

# CONTROLE SOCIAL DO ORÇAMENTO-PROGRAMA: UM ENFOQUE À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Paulolino Pereira  
Professor do CIC/FACE/UFMG

Patricia Siqueira Varela  
Bolsista do PET/FACE/Contábeis e Mestranda da USP

*O município é a única realidade político-administrativa brasileira e é onde encontram-se as condições mais adequadas para a implementação de políticas públicas que possibilitem a criação de um país mais democrático e desenvolvido econômica e socialmente. Isso porque, os gestores públicos municipais estão mais próximos dos problemas da sociedade e também mais suscetíveis ao controle da mesma. Nesse contexto, o Orçamento-Programa apresenta-se como um instrumento da administração pública capaz de maximizar a alocação dos recursos públicos no intuito de atender as demandas da população, uma vez que as funções administrativas de planejamento e controle podem ser plenamente utilizadas, condicionando uma maior economia, eficiência e eficácia das despesas públicas. Ao mesmo tempo, viabiliza o prestar contas pelos gestores públicos, tornando transparentes todos os atos e fatos por eles praticados. É com base nessa discussão que foi realizada essa pesquisa bibliográfica com o objetivo de verificar a viabilidade do Orçamento-Programa como um instrumento de controle social sobre o poder público municipal e ao mesmo tempo indicar as possíveis contribuições da Ciência Contábil na disponibilização de informações, requisito fundamental em tal processo.*

## 1 INTRODUÇÃO

As mudanças no cenário político, econômico e social do nosso país têm levado vários segmentos da sociedade a questionarem a legitimidade do Estado, pois muitos não acreditam na capacidade das instituições democráticas, como os órgãos do poder legislativo e executivo, os partidos políticos e os sindicatos, de resolver problemas primários da população na área da saúde, educação, moradia, transporte, emprego, dentre outras.

Esse fato constitui-se em um sério obstáculo para a consolidação do regime democrático no país, cujo acontecimento depende da redefinição do papel do Estado na sociedade, mediante não somente um melhor desempenho da máquina estatal, mas também por governantes responsáveis pelos objetivos da coletividade, pelas demandas básicas de vários segmentos da população e pela transparência da sua gestão, o que sustenta e torna legítimas as suas decisões e ações governamentais.

O município exerce um papel importante nesse contexto, pois é no seu espaço físico que acontecem todas as ações, sejam da iniciativa privada ou pública, para atender as demandas crescentes da sociedade que vive sofrendo os impactos e desafios do crescimento interno e da política econômica mundial. Ao mesmo tempo, é o ente da federação que está mais próximo da população, o que viabiliza um processo de comunicação e negociação contínuo entre Estado e sociedade.

Neste sentido, o presente trabalho tem por objetivo analisar o conteúdo e a forma do Orçamento-Programa, verificando como ele pode tornar-se um mecanismo capaz de propiciar uma abertura à participação cidadã, tornando transparentes as informações relativas à administração pública, funcionando como instrumento de controle social. Também, apresentar algumas sugestões quanto a acumulação, organização e divulgação das informações relativas a este instrumento, visando atender as necessidades dos seus usuários.

Para isso, são apresentadas inicialmente as novas atribuições, desafios e oportunidades direcionados aos municípios dentro da organização político-administrativa do Brasil como fator decisivo na garantia do aumento da competitividade da economia e na melhoria das condições de vida da população.

Em seguida, o Orçamento-Programa é abordado como um instrumento capaz de atender a um dos maiores desafios da administração pública municipal, ou seja, o fortalecimento dos mecanismos democráticos – *accountability* e controle social. Para isso, são abrangidos os aspectos legais do Orçamento-Programa, as suas funções administrativas de planejamento e controle, partindo para a explicação de como ele pode funcionar no controle social da gestão pública.

Por fim, o papel da contabilidade no controle social do Orçamento-Programa é tratado dentro da sua abordagem sistêmica que, de acordo com Iudícibus (1997), consiste em identificar, mensurar e comunicar informações econômicas, financeiras, físicas e sociais para que cada usuário possa fazer os seus julgamentos e tomar as suas decisões.

O trabalho conclui apontando pesquisas e estudos necessários para a criação de novas metodologias e novos instrumentos que condicionarão

a melhoria das informações geradas para a gestão pública municipal e para satisfazer as necessidades de informações dos usuários externos à organização.

## 2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL NO CONTEXTO ATUAL

Para poder bem desempenhar as suas funções, ofertando bens e serviços públicos à comunidade e exercendo atividades que irão aumentar o bem-estar da população, o Estado precisa organizar-se para alocar com eficiência, efetividade e economicidade os recursos à sua disposição, originando-se, assim, a administração pública.

*“A administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas”* (Mireles citado por Kohama, 1996).

Sendo assim, administrar é alcançar as metas previstas pela coletividade através da sua organização política que é o Estado.

A organização político-administrativa brasileira, conforme art. 1º da Constituição Federal de 1988 – CF/88, constitui-se num Estado Federal, formado pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Apesar da União, do Distrito Federal e dos Estados constituírem-se em pessoas de direito público interno, dotados de autonomia, “... o município é a única realidade política administrativa, pois possui território, povo e governo próprios” (Cartaxo, 1999). Conforme a mesma autora, o município é a base de tudo, pois os demais entes da federação são o somatório do território e da população de vários municípios.

Portanto, o município deveria ser a parte mais forte da Federação, mas, ao contrário do esperado, hoje, o poder político encontra-se nas esferas mais altas da administração pública. No entanto, observa-se que a força política e o papel dos municípios no atendimento das necessidades da população vêm gradativamente aumentando; por isso, o seu desempenho para a consecução das grandes diretrizes do Estado Federado torna-se cada vez mais relevante.

A partir da CF/88, os municípios brasileiros passaram a assumir responsabilidades que eram da União, notadamente no tocante as áreas de educação e saúde. A tendência é que outras funções, como a agricultura e o transporte, sejam também direcionadas a este ente da federação (Cartaxo, 1999).

Essas novas responsabilidades, novas atribuições e novos papéis delegados ao governo municipal têm levado a administração pública municipal a enfrentar problemas para os quais não possuía uma adequada estrutura administrativa e nem tinha tradição de atuação.

Além desta limitação que os municípios estão sendo obrigados a enfrentar, outros desafios são a eles colocados: adaptação às mudanças tecnológicas, econômicas e políticas, renovação da gestão pública, melhoria da qualidade dos serviços prestados ao cidadão e aperfeiçoamento dos mecanismos democráticos – *accountability* e controle social.

### 2.1 Adaptação às Mudanças Tecnológicas, Econômicas e Políticas

As novas tecnologias desenvolvidas em áreas como a informática, a eletrônica, a biotecnologia, a robótica e a comunicação têm transformado decisivamente a forma de gerenciamento de todas as organizações da sociedade moderna. Inclusive a administração pública que não mais pode ficar alheia aos benefícios que a utilização dessas tecnologias podem trazer para a melhoria dos seus processos internos e, conseqüentemente, qualificação dos serviços prestados aos cidadãos.

Por outro lado, pode-se perceber uma profunda transformação na inter-relação econômica e política dos países, sendo "... a mais estreita que já existiu na história" (Kliksberg, 1994). Por isso, os impactos significativos em um país com grande influência são rapidamente refletidos no resto do mundo.

Considerando ainda que a palavra de ordem da sociedade moderna é "*mudanças*" e que estas estão acontecendo com profundidade e em ritmo acelerado, tem-se que os municípios precisam desempenhar as suas funções em um ambiente marcado pela complexidade e incerteza.

Por isso, os administradores municipais não podem continuar direcionando o seu trabalho com

informações do passado, como, por exemplo, fixar as suas despesas orçamentárias de acordo com o ocorrido no exercício anterior. É preciso que conheçam o seu entorno, obtendo informações significativas de *fora* da sua estrutura administrativa, podendo então conhecer as demandas da sociedade, as potencialidades do município, os aspectos restritivos ao desenvolvimento sócio-econômico, as políticas nacionais e internacionais.

Dessa forma, eles poderão transformar os desafios oriundos da complexidade e incerteza do seu ambiente em oportunidades para a promoção do desenvolvimento econômico e social da sua comunidade.

### 2.2 Renovação da Gestão Pública

O desenvolvimento sócio-econômico do país depende de um processo amplo de mudanças da gestão pública, voltadas para um Estado mais ágil e mais preparado para responder às demandas da sociedade.

Na visão de Kliksberg (1994), a competitividade e a solução de problemas fundamentais no conjunto da sociedade depende de um Estado Inteligente, muito mais forte em suas funções estratégicas.

Diante dessa afirmação, é possível concluir que em todas as esferas de governo deve haver um fortalecimento no seu núcleo estratégico para o planejamento e avaliação das políticas públicas.

O alcance desse novo perfil exigido dos governos depende da abrangência dada à questão dos recursos humanos, pois funcionários empreendedores e comprometidos com a prestação de serviços de qualidade pelo Estado são imprescindíveis, sobretudo diante das transformações do mundo contemporâneo.

As novas condições ambientais marcadas pela complexidade e incerteza,

*"... pressupõem um Estado dotado de maior flexibilidade, capaz de descentralizar funções, transferir responsabilidades e alargar, ao invés de restringir, o universo dos atores participantes, sem abrir mão dos instrumentos de controle e supervisão"* (Diniz, 1996).

Aos novos gestores públicos é colocada a tarefa de explorarem as potencialidades do seu território e do seu povo, para se tornarem competitivos nacional e internacionalmente, atraindo as riquezas de fora ou mesmo evitando que as riquezas internas sejam desviadas para outros países.

Nesse processo, torna-se fundamental a interação entre os cidadãos, o setor privado, com ou sem fins lucrativos, e o Estado. O primeiro, prestado esclarecimentos sobre as suas demandas e as reais condições da sua comunidade, o segundo, oferecendo a sua força produtiva e o último, coordenando e controlando as atividades de alocação de recursos e criando mecanismos e procedimentos para lidar com a dimensão participativa e plural da sociedade.

O município é o ente federado que tem melhores condições de implementar esse processo, por possuir um contato mais próximo com a população e as entidades da sociedade civil situadas dentro ou nas proximidades do seu território.

### 2.3 Melhoria da Qualidade dos Serviços Prestados ao Cidadão

A renovação da gestão pública tem uma finalidade última: **melhoria significativa da qualidade dos serviços que se prestam ao cidadão.**

Hoje, a idéia vigente é a de ineficiência da máquina pública na alocação dos recursos e na oferta de bens e serviços, tornando-se urgente a redefinição da prestação de serviços em todas as instituições públicas, sejam elas da administração direta ou indireta.

Uma primeira atitude que os responsáveis de cada área de atuação das entidades públicas deveriam tomar é saber a quem especificamente eles estão servindo e, depois, adentrar-se na difícil tarefa de conhecer as necessidades e expectativas de cada cidadão para, conjuntamente com eles, definir quais seriam os serviços prioritários e a forma de fornecimento dos mesmos em cada período de tempo.

Isso porque, o conceito de qualidade dos serviços varia de acordo com os atores sociais. Assim, o significado de qualidade para os políticos e profissionais especialistas em áreas como a educação, saúde e administração não é o mesmo para

os cidadãos, os quais deveriam ter suas necessidades satisfeitas com o trabalho daqueles.

Além disso, as interações entre o Estado e a sociedade se fazem necessárias porque existe uma dependência mútua entre os atores sociais, já que nenhum deles detém todo o conhecimento e informações necessárias para resolver os problemas complexos, dinâmicos e diversificados que marcam a sociedade contemporânea (Levy, 1999).

Os cidadãos devem expressar o que pensam sobre a melhoria de qualidade das suas vidas, mediante opiniões sobre os serviços que a eles são prestados, além de contribuir, com o seu conhecimento e informações, na definição das demandas e prioridades em metas quantificáveis. À administração pública cabe assumir o seu papel de destaque na implementação das políticas públicas, fazendo com que a sua atuação reverta em benefícios visíveis para a sociedade.

### 2.4 Aperfeiçoamento dos Mecanismos

#### Democráticos: *accountability* e controle social

A participação direta da população na decisão dos serviços que serão prestados em determinado momento e lugar está intimamente relacionada com o processo de democratização da sociedade.

Pinho & Santana (2000), através do estudo de um material empírico composto por cem experiências em inovação na gestão pública brasileira, apresentadas no Programa de Gestão Pública – FGV/Ford, identifica quatro categorias de inovação da gestão sub-nacional, notadamente a municipal. Dentre elas, encontram-se *a gestão democrática e a descentralização e desburocratização do serviço público.*

Segundo os autores, a gestão democrática pode ser considerada uma gestão participativa, comunitária, sem paternalismo, com combate ao clientelismo, podendo ser vista, ainda, como a deselitização de políticas públicas, facilitando o acesso de bens normalmente direcionados a uma minoria.

A descentralização dos serviços públicos tem sido tomada como um movimento com a finalidade de promover uma maior democratização da sociedade, permitindo uma maior manifestação e participação dos agentes locais nos processos políticos. A transferência para os municí-

pios de responsabilidades tradicionalmente localizadas nas esferas federal e estadual e, mesmo, a descentralização de serviços públicos dentro do próprio município (por exemplo, as visitas médicas domiciliares), tem como justificativa dois aspectos associados: um de entendimento do aprofundamento da democracia e o outro de simplificação, descomplexificação e desburocratização da gestão pública (Pinho & Santana, 2000).

As ações empreendidas pelos governos para a implementação dessas duas categorias de inovação são experiências locais que ainda estão sendo difundidas na sociedade brasileira. É o caso, por exemplo, do Orçamento Participativo e do Programa Médico da Família.

Normalmente, o que se observa é um fechamento das entidades públicas ao público externo, pois “a complexidade das instituições estatais e sua impenetrabilidade impedem o controle da atividade governamental por parte da sociedade” (Levy, 1999).

Sendo assim, existe um distanciamento entre sociedade e Estado, que segundo Levy (1999), constitui-se no ponto comum entre todas as interpretações sobre os fundamentos da atual crise do Estado.

O descrédito dos cidadãos nas instituições políticas que, teoricamente, por eles foram criadas para resolver os seus problemas e a incapacidade do Estado de implementar políticas públicas que procurem abranger a dimensão plural da sociedade provocam uma não aceitação, por alguns atores sociais, dos atos praticados pelos agentes políticos.

O fortalecimento do regime democrático depende da recuperação da legitimidade do Estado, aqui especificamente dos municípios, o que é alcançado não somente com um melhor desempenho da máquina estatal, mas, sobretudo, pela redefinição da relação com a sociedade, mediante a criação de canais de negociação e tornando as informações mais acessíveis e a gestão pública mais transparente.

As informações usualmente divulgadas pelas entidades públicas, basicamente, são as exigidas por algum órgão de controle externo, como os tribunais de contas, possuindo como característica uma linguagem essencialmente técnica e pouco dizem à maioria da população.

Tornar as informações mais acessíveis e a gestão pública transparente, passa essencialmente por um novo modelo de *accountability*.

Neste contexto, a *accountability* pode ser entendida como o elo de ligação entre sociedade e Estado, constituindo-se na obrigação de prestar contas e assumir responsabilidades perante os cidadãos imposta àqueles que detêm o poder do Estado (Levy, 1999).

Segundo a autora, a *accountability* tem como finalidade criar transparência e, por conseguinte, condições de confiança entre governantes e governados, sendo que a definição dos termos sobre os quais se fará a prestação de contas tem que ser conjunta. Stewart & Ranson citados por Levy (1999), definem os três amplos objetivos da *accountability*:

- a explicitação/cobrança dos objetivos e das intenções da política;
- a explicitação/cobrança do desempenho e dos resultados;
- a explicitação/cobrança da probidade e da integridade.”

O controle social pertence ao campo da *accountability*. Propõe a participação imediata da sociedade no controle do Estado e inclui-se nas diversas dimensões da participação social na formulação e implementação de políticas públicas, tendo como finalidade aumentar a eficiência da atividade governamental, a transparência e publicação dos atos da administração pública e a democratização do sistema político (Levy, 1999).

### 3 CONTROLE SOCIAL DO ORÇAMENTO-PROGRAMA

Para desempenhar as suas funções o Estado precisa obter recursos para manter a sua existência e os bens e serviços públicos colocados à disposição da sociedade, além de tomar iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social. Desse modo, o custeamento das atividades públicas será feito através da transferência de parcela dos recursos dos indivíduos e empresas para o governo, caracterizando assim o circuito financeiro entre sociedade e Estado.

Ao eleger seus representantes, o eleitor aprova determinado programa de governo para cujo financiamento irá contribuir através dos tributos (impostos, taxas e contribuições) que compõem a principal fonte de recursos do governo.

Esses recursos, em conjunto com outros, como os advindos da exploração do patrimônio público, operações de crédito e alienação de bens e direitos, constituem as **receitas públicas**. De acordo com a previsão do que será arrecadado e as necessidades da população que o governo procurará atender, são definidos os serviços que serão oferecidos à coletividade em cada lugar e momento.

As **despesas públicas** são todos os gastos que o governo realiza a fim de cumprir as funções e obrigações que lhes competem. Em relação ao orçamento, as despesas públicas podem ser conceituadas como os dispêndios a serem efetuados pelo governo de acordo com os objetivos traçados e os limites definidos.

Neste contexto, segundo Piscitelli *et al.* (1997), o orçamento público é o instrumento de que dispõe o Poder Público para expressar, em determinado período de tempo, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

O conceito de orçamento público tem sofrido significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução das suas funções e da sua técnica de elaboração. Nos dois extremos da linha evolutiva do orçamento, encontram-se o orçamento tradicional tendo como função principal possibilitar aos órgãos de representação (no caso do município, a câmara municipal e os tribunais de contas) um controle político sobre os executivos, e o orçamento moderno, sendo identificado como um instrumento de administração, ligados à função de planejamento e controle das atividades governamentais (Giacomoni, 1998).

O estágio de evolução dos orçamentos em cada país, estado ou município é diferente, uns estando mais próximos do orçamento tradicional e outros do orçamento moderno que, hoje no Brasil, está idealizado no chamado Orçamento-Programa, que consiste num conjunto de conceitos e disposições técnicas sistematizado originalmente pela Organização das Nações Unidas – ONU, podendo ser conceituado como:

*“... documento em que se revelam os objetivos que o Governo pretende alcançar, definidos com base em levantamento e seleção das necessidades coletivas públicas, mediante o emprego de técnicas encadeadas adequadamente (planejamento e programação), os fatores imprescindíveis para concretizá-los (elementos humanos, materiais etc.) e os meios financeiros, próprios e de terceiros, indispensáveis para ocorrer os gastos, de tal modo que seja possível o acompanhamento regular da execução dos projetos e das atividades e o exercício efetivo do controle, referentes a um período administrativo”* (Nascimento, 1997).

### 3.1 Legislação Básica

A alocação dos recursos públicos do ponto de vista legal é regida pela Constituição Federal de 1988, Lei Federal 4320/64 e demais normas que versam sobre o assunto instituídas pela União, Distrito Federal, Estados e Municípios de acordo com as suas competências. E, recentemente, também deve obedecer às disposições da Lei Federal nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

A Constituição Federal de 1988 introduziu profundas mudanças no processo de orçamentação que passou a basear-se em três elementos principais: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA que, de acordo com o seu art. 165, serão estabelecidas por leis de iniciativa do poder executivo.

A Constituição determina, ainda, no seu art. 165, § 9º, que cabe a lei complementar, entre outras providências, dispor sobre a vigência, a elaboração e a organização dos três instrumentos citados acima. No entanto, somente agora com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, começou-se a delinear como deve ser a forma e o conteúdo da LDO e da LOA.

#### Plano Plurianual (PPA)

A lei que instituir o PPA estabelecerá as diretrizes, objetivos e metas da administração

pública por regiões, para as despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como aquelas relativas aos programas de duração continuada (Brasil, 1988, § 1º art. 165).

Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no PPA, ou em lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (Brasil, 1988, § 1º art. 167).

O PPA não é imutável no seu período de vigência, podendo ser alterado por meio de lei específica, desde que sejam seguidos os mesmos procedimentos para criação da lei que institui o PPA.

### Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

De acordo com o parágrafo 2º, do art. 165 da CF/88:

*“a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.”* (Brasil, 1988).

### Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Lei Orçamentária Anual viabiliza a concretização das situações planejadas no Plano Plurianual, através da programação das ações a serem executadas, buscando alcançar os objetivos determinados e obedecendo a Lei de Diretrizes Orçamentárias. A partir da Constituição Federal de 1988, a LOA passou a compreender:

*I – o orçamento fiscal referente aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;*

*II – o orçamento de investimentos das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e*

*III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela*

*vinculados, da administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”* (Brasil, 1988, § 5º art. 165).

Cabe ressaltar que os três orçamentos são elaborados de forma independente, porém são apresentados em apenas uma lei, possibilitando conhecer o desempenho global das finanças do Estado.

Os conceitos e técnicas inerentes ao Orçamento-Programa são utilizados quando da elaboração da Lei Orçamentária Anual.

### 3.2 Planejamento X Orçamento-Programa

*“O planejamento é entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los”* (Silva, 1996).

A definição de objetivos é essencial, considerando que as receitas públicas não são suficientes para atender todas as demandas de todos os setores da sociedade. Por isso, é preciso o estabelecimento criterioso das prioridades de atendimento das necessidades da população, tendo em vista a satisfação da coletividade.

Além disso, o ato de planejar implica a tomada de decisões, ou seja, a escolha da melhor alternativa para se chegar em determinado resultado (Bio, 1985). A melhor alternativa, no caso da administração pública, deve ser definida tendo em vista, sobretudo, a relação custo-benefício, tornando possível o uso eficiente dos recursos públicos.

Valendo-se de uma base organizacional e com um planejamento adequado, o município deve buscar o melhor aproveitamento dos seus recursos para atender as demandas da sociedade e promover o desenvolvimento local.

Basicamente, a estrutura organizacional de uma prefeitura pode ser representada de acordo com a FIG. 1.

Nessa estrutura administrativa estão abrigados todos os processos de trabalho, os recursos humanos, materiais, técnicos e financeiros e a própria dinâmica de funcionamento da prefeitura. O conjunto desses fatores constituem o ambiente interno da administração pública municipal necessário para a realização dos serviços públicos, abrangendo as etapas de planejamento, execução e controle dos mesmos.

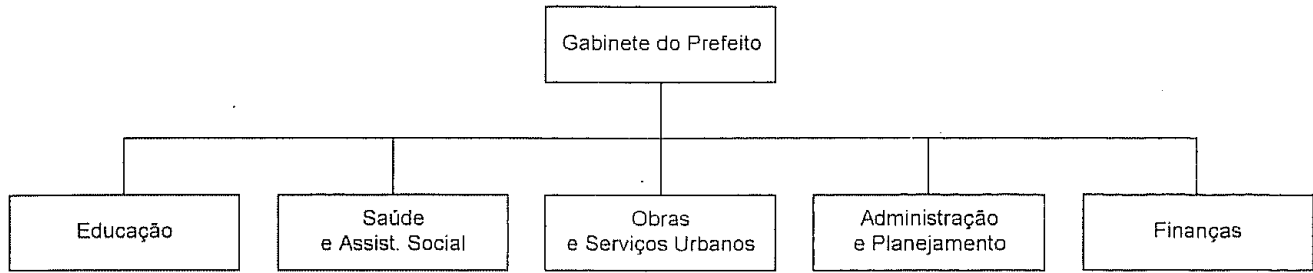


FIGURA 1 – Estrutura organizacional de uma prefeitura.

No entanto, a prefeitura não é composta por apenas esse ambiente interno. Como as demais organizações sociais, ela constitui-se num sistema aberto, mantendo uma constante inter-relação e interação com o ambiente onde está inserida, influenciando e sendo influenciada pelo contexto em que atua.

A partir do seu ambiente externo, a administração pública municipal obtém as entradas necessárias para o seu funcionamento – demandas dos cidadãos, reivindicações de grupos sociais, recursos ou receitas públicas, insumos adquiridos através dos fornecedores, as influências das variáveis externas (tecnológicas, políticas, sociais, econômicas, legais e geográficas), dentre outras.

São essas entradas que irão conduzir a dinâmica de funcionamento da prefeitura e, na maioria das vezes, acontecem mudanças no ambiente interno da organização, mormente no tocante às estratégias e objetivos traçados, como resposta aos desafios que o contexto atual tem colocado à administração pública municipal.

Isso acontece para que os resultados ou produtos da gestão pública – os serviços prestados pela prefeitura, os bens públicos construídos, as normas e decisões baixadas e outros – possam se reverter em benefícios visíveis para a sociedade.

*“Para tanto é necessário que a Administração Municipal seja um centro de gestão competente, capaz de definir e avaliar objetivos, adotar estratégias de ação – de acordo com os recursos disponíveis, as demandas, os riscos e as oportunidades – que vão se traduzir em políticas e planos a serem realiza-*

*dos e avaliados”* (Campos; Pullig; Oliveira, 1997).

É nesse contexto que o Orçamento-Programa se sobressai como um instrumento essencial para o planejamento da administração pública municipal, pois é ele que torna possível a concretização das diretrizes e estratégias delineadas nos demais instrumentos de planejamento utilizados pela prefeitura.

### 3.2.1 Planejamento Estratégico

O PPA é o mecanismo constitucional utilizado para elaborar o plano estratégico do governo. É nesta fase que são definidas

*“(…) as diretrizes e interações que relacionam o presente ao futuro da organização e que vão tornando harmônicas as medidas adotadas em direção a uma estrutura idealizada”* (Silva, 1996).

Tomando-se por base uma avaliação prévia da situação existente, visualizando as oportunidades e ameaças impostas pelo ambiente no qual serão tomadas as decisões pelos dirigentes políticos, são definidas as prioridades de atuação do governo para um período de quatro anos, com o intuito de construir uma sociedade desenvolvida econômica e socialmente.

De acordo com Oliveira *et al.* (1995), o PPA é um plano estratégico de governo destinado a definir, seletivamente, os objetivos, diretrizes e metas da administração para os setores considerados prioritários, sendo que integraria ao PPA



um elenco reduzido dos projetos prioritários, para os quais seriam definidas as metas físicas e indicados os recursos financeiros correspondentes.

Em relação ao papel fundamental que os municípios desempenham na implementação de políticas públicas nacionais, é importante salientar que o ideal seria que os planos estratégicos de todos os níveis de governo fossem compatíveis entre si, para que ocorresse a união de forças para a solução dos grandes e complexos problemas econômicos e sociais do país.

Além disso, os planos estratégicos devem ser elaborados tendo em vista que a natureza estratégica das decisões a serem tomadas comprometem de modo quase irreversível o futuro do país, fazendo-se essencial a reflexão qualitativa sobre o futuro a longo prazo de cada ente da federação.

### 3.2.2 Planejamento Tático

*“É condição básica que o planejamento resulte numa estrutura de planos que mostre cada plano no todo, e as inter-relações entre eles. Isto significa que todos os planos devem compor-se, coordenadamente, e dentro de certa hierarquização, dos planos estratégicos para os operacionais”* (Bio, 1985).

Nesse sentido, tem-se que a LDO condiciona a ligação entre o plano estratégico de governo expresso no PPA e os planos operacionais abrangidos pelas LOA's de cada ano, pois nela estão traduzidas as diretrizes traçadas no PPA em metas e prioridades para cada exercício financeiro. Dessa forma, tem-se um planejamento contínuo, em que as decisões tomadas em uma etapa são consideradas na etapa seguinte, evitando ações inadequadas, bem como reduzindo as possibilidades de resultados negativos.

A LDO faz parte do planejamento tático de um governo municipal, pois sinaliza as prioridades e metas que deverão ser alcançadas pelos vários órgãos que compõem a administração pública municipal. No entanto, não é somente neste instrumento que podemos visualizar o planejamento tático, este também encontra-se presente na LOA, especificamente no Orçamento-Programa, por este instrumento utilizar o **programa** como o elemento básico da sua estrutura.

Giacomoni (1998) analisando a definição de **programa** encontrada no manual da ONU, extrai três aspectos básicos que caracterizam tal elemento:

- “a) representa o nível máximo de classificação do trabalho a cargo das unidades administrativas superiores do governo ...;*
- b) é traduzido por um produto final;*
- c) que representa os objetivos para os quais a unidade foi criada.”*

Dessa forma, é possível concluir que os programas representam planos táticos relacionados com as diversas áreas da organização (secretarias) e outras entidades ligadas à prefeitura, como as fundações e autarquias.

### 3.2.3 Planejamento Operacional

O **programa** constitui-se em um dos níveis em que se divide a despesa pública conforme o principal critério de classificação utilizado na elaboração do Orçamento-Programa – o funcional-programático (FIG. 2).

Os dois outros elementos essenciais na estrutura do Orçamento-Programa são **as atividades e os projetos**, pois de um modo geral, é com base nesse nível de classificação que a LOA é elaborada, apresentada, executada e controlada.

As atividades e projetos constituem-se nos instrumentos de operacionalização do orçamento, transformando-se em peças básicas para as funções administrativas e gerenciais. Em alguns casos, tais elementos podem ser desdobrados em um nível menor de agregação, quais sejam, obras e tarefas.

A distinção entre os elementos citados acima pode ser verificada através das definições das categorias programáticas segundo o manual da ONU, apresentadas no Quadro 1.

Diante do exposto até agora, pode-se perceber que o planejamento operacional acontece quando da elaboração do Orçamento-Programa, especificamente, quando da determinação das atividades, projetos, tarefas e obras necessários para a execução dos programas inerentes a cada área da administração pública municipal que irão condicionar o cumprimento das funções do Estado.

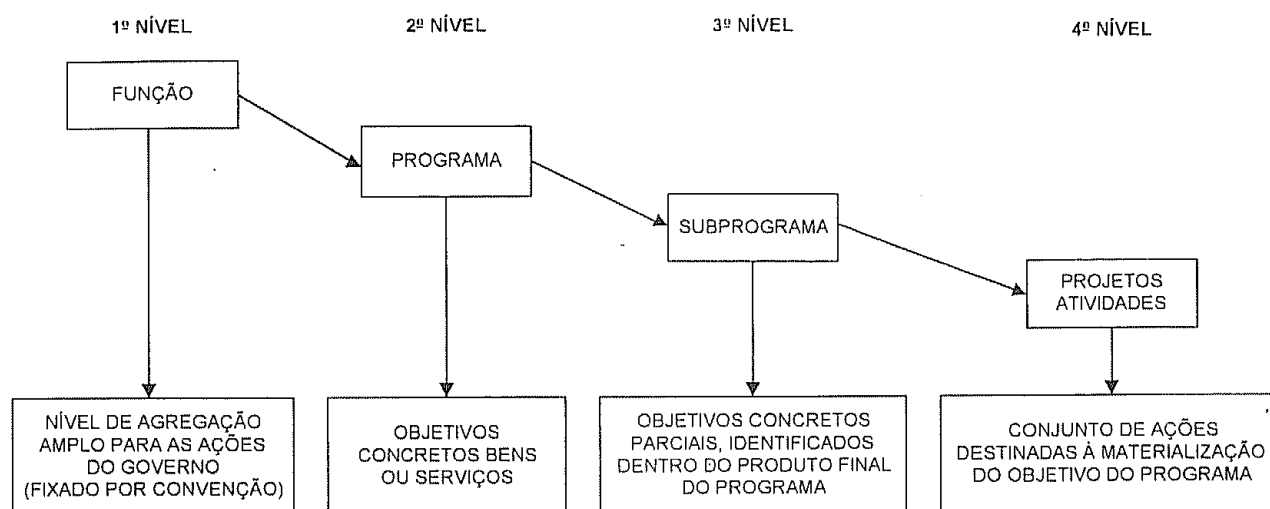


FIGURA 2 – Orçamento-Programa.

Fonte: Silva, 1996, p. 109.

### Quadro 1

<p><b>Programa de Funcionamento</b></p> <p><b>Programa</b> é o instrumento destinado a realizar funções pelas quais, em princípio, as unidades administrativas de alto nível poderão determinar e realizar seus objetivos.</p>	<p><b>Programa de Investimento</b></p> <p><b>Programa</b> é o instrumento para fixação de metas que serão alcançadas mediante o emprego de um conjunto integrado de projetos de investimentos.</p>
<p><b>Subprograma</b> é uma divisão de programas complexos para facilitar a execução em uma área específica em virtude da qual determinadas unidades operacionais poderão fixar e alcançar metas parciais.</p>	<p><b>Subprograma</b> é uma divisão de programas complexos que compreendem áreas específicas nas quais se executam os projetos de investimentos.</p>
<p><b>Atividade</b> é uma divisão das ações que visam à obtenção de objetivos de um programa ou subprograma de funcionamento, envolvendo processos de trabalho sob a responsabilidade de uma unidade administrativa de nível intermediário ou elementar.</p>	<p><b>Projeto</b> é um conjunto de trabalhos dentro de um programa ou subprograma de investimento para a formação de bens de capital, realizados por uma unidade de produção capaz de funcionar em forma independente.</p>
<p><b>Tarefas</b> são operações específicas que formam parte de um processo segundo o qual se procura obter um resultado bem determinado.</p>	<p><b>Obra</b> é uma parte ou etapa na formação de um bem de capital, figurado como um segmento de um projeto.</p>

Fonte: Giacomoni, 1998, p. 156.

#### 3.2.4 A importância do Orçamento-Programa no Processo de Planejamento

O Orçamento-Programa apresenta-se como um mecanismo de fundamental importância para o planejamento global do município, permitindo uma mobilização máxima e mais produtiva dos

recursos postos à disposição das organizações públicas. Isso porque possui como elementos essenciais:

- “a) os objetivos e propósitos perseguidos pela instituição e para cuja consecução são utilizados os recursos orçamentários;*

- b) os programas, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido de concretização dos objetivos;
- c) os custos dos programas medidos através da identificação dos meios ou insumos (pessoal, material, equipamentos, serviços, etc.) necessários para a obtenção dos resultados; e
- e) medidas de desempenho com a finalidade de medir as realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas” (Giacomoni, 1998).

De acordo com Lima citado por Nascimento (1997), o princípio fundamental do Orçamento-Programa consubstancia-se na definição dos objetivos a serem atingidos através da execução do orçamento, sendo estes vinculados ao cumprimento de determinados resultados expressos em termos físicos e financeiros.

Fica evidente a necessidade dos objetivos serem claramente definidos, não somente em termos qualitativos, mas também quantitativos através da identificação dos recursos financeiros a serem utilizados para o atingimento das metas físicas propostas.

Dessa forma, a abrangência do Orçamento-Programa ultrapassa a simples preocupação de “quanto” e “em que” o governo vai gastar, passando a preocupar-se também com outras questões relativas ao gasto público: “para que”, “por quê” e “como”, sendo todas elas respondidas quando do delineamento das atividades e projetos que serão implementados para satisfazer as demandas da sociedade.

Exemplificando o que foi exposto no parágrafo anterior, não basta saber que a prefeitura irá gastar “x” reais na construção de uma nova escola. É preciso ir além, determinando as metas físicas daquele projeto, ou seja, demonstrando que a construção da nova escola faz-se necessária em virtude do déficit existente de “y” crianças sem escola, tendo como uma das principais causas a falta de infra-estrutura necessária para atendimento das mesmas. Por isso, justifica-se a implementação do projeto que visa a criação de espaço para cobrir 90% da demanda ora identificada.

O Orçamento-Programa deve vir acompanhado de um quadro que evidencie as metas físi-

cas programadas e os custos calculados para cada programa, subprograma, projeto ou atividade (Lima citado por Nascimento, 1997).

Além disso, devem ser estabelecidos indicadores de desempenho relacionados com o uso econômico, eficiente e eficaz dos recursos públicos, com o intuito de propiciar a melhoria da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos e redução ao mínimo dos seus custos.

### 3.3 Controle X Orçamento-Programa

Após a elaboração e início da execução do Orçamento-Programa, este passa a funcionar como um mecanismo de controle, pois já foram estabelecidos os objetivos que se pretende alcançar, acompanhados das metas físicas, da evidenciação dos recursos a serem utilizados, da definição dos custos e medidas de desempenho a serem atingidas em cada programa, subprograma, projeto ou atividade.

Assim sendo, os resultados decorrentes da execução do orçamento devem ser avaliados em relação aos planejados, possibilitando a identificação dos desvios, sejam eles relacionados ao processo de execução ou do próprio planejamento, conduzindo à correção dos mesmos.

Para que o processo de planejamento, consubstanciado no PPA, LDO e LOA, não tenha um fim em si mesmo é preciso que o controle ocorra sobre três enfoques – economia, eficiência e eficácia – para que as despesas efetuadas pelo governo municipal não atendam somente os aspectos legais, mas que possam representar uma aplicação inteligente dos escassos recursos públicos.

Os três aspectos anteriormente citados podem ser sintetizados da seguinte forma:

- “a) economia significa gastar o menor montante possível para obter-se algum benefício;
- b) a eficiência é alcançada quando o benefício gerado é o maior possível em comparação com o esforço despendido em atingi-lo; e
- c) a eficácia ocorre quando o benefício produzido atende a uma necessidade existente, na quantidade, tempo e espaço definidos” (Filomena, 1995).

A utilização do Orçamento-Programa é de grande valia para a avaliação dos gastos públicos ao propiciar o acompanhamento, fiscalização e exame da gestão pública, com a finalidade de proteger o patrimônio público, promover a maior economia, eficiência e eficácia dos serviços prestados, bem como a correção das falhas e a punição dos infratores.

### 3.4 Controle Social do Orçamento-Programa

Até o presente momento o Orçamento-Programa foi abordado sob o enfoque gerencial, ou seja, de como ele pode ser utilizado para otimização da alocação dos recursos públicos, aumentando o nível de satisfação da população.

Apesar do fortalecimento do regime democrático e a recuperação da legitimidade do Estado não se restringirem ao melhor desempenho da máquina estatal, esta é uma condição básica para uma gestão pública transparente.

A transparência da gestão pública está intimamente ligada ao conceito de *accountability*, ou seja, o prestar contas dos governantes aos governados. E nesse contexto, aparece a idéia de controle social, que somente começará a ser exercido quando os cidadãos tiverem acesso às informações relativas aos atos e fatos praticados pelos dirigentes políticos.

A utilização das técnicas do Orçamento-Programa proporciona não somente a melhor alocação dos recursos disponíveis pelos gestores públicos, mas também torna mais fácil para os mesmos prestar contas ou informar a comunidade sobre o uso desses recursos. Sendo assim, os cidadãos poderão exercer um melhor controle e avaliação do desempenho da administração pública municipal.

As informações contidas implícita ou explicitamente no Orçamento-Programa devem ser divulgadas para a sociedade, criando condições para que esta possa participar efetivamente do processo de planejamento-execução-controle da despesa pública.

Sabe-se que não é suficiente ter acesso à informação, é preciso criar espaços para os cidadãos obterem explicações, serem envolvidos na gestão dos recursos públicos, serem ouvidos, e mais,

*“... é preciso haver um quadro legal que permita a contestação das ações contrárias ao interesse público” (Levy, 1999).*

Mas, tornar as informações acessíveis já é um bom começo, considerando-se que

*“a informação para o público tem a vantagem de fortalecer atores constituídos e pode tornar ativos cidadãos passivos” (Levy, 1999).*

No entanto, para que isso aconteça, deve-se levar em conta a qualidade e quantidade de informações para que se tornem realmente úteis na evidenciação das políticas públicas, servindo como instrumento de controle social, garantindo a economia, eficiência e eficácia das atividades governamentais, a transparência dos atos da administração pública e a democratização do sistema político.

## 4 A CONTABILIDADE NO PROCESSO DE CONTROLE SOCIAL DO ORÇAMENTO-PROGRAMA

A divulgação de informações relativas ao processo orçamentário, desde a sua elaboração até a sua execução, tem sido contemplada em projetos desenvolvidos por algumas entidades governamentais, dentre eles podendo ser citados:

- a) Instrução Normativa 28/99 do Tribunal de Contas da União que estabelece regras para implementação da *homepage Contas Públicas*, a qual tornará possível o acesso organizado de alguns dados e informações relativos a todas as entidades públicas, referentes ao orçamento, à execução orçamentária, aos contratos firmados e às compras realizadas.
- b) Projeto Siafi Cidadão, tendo como objetivo disponibilizar ao cidadão informações sobre a execução orçamentária e financeira do Estado de Minas Gerais, resguardadas as de caráter sigiloso para a preservação do interesse público, em locais onde serão instalados terminais de computador (Minas Gerais, 2000).

Esse dois projetos mostram como o desenvolvimento tecnológico tem permitido pensar em alternativas até há pouco impossíveis, como a internet e os sistemas integrados de informações. Todavia, a problemática do acesso às informações não se restringe às formas de divulgação, mas notadamente diz respeito à linguagem e ao conteúdo das mesmas.

Dessa forma, o grande desafio colocado aos profissionais e estudiosos da Ciência Contábil é impedir que a linguagem técnica que é usada na estruturação do Orçamento-Programa, torne maior a distância entre a sociedade e o Estado, em vez de propiciar transparência nos atos da administração pública.

Segundo Giacconi (1998), a linguagem orçamentária é essencialmente contábil, sendo o seu elemento básico de expressão a *conta*, através da qual é possível antecipar as situações patrimoniais (no orçamento propriamente dito), registrar a movimentação patrimonial (na execução orçamentária) e apresentar os resultados (nos balanços).

Assim sendo, a elaboração de um bom plano de contas é fundamental para a utilização de todo o potencial da Ciência Contábil para cumprir com o seu objetivo principal de fornecer informações relevantes para que cada usuário possa fazer os seus julgamentos e tomar as suas decisões. Evita-se, assim, a produção e divulgação de informações restritas aos aspectos legais das operações realizadas pelos órgãos do poder público municipal com o objetivo de prestar contas às entidades de controle externo como os tribunais de contas.

A contabilidade deve, portanto, passar de um enfoque fiscal que consiste em perguntar o que o tribunal de contas tem a dizer a respeito das operações realizadas, para outro que se estenda aos aspectos relativos à economia, eficiência e eficácia de tais operações representadas no Orçamento-Programa pelos projetos e atividades.

Caberia à contabilidade, de acordo com a sua abordagem sistêmica definida por Iudícibus (1997), o processo de identificação, mensuração e comunicação de informações econômicas, financeiras, físicas e sociais para os seus diversos usuários.

A prevalência da geração de informações quantitativas em lugar das qualitativas é importante para que o subjetivismo inerente a estas

últimas não prejudique o acompanhamento e avaliação das modificações ocorridas no patrimônio público, especialmente aquelas relacionadas ao plano de atuação expresso no orçamento.

Nesse sentido, o Orçamento-Programa já condiciona um avanço no trabalho do contador ao prever a definição de metas físicas e financeiras, os custos unitários e as medidas de desempenho de cada projeto e atividade. O plano de contas, ora utilizado pela maioria das prefeituras, deve então ser aprimorado para que possa ocorrer o registro dos dados quantitativos não-financeiros em acréscimo aos financeiros, favorecendo a geração de informações que propiciarão, não somente uma melhor gestão dos recursos públicos, como também a prestação de contas pelos responsáveis pela aplicação dos mesmos.

No caso da divulgação de informações pela administração pública municipal, antes de mais nada, é preciso ter um conhecimento prévio sobre as informações que cada tipo de usuário julga relevantes para que, em conjunto com a prefeitura municipal, possa haver a definição dos termos sobre os quais se fará a prestação de contas.

As demandas de informações pelos fornecedores de insumos, pelos prestadores de serviços, pelas empresas situadas no município, pelos cidadãos residentes no bairro A, B, ou C e outros são diferentes entre si. A resposta às necessidades expressas de cada usuário é papel da contabilidade, devendo-se levar em consideração a capacidade de interpretação dos mesmos na utilização de uma grande gama de informações.

**Sendo assim, como a contabilidade poderá fornecer informações que permitam à população o acompanhamento da execução física e financeira dos projetos e atividades, a fim de verificar o cumprimento das metas fixadas?**

Uma das alternativas na solução desse problema seria a utilização da Contabilidade por Fundos,

*“sistema particular de produção de informação contábil para o controle e avaliação em entidades de atividade multivariada que, por isto mesmo, utilizam recursos específicos, vinculados naturalmente ou não a objetivos específicos...”* (Reis, 1996).

Para a realização das suas atividades e projetos, as entidades públicas utilizam recursos específicos em função das finalidades que buscam atingir. São estes projetos e atividades que compõem o elemento básico do Orçamento-Programa – o programa – que possui um produto final a ele direcionado.

Por isso, todos os recursos destinados a cada programa deveriam ser considerados como um fundo contábil ou uma entidade contábil, possibilitando o acompanhamento sistemático da alocação desses recursos nos projetos e/ou atividades que compõem o programa para o alcance das metas traçadas.

A essa prática deveria ser adicionado o acompanhamento da elaboração e execução do Orçamento-Programa de forma setorizada, viabilizando a construção de demonstrativos e relatórios contábeis para cada grupo específico de usuário.

É o caso, por exemplo, do Orçamento Participativo, em que o planejamento normalmente ocorre de forma regionalizada no momento da escolha dos projetos a serem implementados em cada região. Portanto, a contabilidade deveria criar condições para que a população obtivesse informações do seu respectivo setor quanto:

- a) aos projetos já atendidos;
- b) à quantidade de recursos financeiros alocados nos projetos;
- c) à origem dos recursos utilizados;
- d) aos elementos de despesa em que foram aplicados os recursos, tais como recursos humanos, contratação de serviços, material de consumo, material de construção, *etc.*;
- e) ao atendimento aos custos e às medidas de desempenho estabelecidos;
- f) ao atendimento parcial ou total das metas físicas e financeiras definidas, *etc.*

Tais informações deveriam vir acompanhadas de outros demonstrativos que mostrem de forma simplificada a performance da gestão pública como um todo, permitindo que a população faça uma avaliação global da alocação das receitas públicas nos vários serviços a ela prestados.

As duas técnicas ora mencionadas condicionarão ao cidadão ver com maior transparência em que a parcela da sua renda transferida para o Estado está sendo aplicada, constituindo-se na contribuição da Ciência Contábil ao processo de Controle Social do Orçamento-Programa e, conseqüentemente, a criação de uma imagem positiva da administração pública, o que concorre para o fortalecimento do regime democrático.

## 5 CONCLUSÃO

Falar da administração pública municipal nos dias atuais implica em reconhecer que as responsabilidades que deverão ser assumidas são muitas e os desafios ainda maiores.

O município deve ser entendido como o espaço físico onde se concretizam todas as ações, sejam elas da iniciativa pública ou privada, para a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos. Sendo assim, a boa atuação do gestor público municipal é de suma importância para promover o desenvolvimento econômico e social local que refletirá diretamente na estrutura geral do país.

O desempenho das principais funções do governo municipal – induzir o desenvolvimento econômico e propagar a justiça social – depende das habilidades e capacidades do gestor público em transformar em oportunidades os desafios impostos pela complexidade e incerteza do seu ambiente, mediante uma gestão pública renovada que tenha como objetivo principal a qualidade dos serviços prestados à população.

Mas, serviços de qualidade só serão alcançados quando as funções administrativas de planejamento e controle forem plenamente utilizadas. E nisso, o Orçamento-Programa muito tem a contribuir por possuir como elementos essenciais os objetivos e propósitos perseguidos pela instituição, a instrumentalização das ações do governo municipal por meio de programas, subprogramas, projetos e atividades e a identificação dos custos e medidas de desempenho de cada um desses instrumentos.

No entanto, sabe-se que muitas vezes o Orçamento-Programa nas prefeituras municipais se restringe ao simples ajustamento das despesas públicas dentro da classificação funcional-programática com a finalidade de cumprir as formalidades impostas pelas normas orçamentárias. Tal

prática é empreendida em detrimento da busca de uma gestão econômica, eficiente e eficaz dos recursos públicos, objetivo primordial do Orçamento-Programa.

Esse é um dos grandes obstáculos a ser vencido, constituindo-se no primeiro passo para a criação de uma gestão pública transparente que possibilite ao cidadão controlar como foram administrados os recursos públicos para serem atingidos os objetivos e metas da organização estabelecidos no Orçamento-Programa. Isso porque a forma como tal instrumento é estruturado propicia uma melhor mensuração do desempenho do gestor público e, conseqüentemente, a prestação de contas à população.

Nesse processo, cabe à contabilidade qualificar e quantificar as informações que deverão ser divulgadas para cada tipo de usuário específico, tendo em vista a capacidade de entendimento do mesmo e o grande volume de informações geradas sobre a administração pública municipal em razão da natureza multivariada da atividade por ela desenvolvida.

Por isso, ocorrem as sugestões da utilização da contabilidade por fundos, que considera cada programa como se fosse uma entidade contábil, e também a sua organização de maneira setorializada, possibilitando a identificação, mensuração e comunicação das informações necessárias para que cada usuário possa tomar as suas decisões e exercer de fato o controle social do Orçamento-Programa.

A responsabilidade social do contador nesse contexto é muita grande, pois o mesmo possui informações privilegiadas, criando uma situação de dependência quanto ao atendimento da condição básica para o exercício do controle social pelos cidadãos, ou seja, tornar as informações acessíveis sobre todos os atos e fatos praticados pelos dirigentes políticos que afetam o patrimônio público.

Para que os profissionais da contabilidade possam realmente assumir as suas responsabilidades é preciso que o foco centrado nas instituições privadas, especificamente as empresas comerciais e industriais, seja alargado por meio de pesquisas e estudos que retratem **como é e como deveria ser** a atuação da contabilidade nas instituições públicas.

São essas pesquisas e estudos que tornarão possível a criação de novas metodologias e novos

instrumentos que condicionarão a melhoria das informações geradas para a gestão da prefeitura municipal e para satisfazer as necessidades de informações dos usuários externos à organização. Sendo assim, ficam como sugestões:

- a) a mensuração dos custos na administração pública;
- b) a inserção de contas de natureza não-financeira que retratem quantitativamente o patrimônio público no plano de contas das prefeituras municipais;
- c) utilização de indicadores econômicos, físicos e financeiros no processo de controladoria de gestão na administração pública municipal;
- d) o papel do orçamento público e da contabilidade no sistema de controle interno das prefeituras municipais;
- e) estruturação de um plano de contas que atenda aos princípios da contabilidade por fundos, bem como da contabilidade por setores de interesse;
- f) desenvolvimento de demonstrativos contábeis que possuam uma linguagem acessível à maioria da população;
- g) sistema de informações contábeis como canal de articulação e negociação entre Estado e sociedade, dentre outros.
- h) Dessa forma, será garantida a democratização da informação contábil.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BIO, Sérgio Rodrigues de. *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988.
- BRASIL. Instrução Normativa nº 28 de 5 de maio de 1999. Estabelece regras para a implementação da *homepage Contas Públicas*, de que trata a Lei n. 9.755/98. Disponível em: <<http://www.contas-publicas.org.br>>. Acesso em: 28 abr. 2000.

- BRASIL. Lei Complementar nº 101, 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], Brasília, DF, v. 138, n. 86, p. 1-11, 2000.
- CAMPOS, Sílvia Butters de; PULLIG, Antônio Carlos Apio; OLIVEIRA, Dairaci de Senna. *Organização administrativa*. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.
- CARTAXO, Maria de Fátima Pessoa de Mello. O município como célula. *Comunicado GET*, Brasília, n. 2, p. 1, abr. 1999.
- DINIZ, Eli. Governabilidade, governance e reforma do Estado: considerações sob o novo paradigma. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 120, n. 2, p. 5-21, maio/ago. 1996.
- FILOMENA, Sérgio Fernando Elsenbuch. Controle da despesa pública II. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 24, n. 82, p. 47-52, jul./set. 1995.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- KLIKSBERG, Bernardo. Uma gerência pública para os novos tempos. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 118, n. 1, p. 119-141, jan./jul. 1994.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- LEVY, Evelyn. Controle social e controle de resultados: um balanço dos argumentos e da experiência recente. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunill (Org.). *O público não-estatal na reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1999.
- MACHADO JUNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4320 comentada*. 27.ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1996.
- MINAS GERAIS. Decreto n. 40.880, de 20 de janeiro de 2000. Impõe aos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual a obrigatoriedade de pôr à disposição dos cidadãos, via Internet e outros meios, dados referentes à execução orçamentária e ao desenvolvimento das ações de sua competência. Diário de Minas Gerais, ano CVIII, n. 9, 2000.
- NASCIMENTO, José Olavo do. Orçamento-Programa: uma síntese de enfoques preambulares. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 26, n. 88, p. 46-52, jan./mar. 1997.
- OLIVEIRA, José Carlos de, et al. *Transformação produtiva com equidade: o debate no Brasil; condicionantes macroeconômicos*. Brasília: IPEA, 1995.
- OLIVEIRA, José Carlos de; TACCA JR., Luiz; SILVA, Paulo Fontenelle e. Aspectos relevantes do orçamento da união. In: OLIVEIRA, José Carlos de, et al. *Transformação produtiva com equidade: o debate no Brasil; condicionantes macroeconômicos*. Brasília: IPEA, 1995. cap. 5, p. 133-196.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunill (Org.). *O público não-estatal na reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1999.
- PINHO, José Antônio Gomes de; SANTANA, Mercejane Wanderley. *Inovação na gestão pública no Brasil: uma aproximação teórico-conceitual*. Disponível em: <<http://www.nutet.adm.ufrgs.br>>. Acesso em: 28 abr. 2000.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio et al. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- REIS, Heraldo da Costa. Em busca da transparência na contabilidade governamental. In: MACHADO JUNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4320 comentada*. 27.ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1996.
- SILVA, Lino Martins. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.