

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO

LEATRIZ PIMENTA BARCELOS

**PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: UMA ANÁLISE DO
ORÇAMENTO APROVADO VERSUS O ORÇAMENTO EXECUTADO PELO
IPSEMG DE 2017 A 2021**

Belo Horizonte

2022

LEATRIZ PIMENTA BARCELOS

**PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: UMA ANÁLISE DO
ORÇAMENTO APROVADO VERSUS O ORÇAMENTO EXECUTADO PELO
IPSEMG DE 2017 A 2021**

Trabalho apresentado ao Curso de Graduação em Administração Pública da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental.

Orientador: Reinaldo Carvalho de Moraes

Belo Horizonte

2022

B242f

Barcelos, Leatriz Pimenta.

Fica vivo! Políticas públicas de prevenção [manuscrito] : o caso do município na Região Metropolitana de Belo Horizonte / Leatriz Pimenta Barcelos. – 2022.

[11], 62 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 2022.

Orientador: Reinaldo Carvalho de Moraes

Bibliografia: f. 69-73

1. Orçamento público – Avaliação – Minas Gerais. 2. Execução Orçamentária – Minas Gerais. 3. Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais (IPSEMG). I. Moraes, Reinaldo Carvalho de. II. Título.

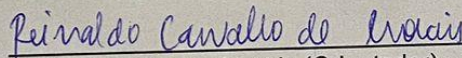
CDU 336.12 (815.1)

LEATRIZ PIMENTA BARCELOS

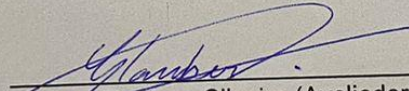
**PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: UMA ANÁLISE DO
ORÇAMENTO APROVADO VERSUS O ORÇAMENTO EXECUTADO PELO
IPSEMG DE 2017 A 2021**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Administração Pública da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Administração Pública.

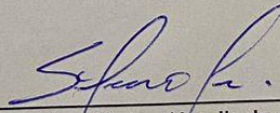
Aprovada na Banca Examinadora



Prof. Reinaldo Carvalho de Moraes (Orientador) – Fundação João Pinheiro



Prof. Glauber Flaviano Silveira (Avaliador) – Fundação João Pinheiro



Prof. Silvio Ferreira Júnior (Avaliador) – Fundação João Pinheiro

Belo Horizonte, 28 de novembro de 2022

RESUMO

O trabalho analisa as discrepâncias entre o planejamento e a execução orçamentária do IPSEMG, a fim de compreender como o funcionamento do Instituto contribui para criar tais diferenças. Foram analisados dados do orçamento aprovado e do orçamento executado pelo Instituto de 2017 a 2021, relativos às redes credenciadas (ambulatorial e hospitalar). Embora haja um esforço para manter o orçamento aprovado alinhado à sua execução, a evolução orçamentária indica o endividamento do IPSEMG. Trata-se de uma pesquisa quantitativa e qualitativa, com caráter descritivo e exploratório, e o suporte de pesquisas documental e bibliográfica adicionais. A discussão proposta pelo estudo oferece argumentos para se repensar o escopo dos serviços prestados pelo IPSEMG e da forma como o Instituto é financiado, evidenciando a necessidade de se alinhar o planejamento à execução orçamentária nos exercícios subsequentes.

Palavras-chave: Ações governamentais. Avaliação. Eficiência. Execução financeira. Monitoramento. Orçamento público. Programação orçamentária.

ABSTRACT

This study analyses the discrepancies between planning and budget execution within IPSEMG, aiming to understand how the institute's operation contributes for generating those same divergences. Analyzed data comprehends the approved budget and actual budget executed from 2017 to 2021, regarding the accredited networks (outpatient and hospital). Although there is an effort to maintain the approved budget aligned with its execution, the evolution of IPSEMG's budget indicates a process of indebtedness. The research was quantitative and qualitative in nature, with a descriptive and exploratory character, supported by additional documentary research and bibliographic research. The discussion proposed by this study presents arguments to rethink services provided by IPSEMG and how the institute is financed, highlighting the need to align planning and execution in the upcoming years.

Keywords: Efficiency. Evaluation. Financial execution. Government action. Monitoring. Public Administration. Public budget.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução dos Créditos disponibilizados na LOA por função programática - IPSEMG - 2017 a 2021 (R\$).....	31
Gráfico 2 - Evolução da participação financeira das ações da Rede Credenciada no orçamento do IPSEMG – 2017-2021	332
Gráfico 3 - Evolução dos valores do Orçamento Aprovado x Executado da Rede Ambulatorial Credenciada - 2017-2021	36
Gráfico 4 - Evolução dos valores dos Orçamentos Aprovado x Executado da Rede Hospitalar Credenciada – 2017-2021.....	37
Gráfico 5 - Execução do volume de orçamento previsto, autorizado e das despesas empenhadas da Rede Credenciada (Ambulatorial e Hospitalar) – 2017-2021	38
Gráfico 6 - Valores orçamentários e Financeiros da Rede Credenciada (Ambulatorial e Hospitalar) do IPSEMG (2017 a 2021)	40
Gráfico 7 - Valores orçamentários e financeiros da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)	42
Gráfico 8 – Percentuais Orçamentários e Financeiros da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)	43
Gráfico 9 - Valores Orçamentários e Financeiros da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)	44
Gráfico 10 – Percentuais Orçamentários e Financeiros da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)	45
Gráfico 11 - Valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Processado da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021).....	46
Gráfico 12 - Valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Processado da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021).....	47
Gráfico 13 - Valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Não Processado da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021).....	48
Gráfico 14- Valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Não Processado da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021).....	49
Gráfico 15 - Execução de DEA Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)...	51
Gráfico 16 - Execução de DEA Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)52	

LISTA DE TABELAS

Quadro 1 - Aspectos metodológicos da pesquisa.....	30
Quadro 2 - Valor e Percentual de Suplementação da Rede Credenciada.....	33
Quadro 3 – Percentual da Despesa Orçamentaria Executada	39

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

ALMG - Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais

CF/88 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

ENAP - Escola Nacional de Administração Pública

FJP - Fundação João Pinheiro

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

PMDI - Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado

PPA - Plano Plurianual

PPAG - Plano Plurianual de Ação Governamental

SEPLAG/MG - Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão de Minas Gerais

SIGPlan - Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	2
1.2 Objetivos	4
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	5
2.1 Conceito de orçamento público	5
2.1.1 Accountability no setor público.....	7
2.2 Planejamento Orçamentário.....	9
2.2.1 Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI)	11
2.2.2 Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG)	13
2.2.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).....	15
2.2.4 Lei Orçamentária Anual do Estado de Minas Gerais (LOA).....	16
2.3 Despesa Pública	18
2.3.1 Empenho.....	18
2.3.2 Liquidação.....	19
2.3.3 Pagamento.....	20
2.3.4 Restos a Pagar	21
2.3.4.1 Restos a Pagar Processado	22
2.3.4.2 Restos a Pagar Não Processado.....	22
2.3.5 Despesa de Exercício Anterior (DEA)	23
2.4 Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais	24
2.4.1 Sobre o IPSEMG	24
2.4.2 Planejamento Orçamentário do IPSEMG	25
2.4.2.1 Faturamento: Regras Gerais	26
2.4.2.2 Auditoria de Contas	27
2.4.2.3 Glosas	28
3. METODOLOGIA	30
4. ANÁLISE ORÇAMENTÁRIA DA REDE CREDENCIADA DO IPSEMG	32
4.1 Orçamento Previsto versus Orçamento Executado	34
4.2 Execução da Despesa Orçamentária.....	41
4.3 Execução do Restos a Pagar.....	48
4.2.1.1 Execução do Restos a Pagar Processado	48
4.2.1.2 Execução do Restos a Pagar Não Processado	50
4.4 Execução da Despesa de Exercício Anterior (DEA)	53
5. CONCLUSÃO	56
6. REFERÊNCIAS	58

1. INTRODUÇÃO

O planejamento orçamentário é uma atividade essencial à gestão do serviço público, pois permite maior assertividade na alocação de recursos e atendimento mais rápido e eficiente das prioridades eleitas. Costa descreve o orçamento público como instrumento que define o rumo da sociedade, estabelecendo a relação entre o Estado e a população (COSTA, 2017). Para Gamba, a elaboração do orçamento evidencia a responsabilidade governamental com a sociedade, pois o governo deve representar os objetivos almejados pela população. Além disso, o planejamento orçamentário é essencial para a redução de custos do governo e para promoção do desenvolvimento socioeconômico (GAMBA, 2014).

A elaboração do orçamento público cumpre três funções: alocativa, distributiva e estabilizadora. Enquanto a função alocativa define a utilização dos recursos públicos e a distributiva incentiva o crescimento equilibrado do país, a função estabilizadora está relacionada “às escolhas orçamentárias na busca do pleno emprego dos recursos econômicos, da estabilidade de preços; do equilíbrio da balança de pagamentos e das taxas de câmbio, com vistas ao crescimento econômico em bases sustentáveis” (ENAP, 2014, p. 7). Assim, a falta de integração entre a elaboração e a execução do orçamento pode comprometer a eficiência da administração pública, podendo implicar na constante reprogramação das metas e objetivos.

Diante disso, a pesquisa se propõe a avaliar as discrepâncias entre a previsão e a execução do orçamento no Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais (IPSEMG) no período de 2017 a 2021, de forma a compreender como essa diferença reflete o seu funcionamento. O estudo busca delinear fatores de ordem interna e externa ao IPSEMG que podem estar colaborando para a ocorrência de tais discrepâncias. Afinal, a identificação das lacunas na fase da execução contribui para alinhar o planejamento orçamentário nos anos subsequentes, promovendo um melhor desempenho do órgão público. O problema abordado aqui é, portanto, de que forma o atual funcionamento do Instituto contribui para a geração desses desequilíbrios, e o que isso representa em termos de eficiência, eficácia, transparência e compromisso com o interesse público. Pela perspectiva do gestor público, buscou-se entender como a distância entre o planejamento e a execução pode ser reduzida na elaboração dos orçamentos futuros.

Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva com o emprego de métodos qualitativos e quantitativos, examinando dados orçamentários fornecidos pelo IPSEMG referentes ao período determinado. Através dos resultados obtidos com essa análise foi possível identificar focos de problema, onde a execução do orçamento não condiz com a sua previsão. Buscou-se compreender o que a distância entre planejamento e execução representa de fato para a gestão pública, e em particular como o modelo de funcionamento do Instituto interfere na execução do orçamento. Além disso, como um suporte à pesquisa descritiva, foi feita uma pesquisa bibliográfica, a fim de produzir a fundamentação teórica necessária para a análise das informações.

O IPSEMG é o responsável pela previdência e pela prestação de serviços de saúde aos servidores do estado de Minas Gerais e aos seus dependentes. O instituto integra a Secretaria de Planejamento e Gestão (SEPLAG) como uma autarquia, e está vinculado à SEPLAG para a definição dos seus objetivos, metas e resultados, além das políticas públicas (IPSEMG, s.d.). Portanto, é fundamental promover a integração entre o planejamento e a execução do orçamento, adequando a prática orçamentária do IPSEMG ao nível de eficiência que o interesse público demanda e merece.

O tema escolhido se justifica pela sua alta relevância para o IPSEMG, o setor público em geral e para os seus beneficiários. Além de contribuir para o alcance das metas e objetivos pré-definidos, a prática orçamentária é fundamental ao bom funcionamento da governança pública. Ela favorece a capacidade financeira para realizar os projetos e atividades a que o órgão público se propõe, e assegura a sua sustentabilidade. Os empecilhos ao planejamento financeiro do IPSEMG devem ser identificados e corrigidos em processos futuros.

É necessário examinar a fundo a relação entre planejamento e execução para compreender onde ocorrem as dissonâncias entre ambos, e assim determinar quais indicadores de desempenho devem ser usados para melhorar a prática orçamentária. A própria gestão pública orientada para resultados, promovida pelo governo estadual, apoia-se no planejamento orçamentário. Ser capaz de manter a concordância com o orçamento previsto é uma demanda imprescindível e, segundo Amaral, isso gera “uma tensão entre a certeza da despesa e a expectativa da receita”. Portanto, a avaliação da execução das despesas é um instrumento fundamental para as finanças públicas, e precisa ser realizada a partir dos institutos de monitoramento adequados (AMARAL, 2015, p. 9). Freire e Cunha (2019) ressaltam ainda que, para assegurar a efetividade

do orçamento público, é necessário além de um planejamento adequado, um controle contínuo das suas receitas e despesas.

Ademais, a atual conjuntura econômica do país exige um cuidado ainda maior com as finanças públicas, pois a demanda por serviços públicos aumentou em função da crise sanitária desencadeada pelo Covid-19 e os recursos públicos são escassos. A pandemia causou impactos significativos no orçamento público com o aumento das despesas para enfrentamento do Covid, além dos recursos necessários ao auxílio de pessoas em situação de vulnerabilidade, para proteção do emprego e concessão de financiamento às empresas. Já os recursos do Ministério da Saúde e das secretarias da saúde foram direcionados para aquisição de insumos para assistência médica aos pacientes infectados pelo vírus (MONTEIRO et al, 2020).

Diante do exposto, a pesquisa se propôs a analisar a evolução da execução orçamentária do IPSEMG entre 2017 e 2021 em comparação ao orçamento previsto, nas redes credenciadas (ambulatorial e hospitalar).

1.2 Objetivos

Objetivo geral

Comparar o orçamento previsto com o orçamento executado pelo IPSEMG entre 2017 e 2021, com ênfase nas redes hospitalar e ambulatorial credenciadas.

Objetivos específicos

- Discorrer sobre a importância do planejamento orçamentário no Brasil.
- Apresentar as formas de classificação das despesas públicas e suas etapas de execução.
- Analisar os indicadores de planejamento e execução orçamentária do IPSEMG entre 2017 e 2021, com ênfase nas redes hospitalar e ambulatorial credenciadas.
- Discutir sobre as consequências do hiato entre orçamento previsto e realizado para o IPSEMG nas redes ambulatorial e hospitalar credenciadas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem como objetivo discorrer sobre os aspectos relativos à política orçamentária no Brasil. Para tanto, divide-se em quatro seções. A primeira apresenta, de forma sucinta, os conceitos de orçamento público e de *accountability*, discorrendo brevemente sobre como ambos se relacionam ao tema escolhido. A seção seguinte apresenta o planejamento orçamentário no Brasil, particularmente em Minas Gerais, discorrendo sobre as leis que regem essa atividade. A seção 2.3 conceitua a despesa pública e descreve as fases da sua execução: empenho, liquidação e pagamento. Por último, a seção 2.4 apresenta o IPSEMG, descrevendo o funcionamento do órgão e a maneira como funcionam o planejamento e a execução orçamentária no Instituto.

2.1 Conceito de orçamento público

O orçamento público é um instrumento de planejamento que inclui receitas e despesas, detalhando a previsão dos recursos arrecadados pela Administração Pública e indicando sua destinação. Os recursos advêm dos tributos e outras receitas estimadas pelo governo. O orçamento tem como um de seus principais objetivos a disponibilização de dados para a interpretação das contas públicas. Com base nas informações disponíveis, é possível mapear as prioridades da população através do exame do nível de recursos disponíveis (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2022).

Por definição, o processo orçamentário no âmbito da administração pública estabelece que os gastos estatais sejam previamente determinados e submetidos à aprovação adequada. Conforme aponta Giacomoni, o orçamento público surgiu como um instrumento acabado em torno de 1822 na Inglaterra, época em que “o liberalismo econômico encontrava-se em pleno desenvolvimento, havendo forte consciência contrária ao crescimento das despesas públicas, pois isso determinaria aumentos na carga tributária” (GIACOMONI, 2022, p. 55). Desde então, sua aplicação tem sido aperfeiçoada até o modelo atual. No Brasil, essa evolução se intensificou a partir dos anos 1990, com a implementação do modelo gerencial de gestão pública mais focado em resultados.

Em 1988, a Constituição Federal destacou a importância do planejamento, ao definir os mecanismos que orientam sua elaboração: O Plano Plurianual (PPA), a Lei

Orçamentária Anual (LOA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). De posse de tais instrumentos, os entes governamentais deram os primeiros passos na efetivação do planejamento orçamentário.

Como argumentado por Giacomoni (2022), o orçamento funciona como plano de ação, orientando toda a organização no desempenho de suas atividades. Sob tal perspectiva, depreende-se que o mesmo extrapola o escopo financeiro. Na atualidade o orçamento público possui, portanto, uma natureza gerencial. Porém, o autor destaca que no setor público, a prática orçamentária nem sempre foi voltada para a gestão. No período entre a instituição do orçamento público e sua consolidação, no final do século XIX, ele era considerado um mero instrumento de controle financeiro e político. A análise do desempenho e adequação do orçamento à realidade da execução é uma exigência atual inerente ao modelo orçamentário de gestão. Embora não seja possível desconsiderar a funcionalidade do orçamento como uma ferramenta de controle, é preciso reconhecer o seu poder estratégico e gerencial.

Nesse sentido, é importante que o modelo orçamentário tenha o desempenho continuamente avaliado pela gestão, através de indicadores reais e adequados, pois assim o alinhamento entre planejamento e execução das despesas tende a ser mais factível. Dessa forma, é possível alinhar o planejamento à execução das despesas (GIACOMONI, 2022). Essa visão é corroborada por Hora (2017), que ressalta o compromisso inato da Administração Pública com a gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos públicos. A autora aponta que não só a execução deve respeitar a forma orçamentária, mas o próprio orçamento deve manter o risco de execução em um nível aceitável. É essencial que ambas as atividades estejam integradas, pois “a falta desta integração pode acarretar ineficiência na execução e o mal uso dos recursos públicos na implementação de políticas públicas” (HORA, 2017, p.14).

Embora o orçamento público tenha sido criado como instrumento de controle, o aumento das funções executivas do governo – e por consequência o crescimento das receitas e despesas – exigiu ênfase na fase da execução orçamentária. Segundo a legislação brasileira, o processo de elaboração do orçamento é avaliado por alguns critérios, sendo eles a legalidade da arrecadação da receita e realização da despesa, o cumprimento do programa de trabalho e a atuação dos agentes responsáveis pelos bens e valores públicos.

Nesse sentido, o controle orçamentário é exercido pelo sistema interno de cada poder, além do sistema de controle externo definido pela atuação do Congresso Nacional com o apoio dos tribunais e controladorias cabíveis. Na estrutura pública, o controle interno também é realizado através das auditorias, que avaliam as atividades administrativas, planos, métodos e procedimentos de uma instituição (GIACOMONI, 2022). Por fim, a prática orçamentária é submetida ao controle social, como todas as atividades do Estado. Esse elemento é um dos desafios encarados pelo governo, pois exige a participação social e o exercício da cidadania.

2.1.1 *Accountability* no setor público

Uma importante ferramenta associada ao controle orçamentário é a prática da *accountability*. Embora não possua uma tradução específica em português, o conceito pode ser associado aos termos responsabilização, fiscalização ou comprometimento organizacional. Pinho e Sacramento (2009) destacam que “o significado do conceito envolve responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo” (PINHO; SACRAMENTO, 2009, p 1348). No âmbito do setor público, a prática está atrelada à transparência da gestão pública e à obrigação de prestar contas sobre todos os processos e serviços prestados.

Rocha (2011) define *accountability* como a responsabilização permanente dos gestores públicos sobre os atos praticados por eles, no exercício do poder outorgado pela sociedade. Segundo o autor, a prática serve aos ideais democráticos, não apenas como mero um instrumento de controle dos resultados ou processos. Dessa forma, a *accountability* promove, além da prestação de serviços públicos de mais qualidade, a preservação das instituições democráticas (ROCHA, 2011). A prática contribui para o alcance das metas e a melhoria dos resultados, ambos elementos essenciais à gestão orientada por resultados.

Entretanto, esses instrumentos de controle podem apresentar vulnerabilidades, colocando em xeque a integridade da gestão. Segundo Pinho e Sacramento (2009), embora os mecanismos de *accountability* tenham sido instaurados na América Latina, eles ainda apresentam alta fragilidade, inclusive no Brasil. Portanto, essa fiscalização não pode depender de órgãos isoladas lidando com questões específicas, e sim de

uma rede integrada de agências e processos que exerçam um controle permanente, promovendo a prática da *accountability* em todas as esferas da administração pública. Ainda de acordo com os autores, a cultura da *accountability* no Brasil permanece em construção apesar dos avanços alcançados nessa área, principalmente a partir dos anos 1990. Para continuar desenvolvendo essa cultura, é fundamental que os órgãos responsáveis pela fiscalização, assim como os métodos e instrumentos empregados no exercício da *accountability* sejam frequentemente analisados, com o objetivo de aperfeiçoar essa prática (PINHO; SACRAMENTO, 2009).

Uma vez que a administração dos bens e recursos para a prestação e execução dos serviços públicos é feita através da estrutura de governança pública do Estado, faz-se necessária a aplicação constante de instrumentos para sua fiscalização. Isso acontece através dos procedimentos de avaliação, dos órgãos próprios de controle e fiscalização, entre outros instrumentos. Segundo Hora, o governo “precisa fazer uso de mecanismos capazes de possibilitar a realização do controle, monitoramento e avaliação das ações pela sociedade, em consonância com os princípios de eficiência, responsabilidade e transparência” (HORA, 2017, p.16).

Segundo Duarte et al (2021), a *accountability* pode ser analisada através de duas perspectivas distintas: a do agente público, que tem a obrigação de agir e prestar contas; e do agente fiscalizador, cuja obrigação é fazer cumprir a lei e aplicar sanções. A perspectiva do agente público também é conhecida como *answerability*, que em português significa responsividade, e pode ser observada quando os funcionários e agentes políticos têm obrigação de justificar publicamente as suas decisões. Por outro lado, a perspectiva do agente fiscalizador é denominada *enforcement*, e representa a capacidade de impor castigos aos agentes que violem os seus deveres funcionais ou descumpram as suas obrigações. Ela pode ser observada quando a prestação de contas incita a aplicação de sanção (DUARTE et al, 2021).

Os autores apontam que a prática da responsabilização é realizada ainda em dois planos, o vertical e horizontal. No plano vertical, é a sociedade que exerce o poder de fiscalizar seus representantes, premiando-os ou punindo-se de acordo com o seu desempenho. Isso ocorre mediante a sua retirada ou manutenção do poder político ou cargo exercido, além de outros mecanismos de pressão política. Já a *accountability* horizontal refere-se à fiscalização mútua entre os poderes governamentais que fazem

parte da administração pública, incluindo as agências criadas para supervisionar, avaliar e, se for o caso, punir os agentes e órgãos governamentais (DUARTE et al, 2021).

O âmbito que interessa ao presente trabalho é a *accountability* horizontal, pois é a que se aplica ao contexto analisado pela pesquisa. Esse processo acontece, por sua vez, em duas dimensões distintas, sendo elas formal e substantiva. A dimensão formal refere-se à maneira como o processo de fiscalização é conduzido, e demanda o atendimento dos aspectos formais que fazem parte do processo de *accountability*. Nesse sentido, é avaliado se o próprio agente fiscalizador cumpre a lei e age dentro dos limites dos procedimentos legais. Já a dimensão substantiva se refere ao próprio conteúdo que é fiscalizado, ou seja, analisa o modo como o agente público realiza as suas atividades e verifica se ele tem atendido as necessidades da sociedade:

Por conseguinte, remetendo-se à dimensão substantiva dos processos de *accountability*, em que se deve focar no conteúdo daquilo que se fiscaliza (verificando como e de que forma o agente público vem respondendo às necessidades e interesses da sociedade e que devem ser conhecidas dela e ela comunicadas) (DUARTE et al, 2021, p. 127).

Portanto, enquanto a dimensão formal refere-se ao processo em si, a dimensão substantiva diz respeito ao interesse público, cujo objetivo é reduzir o hiato que existe entre a efetividade das ações do Estado e as necessidades dos cidadãos (DUARTE et al, 2021). Isso não significa, porém, que um aspecto é mais importante que o outro, visto que é necessário atender ambas às dimensões no exercício da *accountability*. A atenção aos processos é essencial para garantir que a prática segue os limites estritos da legislação, mas o conteúdo fiscalizado e sua adequação às demandas do interesse público é a essência da *accountability*, aquilo que ela se propõe de fato a analisar. Em suma, o exercício adequado da *accountability* deve considerar ambas as dimensões.

2.2 Planejamento orçamentário

Esta seção tem como objetivo apresentar os instrumentos através dos quais o orçamento público é exercido no país, em particular no estado de Minas Gerais. Para tanto, divide-se em subseções que conceituam e discorrem sobre os mecanismos legais que determinam o planejamento orçamentário na esfera pública.

Desde a adoção da Lei 4.320 de 1964, que determinou normas gerais para elaboração e controle de balanço e orçamento da Administração Pública, o Brasil teve avanços significativos no campo da gestão orçamentária. Segundo Pires (2018), as últimas décadas em particular trouxeram diversas inovações, permitindo que o Brasil atingisse boa avaliação de analistas nacionais e internacionais. Os desenvolvimentos recentes na gestão pública brasileira se refletiram em uma melhor imagem nacional, aumentando a confiança nas instituições públicas do país. Entretanto, o autor destaca que ainda existe “a necessidade de uma estratégia brasileira de reforma e inovação orçamentária, que não deve perder de vista as costuras entre metodologias orçamentárias, defendidas e propostas” (PIRES, 2018, p. 23). Isso não elimina a relevância da Lei 4.320, pois ela continua representando um marco histórico para o desenvolvimento do orçamento público brasileiro.

O processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das finanças públicas. Nesse sentido, o primeiro marco histórico foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólida no País, tendo como principal instrumento o orçamento público. Deste modo, o orçamento público ganhou significativa importância no Brasil. Como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, vigentes até hoje, acabaram por dar enfoque sobretudo aos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2021).

Giacomoni (2022) explica que a evolução nas funções do orçamento público gerou ao menos um novo princípio, definido por ele como princípio da programação. O autor afirma que os governos passaram a usar o orçamento como um auxiliar efetivo da atividade administrativa, principalmente como uma ponte entre as funções do planejamento e da gerência. O processo orçamentário sofreu mudanças e passou a transmitir a programação de trabalho de governo, indicando seus objetivos e metas à população. Além de determinar no próprio corpo do orçamento meios para concretizar esses objetivos (GIACOMONI, 2022).

No que tange à efetivação do orçamento, o setor público apresenta uma visão diferente da esfera privada. As organizações privadas definem a execução como uma etapa autônoma à prática orçamentária, não necessariamente se atendo ao que foi previamente estabelecido. O orçamento desempenha a atribuição de orientador geral, aceitando que ao longo do exercício a previsão estipulada pode sofrer alterações para se adequar ao desempenho da instituição.

Entretanto, as finanças governamentais não admitem essa mesma flexibilidade dos gastos. Para Giacomoni, é necessário que as instituições públicas se adequem sempre à programação pré-definida na forma orçamentária. Não apenas em relação a valores, mas aos procedimentos e à forma de execução das atividades propostas na legislação brasileira (GIACOMONI, 2022).

As próximas subseções discorrem, de maneira sintética, sobre os principais instrumentos de planejamento no setor público, de forma a facilitar a compreensão do tema.

2.2.1 Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI)

O Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI) é um instrumento do governo de Minas Gerais, cujo objetivo é atuar como uma ferramenta de planejamento de longo prazo, abrangendo um período de vinte anos. Por sua natureza, prioriza a visão estratégica e a definição de prioridades, buscando alinhar os projetos e ações de menor duração ao propósito maior. O PMDI promove a articulação entre diversos projetos de curto e médio prazo, tendo em vista a concretização dos objetivos a longo prazo. Em suma, é um instrumento que se constrói em torno dos desafios e oportunidades identificados pelo Estado, determinando a alocação estratégica dos recursos, pautada pela clareza das prioridades e dos procedimentos durante toda a sua duração.

O PMDI está previsto na Constituição estadual, como um instrumento voltado ao plano de desenvolvimento econômico, nos seguintes termos:

Art. 231 O Estado, para fomentar o desenvolvimento econômico, observados os princípios da Constituição da República e os desta Constituição, estabelecerá e executará o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado, que

será proposto pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social e aprovado em lei (MINAS GERAIS, 1989).

Já a Lei 23.577, de 15 de janeiro de 2020, aprova o PMDI vigente, e tem como Diretrizes Estratégicas os seguintes elementos:

- Agregar valor ao longo de toda a cadeia agropecuária de Minas Gerais, alavancando inovações tecnológicas e assegurando a certificação e a defesa agropecuária.
- Promover a diversificação da produção agropecuária, reduzindo o risco da exposição às oscilações de mercado.
- Mitigar a pobreza no campo, enfrentando-a com ações de educação, geração e difusão de tecnologia e assistência técnica qualificada, e estimulando o cooperativismo.
- Promover o empreendedorismo, o acesso a mercados, além de atividades não agrícolas no espaço rural, valorizando as aptidões regionais.
- Ampliar a capacidade de resposta do Estado à demanda de regularização fundiária.
- Racionalizar o uso dos recursos públicos e incentivar inovações digitais, propiciando mais eficiência e qualidade dos serviços oferecidos.
- Promover o uso sustentável dos recursos ambientais para a produção agropecuária.
- Dar celeridade na implantação de empreendimentos para agricultura irrigada, por meio da coordenação ativa com outros órgãos.

Conforme destaca Rosa (2016), o PMDI promove a efetividade da gestão, pois determina uma estratégia de desenvolvimento integrado a longo prazo. Outro aspecto importante ressaltado pela autora é a relevância dada às práticas de monitoramento e avaliação no PMDI, que são realizadas em parceria com a sociedade. Dessa forma, é possível obter uma melhor compreensão dos resultados alcançados, além de permitir a correção dos erros em tempo hábil (ROSA, 2016). Embora seja elaborado visando o longo prazo, o PMDI procura solucionar os desafios presentes e estabelece medidas emergenciais necessárias à recuperação fiscal do estado, viabilizando um

ambiente de desenvolvimento sustentável (MINAS GERAIS, 2019). Ao incluir diretrizes de curto e médio prazo, o planejamento torna as metas acessíveis, permitindo acompanhar o alcance dos objetivos de maneira gradual. Por ser constantemente atualizado, o PDMI mantém-se relevante a cada exercício.

Por outro lado, a situação fiscal das contas públicas é um dos maiores desafios para a elaboração e execução do PMDI, reconhecido pelo próprio governo do estado. Mesmo com aumento das receitas arrecadas nos últimos anos, as despesas públicas continuam crescendo acima da inflação. Isso acarreta problemas como a dificuldade em honrar compromissos financeiros do governo, atrasos no pagamento de servidores e fornecedores, entre outros (MINAS GERAIS, 2018).

O elevado déficit nas contas públicas restringe a capacidade de investimento governamental e compromete a realização das suas obrigações perante a sociedade, de acordo com Gonçalves. O autor ainda chama a atenção para a baixa participação das empresas de tecnologia, que pouco aparecem nas pautas do PMDI mesmo que a promoção do empreendedorismo seja uma das diretrizes estratégicas. Isso cria um ambiente desfavorável ao desenvolvimento tecnológico no estado, um fator decisivo para o crescimento socioeconômico contemporâneo (GONÇALVES, 2020).

Por fim, Aguiar (2015) ressalta a importância de inserir ativamente demandas locais na elaboração do PMDI, uma vez que a ampla dimensão territorial do estado e as especificidades de cada área dificultam a percepção dos problemas regionais. Para evitar que algumas regiões sejam favorecidas em relação a outras, a elaboração do PMDI deve considerar instrumentos de participação, a exemplo dos fóruns regionais de governo (AGUIAR, 2015).

2.2.2 Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG)

Segundo a Constituição Federal brasileira, a lei que instituir o Plano Plurianual (PPA) deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal, assim como as despesas de capital e outros gastos delas decorrentes, para os programas de duração continuada. Segundo a legislação vigente, toda a ação do Governo deve ser estruturada em programas orientados para realização dos objetivos estratégicos determinados no Plano Plurianual (PPA), com a duração de um período de quatro anos.

No âmbito estadual há um procedimento equivalente para a respectiva esfera, atualizado recentemente pela Lei nº 23.997 de 26 de novembro de 2021, o PPAG foi estabelecido pela Constituição Estadual de 1989, no artigo 154.

Parágrafo único - O plano plurianual e os programas estaduais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado e submetidos à apreciação da Assembleia Legislativa. (MINAS GERAIS, 1989)

Em Minas Gerais, o Plano Plurianual recebe o nome de Plano Plurianual de Ação Governamental e sua fiscalização é responsabilidade da Assembleia Legislativa de Minas Gerais (ALMG), que realiza audiências públicas de monitoramento.

A ALMG disponibiliza, desde 2013, informações sobre as políticas públicas desenvolvidas no estado, atendendo o princípio da transparência e oferecendo dados informacionais para o monitoramento das políticas. Esse monitoramento conta com um novo suporte informacional, o site *Políticas Públicas ao seu Alcance*. No portal, as informações sobre as políticas do estado são sistematizadas em vinte e dois temas que representam as políticas públicas estaduais e três temáticas intersetoriais, e em segmentos específicos da população, com seis estruturas focadas nos destinatários. Para o cidadão mineiro, o site oferece a oportunidade de se informar sobre o impacto das políticas públicas, suas principais dificuldades de implementação e os resultados alcançados (ALMG, s. d.).

As ações que compõem os programas do PPAG são monitoradas pelo governo pelo SIGPlan, o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento. Os relatórios de monitoramento apresentam informações relativas à execução das metas físicas e financeiras das ações de cada programa, em relação ao que foi proposto no plano. São feitos seis relatórios institucionais de monitoramento, organizando as informações por bimestre, de forma cumulativa. Assim, o último relatório apresenta informações sobre a execução de metas físicas e financeiras de todo o exercício. Após validados, esses relatórios são publicados no site da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão e disponibilizados no Portal da ALMG.

Entende-se, com isso, que as informações organizadas e sistematizadas para cada política pública oferecem insumos informacionais para seu acompanhamento,

aprimorando a ação do Estado no ciclo de política pública e permitindo a participação da população nesse processo.

Tramita na Assembleia o Projeto de Lei 4.008/2022, que dispõe sobre a revisão do Plano Plurianual para o exercício de 2023. O projeto apresenta todos os programas que o governo pretende desenvolver durante um período de quatro anos, de forma regionalizada, com quantitativos físicos e financeiros para 2023. É prevista a execução de 164 programas, propostos em 889 ações. Sua tramitação é acompanhada de modo participativo pelos deputados e gestores do governo em conjunto com a sociedade, em audiências públicas. Nessas ocasiões, os participantes sugerem alterações nos programas governamentais e na destinação de recursos para as ações previstas na proposição.

Para assegurar melhores resultados na gestão pública, “o desenvolvimento de mecanismos de monitoramento e de avaliação vem adquirindo maior relevância tanto na agenda dos gestores como na atenção dedicada por diversos pesquisadores ao tema”. (SANTOS, 2012, p.13).

Dada a relevância do PPA, o MCASP, que orienta toda a contabilidade no setor público, definiu um grupo de contas dentro da contabilidade governamental, para seu monitoramento e acompanhamento. Compreende-se que é impossível desvincular o orçamento e o planejamento, pois “o planejamento e o orçamento, como processos, são incoercivelmente complementares” (SILVA, 2007, p.4)

2.2.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), em conjunto com a Lei Orçamentária Anual (LOA), faz parte do planejamento anual da Administração Pública. Portanto, a LDO e a LOA trazem o planejamento governamental para próximo ano de exercício.

A LDO é regulamentada pela Constituição Estadual no artigo 154, II, e art. 155, e pela Constituição Federal segundo o artigo 165, § 2º. De acordo com a legislação, essa lei compreende as metas e prioridades do governo, e deve incluir as despesas correntes e de capital para o exercício financeiro de referência. Além disso, ela deve obedecer a compatibilidade com o PPAG vigente, servindo de direcionamento para a elaboração da LOA. A LDO tem como objetivo principal “fazer uma ponte entre o PPAG (médio prazo) e a LOA (curto prazo), antecipando o debate dos grandes temas

nacionais já previstos no Plano e que seriam implementados no orçamento no ano subsequente” (HOLANDA, 1994, p. 8).

A LDO evidencia programas governamentais prioritários, para os quais serão determinados os recursos orçamentários na LOA. Esses programas podem ter uma duração continuada, sendo assim integrantes do PPAG.

O anexo de Metas Fiscais também faz parte da LDO, e demonstra de que forma será realizada a condução da política fiscal nos próximos exercícios. As metas avaliam o desempenho fiscal dos exercícios anteriores, servindo como parâmetro para definir o índice de sucesso das políticas passadas e determinar diretrizes mais eficientes, se necessário, efetuando ajustes. Estão incluídos ainda o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e o demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. Já o anexo Riscos Fiscais, que integra a gestão de riscos no setor público, é o documento que identifica e estima os riscos fiscais, além de informar quais são as estratégias escolhidas para enfrentar os riscos fiscais e previdenciários.

Como sua função é orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual, a LDO se assemelha a um “orçamento prévio, fundado em considerações econômicas e sociais, para a ulterior elaboração da proposta orçamentária do Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público” (TORRES, 1995, p.56).

2.3.4 Lei Orçamentária Anual no Estado de Minas Gerais (LOA)

O artigo 157 da Constituição Estadual de Minas Gerais determina que na LOA conste o orçamento fiscal, o orçamento de investimento e o orçamento da seguridade social das empresas em que o estado possui maioria do capital social com direito a voto. Além disso, o parágrafo primeiro determina que as ações governamentais e seus efeitos constem na lei orçamentária de forma específica e detalhada. O demonstrativo deve incluir ainda os investimentos do Estado e seus efeitos, identificados por região:

§1º - Integrará a lei orçamentária demonstrativo específico com detalhamento das ações governamentais, em nível mínimo, de:

I - objetivos e metas especificados em subprojetos e subatividades;

II - fontes de recursos;

III - natureza da despesa;

- IV - órgão ou entidade responsável pela realização da despesa;
- V - órgão ou entidade beneficiários;
- VI - identificação dos investimentos, por região do Estado;
- VII - identificação, de forma regionalizada, dos efeitos, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (MINAS GERAIS, 1989).

No segundo parágrafo, o mesmo artigo estabelece ao governo a incumbência de reduzir desigualdades entre as regiões do Estado: “o orçamento, compatibilizado com o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado, terá, entre suas funções, a de reduzir desigualdades entre as regiões do Estado, segundo critério populacional” (MINAS GERAIS, 1989).

Segundo o art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), para a elaboração da LOA o Poder Executivo deve, obrigatoriamente, observar o que está previsto no PPA e LDO, mantendo a compatibilidade entre os dois instrumentos de planejamento. Os indicadores das metas devem estar previstos de maneira expressa e em valores monetários para a execução do exercício financeiro, pois a programação das dotações orçamentárias permite o detalhamento das despesas previstas no planejamento.

Sobre a prática orçamentária, Pares e Valle (2007) apontam que “embora o sistema de planejamento e orçamento seja precursor do que há de mais avançado em programação de gasto, seus propósitos ficam distorcidos diante do descolamento entre o orçamento planejado e o executado” (PARES; VALLE, 2007, p. 233).

Portanto, a LRF exige a integração entre o PPAG, a LDO e a LOA, o que permite a que a gestão dos recursos públicos seja feita com maior eficiência. A Constituição de 1988, em seu artigo 165, já prevê as citadas leis. Posteriormente, a LRF promoveu mudanças significativas em todas estas leis. Como a LRF e o orçamento público estão totalmente interligados, não é possível elaborar o orçamento sem a observância das normas da LRF.

Encerrando a apresentação dos instrumentos de planejamento e orçamento existentes no estado de Minas Gerais, a próxima seção apresentará os componentes da execução da despesa trazida pela LOA.

2.3 Despesa pública

A presente seção tem como objetivo conceituar a despesa pública e suas fases de execução, de forma a destacar os principais aspectos relativos aos dispêndios feitos pelos entes governamentais no Brasil. Tais conceitos são importantes para a compreensão do planejamento orçamentário, pois é esse instrumento que discrimina e realiza a fixação das despesas públicas.

Em relação à natureza, as despesas públicas são divididas em orçamentárias e extraorçamentárias. As despesas orçamentárias são fixadas e especificadas pela lei do orçamentária e pela lei de créditos adicionais. Já as despesas extraorçamentárias não precisam de autorização legislativa para serem realizadas, não estando, portanto, incluídas no orçamento público (JUND, 2008).

Quanto à sua periodicidade, as despesas públicas podem ser classificadas em ordinária ou extraordinária, sendo essas últimas despesas não programadas, geradas por situações urgentes ou de calamidade pública. As despesas extraordinárias não são renovadas anualmente ou previstas na lei orçamentaria, porque as circunstâncias excepcionais em que ocorrem impedem a sua determinação prévia (SOUZA, 2012). Enquanto as despesas ordinárias fazem parte da rotina dos serviços públicos, sendo renovadas a cada ano, as despesas extraordinárias podem representar um empecilho à capacidade financeira da instituição, pois impactam o planejamento orçamentário dos anos posteriores.

No que tange ao critério da realização, a execução da despesa pública ocorre em três estágios, segundo forma prevista na Lei nº 4.320/1964. São eles o empenho, liquidação e pagamento. A execução é precedida pela arrecadação da receita pública, que compreende a previsão, lançamento, cobrança, arrecadação e recolhimento dos recursos necessários à fase de execução.

No tópico seguir, são detalhadas as fases de execução da despesa pública.

2.3.1 Empenho

O empenho, de acordo com o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento, pendente ou não de implemento de condição. O empenho consiste, portanto, na reserva de

dotação orçamentária para um fim específico. De acordo com a legislação, o empenho é formalizado mediante a emissão de um documento chamado “Nota de Empenho”, no qual devem constar o nome e a especificação do credor, além da importância da despesa, assim como os dados necessários ao controle da execução orçamentária (SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL, 2021).

Segundo a 9ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, os empenhos podem ser classificados em:

- a) **Ordinário:** é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;
- b) **Estimativo:** é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros;
- c) **Global:** é o tipo de empenho utilizado para as despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

É recomendado que no próprio instrumento contratual conste o número da nota de empenho, porque ele garante ao credor que existe crédito orçamentário disponível e suficiente para atender a despesa objeto do contrato. Porém, nos casos em que o instrumento de contrato é facultativo, a Lei nº 8.666 admite a substituição pela nota de empenho de despesa, hipótese em que o empenho representa o próprio contrato.

2.3.2 Liquidação

Conforme determina o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor. É a etapa em que o governo verifica que recebeu o bem adquirido ou serviço contratado, sendo necessário portanto apurar se esse foi entregue de forma correta, seguindo as determinações acordadas. Deve levar em consideração as condições de entrega, os critérios de qualidade, a quantidade e o valor determinados pela nota de empenho.

Segundo a Lei 4.320, os parâmetros da liquidação são baseados nos títulos e documentos comprobatórios do crédito a ser liquidado. O objetivo dessa fase é apurar

desde a origem do objeto a ser pago até a comprovação de entrega do material, bem ou serviço adquirido pela administração (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2021). Na legislação, as especificações estão definidas pelo parágrafo primeiro da Lei nº 4.320:

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar;

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II – a nota de empenho;

III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço (BRASIL, 1964).

Essa verificação é atribuição do agente responsável pelo recebimento dos bens e serviços, seja um servidor público ou uma comissão, em ambos os casos, designado pela autoridade competente. Em suma, a liquidação da despesa é determinada pelos resultados apontados na fiscalização. O papel do gestor é fundamental, pois assegura que a verificação esteja sendo cumprida de maneira adequada.

2.3.3 Pagamento

A terceira e última etapa da execução da despesa pública é o pagamento, que encerra o ciclo de execução da despesa. O pagamento pode ser feito pela entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, através de ordens de pagamentos ou crédito em conta. A Lei nº 4.320 define ordem de pagamento como o despacho feito pela autoridade competente, determinando que a despesa liquidada anteriormente seja paga ao credor. A ordem de pagamento pode ser exarada apenas em documentos processados pelos serviços de contabilidade (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2021).

O pagamento é efetuado somente depois da liquidação da despesa, pois sua concessão depende da conformidade dos bens e serviços entregues ou bem adquirido pela administração. A liquidação precisa atestar a perfeição dos bens e serviços para

então emitir a ordem para que seja feito o pagamento pré-determinado. Se não houver conformidade na entrega, o credor não deve receber a importância devida, a não ser que o problema seja sanado. Por fim, a realização da despesa pública é encerrada com o ato do pagamento (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2021).

2.3.4 Restos a Pagar

Restos a pagar são as despesas regularmente empenhadas do exercício atual ou anterior não pagas até o encerramento do exercício financeiro vigente. Dividem-se em restos a pagar processados e não processados, e em ambos os casos a execução das despesas ocorre no exercício seguinte. Restos a pagar processados são aqueles em que a despesa foi considerada liquidada, uma vez que o credor cumpriu o acordo, e já estão aptos ao pagamento. Os não processados ainda aguardam a liquidação, embora tenham sido empenhados, pois o direito do credor só é garantido quando ele cumpre a sua obrigação (NASCIMENTO et al, 2017).

Segundo a Lei Complementar nº 101, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a inscrição dos restos a pagar está sujeita à disponibilidade financeira e às condições estabelecidas pela legislação. Isso previne desvios e evita riscos que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Para tanto, restos a pagar são controlados em contas específicas, onde constam informações sobre liquidação e pagamento das despesas, e, se necessário, cancelamento. Sempre que houver encerramento, transferência ou abertura de saldos entre o exercício anterior e o exercício seguinte, é adotado um procedimento específico.

Observa-se que, embora a LRF não aborde o mérito do que pode ou não ser inscrito em restos a pagar, a lei veda contrair obrigação no último ano do mandato do governante sem que exista a respectiva cobertura financeira, eliminando desta forma as heranças fiscais onerosas, conforme disposto no art. 42.

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de

caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício (BRASIL, 2000).

Segundo o MCASP, a LRF determina que a receita orçamentária definida para o pagamento da despesa deve ter sido arrecadada anteriormente à sua realização. O critério que define o exercício financeiro para se alocar a despesa orçamentária é, portanto, o empenho, e não o pagamento. O passivo financeiro deve ser reconhecido quando a obrigação patrimonial for gerada, e a verificação do cumprimento do acordo ocorre apenas com a liquidação (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2011). O orçamento deve se adequar às determinações da Lei nº 4.320, que institui as normas para elaboração e controle dos orçamentos da administração.

2.3.4.1 Restos a Pagar Processado

São inscritos como restos a pagar processados todas as despesas que foram liquidadas e não pagas durante o exercício financeiro. Ou seja, são aquelas despesas em que se observa o cumprimento das fases de empenho e liquidação, faltando só a concretização do pagamento. Nesses casos, o serviço, material ou obra contratado já foi prestado ou entregue, sendo aceito pelo contratante. Via de regra, Restos a Pagar são despesas que não podem ser canceladas, uma vez que o fornecedor cumpriu o proposto no contrato de maneira satisfatória e a administração já verificou a entrega. Assim sendo, existe uma obrigação de efetuar o pagamento ao credor que não pode deixar de ser exercida (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2011).

2.3.4.2 Restos a Pagar Não Processado

Os restos a pagar não processados são aqueles que foram empenhados, mas ainda continuam pendentes as etapas de liquidação e pagamento. São divididos em despesas em liquidação e despesas a liquidar.

As despesas em liquidação se referem aos casos em que o bem ou serviço contratado foi prestado ou entregue até o fim do exercício financeiro, e se encontram em processo de verificação no dia 31 de dezembro. Enquanto no caso das despesas a liquidar, o prazo para cumprimento da obrigação pelo credor está vigente, não tendo

se iniciado o processo de liquidação. Para que sejam inscritas como restos a pagar não processados, as despesas não liquidadas devem se enquadrar em uma das duas condições. Ao final do exercício financeiro, são analisadas quais despesas devem ser inscritas em restos a pagar, anulando-se aquelas que não atendem a esses critérios. (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2011).

Apesar disso, no Brasil existe uma prática onde ao final do ano, é gerada uma grande quantidade de empenhos, para aproveitar os créditos orçamentários restantes. O objetivo é reduzir as transferências de compromissos para o ano seguinte, e através de decreto o governo procura normatizar o que pode ser inscrito em Restos a Pagar (GIACONOMI, 2022).

2.3.5 Despesas de Exercício Anterior (DEA)

As Despesas de Exercício Anterior, ou DEA, são despesas que não tenham se processado na época própria, caracterizadas pela legislação brasileira como:

Despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenha processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente. Essas despesas poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento vigente, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica (NASCIMENTO et al, 2017).

Nascimento et al ressaltam que a despesa pública é realizada de acordo com o princípio orçamentário da anualidade. Isso significa que a vigência do orçamento é válida apenas para o período ao qual ele se refere, e a transferência para o exercício seguinte não é permitida (NASCIMENTO et al, 2017).

O MCASP apresenta exemplos de DEA, como as que foi anulado o empenho correspondente, ou o empenho foi considerado insubsistente. Em ambos os casos, é preciso que exista comprovação da entrega do produto ou prestação do serviço. Outra situação prevista no manual são restos a pagar que tenham a prescrição interrompida

ou tenham sido cancelados, mas o direito do credor ainda está vigente (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2011).

Os restos a pagar e DEA são, entretanto, elementos distintos. A diferença entre ambos reside justamente no ato de reconhecimento da obrigação. Restos a pagar são as despesas para as quais existe registro e reserva de dotação no orçamento, desde o momento da realização da despesa. As DEA, por outro lado, são despesas para as quais não houve registro, além de não ter sido feita a reserva a dotação orçamentária no momento da sua realização. Porém, uma gestão eficiente dos restos a pagar ajuda a minimizar a ocorrência de DEA (SILVA et al, 2017).

2.4 Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais (IPSEMG)

2.4.1 Sobre o IPSEMG

O Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais (IPSEMG) é o órgão estadual responsável pela prestação dos serviços médicos, hospitalares, farmacêuticos, odontológicos, previdenciários e sociais aos beneficiários e aos seus dependentes. O IPSEMG realiza uma gestão própria de previdência social e presta serviços autônomos, funcionando como uma autarquia. Foi fundado em 1945 através da Lei Estadual nº 1.195, com os seguintes objetivos: proporcionar pensão à família do contribuinte falecido; prestar auxílio funeral e natalidade à família do contribuinte; conceder aposentadoria aos servidores públicos; fornecer assistência social e médico-hospitalar; intermediar o acesso a empréstimos bancários e imobiliários, na forma de consignação, utilizando-se da garantia previdenciária (MINAS GERAIS, 1954).

O acesso a serviços de saúde é um dos principais benefícios proporcionados pelo instituto aos seus contribuintes, com destaque para o plano de saúde do IPSEMG. O plano utiliza o sistema de coparticipação (em que o beneficiário paga um percentual sobre os procedimentos e serviços utilizados), oferecendo cobertura em hospitais, clínicas, consultórios odontológicos, médicos, farmácias, entre outros (IPSEMG, s.d.).

De acordo com a Lei nº 23.304 de 2019, o IPSEMG integra a estrutura da Secretaria de Planejamento e Gestão e é “vinculado à SEPLAG pela formulação de políticas públicas de sua área de atuação, para a integração de objetivos, metas e

resultados” (IPSEMG, s.d.). No âmbito da previdência, o instituto está entre os órgãos que compõem o grupo coordenador do Fundo Financeiro de Previdência (FUNFIP), atuando junto à Secretaria de Estado de Fazenda (SEF) e à SEPLAG. Já ao FUNFIP compete “prover os recursos orçamentário e financeiros necessários para pagar os benefícios previdenciários aos servidores inativos e a seus dependentes”, no estado de Minas Gerais (IPSEMG, s.d.).

Como parte da Administração pública, o IPSEMG está submetido não apenas às normas e leis orçamentárias que regem o governo, mas aos preceitos que norteiam a gestão dos bens públicos, incluindo os princípios da eficiência e da transparência. Nesse contexto, o planejamento orçamentário é fundamental para o funcionamento do instituto. Os órgãos estatais devem atuar de forma estratégica, mantendo o foco nos resultados com uma visão que considere tanto o curto prazo quanto o longo prazo. Algo que é evidenciado pela figura do gestor público, responsável por direcionar a atuação estratégica do órgão onde está inserido. O grande desafio, entretanto, é unir os processos de gestão à execução financeira. Para que as metas e objetivos sejam alcançados, é necessário entender como são definidas as previsões orçamentárias mais precisas (AMARAL 2015).

2.4.2 Planejamento Orçamentário do IPSEMG

O IPSEMG é um órgão público com personalidade jurídica e patrimonial, que possui receitas próprias, advindas da contribuição dos servidores públicos estaduais. Como já foi mencionado, o instituto faz uma gestão própria da sua previdência social, sendo responsável pela aposentadoria dos servidores do estado de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 1954). Como os demais órgãos públicos, o instituto disponibiliza a sua proposta orçamentária para cada ano pelo Portal da Transparência. A proposta orçamentária corresponde à etapa do planejamento, quando são definidas a previsão das despesas e a alocação dos recursos.

Analisando os dados disponibilizados no Portal da Transparência, é possível notar que o instituto destina a maior parte da receita à saúde. Por exemplo, a proposta divulgada para 2021 indica que cerca de 96% dos recursos sejam aplicados na área, enquanto 4% são destinados a encargos especiais e em torno de 0,01% à assistência social (MINAS GERAIS, s. d.). Em 2020, os valores são similares: o orçamento trouxe

cerca de 94% dos recursos destinados à saúde e cerca de 6% aos encargos especiais, com a assistência social mais uma vez correspondendo a um valor inferior a 0,01% das receitas angariadas pelo instituto (MINAS GERAIS, s.d.).

Na área de saúde, a previsão orçamentária do IPSEMG contempla a atenção médica e hospitalar, assim como a rede de atenção à saúde ambulatorial. Entretanto, ainda são destinados recursos ao atendimento nas unidades regionais do próprio instituto, aos programas de residência médica e à saúde odontológica. A infraestrutura do plano de saúde também é contemplada, entre outros setores. Além disso, o IPSEMG destina parte das suas receitas para o gerenciamento de políticas públicas (MINAS GERAIS, s.d.).

2.4.2.1 Faturamento: Regras Gerais

De acordo com o Manual de Normas do instituto, o IPSEMG utiliza como padrão o faturamento eletrônico das contas médicas, que são transmitidas por meio do Sistema de Autorização Eletrônico Próprio, o SAFe. Os procedimentos são autorizados e enviados ao órgão através desse sistema, para serem auditados, processados e, se aprovados, receberem o pagamento. O SAFe funciona em uma plataforma web onde os registros são feitos em tempo real, de forma que não é possível solicitar autorização ou atendimento retroativos. Para possibilitar a realização correta do faturamento, o IPSEMG recomenda aos seus prestadores de serviço que executem corretamente os procedimentos do SAFe antes de realizar o atendimento. O instituto ressalta que não se responsabiliza por prejuízos causados pelo prestador que não enviar o faturamento das contas da maneira certa (IPSEMG, 2018).

Os prestadores da rede credenciada ao IPSEMG devem respeitar o teto mensal estabelecido pelo instituto, que é acompanhado através do SAFe. Os atendimentos realizados pelo prestador estão limitados ao teto contratual. Uma vez atingido o teto mensal, o IPSEMG exige que os atendimentos sejam reagendados, exceto em casos excepcionais, em que pode ser solicitada a autorização para extrapolação do teto (IPSEMG, 2018).

Vale a pena ressaltar que, durante o faturamento, o IPSEMG retém os tributos conforme a legislação específica. Embora esse seja o procedimento padrão, caso o prestador de serviço faça o recolhimento dos impostos em um formato diferente, pode

informar ao instituto munido com a devida documentação. Nessa situação, os tributos não serão retidos pelo órgão (IPSEMG, 2018).

2.4.2.2 Auditoria de Contas

O IPSEMG realiza uma auditoria de contas baseada nas normas descritas no *Manual de Normas para Regulação, Auditoria e Faturamento de Contas Ambulatoriais e Hospitalares*, disponível aos prestadores de serviço. Os prestadores são orientados a seguir rigorosamente o manual, uma vez que o instituto não aceita como justificativa por erros ou eventuais prejuízos causados ao prestador o desconhecimento das suas normas de regulação, auditoria e faturamento.

Assim como as contas, toda a documentação entregue ao IPSEMG é verificada pela equipe de auditores, que confere ou não validade. Quando uma conta é recusada, ocorre a glosa¹. Uma vez encerrado o trabalho da Auditoria, as contas aprovadas são consideradas aptas para o pagamento e é gerado o relatório de glosa, com a relação das contas recusadas. Esse relatório é entregue ao prestador de serviços, que pode questionar a recusa e solicitar o pagamento da conta através do recurso de glosa, de acordo com o modelo determinado pelo instituto.

2.4.2.3 Glosas

As organizações de saúde não estão imunes a erros de atos administrativos ou de procedimentos, ou à ocorrência de problemas de comunicação entre os convênios e os prestadores de serviço. Quando as informações fornecidas por um prestador não condizem com o banco de dados da organização, por exemplo, são denominadas de glosas¹. As glosas podem ser ocasionadas por diversos motivos, incluindo falta dos documentos necessários, divergência nos valores de cobrança, desrespeito às boas práticas médico-hospitalares, faturamento dos itens em quantidade incorreta, entre outros.

Rodrigues et al classificam glosas hospitalares em dois grupos: administrativas e técnicas. De acordo com os pesquisadores, as glosas administrativas são motivadas

¹ **Glosas** são faturamentos não recebidos ou recusados nas organizações de saúde, por problemas de comunicação entre clínicas e convênios.

pelas falhas operacionais, enquanto as glosas técnicas estão relacionadas ao serviço prestado ao paciente, possuindo caráter mais subjetivo. As glosas são frequentes na auditoria das operadoras de saúde, seu objetivo é otimizar o uso de recursos e garantir o pagamento adequado aos serviços prestados. Além disso, os autores ressaltam a importância da auditoria enquanto instrumento de gestão das instituições, destacando que as glosas podem sinalizar pontos críticos no funcionamento das organizações. (RODRIGUES et al, 2018).

Para o IPSEMG, quando os dados que constam no pedido não justificam o atendimento efetivamente prestado, a conta é glosada. Conforme estabelecido pelo Manual de Normas, por exemplo, o IPSEMG remunera apenas exames discriminados no pedido médico, não podendo ser incluídos procedimentos adicionais no SAFe que não constem no pedido. Além disso, o instituto aceita apenas pedidos de médicos e odontólogos, e nesse último caso, quando o procedimento for odontológico. As contas enviadas para faturamento com pedidos médicos assinados por outros profissionais da saúde – como psicólogos, enfermeiros, nutricionistas e fisioterapeutas – também são recusadas (IPSEMG, 2018).

O prestador pode contestar a recusa protocolando o recurso de glosa. Segundo o IPSEMG, é “um direito facultado a todos os prestadores de assistência à saúde” em caso de inconformidade em relação às glosas feitas pelo órgão (IPSEMG, 2018). Esse recurso ainda permite solicitar a revisão dos valores, desde que seja apresentada uma justificativa e a documentação comprobatória que sustente o pedido de revisão.

As glosas podem se tornar um problema para o IPSEMG, se praticadas em excesso, pois pode gerar uma falta de interesse em trabalhar como prestador, levando ao descredenciamento da sua rede de prestadores

3. METODOLOGIA

O presente trabalho tem como objetivo investigar as diferenças entre o planejamento e a execução orçamentária no IPSEMG. O período delimitado para análise compreendeu os anos de 2017 a 2021, e a pesquisa utilizou dados fornecidos pelo instituto. Uma vez identificadas dissonâncias na execução do orçamento, foram definidos meios para qualificar e compreender os resultados encontrados.

Para tanto, a metodologia utilizada consistiu na realização de uma pesquisa descritiva, que, segundo Gil, descreve as características de uma população ou fenômeno. Além disso, foi empreendida uma pesquisa exploratória com “o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato” (GIL, 2008, p. 28). Foram empregados métodos quantitativos e qualitativos, a partir de um levantamento de dados do instituto. A análise contou com o suporte das pesquisas documental e bibliográfica, permitindo o enriquecimento do processo de avaliação. Essa pesquisa bibliográfica, de acordo com os preceitos determinados pelo autor, foi “desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL, 2008, p. 50)

A proposta de estudo surgiu a partir do argumento de que o orçamento é peça importante para compreender o Estado e a sua atuação. O objetivo é analisar a relação entre o planejamento orçamentário e a execução das despesas, destacando a responsabilidade do poder público em demonstrar suas prioridades à população, além de mostrar como as políticas públicas são planejadas e executadas. Durante o período foram comparados dados levantados pelo IPSEMG entre 2017 e 2021. Para cada ano, foram analisados dados referentes aos créditos iniciais, créditos autorizados (LOA mais créditos adicionais), despesa empenhada, despesa liquidada e despesa paga. De forma a permitir uma análise comparativa, todos os dados estão atualizados de acordo com o índice de Preços ao Consumidor (IPCA) acumulado até o ano de 2021.

Como instrumento de comparação, foi utilizado o grupo de despesa, que é disciplinado pela Lei 4.320 de 1964, e agrega o objeto do gasto. Esses grupos são divididos em: pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida. A unidade orçamentária é uma classificação institucional que indica a entidade da administração

pública, direta ou indireta, responsável pela execução orçamentária das ações. O Indicador de Ação Governamental é uma particularidade do estado de Minas Gerais que objetiva apontar as ações consideradas como estratégicas ou não pelo governo. A fonte permite a integração entre receita e despesa, indicando a origem dos recursos que estão sendo utilizados. Ela é complementada pela classificação por procedência, o que especifica para que esses recursos foram recebidos – por exemplo, para livre utilização ou emendas parlamentares.

A fim de preservar o propósito determinado para a análise, foram eliminadas as despesas intraorçamentárias. Esse tipo de despesa ocorre quando o órgão, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes do orçamento fiscal e seguridade social efetuam aquisições de materiais, serviços ou bens, realizam pagamento de impostos e outras operações, quando o ente receptor desses recursos também for um órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra de natureza semelhante.

Com o trabalho de pesquisa e análise, foi possível entender o comportamento e especificidades do gasto de cada função, além das mudanças ao longo do período analisado, identificando as discrepâncias entre o orçamento planejado e o executado, e levantando hipóteses para esse comportamento.

A tabela a seguir apresenta a caracterização da presente pesquisa de maneira sintetizada, e segundo as determinações de Gil:

Tabela 1 - Aspectos metodológicos da pesquisa

Natureza	Abordagem do Problema	Objetivo	Levantamento dos dados
Aplicada	Quantitativa	Exploratória	Documental
	Qualitativa	Descritiva	Bibliográfica

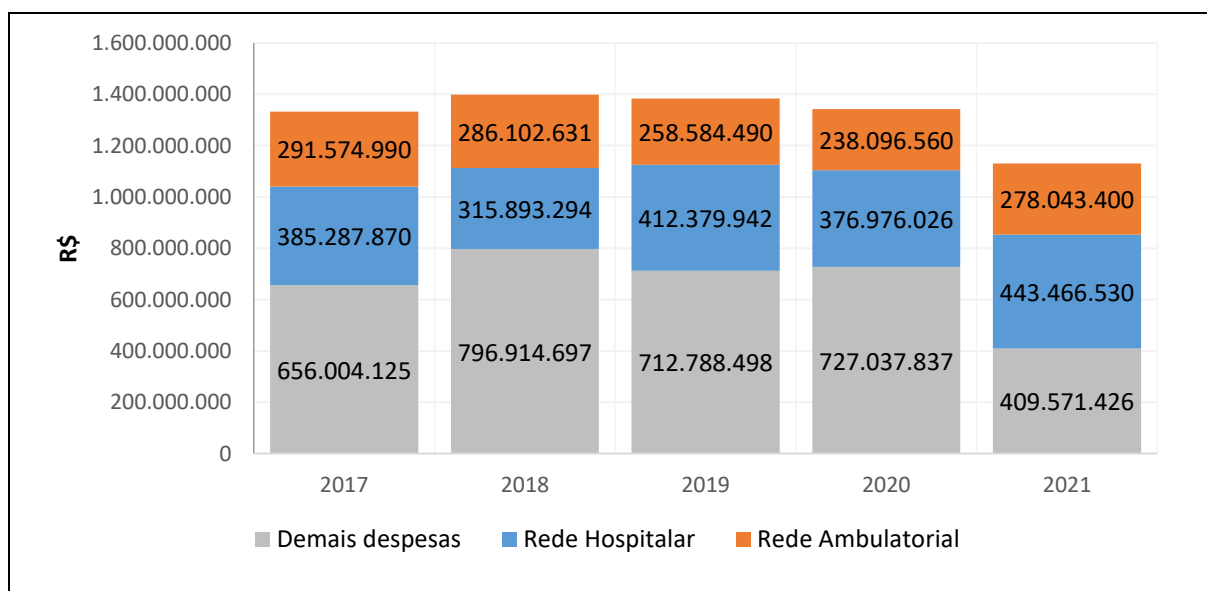
Elaboração própria com base em Gil (2008)

4. ANÁLISE ORÇAMENTÁRIA DA REDE CREDENCIADA DO IPSEMG

Como em todas as secretarias do estado de Minas Gerais e demais instituições da Administração Pública, o orçamento do IPSEMG está distribuído entre diferentes ações. Dentre elas, a rede credenciada do instituto, definida pelas seguintes dotações orçamentárias: 10 302 010 4 077 0001 Rede de atenção à saúde hospitalar contratada e 10 302 010 4 078 0001 Rede de atenção à saúde ambulatorial contratada. Ambas as dotações são objeto desse estudo. Além disso, em número de beneficiários, o plano de saúde do IPSEMG é o segundo maior de Minas Gerais e sexto maior do Brasil, de acordo com o próprio instituto (IPSEMG, 2022).

O Gráfico 1 apresenta a evolução dos créditos disponibilizados para a rede credenciada, entre 2017 e 2021, segundo a Lei Orçamentária Anual (LOA). A rede credenciada é constituída pelos atendimentos feitos fora dos hospitais administrados diretamente pelo IPSEMG, responsável pela maior parte dos serviços prestados, e se divide em rede hospitalar e rede ambulatorial.

Gráfico 1 - Evolução dos Créditos disponibilizados na LOA por função programática - IPSEMG - 2017 a 2021 (R\$)



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.

Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Com base no Gráfico 1, observa-se que o orçamento geral do IPSEMG em 2021 foi menor que nos anos anteriores, de 2017 a 2020. É possível que isso tenha

ocorrido graças às baixas expectativas de arrecadação do governo como um todo em 2021, motivadas pela crise sanitária do Coronavírus. Em abril de 2020, o governo de Minas Gerais já anunciava a redução aproximada de R\$ 1,15 bilhão na arrecadação, impulsionada pela queda da atividade econômica em setores como de combustíveis, automóveis e bebidas. Pelas previsões do governo, esse cenário se estenderia para os meses seguintes. Além disso, a pandemia afetou o comportamento econômico da população, reduzindo drasticamente o consumo e, como consequência, o repasse de tributos e taxas ao governo (RICCI, 2020). Comparado a 2019, Minas Gerais encerrou 2020 com uma queda de 3,9% no PIB estadual, causada principalmente pela crise do Covid (ASSÉ, 2021).

Deve-se considerar também a redução no número de consultas ambulatoriais de rotina e atendimentos de especialidades médicas, que foram suspensos em alguns períodos durante a pandemia. Em 2020, por exemplo, o IPSEMG reduziu pela metade o número de consultas realizadas no Centro de Especialidades Médicas em relação à 2019. Apenas em 2021 o instituto procurou normalizar a rotina desses atendimentos, uma vez controlada a disseminação do Covid-19 (AGÊNCIA MINAS, 2021). O próprio governo do estado suspendeu diversos serviços de saúde, como consultas, exames, procedimentos ambulatoriais e cirurgias eletivas, priorizando a atenção aos pacientes infectados pelo vírus (G1 MINAS, 2020). Muitos pacientes aproveitaram o atendimento remoto, através de ferramentas como o Telessaúde-COVID, para escapar do alto risco de contágio em ambientes hospitalares (FREITAS et al, 2021).

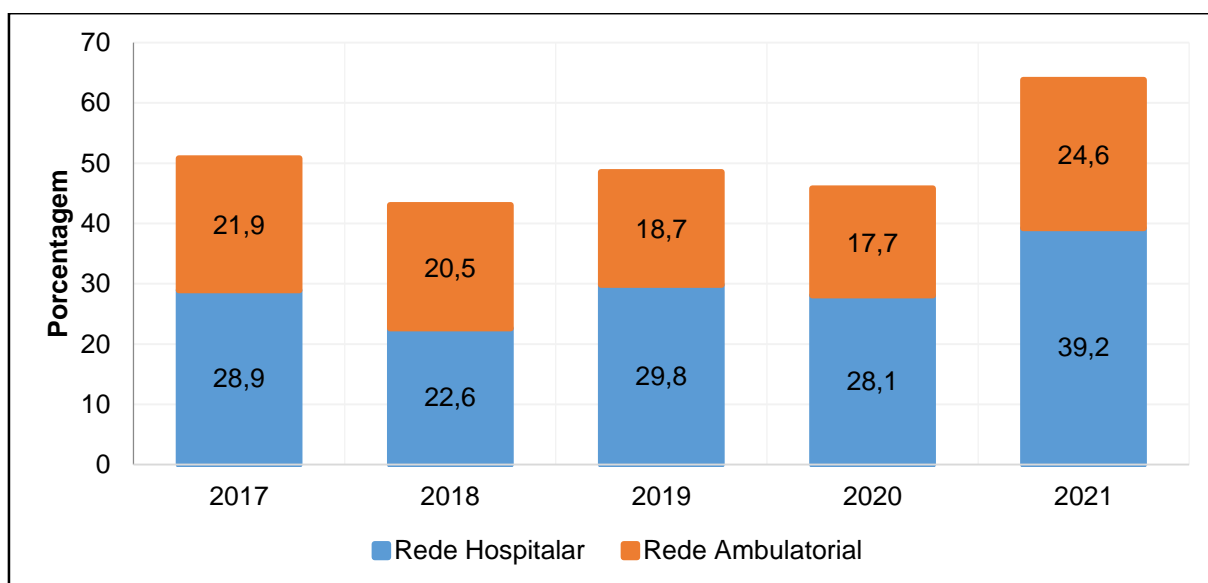
Tais medidas buscavam evitar a sobrecarga das instituições médicas e reduzir o risco de contaminação durante atendimentos não relacionados ao Covid-19, estando em consonância com as determinações da Organização Mundial da Saúde. A OMS recomendou a adoção de procedimentos de isolamento social e distanciamento como medida de segurança (OMS, 2020).

Contudo, é importante ressaltar que a queda do orçamento em 2021 não foi um reflexo da necessidade dos serviços de saúde, mas uma consequência da expectativa de redução das receitas arrecadadas.

O Gráfico 2 apresenta o percentual de recursos alocados nas ações da rede credenciada do IPSEMG, no período de 2017 a 2021.

Percebe-se que, na participação orçamentária, a atuação da rede hospitalar superou a rede ambulatorial em todos os anos, embora o percentual da diferença varie entre um ano e outro. Em 2021 essa distância se acentuou favorecendo os serviços hospitalares. É um comportamento que pode ser atribuído, pelo menos em parte, ao Coronavírus, que elevou a quantidade dos atendimentos da rede hospitalar.

Gráfico 2 - Evolução da participação financeira das ações da Rede Credenciada no orçamento do IPSEMG – 2017-2021



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.
Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

4.1 Orçamento Previsto versus Orçamento Executado

A Tabela 2 apresenta o valor das suplementações entre 2017 e 2021, para as ações da rede credenciada. A suplementação é o aumento do crédito autorizado em relação ao crédito inicial.

Quadro 2 - Valor e Percentual de Suplementação da Rede Credenciada

Ano	Orçamento Previsto LOA (A)	Orçamento Autorizado (B)	Valor de Suplementação (C)	% Suplementação (C)/(A)
2017	509.283.753	676.862.860	167.579.107	32,90
2018	611.333.425	601.995.925	- 9.337.500	-1,53
2019	610.464.632	670.964.432	60.499.800	9,91
2020	554.555.506	615.072.586	60.517.080	10,91
2021	542.420.298	721.509.930	179.089.632	33,02

Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.
Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Somada ao orçamento previsto na LOA, a suplementação compõe o orçamento autorizado pelo instituto. Com exceção de 2018, percebe-se que em todos os anos foi necessária a suplementação para a rede credenciada, caracterizando uma tendência. Além disso, os anos de 2017 e 2021 se sobressaem como os dois exercícios em que ocorreu o maior aumento do crédito, ambos somando em torno de 33% do orçamento. Entretanto, a disponibilidade orçamentária proposta pela LOA e suas suplementações não garantem a disponibilidade financeira para a execução. Essa questão será objeto de estudo mais adiante, juntamente com os outros estágios da execução da despesa: empenho, liquidação e pagamento.

Em termos de valores absolutos, a suplementação manteve-se equivalente em 2019 e 2020, mesmo que o orçamento previsto para 2019 tenha sido cerca de 9,2% maior que o determinado pela LOA para 2020. Uma previsão orçamentária menor não significa, portanto, maior necessidade de complementação do crédito, visto que não é possível dizer que os valores são proporcionais. Entretanto, os anos com menores orçamentos previstos receberam as maiores suplementações, tanto em percentual quanto volume. Ressalta-se que nos anos de 2020 e 2021 o IPSEMG, como todos os setores da sociedade, teve que lidar com a crise sanitária causada pelo Covid-19. Isso explica, ao menos em parte, a necessidade de aumento de suplementação.

Os créditos adicionais são um gênero que abrange: os créditos extraordinários, abertos para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, nos termos do art. 167, §3º da CF e art. 41, III da Lei nº 4.320/64; os créditos especiais, abertos para atender despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica nos termos do art. 41, II da Lei nº 4.320/64; e os créditos suplementares, que são abertos para reforço de dotação orçamentária nos termos do art. 41, I da Lei nº 4.320/64. Ao presente ensaio, interessa tratar dos créditos suplementares destinados ao reforço de dotação orçamentária – ou seja, em que a respectiva despesa foi prevista na lei orçamentária, mas projetada em um valor menor do que o efetivamente necessário, conforme constatado a partir da execução orçamentária.

A abertura de créditos adicionais depende de autorização legislativa, porém, com relação ao crédito suplementar, o art. 165, §8º, CF permite que essa autorização seja estabelecida na própria LOA. Assim sendo, a abertura do respectivo crédito será realizada no decorrer do exercício financeiro através de Decreto, conforme se infere

do art. 42 da lei 4.320/64. Há uma controvérsia em sobre o percentual razoável para autorização de suplementação orçamentária. A LOA estabelece o percentual de 100% com base no valor do orçamento aprovado, e é possível localizar leis municipais com percentuais acima de 50%.

Alguns pesquisadores defendem o aumento da discricionariedade dos gestores públicos, argumentando que as exigências burocráticas e legais para a obtenção dos créditos suplementares é um empecilho para a eficiência da administração (PEREIRA, 2008).

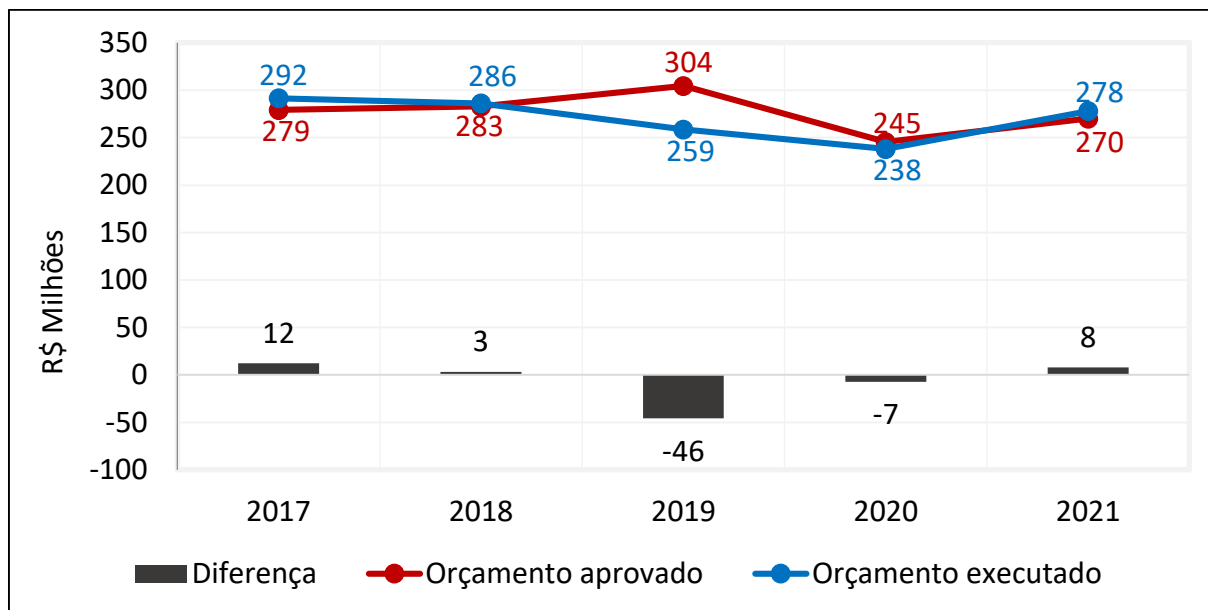
Entretanto, a suplementação elevada pode alterar o plano anual em grandes proporções, modificando todo o planejamento orçamentário do Instituto e afetando a integração entre planejamento e orçamento. Por isso, vários autores defendem que os agentes públicos já possuem a autonomia necessária no processo orçamentário, particularmente no que diz tange aos créditos suplementares. Nesse contexto, o ideal não é aumentar a discricionariedade, e sim alinhar a gestão às necessidades reais do Instituto, garantindo a assertividade da prática orçamentária (PEREIRA e D'ABADIA, 2017). Afinal, a integração entre planejamento e orçamento promove maior eficiência da administração, à medida que possibilita a redução de custos e a sustentabilidade das instituições (GAMBA, 2014).

Segundo D'Abadia e Pereira, uma necessidade constante de suplementação indica graves falhas de planejamento, e possivelmente a ausência de um sistema de controle e avaliação adequado. Além disso, sinaliza que a gestão não está alinhada à realidade do trabalho realizado, ou mesmo às necessidades da instituição (D'ABADIA e PEREIRA, 2017).

Portanto, se constatado que os créditos suplementares estão sendo utilizados em excesso no IPSEMG, é preciso adequar o planejamento orçamentário, buscando maior eficiência na sua elaboração. Da mesma forma, deve-se repensar os métodos de controle e avaliação atualmente empregados, uma vez que falhas no planejamento podem indicar ineficiência desses instrumentos.

O Gráfico 3 apresenta os valores do orçamento aprovado e executado para a ação da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG, de 2017 a 2021.

Gráfico 3 - Evolução dos valores do Orçamento Aprovado x Executado da Rede Ambulatorial Credenciada - 2017-2021



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.

Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Percebe-se que a distância entre esses valores se manteve reduzida durante o período, com exceção de 2019, onde é possível observar uma discrepância maior.

Nos demais anos, o orçamento executado pela rede ambulatorial manteve-se próximo ao orçamento aprovado. É fundamental considerar que em 2019 o orçamento executado ficou significativamente abaixo do orçamento aprovado, com uma diferença de 15%. No ano seguinte, o orçamento executado também ficou abaixo do aprovado, embora a redução em 2020 tenha sido menor que 3%. Já em 2021 ocorreu o contrário, com o orçamento aprovado ficando abaixo do executado, mas de maneira semelhante a 2020, a diferença manteve-se em 2,9%.

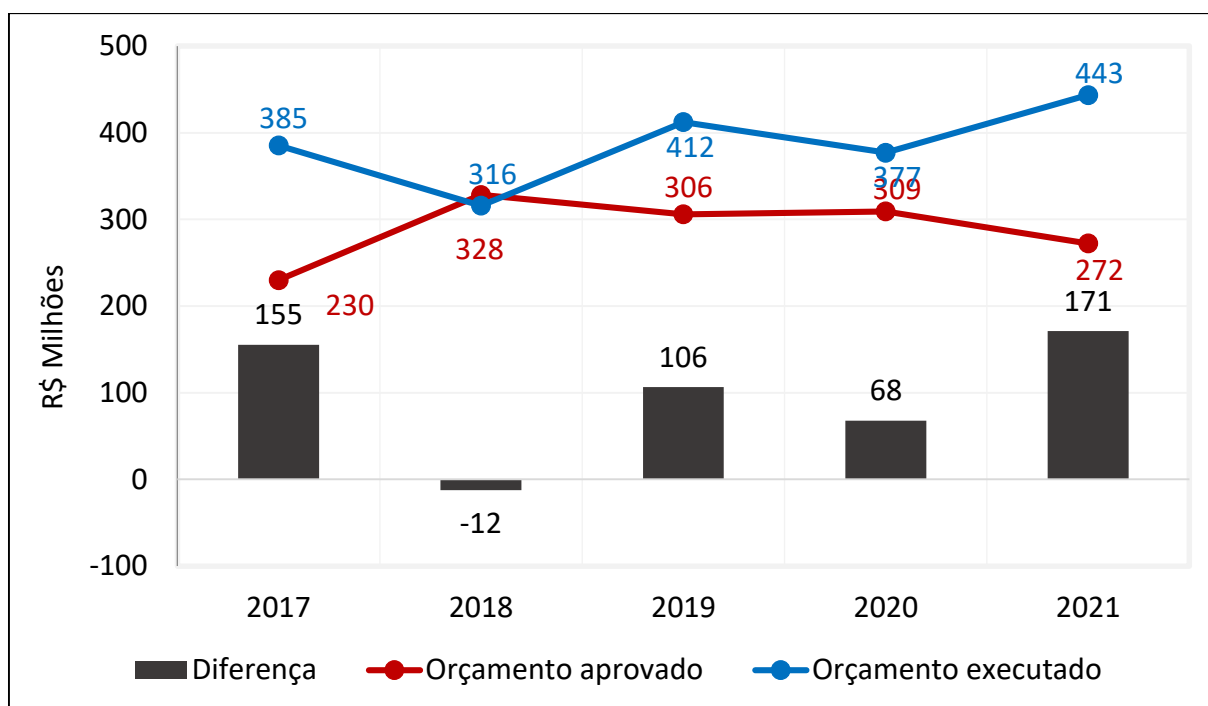
Ainda que à primeira vista a redução observada em 2019 pareça vantajosa, o que ela demonstra é um desafio. Quando se trata do planejamento orçamentário, essa discrepância sinaliza não uma economia de recursos, mas uma falha gerencial. Se o orçamento executado se apresenta muito abaixo daquilo que foi planejado e destinado ao instituto, é preciso adequar o planejamento à realidade das atividades executadas e das despesas envolvidos no seu funcionamento diário.

Conforme observado pelos dados disponíveis no Gráfico 3, a correção foi feita nos anos seguintes, com a diminuição do orçamento aprovado para 2020. O equilíbrio

entre orçamento aprovado e executado nos dois últimos anos analisados confirma a adequação do planejamento após 2019.

A seguir, o Gráfico 4 apresenta os valores do orçamento aprovado e executado para a ação da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG, no período de 2017 a 2021.

Gráfico 4 - Evolução dos valores dos Orçamentos Aprovado x Executado da Rede Hospitalar Credenciada – 2017-2021



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.

Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Ao contrário da rede ambulatorial, é possível notar que em geral há uma maior necessidade de suplementação do orçamento para a rede hospitalar. Um fato que se confirmou em todos os anos, exceto 2018, em que o orçamento executado esteve, na verdade, abaixo do orçamento aprovado. Porém, a diferença foi pequena – irrelevante se comparada aos demais anos – o que indica um alinhamento entre o planejamento e a execução orçamentária. Ainda que seja irrealista esperar que não haja nenhuma variação entre o orçamento aprovado e executado, uma diferença menor demonstra a eficiência da prática orçamentária.

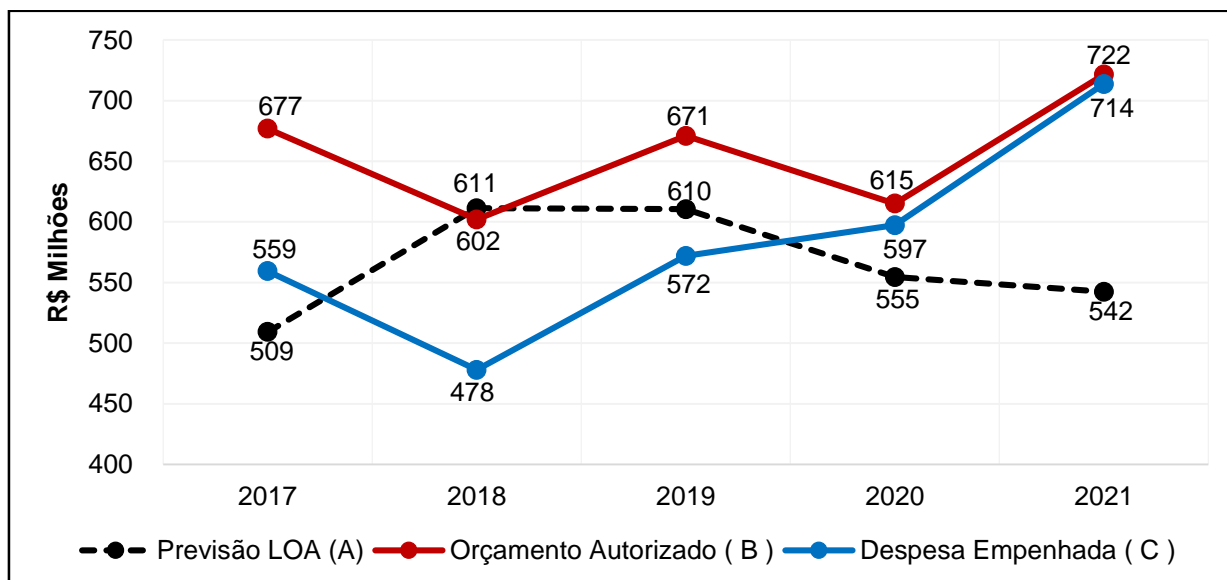
Em 2021, a discrepância entre o orçamento aprovado e o orçamento executado pelo IPSEMG para a rede hospitalar credenciada foi significativa,

alcançando o maior valor no período analisado. Essa diferença é atribuída à crise sanitária causada pelo Covid-19, pois o número de atendimentos hospitalares para casos do vírus e doenças correlatas aumentou bastante nesse período. O ano de 2021 representou não apenas a continuação, mas a exacerbação da pandemia (MATTA et al, 2021).

Segundo boletim divulgado pela Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), em março de 2021 o sistema de saúde já se encontrava em colapso (FIOCRUZ, 2021). Em abril do mesmo ano, pelo menos 167 cidades mineiras já haviam declarado estado de calamidade pública (ESTADO DE MINAS, 2021). Em situações atípicas como uma pandemia é mais complicado prever as despesas futuras. Principalmente diante das incertezas e desafios que cercaram o Covid, como o desenvolvimento incipiente da vacina, a falta de conhecimento sobre a doença, a rápida propagação do vírus e o surgimento de novas variantes. Entretanto, o déficit nas contas públicas não é novidade no cenário brasileiro, seja a nível federal ou estadual. Assim sendo, a pandemia não pode ser usada como justificativa para as falhas no planejamento orçamentário (CRUZ et al, 2020).

O Gráfico 5, por sua vez, demonstra a evolução da execução orçamentária da Rede Credenciada para os anos 2017 a 2021.

Gráfico 5 - Execução do volume de orçamento previsto, autorizado e das despesas empenhadas da Rede Credenciada (Ambulatorial e Hospitalar) – 2017-2021



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.

Nota 1: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Nota 2: Os valores da série "Previsão LOA" consistem na soma do "orçamento aprovado" das redes ambulatorial e hospitalar apresentados nos Gráficos 3 e 4.

A despesa empenhada é o comprometimento de recursos orçamentários, ou seja, pode ser considerada como um indicador de execução orçamentária. A diferença entre o crédito inicial e o crédito autorizado para a rede credenciada – ou seja, entre o planejamento e execução da despesa – pode ser atribuída à dificuldade em se mensurar as necessidades reais dos usuários dos serviços de saúde durante o exercício seguinte ao que a LOA foi aprovada. Nota-se que houve diferença em todos os anos, embora tenha sido consideravelmente em 2020 e 2021.

Montada a partir dos dados apresentados no Gráfico 5, a Tabela 3 mostra o valor percentual da execução da despesa orçamentária durante o período analisado.

Quadro 3 – Percentual da Despesa Orçamentaria Planejada que foi Executada nos anos de 2017 a 2021

Ano	% de Execução da Despesa Orçamentária (Despesa Empenhada/Orçamento Executado)
2017	82,64
2018	79,40
2019	85,24
2020	97,11
2021	98,92

Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.

Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Acompanhando a evolução do percentual de execução da despesa no período analisado, percebe-se que nos anos mais recentes o IPSEMG conseguiu executar a maior parte das suas despesas. Enquanto em 2017 esse percentual correspondeu a 82,64%, em 2020 chegou a 97,11% e em 2021 a 98,92%. O progresso gradual sugere um esforço do Instituto para concretizar a realização das suas despesas no orçamento vigente, incentivando a adequação das contas públicas.

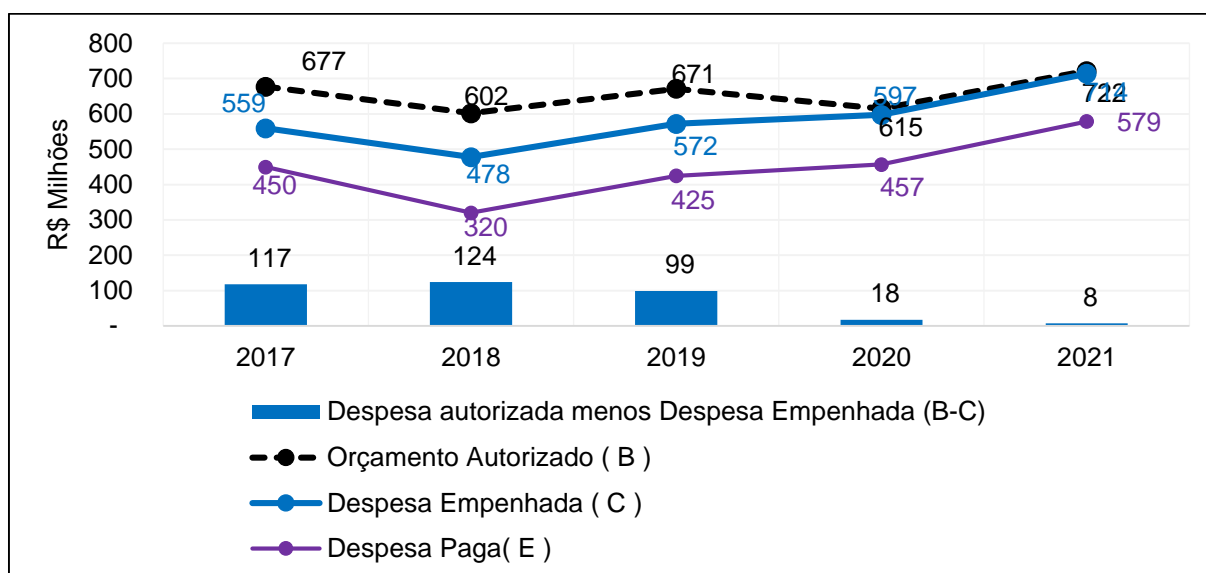
É um contraste ao ano de 2018, por exemplo, em que as despesas executadas no exercício não chegaram a totalizar 80%. Por outro lado, ainda em 2018, não houve diferença significativa entre o orçamento aprovado e executado, indicando eficiência e assertividade do planejamento orçamentário, ao contrário dos outros anos. Como já abordado no estudo, 2021 apresentou a maior discrepância entre orçamento aprovado e executado.

O ideal é, que nos anos seguintes, a execução da despesa mantenha o bom resultado atingido em 2020 e 2021, e o planejamento demonstre a mesma eficiência alcançada em 2018.

4.2 Execução da Despesa Orçamentária

O Gráfico 6 apresenta os valores orçamentários e financeiros destinados para a Rede Credenciada do IPSEMG no período analisado, expondo a disponibilidade de recursos trazido na LOA e sua real utilização.

Gráfico 6 - Valores orçamentários e Financeiros da Rede Credenciada (Ambulatorial e Hospitalar) do IPSEMG (2017 a 2021)



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.
Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

O gráfico exibe três elementos: o valor autorizado para o orçamento (B), a Despesa Empenhada (C) e a Despesa Paga (E). Ao confrontar tais valores, obtém-se a diferença entre o orçamento autorizado e a Despesa Empenhada, assim como entre o orçamento autorizado e a Despesa Paga, em cada ano. Essas comparações permitem visualizar a quantidade de recursos de fato despendida pelo IPSEMG no período em questão, pois apenas as despesas liquidadas e pagas representam gasto efetivo.

Durante o período analisado, 2020 foi o ano em que as três variáveis estiveram mais próximas do equilíbrio. Porém, nos exercícios seguintes, observou-se a maior

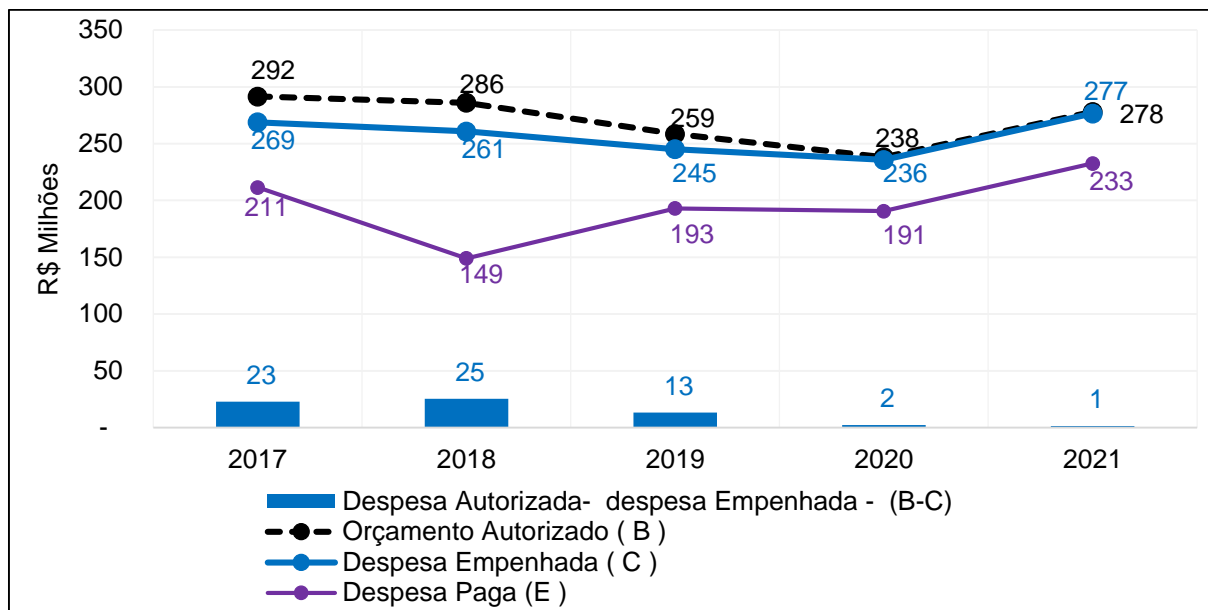
discrepância em ambos os comparativos: a Despesa Empenhada em 2018 foi 21,8% menor que a previsão, e a Despesa Paga, 43,05%. Nos anos seguintes, é evidente o esforço em retificar essa situação, mantendo a Despesa Empenhada mais próxima do orçamento autorizado.

Outro aspecto relevante observado no Gráfico 6 é a relação entre as despesas empenhadas pelo instituto, e as despesas efetivamente pagas. Em todos os anos, a Despesa Empenhada superou a Despesa Paga, com uma proporção que se manteve semelhante ao longo do período. Isso demonstra que nos últimos anos o IPSEMG tem acumulado mais despesas do que tem conseguido realizar, o que pode se tornar um desafio ao seu funcionamento em um breve espaço de tempo. Portanto, embora o gasto efetivo seja um dado relevante para medir o desempenho do Instituto, os gestores também devem se atentar às despesas empenhadas e não pagas, pois estão submetidos a obrigação de arcar com elas. No que tange ao planejamento orçamentário e estratégico, essas obrigações precisam ser consideradas durante a elaboração do orçamento, para que se possam garantir a sustentabilidade do IPSEMG.

Não é inaceitável que ocorram discrepâncias entre a previsão orçamentária e as despesas executadas no exercício, afinal, existe um descompasso entre o período de elaboração do orçamento e sua efetiva execução, o que justifica a necessidade de alguns ajustes na programação financeira. A própria legislação brasileira reconhece que determinadas situações não antecipadas na elaboração da proposta orçamentária devem ser absorvidas (ROCHA et al, 2013). O problema é quando essas práticas se tornam recorrentes, esvaziando o propósito do orçamento.

Já o Gráfico 7 apresenta os valores orçamentários e financeiros destinados à Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG no período analisado. O gráfico contrasta a disponibilidade de recursos previstos na LOA e a sua real utilização, demonstrada pela linha da Despesa Empenhada (B).

Gráfico 7 - Valores orçamentários e financeiros da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.
 Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Durante o período analisado, o ano de 2018 destaca-se pela discrepância entre o orçamento previsto pela LOA e o orçamento aprovado pelo IPSEMG, enquanto nos demais anos esses valores mantiveram-se mais próximos. À primeira vista, isso pode parecer positivo, pois houve um comprometimento de recursos menor que o esperado. Entretanto, quando as despesas empenhadas por uma instituição ficam muito abaixo da previsão orçamentária, isso não demonstra economia, mas falha no planejamento.

A previsão orçamentária leva em conta, principalmente, os custos que integram a rotina do Instituto e permitem a continuação do seu trabalho. Como o empenho das despesas foi significativamente inferior ao previsto pela LOA, infere-se que o IPSEMG não conseguiu executar tudo que se propôs durante o exercício. Isso pode ter ocorrido por um desempenho menor que o esperado, ou por uma dificuldade dos gestores em compreender as necessidades reais do Instituto, elaborando assim um orçamento que não condiz com a realidade do IPSEMG.

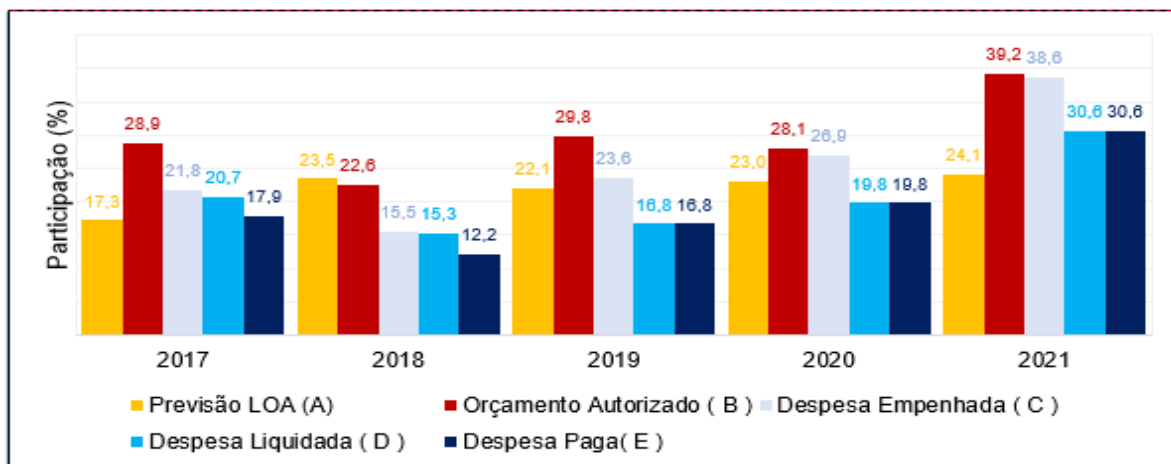
Nesse contexto, o ano de 2018 indica uma forte necessidade de rever a prática orçamentária no Instituto, o que parece ter sido feito nos anos seguintes, a julgar pelos dados apresentados. Entretanto, em relação ao ano imediatamente anterior (2017), nota-se em 2018 uma distância maior entre a Despesa Paga (C) e a Despesa Empenhada (B).

Assim como observado no gráfico anterior (Gráfico 7), que apresenta os valores orçamentários e financeiros destinados para a Rede Credenciada de forma geral, em todo o período a Despesa Paga manteve-se abaixo da Despesa Empenhada também no que diz respeito Rede Ambulatorial. E, embora essa diferença seja significativa em todos os anos, ela foi ainda maior em 2018. A partir de 2019 percebe-se uma redução dessa distância, tendência que se manteve nos anos seguintes (2020 e 2021).

Por último, destaca-se que 2021 foi o único ano em que a Despesa Empenhada bem próximo ao que foi autorizado.

Complementado as informações acima, o Gráfico 8 apresenta a evolução da participação orçamentária da Rede Ambulatorial no orçamento do IPSEMG.

Gráfico 8 – Percentuais Orçamentários e Financeiros da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)

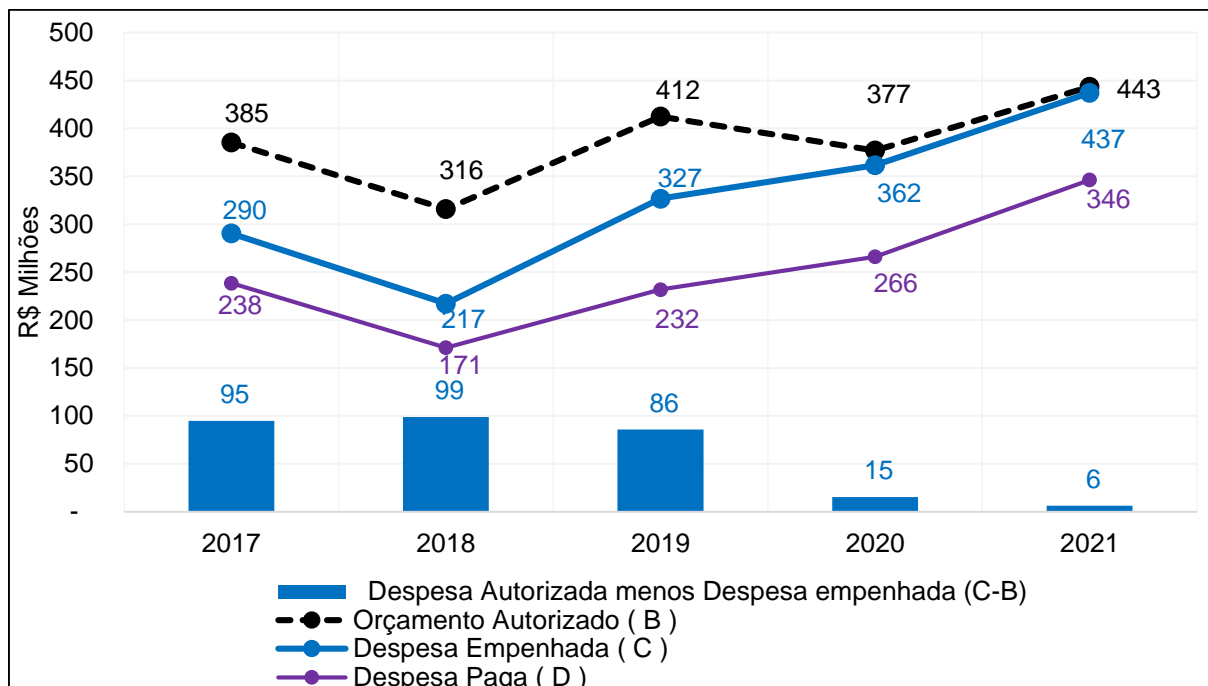


Fonte: Dados disponibilizados pelo Ipsemg. Elaboração Própria.

Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

O Gráfico 9 apresenta os valores orçamentários e financeiros destinados à Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG no período analisado. O gráfico contrasta a disponibilidade de recursos previstos na LOA e a sua real utilização, demonstrada pela linha da Despesa Empenhada (B).

Gráfico 9 - Valores Orçamentários e Financeiros da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)



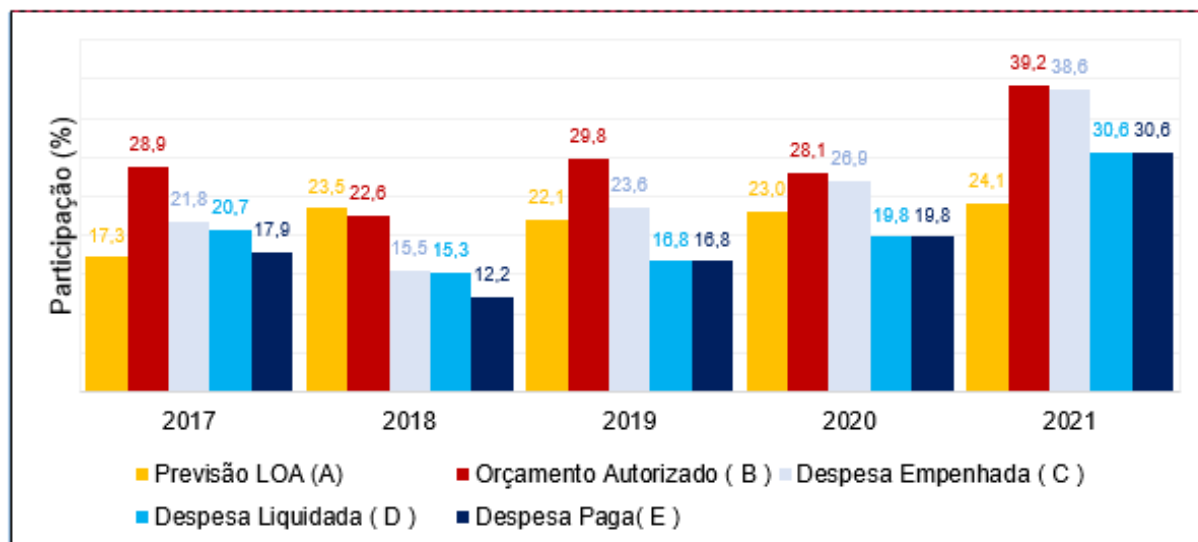
Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.
 Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

É realizada uma comparação entre os três elementos: orçamento autorizado (B) Despesa Empenhada (C) e a Despesa Paga (D). Durante os cinco anos, 2018 foi o exercício em que a previsão orçamentária mais distante da Despesa Empenhada, com uma diferença bem relevante. Além disso, 2019 obteve o maior orçamento previsto de todo o período analisado, acumulando em torno de 412 milhões. Enquanto a Despesa Empenhada no mesmo ano alcançou 327 milhões.

Já 2020 foi o ano que a Despesa Empenhada mais se aproximou da despesa autorizada.

O gráfico 10 complementa as informações acima, apresentando a evolução da participação orçamentária da Rede Ambulatorial no orçamento do IPSEMG.

Gráfico 10 – Percentuais Orçamentários e Financeiros da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)



Fonte: Dados disponibilizados pelo Ipsemg. Elaboração Própria.

Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

No gráfico 10, nota-se que na Rede Hospitalar Credenciada os percentuais não variam significativamente durante os anos analisados, com exceção de 2021, em que a participação da ação no orçamento do IPSEMG chegou a 24,58%.

4.3 Execução do Restos a Pagar

Esta seção discute a execução dos Restos a Pagar pelo IPSEMG, analisando suas implicações para os exercícios seguintes aos da sua inscrição.

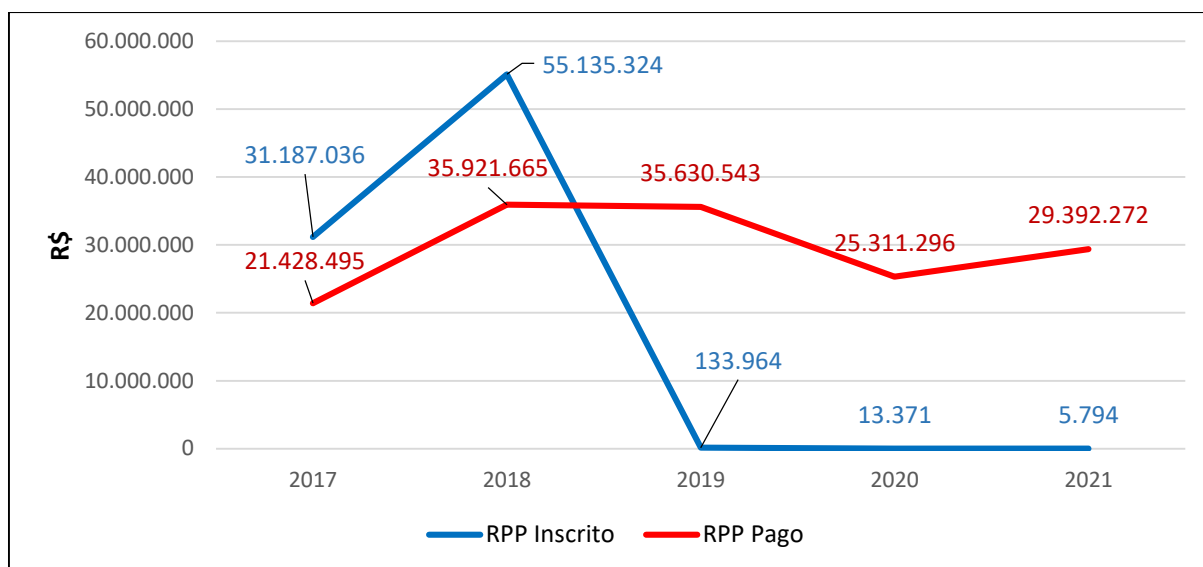
Como mencionado anteriormente, os Restos a pagar são divididos em Restos a Pagar Processado e Restos a Pagar Não Processado, respectivamente abordados nos itens a seguir.

Destaca-se que a inscrição de restos a pagar deve ser executada com atenção redobrada, pois, se feita de maneira indiscriminada, pode aumentar o endividamento e ferir o princípio da anualidade e o princípio da transparência. Quando isso acontece, o orçamento público perde a credibilidade, tornando-se um mero instrumento formal, uma peça de ficção (AQUINO e AZEVEDO, 2017).

4.3.1 Execução de Restos a Pagar Processado (RPP)

O Gráfico 11 apresenta os valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Processado da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)

Gráfico 11 - Valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Processado da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.

Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

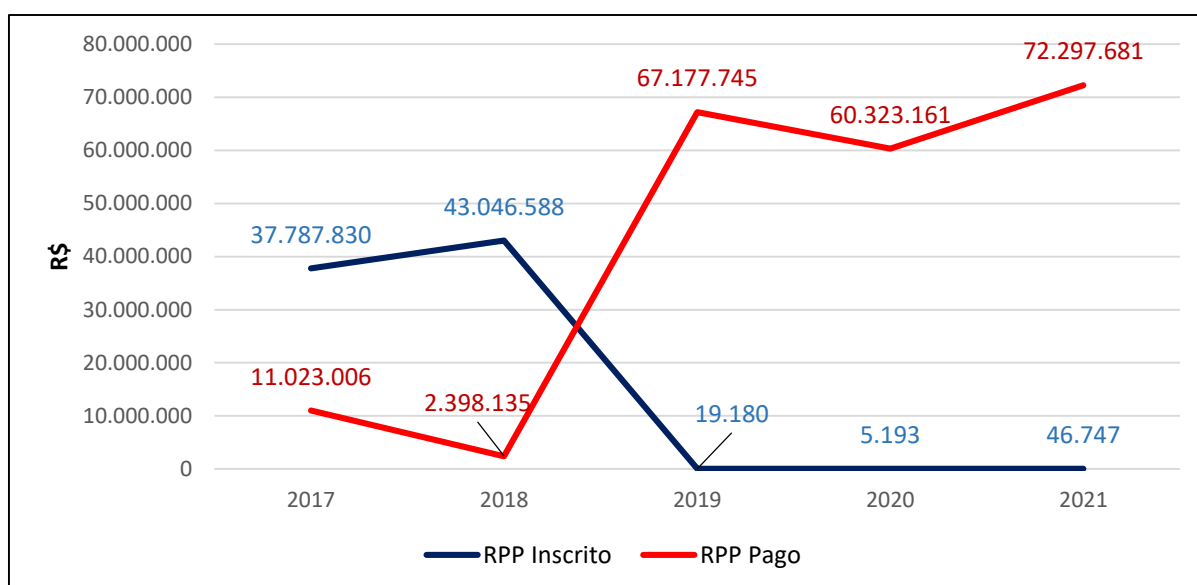
Conforme observa-se no Gráfico 11, tanto em 2017 quanto em 2018 houve um número maior de RPP Inscrito do que RPP Pago pela rede ambulatorial do IPSEMG. A situação se inverteu a partir de 2019, quando o volume de RPP Pago superou o de RPP Inscrito significativamente, indicando o pagamento de RPP que foram inscritos em exercícios passados. A tendência se manteve nos anos seguintes e, no período analisado, 2021 foi o exercício que alcançou a menor quantidade de RPP Inscrito. Isso demonstra, por parte do IPSEMG, uma preocupação em reduzir esse tipo de despesa, reconhecendo o impacto que os Restos a Pagar exercem na elaboração orçamentária dos anos posteriores.

Paralelamente, o número de RPP Inscritos observou uma queda geral durante os cinco anos. Em seu ponto mais alto, 2018, havia chegado a R\$ 55.134.324, contra apenas R\$ 5,784 no último ano, 2021. Ainda assim, o elevado índice de RPP Inscrito nos anos posteriores sugere um endividamento que inspira cautela.

Já o índice de RPP Pagos não experimentou uma oscilação tão grande durante o mesmo período, mesmo com a significativa queda da inscrição. Isso demonstra um esforço em reduzir a quantidade de RPP ainda não pagos, mantendo o cumprimento das obrigações financeiras do IPSEMG no que diz respeito a esse aspecto. Do ponto de vista do planejamento orçamentário, é uma atitude positiva, pois permite a redução das obrigações financeiras, estimulando a autonomia e a eficiência do Instituto.

O Gráfico 12 apresenta os valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Processado da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)

Gráfico 12 - Valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Processado da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.

Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Conforme o gráfico acima, no que diz respeito à Rede Hospitalar Credenciada, o IPSEMG obteve um desempenho similar ao que ocorreu com a Rede Ambulatorial. Em 2017 e 2018, o RPP Inscrito mantiveram-se bem acima do RPP Pago, ocorrendo uma inversão a partir de 2019. Desse ponto em diante, o número de inscrições como Restos a Pagar também caiu significativamente, até 2021. A partir de 2019, percebe-se que houve em todos os anos pagamento de RPP advindos de exercícios anteriores, em grande quantidade.

A principal diferença entre as duas redes é que o volume de RPP Pago obteve um aumento significativo de 2018 para 2019 na Rede Ambulatorial. Enquanto em 2018

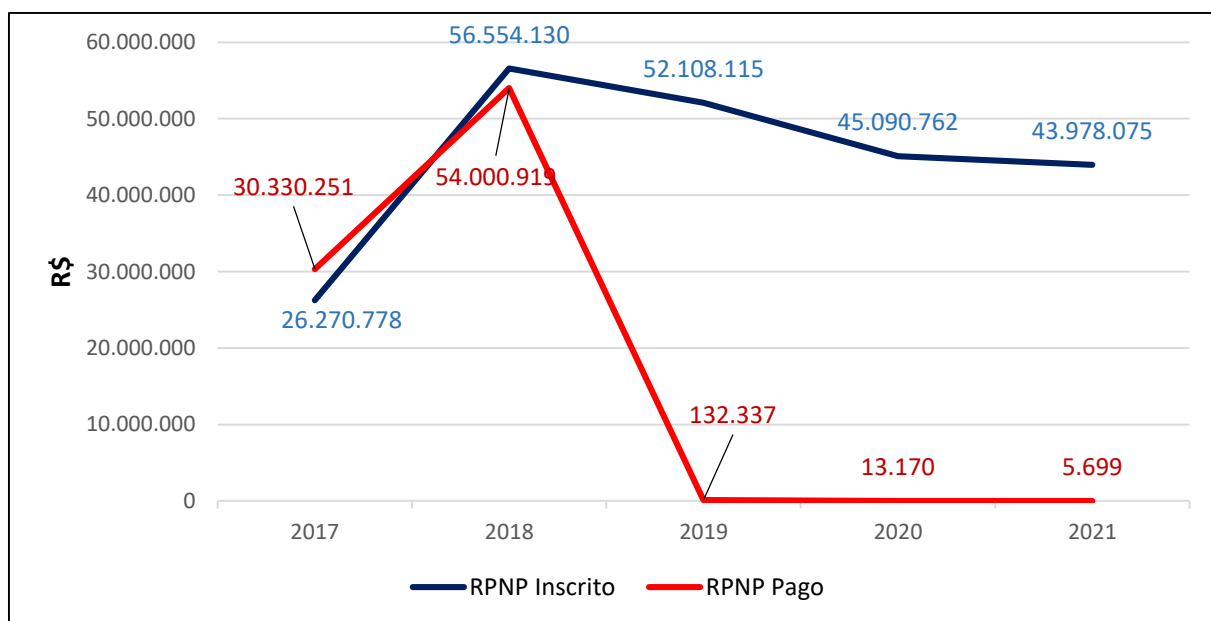
foram despendidos R\$ 2.398.134, em 2019 esse indicador atingiu R\$ 67.177.745. Os anos seguintes continuaram apresentando um desempenho favorável, com destaque para 2021, em que o RPP Pago alcançou R\$ 72.297.681. Esses números demonstram uma preocupação em solucionar os Restos a Pagar ainda disponíveis no IPSEMG, o que condiz com uma boa gestão da prática orçamentária.

Em suma, a integração entre o planejamento e a execução orçamentária reduz a necessidade de mecanismos como o Restos a Pagar, tornando o seu uso mínimo, em caráter apenas excepcional (PEREIRA e D'ABADIA, 2017).

4.3.2 Execução de Restos a Pagar Não Processado (RPNP)

O Gráfico 13 apresenta o estoque de empenhos inscritos em Restos a Pagar Não Processado da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG de 2017 a 2021, em valores corrigidos.

Gráfico 13 - Valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Não Processado da Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.
 Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

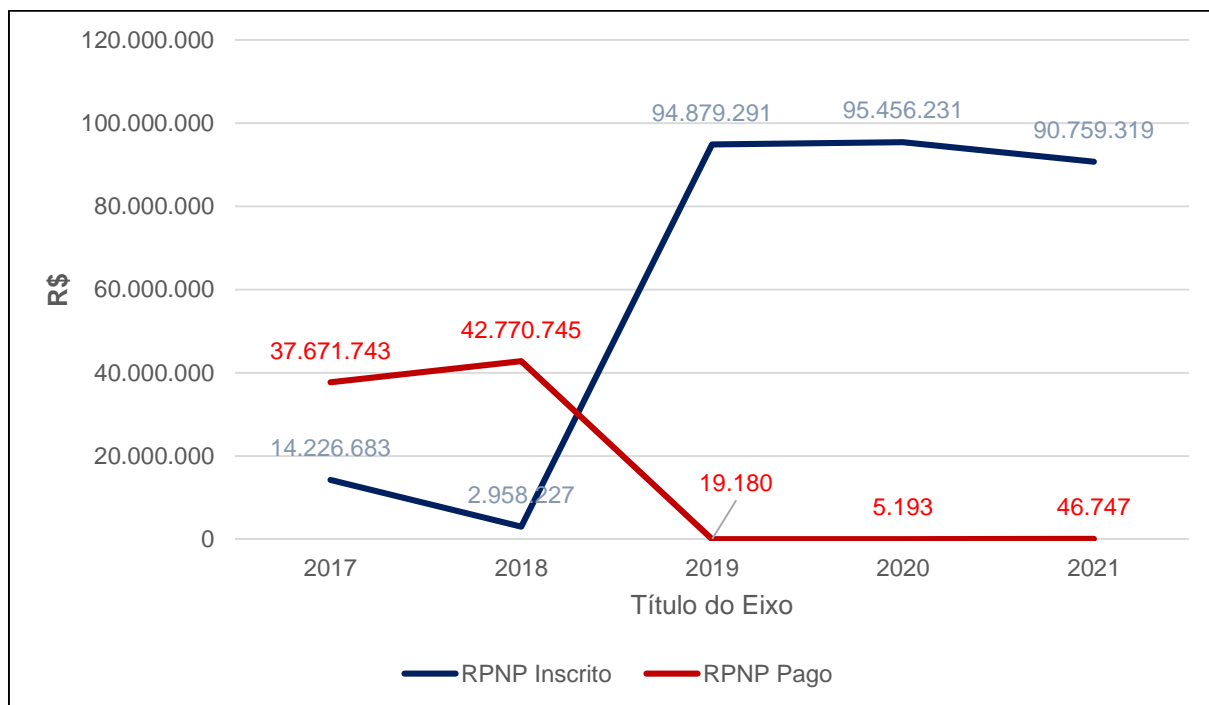
Nota-se que em 2017, além dos RPNP inscritos no ano imediatamente anterior, houve o pagamento de RPNP inscritos em anos passados, pois o valor de RPNP Pago superou o valor de RPNP Inscrito. Porém, o mesmo não ocorreu nos anos seguintes.

A parte de 2019, grande parte da inscrição em RPNP não foi paga. Além disso, houve uma enorme redução no volume de RPNP Pago entre 2018 e 2019, que se agravou nos anos seguintes.

Embora de 2019 a 2021 a inscrição de despesas em RPNP tenha diminuído a cada ano, não foi o bastante para suprir a queda percebida no volume de RPNP Pago. Algo semelhante ocorreu com a Rede Ambulatorial, conforme pode-se observar no próximo gráfico.

O Gráfico 14 apresenta o estoque de empenhos inscritos em Restos a Pagar Processado da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG de 2017 a 2021, em valores corrigidos.

Gráfico 14- Valores orçamentários inscritos em Restos a Pagar Não Processado da Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.
 Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Tanto em 2018 quanto em 2019, o RPNP Pago da Rede Hospitalar manteve-se significativamente acima do RPNP Inscrito, sinalizando o pagamento de Restos a Pagar provenientes de outros exercícios anteriores. Entretanto, a partir de 2019 houve

um drástico aumento no volume de RPNP Inscrito, que permaneceu bastante elevado nos anos seguintes.

Por outro lado, o RPNP Pago também atravessou uma redução significativa a partir de 2019, chegando ao nível mais baixo durante o período analisado em 2020, com apenas R\$ 5.193. No ano seguinte, 2021, houve um pequeno aumento. Embora o número de RPNP pagos tenha subido para R\$ 46.747 – nove vezes maior que em 2020 – o valor é irrisório perto do volume de RPNP Inscrito: R\$ 95.456.231 em 2020, e 90.759.319 em 2021. A enorme diferença entre a inscrição e o pagamento de Restos a Pagar pelo IPSEMG no período analisado coloca em questionamento a capacidade de execução financeira do Instituto, sinalizando um problema maior de planejamento e gestão administrativa.

É pertinente comparar a situação do Restos a Pagar Não Processado com os dados referentes ao Restos a Pagar Processado, apresentados na subseção anterior. Percebe-se que no caso do RPP, ocorreu o contrário: o volume de pagamentos vem continuamente superando o de inscrições nos últimos anos, também a partir de 2019. Portanto, para a administração do Instituto, pode ser preciso compreender os motivos que levaram ao aumento tão grande no volume de RPNP, e se atentar para a inscrição indiscriminada das despesas como RPNP. Em particular porque esse volume elevado tem sido observado desde 2019, sem demonstrar sinais de uma redução significativa, a não ser que sejam tomadas providências para isso

Analisando todos os dados apresentados nessa seção, percebe-se que existe um dilema de crescente endividamento no IPSEMG, sobretudo no que diz respeito ao Restos a Pagar Não Processado. A fraca regulação desse instrumento pode reduzir seriamente a credibilidade e a transparência do orçamento público, o que determina maior cautela na utilização de RPP. É importante, ainda, garantir que a inscrição das despesas nessa categoria não seja usada como artifício para contornar a legislação orçamentária, postergando o pagamento das despesas e camuflando os resultados financeiros do exercício vigente.

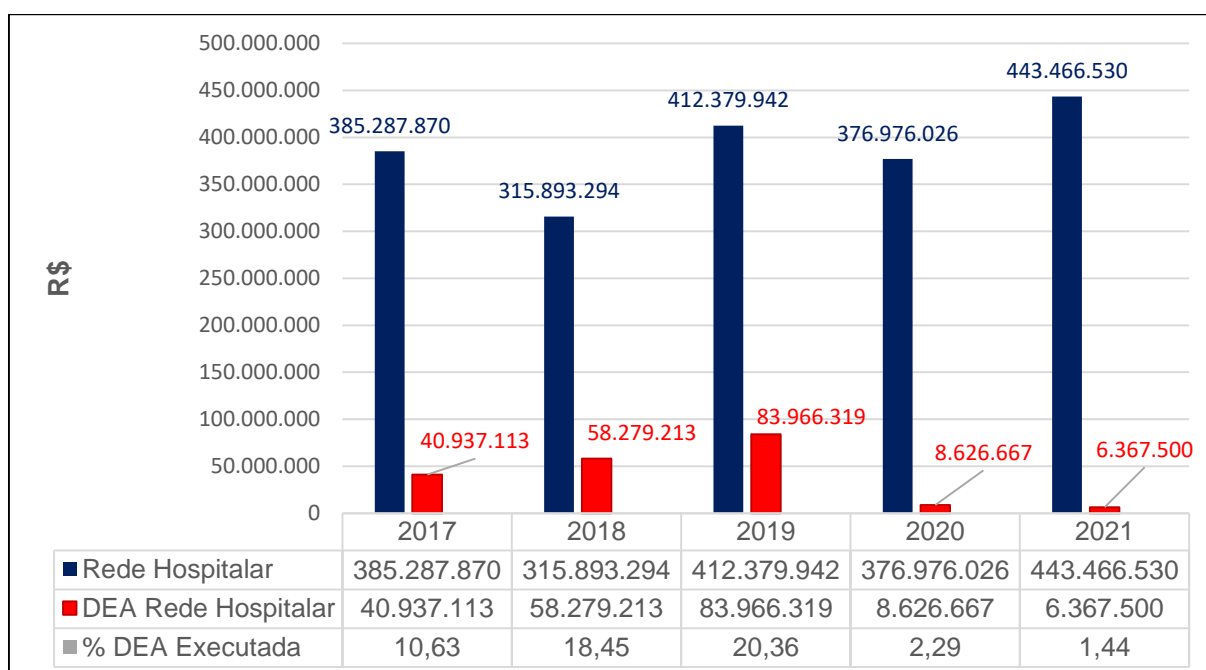
4.4 Execução Despesa de Exercício Anterior (DEA)

A execução da DEA ocorre quando o pagamento é feito após o cancelamento da inscrição. De acordo com o MCASP, DEA são aquelas despesas não processadas na época própria, o que produz uma obrigação no exercício posterior (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2021).

Esse tipo de despesa tem um impacto significativo nos resultados financeiros, em particular quando existe incremento da DEA de um ano para outro. As DEA podem mascarar os resultados financeiros da instituição, criando a impressão de indicadores mais favoráveis no ano anterior e retardando a percepção dos agentes econômicos sobre a real situação das contas. Em alguns casos, a DEA é gerada por despesas que não passaram pelo orçamento ou tiveram o seu empenho cancelado antes do fim do exercício. Embora seja um instrumento necessário à prática orçamentária, o emprego indiscriminado das DEA pode atrapalhar o processo de fiscalização do desempenho do Instituto (SILVA et al, 2017).

O Gráfico 15 apresenta a Execução de DEA Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021).

Gráfico 15 - Execução de DEA Rede Hospitalar Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.

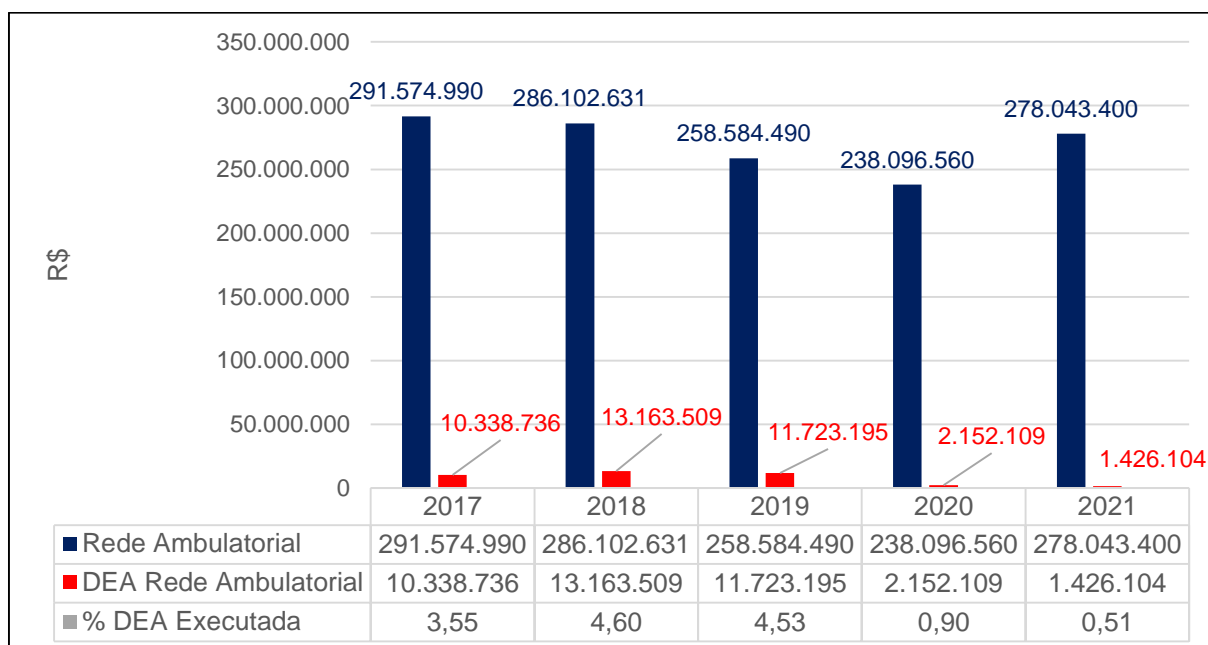
Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Pode-se observar que entre 2017 e 2019 houve um aumento progressivo no valor de DEA executada. Em 2019, esse índice foi ainda mais expressivo em relação aos outros anos. Isso pode ser atribuído à antecipação do encerramento do exercício, uma vez que naquele ano se iniciava outro mandato legislativo, com um novo partido assumindo o poder. Tanto a ausência de recursos quanto a troca do governo estadual podem ter influenciado o aumento na execução de DEA.

Em 2020 e 2021 houve uma queda significativa no valor de DEA, que caiu para 2,29% e 1,44%, respectivamente. Se comparado ao ano anterior, quando esse índice atingiu 20,36%, nota-se um empenho contínuo em reduzir a execução das despesas após a época apropriada. Entretanto, é importante considerar se essa redução é fruto de uma queda semelhante no volume de DEA, o que significa que a maior parte das despesas está sendo executada na época adequada. Caso contrário, pode causar o acúmulo de despesas devidas e não executadas.

O Gráfico 16 apresenta a Execução de DEA Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021).

Gráfico 16 - Execução de DEA Rede Ambulatorial Credenciada do IPSEMG (2017 a 2021)



Fonte: Dados disponibilizados pelo IPSEMG. Elaboração Própria.
 Nota: Dados atualizados a partir do IPCA acumulado de 2021.

Em relação à execução de DEA na rede ambulatorial, percebe-se um fenômeno similar ao que ocorreu na rede credenciada hospitalar. Em 2020 e 2021 também houve redução no percentual de DEA executada, em contraste aos anos anteriores. Porém, mesmo nos exercícios em que esse valor alcançou patamares mais altos, o percentual de DEA executada não foi tão discrepante quanto o da rede hospitalar (que chegou a superar os 20%). Na rede ambulatorial, em todo o período analisado esse índice não ultrapassou 4,6%, mostrando um desempenho mais nivelado. Ainda assim, destacam-se de forma positiva os últimos dois anos, em que a DEA executada manteve-se em um patamar ínfimo, abaixo de 1% em ambos os exercícios.

Tanto no que diz respeito à rede hospitalar quanto à rede ambulatorial, a queda sistemática no percentual de DEA executada pelo IPSEMG pode ser considerada um mérito da administração. Ao diminuir o volume de despesas que são transpostas para os anos seguintes, o Instituto aumenta a eficiência do seu orçamento, uma vez que mais recursos podem ser destinados às despesas correntes e à sua atuação de fato.

5. CONCLUSÃO

A pesquisa teve por objetivo comparar o orçamento previsto com o orçamento executado pelo IPSEMG entre 2017 e 2021, buscando compreender como o modelo de gestão do Instituto contribui para a diferença entre ambos, e o que isso representa em termos de eficiência, transparência e compromisso com o interesse público.

Os dados apresentados demonstram um número preocupante de inscrições de despesas em Restos a Pagar Não Processado, principalmente nos últimos três anos, de 2019 a 2021. Além disso, o volume de RPNP Pago não tem acompanhado a sua inscrição, estando muito abaixo do necessário. É o oposto do que tem acontecido com o Restos a Pagar Processado, onde o pagamento tem superado significativamente as inscrições. Mesmo assim, a quantidade elevada de inscrições em RPNP a cada ano demanda uma avaliação da execução orçamentária no IPSEMG, uma vez que sinaliza o crescente endividamento da instituição.

Como já dito anteriormente, não é incomum que existam discrepâncias entre a previsão orçamentária e as despesas executadas. A possibilidade de transposição de despesas para o exercício seguinte é prevista na legislação, sendo um instrumento necessário à prática orçamentária. A elaboração do orçamento não é, de fato, capaz de antecipar todas as situações que acontecerão durante o exercício, de maneira que algumas demandas devem ser absorvidas na fase da execução, através dos créditos suplementares. Entretanto, a utilização indiscriminada desses mecanismos pode se tornar uma forma de contornar as diretrizes orçamentárias, esvaziando o propósito do orçamento. Por isso, é necessário reduzir o seu emprego, alinhando o planejamento à execução orçamentária.

Embora seja perceptível o esforço da administração para manter o orçamento autorizado em consonância com o orçamento executado, percebe-se uma diferença significativa entre a previsão orçamentária da LOA e os gastos efetivos do IPSEMG. A exceção de 2018, isso aconteceu em todos os anos, com destaque para o aumento da discrepância no último ano, 2021. Isso indica que o planejamento orçamentário, que se consolida na LOA, não tem conseguido atender às demandas do cotidiano. Do ponto de vista dos gestores do IPSEMG, denota desconhecimento das necessidades reais do Instituto para o desempenho do seu trabalho.

Acompanhando a evolução orçamentária do IPSEMG ao longo dos cinco anos, nota-se ainda a redução de receitas disponibilizados para o Instituto (IPSEMG, 2021). Essa queda é, em grande parte, um reflexo da pandemia do Coronavírus, que gerou expectativa de diminuição do valor arrecadado pelo Estado a partir de 2020. Porém, a diminuição dos recursos não justifica a ampla utilização de créditos suplementares. Pelo contrário, tendo ciência da crise sanitária desencadeada pelo Covid e sua grave repercussão socioeconômica, os gestores do IPSEMG precisam otimizar o orçamento disponível e evitar a contração de despesas onerosas, em particular nesse momento de crise.

6. REFERÊNCIAS

AGUIAR, AMS. **Os fóruns regionais de governo como subsídio à elaboração do plano mineiro de desenvolvimento integrado**. MONOGRAFIA (Curso Superior de Administração Pública). Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, 2015.

ALMG. ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DE MINAS GERAIS. Políticas Públicas ao seu Alcance. Disponível em: <https://politicaspUBLICAS.almg.gov.br> Acesso em: 11 de novembro de 2022.

AMARAL, R. **Planejamento orçamentário e execução financeira: fatores determinantes do índice de eficiência das ações governamentais da secretaria de estado de planejamento e gestão de Minas Gerais (SEPLAG) e da Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais no período de 2013 e 2014**. MONOGRAFIA (Curso Superior em Administração Pública). Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, 2015.

ASSÉ, R. **PIB de Minas Gerais registra queda de 3,9% em 2020**. Jornal Estado de Minas. Belo Horizonte, 2021. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/politica/2020/04/16/interna_politica,1139362/coro_navirus-governo-de-minas-tem-queda-de-arrecadacao-de-r-1-15-bi-em.shtml Acesso em: 10 de novembro de 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm Acesso em: 14 de outubro de 2022.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm Acesso em: 12 de outubro de 2022.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm Acesso em: 6 de julho de 2022.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Diário Oficial da União. Brasília, 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/Lei/L14133.htm#art12vii Acesso em: 6 de julho de 2022.

COSTA, WP. **Orçamento público: a importância do orçamento participativo na gestão pública**. Rev. Controle, v. 15, n. 2, jul-dez. p. 210-234. Fortaleza, 2017. Disponível em:

https://www.researchgate.net/publication/327909873_Orcamento_publico_a_importancia_do_orcamento_participativo_na_gestao_publica/fulltext/5bacd304a6fdccd3cb772208/Orcamento-publico-a-importancia-do-orcamento-participativo-na-gestao-publica.pdf. Acesso em: 28 de julho de 2022.

CRUZ, IOCO; LIMA, DV; MIRANDA, NN. **Orçamento em Tempos de Pandemia: Implicações do Orçamento de Guerra na Sistemática Orçamentária Brasileira**. In: XX USP International Conference in Accounting. São Paulo: 2020.

DUARTE, LAF. Análise da Eficácia dos Gastos com Saúde nos Municípios de Minas Gerais e dos Pareceres do TCEMG. DISSERTAÇÃO (Mestrado em Administração Pública). Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, 2020. Disponível em: <http://tede.fjp.mg.gov.br/handle/tede/517>. Acesso em: 3 de novembro de 2022.

DUARTE, LAF; JÚNIOR, SF; FERREIRA, FPM. **Recursos municipais para a saúde e o controle externo: o caso do estado de minas gerais**. Revista Pensamento Contemporâneo em Administração, v. 15, n.2 abr-jun. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://periodicos.uff.br/pca/article/view/48955/29443> Acesso em: 3 de novembro de 2022.

FREIRE, JDK. CUNHA, MG. **O planejamento do orçamento público e o impacto do controle para sua efetividade**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, ano 04, ed. 06, v. 12, jun. p. 85-116. 2019. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/planejamento-do-orcamento>. Acesso em: 26 de junho de 2022.

FREITAS, BAC; PRADO, MRC; TOLEDO, LV; FIALHO, WL; AYRES, LFA; ALMEIDA, SL; SILVA, TCS; BRITO, MP; SIMAN, AG; OLIVEIRA, DM. **Análise dos atendimentos realizados pelo telessaúde-COVID em um município de Minas Gerais**. Rev Bras Epidemiol v.24, e210036. 2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbepid/a/nDVQynCwtNzwDwYDZbBcXbc/> Acesso em: 28 de julho de 2022.

FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ. **Boletim Observatório COVID-19: Boletim extraordinário**: 23 de março de 2021. Edição especial. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2021. Disponível em: https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/46425?locale-attribute=pt_BR. Acesso em: 6 de julho de 2022.

G1 MINAS. **Serviços afetados pelo coronavírus em Minas Gerais: veja tudo o que mudou**. Belo Horizonte, 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/mg/minas-gerais/noticia/2020/03/16/coronavirus-altera-a-rotina-em-minas-cancela-servicos-e-suspende-atendimentos-veja-tudo-o-que-mudou.ghtml> Acesso em: 2 de novembro de 2022.

GAMBA, AAH. **Créditos adicionais e o processo orçamentário no Brasil: Uma análise dos requisitos de imprevisibilidade e urgência dos créditos extraordinários e a relação dos créditos suplementares e especiais com o processo de planejamento e execução do orçamento**. MONOGRAFIA (Bacharelado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília. Brasília, 2014. Disponível em:

https://bdm.unb.br/bitstream/10483/12486/1/2014_AlisonAlmeidaHorstGamba.pdf.

Acesso em: 8 de julho de 2022.

GIACOMONI, J. **Execução Orçamentária e Financeira**. In: *Orçamento Público*. p. 317-336. 18ª Ed. São Paulo: Atlas, 2022.

GONÇALVES, BAM. **Inovação e o desenvolvimento econômico no governo do estado de minas gerais**. MONOGRAFIA (de Especialização em Administração Pública, Planejamento e Gestão Governamental). Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, 2020.

HORA, ES. **Integração da execução orçamentária com o planejamento institucional e sua influência nos resultados da gestão pública do instituto federal de educação, ciência e tecnologia da Bahia**. DISSERTAÇÃO (Mestrado em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social) Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social, Universidade Federal do Recôncavo da Bahia. Cruz das Almas, 2017.

IPSEMG. **110 anos do IPSEMG**. 2022. Disponível em: <http://www.ipsemg.mg.gov.br/ipsemg/portal/n/site/564748-110-anos-do-IPSEMG/0/720?termo=%22ipsemg%22&termos=s> Acesso em: 28 de outubro de 2022.

IPSEMG. Histórico. Disponível em: <http://www.ipsemg.mg.gov.br/ipsemg/portal/m/site/institucional/542-integracao-institucional/517/561>. Acesso em: 28 de junho de 2022.

IPSEMG. Institucional: Integração Institucional. Disponível em: <http://www.ipsemg.mg.gov.br/ipsemg/portal/m/site/institucional/542-integracao-institucional/517/561>. Acesso em: 27 de junho de 2022.

IPSEMG. **Manual de normas para regulação, auditoria e faturamento de contas ambulatoriais e hospitalares**. Belo Horizonte, 2018.

MATTA, GC; REGO, S; SOUTO, EP; SEGATA, J. **Os impactos sociais da Covid-19 no Brasil: populações vulnerabilizadas e respostas à pandemia** [online]. Rio de Janeiro: Observatório Covid 19. Editora FIOCRUZ. Rio de Janeiro, 2021.

MINAS GERAIS. Lei nº 1.195 de 23 de dezembro de 1954. Dispõe sobre o Estatuto do Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais. Governo do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, 1954. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/mg/lei-ordinaria-n-1195-1954-minas-gerais-estabelece-a-estrutura-organica-da-administracao-publica-do-poder-executivo-do-estado-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 6 de julho de 2022.

MINAS GERAIS. Lei nº 23.997 de 26 de novembro de 2021. Dispõe sobre a revisão do Plano Plurianual de Ação Governamental - PPAG 2020-2023, para o exercício de 2022. Governo do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2021. Disponível em:

<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=23997&comp=&ano=2021> Acesso em: 7 de julho de 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Orçamento Público**. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento> Acesso em: 28 de junho de 2022.

MONTEIRO, JJ; RENGEL, R; ROSA, FS; LUNKES, RJ; HASKEL, AP. **Reflexos da covid-19 no orçamento público do governo federal**. Revista Gestão Organizacional, v. 14, n. 1, jan-abr. p. 97-116. Chapecó, 2021. Disponível em: <http://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/5560>. Acesso em: 27 de junho de 2022.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE (OMS). **Coronavírus (COVID-19)**. 2020. Disponível em: <https://covid19.who.int/> Acesso em: 2 de novembro de 2022.

PEREIRA, PD; D'ABADIA, BM. **A eficiência na elaboração do orçamento público anual e a utilização de créditos suplementares: um estudo da abertura de créditos suplementares no orçamento-programa do estado de Goiás**. MONOGRAFIA (Pós-graduação em Finanças Públicas e Administração Orçamentária). Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa. Brasília, 2017. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/3784> Acesso em: 2 de novembro de 2022.

PINHO, JAG; SACRAMENTO, ARS. **Accountability: já podemos traduzi-la para o português?** Rev Adm Pub, v. 43, n. 6, nov-dez. p-1343-1368. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/g3xqtqkwFJS93RSnHFTsPDN/> Acesso em: 3 de dezembro de 2022.

PIRES, V. **Orçamento público no Brasil: Um olhar para além das metodologias orçamentárias hegemônicas, em busca de uma estratégia de inovação em contexto complexo**. In: PIRES, V; SATHLER, AR (org). Gestão orçamentária inovadora. Desafios e perspectivas no Brasil. p 21-98. Senado Federal. Brasília, 2018.

RICCI, L. **Coronavírus: Governo de Minas tem queda de arrecadação de R\$ 1,15 bi em abril**. Jornal Estado de Minas. Belo Horizonte, 2020. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/politica/2020/04/16/interna_politica,1139362/coronavirus-governo-de-minas-tem-queda-de-arrecadacao-de-r-1-15-bi-em.shtml Acesso em: 10 de novembro de 2022.

ROCHA, AC. **Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens**. Contabilidade, Gestão e Governança v. 14 n. 2, mai-ago. p. 82-97. Brasília, 2011.

RODRIGUES, JARM; CUNHA, ICKO; VANNUCHI, MTO; HADDAD, MCFL. **Glosas em contas hospitalares: um desafio à gestão**. Rev Bras Enferm [Internet] v. 71 n. 5, p. 2658-66, 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 9ª Ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2021.

SANTOS, AR. **Monitoramento e avaliação de programas no setor público**: A Experiência do PPA do Governo Federal no Período 2000-2011. Monografia apresentada ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União para aprovação no curso de Especialização em Orçamento Público. Brasília, 2012. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/monitoramento-e-avaliacao-de-programas-no-setor-publico.htm>. Acesso em: 29 de setembro de 2022.

SANTOS, EAV; VENTURA, OAF; NETO, RM. **PPA, LDO E LOA**: Disfunções entre o planejamento, a gestão, o orçamento e o controle. *In*: CARDOSO Jr., JC; SANTOS, EAV (org). PPA 2012-2015: Experimentalismo Institucional e Resistência Burocrática. Brasília: IPEA, 2015. p. 115-134. Disponível em: <https://unitau.br/biblioteca/2022/03/22/por-dentro-da-abnt-como-referenciar-um-capitulo-de-livro/> Acesso em: 2 de novembro de 2022.

SILVA, CC; BATISTA, CEC; NASCIMENTO, VFS. **Despesas de exercícios anteriores (DEA) como instrumento de gestão de resultados fiscais nos estados brasileiros**. Revista do BNDES v. 48, dez p. 103-158. Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/13854> Acesso em: 18 de outubro de 2022.

SILVA, LC. **Prioridades nos orçamentos da União**: análise da efetividade do sistema de planejamento. MONOGRAFIA. Curso de Especialização em Orçamento Público da Câmara dos Deputados. Brasília, 2007.

SOUZA, JCD. **Teoria da despesa pública**: uma leitura ético-constitucional em busca do possível da reserva. DISSERTAÇÃO (Mestrado em Constituição e Garantias de Direitos) Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/13940>. Acesso em: 29 de setembro de 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS (TCE). **Dúvidas mais frequentes Obras e serviços de engenharia**: Licitações e contratos. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/alei8666eotcemg/PDF/Obras%20e%20Engenharia.pdf> Acesso em: 05 de julho de 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Licitações Contratos & Orientações e Jurisprudência do TCU**. 4ª Ed. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24D6E86A4014D72AC81CA540A&inline=1> Acesso em: 05 de julho de 2022.