**

Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Potiguar.

E-mail: julieangelpp@hotmail.com

**Jessika Larissa da Silva**

Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Potiguar. E-mail: gessikalari@gmail.com

**Mario Jesiel de Oliveira Alexandre**

Professor Universidade Potiguar. E-mail: mariojesiel@unp.br

Envio em: maio de 2012.

Aceite em: junho de 2012.

**Resumo:** Este trabalho estuda o impacto no orçamento das Despesas com Pessoal dos Programas na Área da Saúde Pública do Município de Touros no Estado do Rio Grande do Norte, no período de 2008 a 2010, com base na Lei 4.320 de 17 de março de 1964 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal, sancionada em 2000 por Fernando Henrique Cardoso. Essa Lei limitou o gasto com pessoal em 60% da receita corrente líquida para os estados e municípios e 50% para a União atribuindo mais responsabilidade aos gestores públicos. O problema analisa a contra partida dos gastos com pessoal do município e mostra os reflexos diretos na porcentagem no orçamento de acordo com a LRF. A metodologia utilizada é o estudo de caso e aborda também o método dialético, o histórico e o estatístico, o exploratório e o descritivo e o explicativo, uma vez que se utiliza de pesquisas feitas com a população e com o gestor da cidade em questão, com levantamentos bibliográficos e análises e interpretações dos resultados. Enfatiza as sanções e penalidades de acordo com a LRF para os entes que ultrapassam o Limite Prudencial. Analisa o quadro das finanças, como também o impacto das contrapartidas dos gastos com pessoal desses programas de acordo com o repasse das Receitas Correntes e das demais Despesas Correntes. Fundamenta-se em autores conceituados no assunto tanto em livros quanto em Artigos Científicos e sites acadêmicos, para a obtenção de respostas satisfatórias. Todas as questões levantadas foram analisadas e respondidas de forma a satisfazer a pesquisa desenvolvida. Conclui que o município ultrapassa o limite imposto pela LRF, tendo que financiar parte dos gastos decorrentes dos programas da Saúde: Programa Saúde da Família (PSF), Programa Agente Comunitário de Saúde (ACS) e Agente Comunitário de Endemias (ACE), com os recursos advindos do Fundo de Participação do Município como também os encargos com a folha de pagamento que chega a alíquota de 22%. Recomenda futuros estudos tendo comprovado por esta pesquisa que é um assunto de extrema complexidade na Gestão Pública e de muita dificuldade para o administrador em um campo de atuação carente de conhecimento específico, tendo em vista o grande impacto que tem para a sociedade. Também é recomendado por este trabalho dentre outras, realizar a implantação de um controle dos gastos com pessoal de forma mais eficiente, eficaz e responsável; incentivar a execução de investimentos; realizar um planejamento com metas para melhorar a arrecadação do município em relação às receitas próprias como ISS, IPTU, ITBI, dentre outros; implantar, pelo Ministério da Saúde, salário base com carga horária definida para estes profissionais, dada a dificuldade da distância dos municípios. Destarte que a falta de acesso à saúde da população inviabiliza o exercício da cidadania tirando a dignidade do cidadão aumentando a desigualdade social e a pobreza.

**Palavras-chave:** Programas de saúde. Lei de responsabilidade fiscal. Contabilidade pública.



## BUDGET IMPACT ON PERSONNEL EXPENSES PROGRAM IN PUBLIC HEALTH, A CASE STUDY

**Abstract:** This paper studies the impact on the budget of Personnel Costs of Programs in Public Health Area of the City of Touros in the State of Rio Grande do Norte, in the period 2008-2010, based on Law 4320 of 17 March 1964 and Fiscal Responsibility Law, enacted in 2000 by Fernando Henrique Cardoso. This law limited the personnel expenses by 60% of current net revenue for states and municipalities and 50% for the Union by giving more responsibility to the public managers. The problem looks to return for personnel expenses of the county and shows the direct impact on the percentage in the budget according to the LRF. The methodology is case study and also addresses the dialectical method, history and statistics, the exploratory and descriptive and explanatory, since it uses surveys of the population and the city manager in question, with bibliographic and analysis and interpretation of results. Emphasizes the sanctions and penalties according to the LRF for the entities that exceed the limit Prudential. It analyzes the context of finance, as well as the impact of offsets in personnel expenses of these programs in accordance with the transfer of Current Revenue and other current expenditure. It is based on respected authors on the subject both in books and in scientific papers and academic sites, to obtain satisfactory answers. All issues raised have been analyzed and answered in order to satisfy the research developed. Concludes that the municipality exceeds the limit imposed by the LRF, having to fund part of the expenses resulting from the programs of Health: Family Health Program (FHP) Program Community Health Agent (CHA) and Community Agent of Endemic Diseases (ACE), with resources from the Participation Fund of the City as well as the burden of the payroll tax rate that reaches 22%. Recommended future studies by this research has proven that it is a matter of extreme complexity in Public Management and a lot of difficulty for the administrator in a field of action lacks specific knowledge, given the large impact it has on society. It is also recommended for this work among others, perform the deployment of a control on payroll more efficiently, effectively and responsibly, encourage the implementation of investments, make a plan with goals to improve the collection of municipality in respect of own revenue as ISS, property tax, ITBI, among others, deploy, the Ministry of Health, salary base load defined for these professionals, given the difficulty of the distance of the cities. Thus the lack of access to the health of the population prevents the exercise of citizenship by taking the dignity of citizens increasing social inequality and poverty.

**Keywords:** Health programs. Fiscal responsibility law. Public accounting.

# 1. INTRODUÇÃO

A despesa com pessoal sempre foi um dos maiores desafios dos gestores públicos, pois se trata de um montante considerável, mas necessário para o bom funcionamento da máquina pública. Silva e Silva<sup>1</sup> consideram esse gasto como um “ralo” por onde escorre grande parte das receitas arrecadadas.

Fundamentando-se na Lei Complementar nº 101 – A Lei de Responsabilidade Fiscal, ou simplesmente a LRF, sancionada por Fernando Henrique Cardoso no ano de 2000, com o proposto de controlar os gastos dos gestores públicos, atribuindo mais responsabilidade aos mesmos.

Mostrando inicialmente no capítulo 2, para melhor entendimento deste trabalho, o método utilizado neste estudo com suas devidas etapas e técnicas.

No capítulo 3 será tratado o referencial teórico, as teorias da contabilidade e do orçamento público referindo-se à Lei 4.320 de 17 de março de 1964 enfatizando os estágios das receitas e despesas como também as principais demonstrações contábeis. Também será tratado a LRF quanto a sua origem, importância e aplicabilidade de acordo as Normas Internacionais de Contabilidade.

No capítulo 4 será descrita a caracterização geral do Município de Touros/RN quanto aos aspectos Demográficos, Socioeconômicos como Produto Interno Bruto, Saúde e Educação e os Índices de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) comparando com as variações do Estado do RN e do Brasil.

No capítulo 5 serão feitas as análises das Finanças Públicas do Município de Touros/RN do período de 2008 a 2010 enfatizando a estrutura dos Programas na área da saúde diante dos gastos com pessoal, comparando as despesas com as receitas deste município. E no capítulo 6 será analisada a visão da população quanto à aplicação destes programas no contexto da saúde pública no município em questão.

Por fim, serão apresentadas as considerações finais, demonstrando o impacto dos gastos com pessoal no orçamento do município de Touros/RN apontando as recomendações necessárias no direcionamento de trabalhos futuros com esse mesmo tema.



1 Portal JurisWay, Sistema Educacional Online.

## 2. REFERENCIAL TEORICO

---

As áreas exploradas no estudo teórico mostrarão a estrutura dos Programas da saúde, e como eles estão afetando a despesa com pessoal da área da saúde no Município de Touros/RN.

É fundamentado em pesquisas de livros e sites oficiais sobre Contabilidade Pública com a principal Lei regente nº 4.320 de 1964, buscando demonstrar a realidade da aplicação dos Programas no Município.

### 2.1. CONTABILIDADE PÚBLICA

Segundo Mais (apud, KOHAMA, 2010, p. 24), a “Contabilidade é a Ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas”. Em dias atuais vem sendo indispensável para qualquer organização, seja ela privada ou Pública. Tendo técnicas capazes de produzir informações fidedignas e relatórios indispensáveis para a administração na tomada de decisão.

A Contabilidade Pública segundo Angélico (2009, p. 107) é:

[...] o ramo da contabilidade que registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento. Examina as operações de créditos, exerce controle interno, acompanhado passo a passo a execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do direito financeiro. Compara a previsão e a execução orçamentária mostrando as diferenças. [...] Evidencia as obrigações, os direitos e os bens da entidade.

Ou seja, a Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que além de fazer os registros, ela tem o “poder” de controlar e evidenciar as demonstrações e seus resultados como também suas variações, sempre observando a legislação dos atos da execução orçamentária, financeira e patrimonial, através do controle e acompanhamento na medida em que ela for se desenvolvendo.

Segundo a Lei 4.320 de 1964 a contabilidade pública é regulada pela Lei das Finanças Públicas, atualmente a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101 que está amparada legalmente no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal. De acordo com o que colocou SILVA (2001, p. 3), “... esta lei é tão importante para o País que não pode [...] deixar de ser cumprida por falta de regulamentação, não pode deixar de ser observada por administradores públicos nem por seus auxiliares técnicos.”

### 2.2. AS FINANÇAS PÚBLICAS NO BRASIL: LEI 4.320 DE 17 DE MARÇO DE 1964

A Lei 4.320 de 17 de março de 1964 dispõe: “Esta Lei estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art.5.º, XV, b, da Constituição Federal.” Segundo a Carta Magna, esta Lei discrimina todas as receitas e despesas evidenciando a forma de trabalho do Governo como também a sua política econômico-financeira, obedecendo aos princípios da unidade, universalidade e anualidade.

### 2.2.1. Receitas Públicas

Segundo Nascimento (1971, p.80), “são receitas orçamentárias as entradas financeiras que aumentam o saldo do patrimônio líquido”. O artigo 3º da lei 4.320/64 entende por receita qualquer entrada de recursos nos cofres públicos, inclusive as de operações de créditos.

De acordo com Slomski (2009, p. 309), a receita pública divide-se em orçamentária e extra orçamentária. Esta última apresenta-se no “balanço patrimonial como passivo financeiro”, sendo estes recursos de terceiros que passam pelos cofres públicos, ou seja, não é vinculada à execução do orçamento, portanto não é tida como uma renda.

Podem ser: “[...] cauções, fianças, depósitos para garantia de instância, consignações em folha de pagamento a favor de terceiros, retenções na fonte, salários não reclamado, operações de crédito a curto prazo e outras assemelhadas.” (ANGÉLICO, 2009, p. 46).

### 2.2.2. Despesas Públicas

“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações da portaria nº 42, de 14-4-99.” (SLOMSK, 2009, p.314).

Para Angélico (2009, p. 62), Despesa é todo pagamento feito “a qualquer título aos agentes pagadores”, sendo ela orçamentária ou extra orçamentária. Silva e Cândido Júnior (2010), em artigo à Revista Brasileira de Economia, argumentam que a Despesa deve ser contabilizada sob regime de competência, passando pelas fases de empenho, liquidação e pagamento, contudo, na apuração da despesa é utilizado o regime de caixa. Neste sentido, a Despesa Pública somente irá afetar o resultado quando ela é devidamente paga.

#### 2.2.2.1. Despesa com Pessoal

De acordo com a hipótese de Arthur Lewis e Alison Matin: Hiato de Produtividade, (*apud* Wilges, 2006, p. 121), “[...] o crescimento da despesa maior que o da renda nacional durante o crescimento da economia reside na menor produtividade do setor público em relação ao setor privado [...]”. Ele também ressalta que o emprego de mão-de-obra no setor público é mais intenso. Defesa, segurança e administração em geral “absorve os excedentes de mão-de-obra, principalmente a não qualificada”.

Segundo Luiz, Pires e Silva (2000, p. 85), a Despesa com Pessoal é uma despesa obrigatória de caráter continuado. Ele destaca que “as despesas com pessoal sujeitam-se, também, às mesmas restrições à criação, ampliação e aperfeiçoamento da ação governamental e ao artigo 168 da Constituição Federal”, que diz que todas as despesas com pessoal deverão ser previamente autorizadas pela dotação orçamentária específica com autorização na LDO.

A LRF enfatiza o atendimento de suas normas quanto aos limites dos Gastos com Pessoal. De acordo com Silva, F (2010), é “uma das leis mais importantes para a administração pública contemporânea”, pois de forma prática fez com que os gestores pensassem qual a melhor forma de administrar esse gasto tão importante para o bom funcionamento da máquina pública.

#### 2.2.2.2. Avaliação dos Limites da Despesa com Pessoal

A LRF fixa limites para despesas com pessoal, determinando que sejam criadas metas para controlar receitas e despesas. De acordo com essa lei, o limite com o gasto com pessoal no

setor público estadual e municipal fica em 60% (sessenta por cento) Da Receita Corrente Líquida RCL, já para a União fica em 50% (cinquenta por cento), sendo revogada qualquer lei anterior que trate deste assunto, como a Lei Complementar Camata II, de 1999 (NASCIMENTO, [Ca 2006], p.13).

Para o poder executivo do município o limite prudencial (como é denominado o limite legal com a despesa com pessoal) é de 95% de 54% que é o equivalente a 51,3%, porém, para estudiosos e profissionais mais atualizados, o limite ideal é de 48,65%, que corresponde a 90% do limite legal.

De acordo com a Lei, o município que não obedecer aos limites prudentes serão penalizados no desenvolvimento do seu cargo, deixando o mesmo restrito em alguns aspectos administrativos.

### 2.3. A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é uma lei, que ao contrário de muitas, foi feita para ser cumprida, fazendo parte do dia a dia jurídico, sendo uma espécie de manual para a administração pública. De acordo com o Conselho: “Trata-se de uma lei tão importante para o País que não pode cair no esquecimento, não pode deixar de ser cumprida por falta de regulamentação, não pode deixar de ser observada por administradores públicos nem por seus auxiliares técnicos” (2000, p.3).

A Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, dispõe sobre “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (LEI COMPLEMENTAR 101, de 2000, art. 1.). Ela estabelece, além de regras orçamentárias, punições ao desrespeito da lei, exigindo transparência na sua execução para a União, aos Estados, o Distrito Federal e aos Municípios. É uma forma de prestar contas com os cidadãos que ficarão sabendo o quanto e como está sendo gasto o dinheiro público, podendo exigir explicações se a LRF não estiver sendo cumprida. (SANTOS, 2001, p.3)

Em seu § 3º, do art. 4º, da respectiva Lei, está disposto que a LDO irá conter “Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.”

### 2.4. APLICAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS NA CONTABILIDADE PÚBLICA

Com a LFR em 2001, foram feitas análises e reflexões do sistema de informação sobre a sua função fiscal e o que foi visto, dentre outras coisas, a ausência da aplicação dos princípios fundamentais, tanto nas empresas privadas e públicas e de economia mista. (MARCHIORETTO, [2010?], p. 94)

De acordo com Perez Junior (2006), A partir de 2005, as normas internacionais da contabilidade, *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) foram adotadas em aproximadamente 92 países. No Brasil, foi através de algumas introduções e alterações de leis que procuraram a uma padronização favorável no que diz respeito às normas internacionais.<sup>2</sup>

2 LUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord). Contabilidade Introdutória. 11. ed. Atual. São Paulo: Atlas, 2010.

De acordo com Iudícibus (2010, p. 10):

[...] a introdução da Lei nº 11.638/07, que provocou alterações profundas na Lei das Sociedades por Ações, e com a Lei nº 11.941/08, que definitivamente desatrelou a automaticidade da ligação da contabilidade com as normas tributárias (cada uma tem sua vida própria agora), com a criação do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis e uma série de outras ações, tem-se agora o início de uma nova era, sob a égide das normas internacionais de contabilidade emanadas do IASB – International Accounting Standards Board.

A necessidade de padronização se dá “Devido a novas tecnologias, novo modelo de contabilidade e modernidade da gestão [...]” para que se tomem decisões mais acertadas no mercado global. Contudo as convergências possuem suas vantagens e desvantagens.<sup>3</sup> Como se pode ver no quadro abaixo:

### 3. METODOLOGIA

Neste capítulo será mostrado o método, as etapas a serem utilizadas para realizar o estudo de caso, segundo a ABNT. Tratando do método estudado, as técnicas realizadas na pesquisa e o universo.

#### 3.1. ESCOLHA DO MÉTODO

Este trabalho tem como estudo o método dialético, segundo Oliveira (2002 p. 67) “a dialética se desenvolve como sendo um método de pesquisa que busca a verdade, por meio da formação adequada de perguntas e respostas até atingir ao ponto crítico do que é falso e do que é verdadeiro”. Permitindo que haja uma discussão do problema da pesquisa em questão.

Tendo optado pelo Estudo de Caso, que segundo Gil (2002) descreve como sendo um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento. Faz-se necessário quando procuramos compreender, explorar e descrever fatos não comuns ou de difícil interpretação.

#### 3.2. TÉCNICAS DE PESQUISA

Trata da investigação empírica realizada no Município onde ocorre a situação relevante, que dispõe de elementos para explicá-lo. Realizando também o Método histórico e Estatístico sendo feitas pesquisas de campo e entrevistas na busca de coletas de informações, de forma que se tenha uma visão ampliada do Município de Touros/RN, possibilitando realizar a comparação dos acontecimentos envolvendo as despesas com pessoal na Área da Saúde Pública.

Para a maior familiarização do problema será muito utilizado o Método Exploratório uma vez que serão feitos levantamentos bibliográficos de pesquisas e livros, com autores renomados. Também o Método Descritivo e Explicativo será aplicado neste trabalho, pois será utilizado um questionário, para coleta de dados, com observação sistemática e análise e interpretação do resultado com a preocupação do por que do fato.

3 MARCHIORETTO, Iara Sônia. Análise de custos, contabilidade internacional e estatística aplicada. [2010?], p. 94.

### 3.3. CARACTERIZAÇÃO GERAL DO MUNICÍPIO DE TOUROS

Touros é uma cidade litorânea, com 31.089 habitantes em uma área de 840,4 km<sup>2</sup>, com densidade demográfica de 36,99 hab./km<sup>2</sup>. Teve um crescimento de 1,09% de 2000 a 2007 e segundo os dados do relatório dinâmico em 2010 79,7% dos domicílios possuíam acesso à rede de água e 19,6% a algum tipo de esgotamento sanitário adequado (IBGE – 2010). A população de Touros/RN teve uma taxa de crescimento de 11,51% de 2000 a 2010, sendo que a população Urbana cresceu apenas 4,32% enquanto que a população Rural cresceu 14,21%. Segundo o IBGE em 2007 o índice de urbanização chegou a 25,45% com 484 pessoas nascidas vivas. Já em 2010 das crianças de até 1 ano de idade 11,5% não possuía registro em cartório.

Em 2009 a população dispunha de 14 estabelecimentos de saúde, sendo 13 públicas e 1 privada. A vacinação, em 2010, de cada 100 crianças menores de 1 ano uma média de 94,7 estavam com a carteira de vacinação em dia. Um percentual semelhante ao do Estado do Rio Grande do Norte.

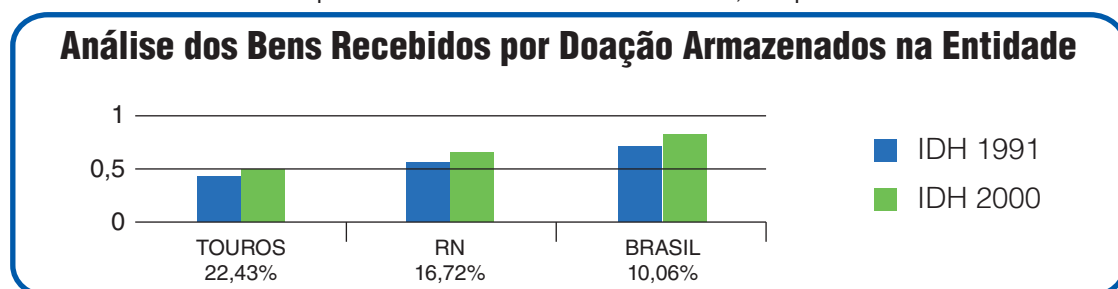
O PIB ou Produto Interno Bruto é o somatório de todos os bens e serviços produzidos de um local em um determinado período de tempo. O PIB Municipal teve um crescimento entre 2006 e 2007 de 6,13% e uma variação negativa de – 10,17% de 2007 a 2008. Em relação ao PIB do RN o município de Touros representou em 2006 0,73%, em 2007, 0,70% e 0,56% em 2008.

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é um instrumento de extrema importância que vem sendo utilizado como avaliador das condições da população de um determinado Município, Estado, Região e até mesmo um País.

O IDH é medido através de uma média de “metas alcançadas [...] em três dimensões básicas de desenvolvimento humano: uma vida longa e saudável, acesso à educação e condições de vida condignas”<sup>4</sup>, ou seja, IDHM-R, IDHM-L e IDHM-E.

O município de Touros teve uma taxa de crescimento superior quando se compara ao Estado do RN e ao Brasil. Touros teve um crescimento de 1991 a 2000 de 22,43% enquanto que o RN e o estado brasileiro tiveram, respectivamente 16,72% e 10,06%.

**Gráfico 1:** IDH Total do Município de Touros/RN dos anos 1991 e 2000, comparado ao Estado do RN e Brasil.



Fonte: Atlas do Desenvolvimento Humano do Brasil – PNUD.

<sup>4</sup> WATKINS, Kevin. Relatório de Desenvolvimento Humano 2007/2008 – Combater as alterações climáticas: Solidariedade humana num mundo dividido. PNUD. IPAD. p. 227. <http://www.pnud.org.br/rdh/destaques/index.php?lay=inst&id=dtq#d2010>



### 3.4. ANÁLISE DO QUADRO GERAL DAS FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE TOUROS/RN COM ÊNFASE NOS GASTOS COM PESSOAL

De acordo com as Tabelas a seguir, foram analisados os dados financeiros do Município de Touros/RN no período de 2008 a 2010, sendo avaliados os números de maior relevância, considerando as receitas e despesas realizadas.

### 3.5. FINANÇAS DE TOUROS/RN DO ANO DE 2008

De acordo com a tabela 1, as receitas dos programas da saúde em 2008 foram no valor de R\$ 1.962.476,07 sendo que deste valor 68,84% foram destinados ao Programa Saúde da Família, 25,99% destinados ao Programa Agente Comunitário e 5,18% ao Programa de Agente de Combate de Endemias.

Estes valores corresponderam a 4,63%, 1,75% e 0,35%, respectivamente do valor das Receitas Totais do Município. Os valores das Despesas com Pessoal dos Programas da Saúde em 2008 foi R\$ 2.574.998,67 representando 8,83% do valor Total das Despesas do Município.

**Tabela 1:** Finanças Públicas do Município de Touros/RN 2008

MUNICÍPIO / CONTAS	2008	%
<b>ECEITA TOTAL</b>	<b>R\$ 29.177.416,28</b>	
I-RECEITAS CORRENTES	R\$ 29.174.879,37	100,00%
7 – Transferências Correntes	R\$ 27.320.746,63	93,64%
7.1 – União	R\$ 12.850.441,40	47,04%
7.3.1 – PROGRAMAS DA SAÚDE	R\$ 1.962.476,07	6,73%
7.3.1.1 PSF	R\$ 1.350.895,08	68,84%
7.3.1.2 PACS	R\$ 510.020,89	25,99%
7.3.1.3 PACES	R\$ 101.560,10	5,18%
7.4 – PROGRAMAS DA EDUCAÇÃO		
7.2 – Estado	R\$ 2.070.081,95	
8 – Outras receitas correntes	R\$ 218.063,04	0,75%
II – RECEITAS DE CAPITAL	R\$ 2.536,91	100%
12 – Transf. de Capital	R\$ 2.536,91	100%
9 – Deduç. Receitas Correntes. (FUNDEB)	R\$ (1.909.423,84)	
<b>DESPESA TOTAL</b>	<b>R\$ 29.167.463,34</b>	
III-DESPESAS CORRENTES	R\$ 26.907.724,36	
1-Pessoal e Encargos Sociais	R\$ 16.231.289,35	55,63%
1.1 – PESSOAL – PROGRAMAS DA SAÚDE	R\$ 2.574.998,67	8,83%
1.1.1 – PSF	R\$ 1.892.644,57	73,50%
1.1.2 – PACS	R\$ 582.244,57	22,61%
1.1.3 – PAES	R\$ 100.109,53	3,89%
2-Juros e Encargos da Dívida	R\$ 16.733,07	
3 – Outras Despesas Correntes	R\$ 10.659.701,94	
IV-DESPESAS DE CAPITAL	R\$ 2.259.738,98	
4 – Investimentos	R\$ 899.288,14	
6 – Amortizações da Dívida	R\$ 1.360.450,84	
<b>V-SALDO(REC.-DESP.)</b>	<b>R\$ 9.952,94</b>	

Fonte: Dados Retirados da Contabilidade da Prefeitura de Touros/RN

O valor da Despesa com Pessoal do PSF e PACS ficou negativa em relação à receita – 28,62, – 12,4% respectivamente, gerando um adicional para o município de mais de R\$ 613 mil.

### 3.6. FINANÇAS DE TOUROS/RN DO ANO DE 2009

De acordo com a tabela 2, as Receitas dos Programas da Saúde em 2009 foram no valor de R\$ 2.343.574,76 sendo que deste valor 68,81% foram destinados ao Programa Saúde da Família, 25,23% destinados ao Programa Agente Comunitário e 5,96% ao Programa de Agente de Combate de Endemias.

**Tabela 2:** Finanças Públicas do Município de Touros/RN 2009.

MUNICÍPIO / CONTAS	2009	%
<b>RECEITA TOTAL</b>	<b>R\$ 31.343.878,47</b>	
I-RECEITAS CORRENTES	R\$ 33.318.532,88	100,00%
7 – Transferências Correntes	R\$ 31.284.283,34	93,89%
7.1 – União	R\$ 18.198.191,60	58,17%
7.3.1 – PROGRAMAS DA SAÚDE	R\$ 2.343.574,76	7,48%
7.3.1.1 PSF	R\$ 1.612.600,00	68,81%
7.3.1.2 PACS	R\$ 591.360,00	25,23%
7.3.1.3 PACES	R\$ 139.614,76	5,96%
7.4 – PROGRAMAS DA EDUCAÇÃO	R\$ 1.124.522,25	3,59%
7.2 – Estado	R\$ 2.012.323,49	
8 – Outras receitas correntes	R\$ 358.306,79	1,08%
II – RECEITAS DE CAPITAL	R\$ 397.190,00	100%
12 – Transf. de Capital	R\$ 397.190,00	100%
9 – Deduç. Receitas Correntes. (FUNDEB)	R\$ (2.371.844,41)	
<b>DESPESA TOTAL</b>	<b>R\$ 30.055.705,26</b>	
III-DESPESAS CORRENTES	R\$ 28.244.579,85	
1-Pessoal e Encargos Sociais	R\$ 19.340.068,89	58,05%
1.1 – PESSOAL – PROGRAMAS DA SAUDE	R\$ 2.855.539,07	9,50%
1.1.1 – PSF	R\$ 2.065.429,76	72,33%
1.1.2 – PACS	R\$ 678.472,78	23,76%
1.1.3 – PAES	R\$ 111.636,53	3,91%
3 – Outras Despesas Correntes	R\$ 8.904.510,96	
IV-DESPESAS DE CAPITAL	R\$ 1.811.125,41	
4 – Investimentos	R\$ 802.279,61	
6 – Amortizações da Dívida	R\$ 1.008.845,80	
<b>V-SALDO(REC.-DESP.)</b>	<b>R\$ 1.288.173,21</b>	

**Fonte:** Dados Retirados da Contabilidade da Prefeitura de Touros/RN.

Estes valores corresponderam a 5,14%, 1,89% e 0,45%, respectivamente do valor das Receitas Totais do Município. Os valores das Despesas com Pessoal dos Programas da Saúde em 2009 foi R\$ 2.855.539,07 representando 9,5% do valor Total das Despesas do Município.

O valor da Despesa com Pessoal do PSF ficou negativa em relação à receita – 21,92, gerando um adicional para o município de – R\$ 452.829,76. Para o PACS esse déficit ficou em – 12,84%, ficando um valor negativo em – R\$ 87.112,78 e para o ACE 25,06% positivo, representando R\$ 27.978,23.

### 3.7. FINANÇAS DE TOUROS/RN DO ANO DE 2010

De acordo com a tabela 3, as receitas dos programas da saúde foram no valor de R\$ 2.442.840,00 sendo que deste valor 70,34% foram destinados ao Programa Saúde da Família, 27,93% destinados ao Programa Agente Comunitário e 1,73% ao Programa de Agente de Combate de Endemias.

**Tabela 3:** Finanças Públicas do Município de Touros/RN 2010.

MUNICÍPIO / CONTAS	2010	%
<b>RECEITA TOTAL</b>	<b>38.478.447,40</b>	
I-RECEITAS CORRENTES	R\$ 37.518.447,40	100,00%
7 – Transferências Correntes	R\$ 34.705.375,68	92,50%
7.1 – União	R\$ 19.010.634,93	54,78%
7.3.1 – PROGRAMAS DA SAUDE	R\$ 2.442.840,00	6,35%
7.3.1.1 PSF	R\$ 1.718.400,00	70,34%
7.3.1.2 PACS	R\$ 682.206,00	27,93%
7.3.1.3 PACES	R\$ 42.234,00	1,73%
7.4 – PROGRAMAS DA EDUCAÇÃO	R\$ 1.022.823,64	2,66%
7.2 – Estado	R\$ 2.999.215,02	
8 – Outras receitas correntes	R\$ 325.088,06	0,87%
II – RECEITAS DE CAPITAL	R\$ 960.000,00	100%
9 – Deduç. Receitas Correntes. (FUNDEB)	R\$ (2.629.110,53)	
<b>DESPESA TOTAL</b>	<b>R\$ 35.086.260,17</b>	
III-DESPESAS CORRENTES	R\$ 31.296.243,57	
1-Pessoal e Encargos Sociais	R\$ 22.221.979,53	59,03%
1.1 – PESSOAL – PROGRAMAS DA SAUDE	R\$ 3.103.045,77	8,84%
1.1.1 – PSF	R\$ 2.253.474,33	72,62%
1.1.2 – PACS	R\$ 714.689,54	23,03%
1.1.3 – PAES	R\$ 134.881,90	4,35%
2-Juros e Encargos da Dívida	R\$ 8.523,27	
3 – Outras Despesas Correntes	R\$ 9.065.740,77	
IV-DESPESAS DE CAPITAL	R\$ 3.790.016,60	
4 – Investimentos	R\$ 2.748.305,57	
6 – Amortizações da Dívida	R\$ 1.041.711,03	
<b>V-SALDO(REC.-DESP.)</b>	<b>R\$ 3.392.187,23</b>	

**Fonte:** Dados Retirados da Contabilidade da Prefeitura de Touros/RN.

Estes valores corresponderam a 4,47%, 1,82% e 2,25%, respectivamente do valor das Receitas Totais do Município. Os valores das Despesas com Pessoal dos Programas da Saúde em 2010 foi R\$ 3.103.045,77 representando 8,84% do valor Total das Despesas do Município.

O valor da Despesa com Pessoal do PSF ficou negativa em relação à receita – 23,74, gerando um adicional para o município de – R\$ 535.074,33. Para o PACS esse déficit ficou em – 4,55%, ficando um valor negativo em – R\$ 32.483,54 e para o ACE – 68,69% ficando para responsabilidade do município – R\$ 92.647,90.

### 3.8. ANÁLISE DO DESEMPENHO DOS PROGRAMAS DA SAÚDE: PSF, PACS E ACE

Através da pesquisa realizada no Município de Touros/RN, foram recolhidas respostas de um universo de 15 pessoas, sendo elas 80% do sexo feminino e 20% masculino, desta população 80% tem entre 16 a 34 anos e 20% entre 35 e 60 anos (TABELAS 8 e 9).

No universo da pesquisa, 40% concluíram o ensino médio e 60% concluíram ou estão concluindo o Ensino Superior e segundo os pesquisados 27% da população do Município são agricultores e funcionários públicos, 20% são comerciantes e 13% são profissionais liberais.

Destes, 67% consideram boa a aplicação dos Recursos do PSF, 27% consideram regular e 7% consideram excelente. Já quanto ao PACS 60% consideram boa e 40% consideram este programa regular. No Programa Agente de Endemias 53% consideraram boa a aplicação do recurso federal, 33% consideraram regular e 7% consideraram ruim.

Quando foi perguntado se a população conhecia esses programas, 93% responderam que sim e apenas 7% que não, destes, 60% consideram como ruim as condições da saúde no Município de Touros/RN, 33% como boa e 7% como ruim.

### 3.9. VISÃO DO GESTOR DO MUNICÍPIO DE TOUROS/RN

De acordo com Gestor, a saúde do município de Touros “vem se superando” e avança, apesar das dificuldades financeiras encontradas.

Ele tem ciência da carência de investimentos do SUS para que a população tenha acesso aos serviços de qualidade.

Com relação à estratégia da Saúde da Família – PSF, o Município de Touros, como qualquer outro Município no Brasil apresenta deficiência em razão da obrigatoriedade de carga horária máxima, e, em função dos baixos salários, que faz com que os profissionais médicos, não tenham interesse no programa, prejudicando os objetivos do programa.

## 4. CONCLUSÕES

A pesquisa comprova que os recursos desses programas da saúde são bem inferiores ao valor pago aos profissionais, esses dados vêm atender tanto ao objetivo geral quanto aos objetivos específicos estabelecidos no início deste trabalho, quando foi proposto identificar o impacto da despesa com pessoal nos programas da saúde no município de Touros/RN.

Tendo a folha de pagamento dos programas da saúde estudado constante crescimento, não havendo aumento suficiente nas transferências para cobrir todos os gastos para manter os programas, o gestor tem que se limitar, pois é o Município que custeia todos os encargos provenientes dos valores das folhas de pagamento, incidindo na alíquota de 22% sobre o valor da folha. Quando as despesas de custeio são caracterizadas pela CGU (Controladoria Geral da União) como contrapartida, sendo pagos com recursos próprios, culminando assim uma aplicação direta na saúde pública.

O profissional contábil é de extrema importância para o funcionamento correto do planejamento, elaboração, execução e acompanhamento do orçamento público e seus demais elementos orçamentários relacionados ao custeio dos gastos com pessoal e as demais despesas do Município.

Em consequência das comprovações desta pesquisa, onde mostra um descontrole nos gastos com pessoal nos programas da saúde, são sugeridas as seguintes recomendações:

Realizar a implantação de um controle dos gastos com pessoal de forma eficiente, eficaz e responsável tendo em vista os limites estabelecidos pela LRF para que não seja ultrapassado;

Que o Governo Federal venha realizar repasses suficientes para arcar com as despesas dos programas da saúde, enviando via transferência fundo a fundo o valor suficiente que venha manter os programas de saúde pública, como SAÚDE DA FAMÍLIA, AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE e AGENTES DE ENDEMIAS, sendo assim iria suprir as despesas pelo menos da folha de pagamento desses programas citados;

Outro fator interessante seria que o ministério da saúde estipulasse um salário base para esses profissionais e uma carga horária, independente da distância do município;

Também que os gestores se unissem no chamamento aos conselheiros do Tribunal de Contas para um amplo debate sobre o assunto;

Maior Incentivo à execução de investimentos;

Fazer utilização das informações contábeis em tempo hábil relativo aos gastos com pessoal, implantando técnicas e políticas administrativas;

Realizar um planejamento com metas para melhorar a arrecadação do município em relação às receitas próprias (ISS, IPTU, ITBI, IRRF entre outras receitas tributárias), para que venha assim aumentar a Receita Corrente Líquida do Município de Touros.

Este estudo é de extrema importância para a formação acadêmica, agregando valores imensuráveis para com o profissional, em um campo de atuação carente de conhecimento específico na área de Contabilidade Pública. Tendo assim, poucos profissionais especializados nesta área.

## REFERÊNCIAS

ACOMPANHAMENTO MUNICIPAL DOS OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO DO MILÊNIO. Relatórios Dinâmicos. Indicadores Municipais: Touros-RN. **Portal ODM**, 2009. Disponível em: <<http://www.portalodm.com.br/relatorios/rn/touros>>. Acesso em: 26 out. 2011.

ALEXANDRE, Mario J. O. **A Construção do Trabalho Científico**: Um guia para projeto, pesquisa e relatório científicos. Rio de Janeiro: Forense Universitaria, 2003.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATLAS DO DESENVOLVIMENTO HUMANO DO BRASIL (PNUD). Disponível em: <[http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/IDH-M%2091%2000%20Ranking%20decrecente%20\(pelos%20dados%20de%202000\)](http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/IDH-M%2091%2000%20Ranking%20decrecente%20(pelos%20dados%20de%202000))>. Acesso em: 05 nov. 2011.

BRASIL. Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. **Vade Mecum**. 2. ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. Lei 4.320 de 17 de março de 1964. **Vade Mecum**. 2. ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 de mai. 2000.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. **Fundo Nacional da Saúde**. Disponível em: <<http://www.fns.saude.gov.br/>>. Acesso em: Maio 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional 2009. p. 27. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume\\_V\\_DCASP.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_V_DCASP.pdf)>. Acesso em: 17 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios – SISTN**. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp?complemento=codEstado%3D24%26codMunicipio%3D24%2A00001440%2A7%2A1%26esfera%3D1#pesquisa](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp?complemento=codEstado%3D24%26codMunicipio%3D24%2A00001440%2A7%2A1%26esfera%3D1#pesquisa)>. Acesso em: Jun. 2011.

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL (CEF).. Disponível em: <<http://www.caixa.gov.br/cidade/>>. Acesso em: 01 mai. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: Para aplicação nos municípios**. 2. ed. Brasília, 2000.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública**. 2009. Congresso USP – FIEPECAFI. p. 2. Disponível em: <<http://www.congressousp.fiepecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso: 09 nov.2011.

FARAH, Marta F. Santos; SPINK, Peter. Cadernos gestão pública e cidadania: **Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2005, v. 10, n. 47. Disponível em: <<http://www.eaespg.fgvsp.br/subportais/ceapg/Acervo%20Virtual/Cadernos/Cadernos/Cad47.pdf#page=21>>. Acesso em: 01 Jun. 2011.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. ed. Ampl. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2009.

GIUBERTI, Ana Carolina. Lei de Responsabilidade Fiscal: Efeitos com o Gasto com Pessoal dos Municípios Brasileiros. In: ENCONTRO DE ECONOMIA DA ANPEC, XXXIII, 2005, Espírito Santo. **Anais do Encontro de Economia da ANPEC**. Espírito Santo: Universidade Federal do Espírito Santo, 2005. p. 1. Disponível em: <[http://www2.fpa.org.br/uploads/lei\\_de\\_responsabilidade\\_fiscal\\_e\\_gasto\\_com\\_pessoal.pdf](http://www2.fpa.org.br/uploads/lei_de_responsabilidade_fiscal_e_gasto_com_pessoal.pdf)>. Acesso em: 30 out. 2011.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e pratica**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord). **Contabilidade Introdutória**. 11. ed. Atual. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCHIORETTO, Iara Sônia. **Análise de custos, contabilidade internacional e estatística aplicada**. [2010?], p. 94 Disponível em: <[http://www.unianhanguera.edu.br/storage/web\\_](http://www.unianhanguera.edu.br/storage/web_)

aesa/portal\_institucional/bibliotecas/biblioteca\_virtual/e\_book/Modulo%203%20-%20Analise%20de%20custos,%20contabilidade%20internacional%20e%20estatistica%20aplicada.pdf>. Acesso em: 02 Ago. 2011.

MEDEIROS, Angélica Pollyana Queiroz de et al. Um Panorama Estatístico de cunho Econômico, Social e Educacional do Estado do Rio Grande do Norte. **HOLOS**, Natal, Ano 26, v. 4, p. 198-215, 2010. p. 201. Disponível em: <<http://www2.ifrn.edu.br/ojs/index.php/HOLOS/article/viewFile/388/371>>. Acesso em: 07 nov. 2011.

MENDES, Roselaine da; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência... In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado, **Anais...2008**, p.3.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo (org.). **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**: Administração, Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas. [200-]. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos\\_presenciais/5AOfc/pdf/Oficina\\_03\\_-\\_entendendo\\_a\\_lrf.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/5AOfc/pdf/Oficina_03_-_entendendo_a_lrf.pdf)>. Acesso em: 03 Ago. 2011

NASCIMENTO, José Olavo. **Contabilidade Pública**. Porto Alegre: Litográfica Estilo Ltda., 1971.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Democracia, estado social e reforma gerencial. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 50, n. 1, p. 112-116, jan./mar. 2010. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-75902010000100009&script=sci\\_arttext&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-75902010000100009&script=sci_arttext&tlng=pt)>. Acesso em: 20 Ago. 2011.

RAMOS, Roberto Luís Olinto. (Coord). **Produto Interno Bruto dos Municípios: 2004 – 2008**. Contas Nacionais nº 33. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. IBGE. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pibmunicipios/2004\\_2008/pibmunic2004\\_2008.pdf](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pibmunicipios/2004_2008/pibmunic2004_2008.pdf)>. Acesso em: 06 nov. 2011.

RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria da Saúde Pública. **Portaria nº 2.027 de 25 de agosto de 2011**. Natal, 2011. p.1-4.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 2.169 de 28 de Julho de 2010**. Natal, 2010. p.1.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN). Disponível em: <<http://www.tce.rn.gov.br/2009/index.asp>>. Acesso em: Jun. 2011.

RODRIGUES, William Costa. **Metodologia Científica**. São Paulo: Avercamp, 2006. Disponível em: <[http://professor.ucg.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3922/material/Willian%20Costa%20Rodrigues\\_metodologia\\_cientifica.pdf](http://professor.ucg.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3922/material/Willian%20Costa%20Rodrigues_metodologia_cientifica.pdf)>. Acesso em: 26 out. 2011.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da *Accountability* no Brasil. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**. Bahia, v. 10, n. 47, jul./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.eaesf.fgvsp.br/subportais/ceapg/Acervo%20Virtual/Cadernos/Cadernos/Cad47.pdf#page=21>>. Acesso em: Ago. 2011.

SANTOS, Aristeu Jorge dos. **Orçamento Público e os Municípios**: Alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal. 2001, p. 3-4. Disponível em: <[http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo\\_121.pdf](http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo_121.pdf)>. Acesso em: Ago. 2011.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Alexandre Manoel A. da; CÂNDIDO JÚNIOR, José Oswaldo. É o mercado míope em relação à política fiscal Brasileira? **Revista Brasileira de Economia**. Rio de Janeiro, v. 64, n. 4, mar. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-71402010000400006>>. Acesso em: Ago. 2011.

SILVA, Cleber Cristian Sebrian da; SILVA, Romildo Fernandes da. Despesas Públicas: Despesa Com PessoaL. **Portal JurisWay**, Sistema Educacional Online. 2011. Disponível em: <[http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=5490](http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5490)>. Acesso em: 24 out. 2011.

SILVA, Daniel Salgueiro da; PIRES, João Batista Fortes de Souza; LUIZ, Wander et al (Coord.). **LRF fácil**: Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal (Para aplicação nos municípios). 4.ed. rev. atual. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, 2001. Disponível em: [http://www.geocities.ws/cpminformatica/contabilidade/LRF\\_CFC.pdf](http://www.geocities.ws/cpminformatica/contabilidade/LRF_CFC.pdf). Acesso em: 20 out. 2011.

SILVA, Flávio Patrício França da. **Contabilidade Pública**: Análise das Despesas com Pessoal a luz da Lei de Responsabilidade Fiscal no Município de Touros/RN: Análise do Período: 2010. Monografia (Especialização em Auditoria e Perícia Contábil) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WATKINS, Kevin. Relatório de Desenvolvimento Humano 2007/2008 – Combater as alterações climáticas: Solidariedade humana num mundo dividido. **PNUD**. IPAD. p. 227. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/rdh/destaques/index.php?lay=inst&id=dtq#d2010>>. Acesso em: 05 nov. 2011.

WILGES, Ilmo José. **Finanças Públicas**: Orçamento e Direito Financeiro: para cursos e concursos. 2.ed. Atual. e ampl. Porto Alegre: AGE, 2006. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=7VBPxiiQJMQC&oi=fnd&pg=PA15&dq=lei+de+fi+nan%C3%A7as+publicas+no+brasil+4.320/64&ots=paSnDsxi8H&sig=nGDitCJk4hb8p93PQX-KMYjWB4k#v=onepage&q&f=true>>. Acesso em: Ago. 2011.