

FUNDAÇÃO DE PEDRO LEOPOLDO
FACULDADES INTEGRADAS DE PEDRO LEOPOLDO
MESTRADO PROFISSIONALIZANTE EM ADMINISTRAÇÃO

UMA ANÁLISE DOS PADRÕES DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA DO SETOR PÚBLICO
UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE ITABIRA

Jucimar Alves Andrade

Orientador: Prof. Dr. Luís Aureliano

PEDRO LEOPOLDO

2006

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

JUCIMAR ALVES ANDRADE

UMA ANÁLISE DOS PADRÕES DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA DO SETOR PÚBLICO
UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE ITABIRA

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração das Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Luís Aureliano

PEDRO LEOPOLDO

2006

FOLHA DE APROVAÇÃO

Título da Dissertação: UMA ANÁLISE DOS PADRÕES DE GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NO SETOR PÚBLICO – UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE ITABIRA.

Nome da Aluna: JUCIMAR ALVES ANDRADE

Dissertação de mestrado profissionalizante defendida junto ao Programa de Pós-graduação em Administração das Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, aprovada pela banca examinadora, constituída pelos professores:

Prof. Dr. Luís Aureliano Gama de Andrade
(Orientador)

Prof^a. Dra. Adelaide Coelho Baêta

Prof^a. Dra. Íris B. Goulard

Pedro Leopoldo (MG), 11 de setembro de 2006.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em especial a Deus, por cada lição aprendida e por ter me ajudado a prosseguir e chegar ao final dessa jornada mesmo diante de tantos obstáculos.

A Marquinhos, meu companheiro de viagem e na busca de conhecimento.

Ao meu professor orientador Dr. Luís Aureliano, por compartilhar comigo sua sabedoria.

À professora, Dra. Adelaide Baêta, pelas sugestões e colaborações na qualificação e defesa do trabalho.

A Cláudio, pela companhia, pelas caronas e pelos favores.

A Eunice, por intermediar as informações junto ao Seplan. Aos gestores, Gerson Rodrigues, Regina, Edvaldo Alvarenga e Marilaine, pela boa vontade e pelas informações disponibilizadas.

Aos secretários, Carlos Henrique Souza, Maria Alice Lage, Tânia Regina Camilo e Deoclécio Fonseca Mafra, por contribuírem para que o estudo de caso fosse realizado.

A Márcio, pelos favores que contribuíram para que eu chegasse ao final dessa jornada.

E à minha, mãe por tantas orações e preocupações dispensadas para mim durante minhas viagens.

E a todos que, de alguma forma, contribuíram para que eu alcançasse esse meu objetivo.

É graça divina começar bem.
Graça maior persistir na caminhada certa.
Mas graças das graças é não desistir nunca.

D. Hélder Câmara

SUMÁRIO

Lista de siglas

Resumo e Abstract

1 – INTRODUÇÃO	11
1.1 – JUSTIFICATIVA	14
1.2 – PROBLEMATIZAÇÃO	15
1.3 – OBJETIVOS DA PESQUISA	16
1.4 – METODOLOGIA	17
1.5 – ESTRUTURA DO TRABALHO	18
2 – REFORMA DO ESTADO E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	20
2.1 – REFORMA DO ESTADO NO BRASIL	25
2.1.1 – REFORMA DO GOVERNO LUÍS INÁCIO LULA DA SILVA	31
3 – PLANEJAMENTO	34
3.1 – PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	34
3.1.1 – ANÁLISE DO AMBIENTE INTERNO E EXTERNO DA ORGANIZAÇÃO	36
3.1.2 – ESTABELECIMENTO DA VISÃO E DA MISSÃO DA ORGANIZAÇÃO	37
3.1.2.1 – OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	37
3.1.2.2 – PROJETOS	38
3.1.2.3 – POLÍTICAS	39
3.1.3 – ELABORAÇÃO DA ESTRATÉGIA	40
3.1.4 – IMPLEMENTAÇÃO DA ESTRATÉGIA	42
3.1.5 – CONTROLE E AVALIAÇÃO	44
3.2 – PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS	45
4 – O SISTEMA DE PLANEJAMENTO INTEGRADO BRASILEIRO	49
4.1 – PLANO PLURIANUAL - PPA	50
4.2 – LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	52
4.3 – LEI DE ORÇAMENTOS ANUAIS	54
4.3.1 – RECEITAS	60
4.3.2 – DESPESAS	62
4.3.2.1 – CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL	63

4.3.2.2 – CLASSIFICAÇÃO POR CATEGORIAS ECONÔMICAS.....	64
4.3.2.3 – CLASSIFICAÇÃO POR ELEMENTOS DE DESPESAS.....	65
4.3.2.4 – CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL	66
4.3.2.5 – CLASSIFICAÇÃO ESTRUTURAL PROGRAMÁTICA	67
4.4.3 – ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA BRASILEIRA	68
4.4.3.1 – ELABORAÇÃO DA PROPOSTA.....	71
4.4.3.2 – ESTUDO E APROVAÇÃO	72
4.4.3.3 – EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	74
4.4.3.3.1 – CRÉDITOS ADICIONAIS.....	77
4.4.3.3.2 – DESCENTRALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS	78
4.4.3.3.3 – ESTÁGIOS DA DESPESA DENTRO DA EXECUÇÃO	80
4.4.3.4 – AVALIAÇÃO E CONTROLE.....	85
5 – SISTEMA DE CUSTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	87
6 – GESTÃO FINANCEIRA	92
6.1 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS	93
6.1. 1 – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	95
6.1.2 – BALANÇO FINANCEIRO	95
6.1.3 – BALANÇO PATRIMONIAL.....	96
6.1.4 – DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS.....	97
6. 2 – ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES E ÍNDICES FINANCEIROS.....	98
6.3 – INFORMAÇÕES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	100
7 – ESTUDO DE CASO	106
7.1 – CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO	106
7.2 – PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO.....	110
7.3 – ANÁLISE DOS DADOS E ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO.....	123
8 – CONSIDERAÇÕES FINAIS	127
9 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	131

LISTA DE SIGLAS

ABC	- Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividades
AIDS	- Acquired Immune Deficiency
APAE	- Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais
BNDS	- Banco Nacional de Desenvolvimento
CF	- Constituição Federal
CIDE	- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CVRD	- Companhia Vale do Rio Doce
DARF	- Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DST	- Doenças Sexualmente Transmissíveis
FHC	- Fernando Henrique Cardoso
FUNDEF	- Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental
INPC	- Índice Nacional de Preços ao Consumidor
IPCA	- Índice de Preço ao Consumidor Amplo
LOC	- Licença de Operação Corretiva
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	- Lei Orçamentária Anual
MARE	- Ministério da Administração e Reforma do Estado
MST	- Movimento dos Sem Terra
NOAS	- Normas Operacionais da Assistência à Saúde
NOB	- Norma Operacional Básica
ONU	- Organização das Nações Unidas
PDRA	- Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado
PFA	- Programação Financeira Aprovada
PPA	- Plano Plurianual
PPBS	- Planning, Programming and Budgeting System – Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento
PPF	- Proposta de Programação Financeira

PSF	- Programa Saúde da Família
QDD	- Quadro de Detalhamento de Despesas
SEGES/MPOG	- Secretaria de gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
STN:	- Secretária do Tesouro Nacional
SUS:	- Sistema Único de Saúde
UTI:	- Unidade de Tratamento Intensivo

RESUMO

ANDRADE, Jucimar Alves. Uma análise dos padrões de gestão orçamentária no setor público: um estudo de caso no município de Itabira. Pedro Leopoldo, 2006.136 p. Dissertação em Administração, Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo.

Este trabalho tem como objetivo analisar os padrões de gestão orçamentária no setor público, utilizando como referencial teórico de análise a reforma dos Estados e da administração pública contemporânea, por meio de uma abordagem metodológica exploratória. Foi utilizada, também, para alcançar este objetivo uma abordagem metodológica empírica – analítica com a condução de um Estudo de Caso dos orçamentos públicos da Secretaria Municipal de Saúde, de Educação, de Administração e de Obras do município de Itabira/MG.

No que tange à administração pública moderna, é observado o seu direcionamento para uma gestão voltada para o resultado, com a integração por meio de programas, entre o planejamento e o orçamento. As razões desse direcionamento são de ordem econômica e político-ideológicas, entretanto, permitem o uso mais racional dos recursos públicos frente às demandas da sociedade. Entre os conceitos incluídos nesta forma de gestão pública destacam-se o da eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e transparência. Porém, para alcançar estes conceitos existem limitações a serem enfrentadas pelos gestores na elaboração do principal documento de gestão pública, o orçamento. Entre tais limitações estão os bancos de dados desestruturados, imprecisos e desatualizados; a imprevisibilidade das receitas e das despesas; a particularidade de cada secretaria e a inexperiência de alguns gestores frente ao novo instrumento de gestão. Observa-se, que apesar das bases da nova administração pública dar ênfase aos orçamentos direcionados, ao planejamento e à gerência, a prática comum verificada na pesquisa é a elaboração de orçamentos direcionados ao controle. Acredita-se que as organizações públicas juntamente com suas secretarias e suas particularidades podem elaborar orçamentos que sejam eficientes, eficazes, efetivos, econômicos e transparentes na demonstração das ações do governo e o mais importante, que sejam uma fonte real de informação para a tomada de decisão e útil aos interessados.

ABSTRACT

ANDRADE, Jucimar Alves. *The analyze of plans, management budgeting in the public sector: A case Study on the town of Itabira, MG. Pedro Leopoldo, 2006. 136 pages. Dissertation in Administration, Integrated College of Pedro Leopoldo.*

This study has as an objective to analyze the plans, management budgeting in the public sector, having the conception of reform and the reform of the management of contemporary government, as the theoretical framework from which analysis stems. This study was based on methodology of exploitation. In order to achieve its objective an empirically methodological approach was established – an analytical study based on Case Studies of Itabira city's government budget within the bureau of Healthy, Education, Management, and Municipal Development the town of Itabira/ MG.

The modern administration of governs tend to focus on a management toward to results with integration of the programs established by the Sectors of Planning and Budgeting. The reasons for that are fundamentally economic and politic – ideological, which allow a more rational employment of the govern sources in response to the society demand. Among the concepts included on this type of govern management are efficiency, efficacy and effective, economical and transparency, which are those the most emphasized. However, the government executives face limitations to achieve these concepts while elaborating the budget, which is the most important document for the govern management. Among these limitations are the data bases unstructured, imprecise, and inaccurate, the unpredicted revenues and expenses, the peculiarity of each bureau, and the inexperience of some govern executives facing a new form of management. Even though the bases of the new govern management emphasizes the budgets toward to planning and managing, the common practice verified on the research is the establishment of a budget toward to control. It is believed that the govern organizations among their bureaus with their particularities could elaborate budgets that are efficient, efficacy, and effective, economical and transparent on the expression of the procedures of the governs; and, more important that these budgets would be an accurate and reliable source of information for the decision makers and whoever would be concerned.

1 – INTRODUÇÃO

O mundo tem passado por grandes transformações, principalmente, a partir do final da década de 80. Entre elas, destacam-se as relacionadas com o avanço tecnológico, a globalização, a internacionalização e a redemocratização de alguns países.

Diante desse contexto de mudanças, o Estado também passa por importantes modificações, especialmente, em relação às suas características políticas e econômicas. Entre as políticas, está a ruptura com o sistema autoritário que perdurou da década de 30 a 70, caracterizado por crises sucessivas e instabilidade política. Com essa ruptura, a democratização cria bases mais firmes, e promove um conjunto de reformas políticas; implanta o regime poligárquico.

Apesar das modificações promovidas, para Osborne e Gaebler (1995), a democratização não coaduna com o Estado até então existente, indicando que é preciso reinventá-lo, modificar o seu relacionamento com o cidadão, privatizar a sua gestão, retirar-lhe a sua arrogância e a onipotência e submetê-lo à restrita obediência das normas jurídicas.

Nesse sentido, a reforma de cada Estado está diretamente relacionada com a qualidade da democracia desenvolvida no país e com seus traços históricos. Nos países onde a democracia possui regras mais sólidas, decrescentes ou baixo nível de desigualdade de renda e eficaz mecanismo de controle e prestação de contas, as reformas têm se apresentado mais consistentes.

Entretanto, indiferente às particularidades de cada país, Diniz (2003) destaca que as novas prioridades na redefinição da agenda pública passam a ser: as reformas políticas para a construção de regimes democráticos; programa de estabilização econômica; reformas orientadas para o mercado, notadamente a privatização; a abertura externa da economia e a integração na ordem mundial globalizada.

No Brasil, a crise dos anos 70 e o contexto de mudança dão origem, em meados dos anos 80, a novas funções para o Estado e a necessidade de transferir algumas de suas atribuições para outros entes federativos e com isso, promover sua reorganização para enfrentar a crise, adequar-se aos novos requerimentos do mundo e da sociedade e consolidar a democracia. A crise do Estado era causada pelo inchaço das suas funções, atividades e da conseqüente crise fiscal.

Assim, a partir de 1990, o contexto em que o Estado se encontrava era de redução do seu peso, além da competitividade internacional e a privatização das estatais, começando a partir daí a redefinição do seu papel.

Por isso, na nova agenda democrática brasileira, segundo Varela (2004), surgem reivindicações para novos direitos sociais e políticos, eqüidade nos resultados das políticas públicas, descentralização, participação da sociedade civil na formulação, implementação e controle dos programas governamentais, valorização das instituições de relacionamento com a sociedade civil para aprofundar a democracia.

Na esteira da democratização, cresce a aspiração dos setores organizados da população, por participação do povo nas decisões do governo e na elaboração do orçamento público, principal documento de definição das prioridades e implementação de políticas.

O modelo orçamentário empregado, no Brasil, desde a década de 60, o orçamento-programa, apresenta bases para tal participação. Consistindo em um conjunto de conceitos e disposições técnicas sistematizado pela ONU, é um documento que expressa os objetivos perseguidos pela organização e os meios para atingi-los durante um exercício financeiro. É, ainda, um instrumento de ligação entre o processo de planejamento e controle, orientado para o resultado com o objetivo de medir o desempenho dos serviços públicos quantitativa e qualitativamente.

A crise do Estado demonstra, também, a obsolescência da forma burocrática de administrá-lo. Logo, defende-se a implantação de um novo modelo de gestão pública, a chamada administração pública gerencial que busca introduzir uma nova racionalidade moldada a partir de paradigmas vigentes no setor privado.

Apesar da Constituição Federal de 88 ter abordado os instrumentos de planejamento e orçamento, detalhadamente, somente nos anos 90 foi adotado o modelo gerencial, até então o modelo orçamentário vigente era conservador e de controle.

A administração gerencial é caracterizada por ênfase na descentralização, eficiência, ações voltadas para o cidadão e o controle por resultados, o que permite assim, a redução dos custos e a racionalização dos escassos recursos públicos, frente às demandas da sociedade.

Este tipo de gestão é também denominado por alguns autores como o governo empreendedor que, de acordo com Catelli e Santos (2001), é o governo voltado para o cidadão como cliente que busca padrões otimizados de eficiência e eficácia, com ética e transparência na gestão dos recursos públicos com responsabilidade fiscal.

Sob este mesmo ângulo, Osborne e Gaebler (1995) afirmam que o governo empreendedor pertence à comunidade, dando responsabilidade ao cidadão em vez de servi-lo e que o poder do governo empreendedor, deriva de sua postura de controle orientados por missões, metas e objetivos.

Enfim, os processos de mudanças econômicas, administrativas e políticas envolvem diversos aspectos, entretanto, os que merecem destaque neste trabalho são os relacionados com a gestão pública, com o planejamento e orçamento público.

1.1 – Justificativa

“Há muitas razões que determinam a realização de uma pesquisa. Uma delas é a razão de ordem intelectual que advém do desejo de conhecer pela própria satisfação de conhecer, envolve desenvolver e testar teorias e hipóteses que sejam interessantes para o investigador e que possam ter alguma aplicação no futuro. A outra, de ordem prática, pode conduzir à formulação de problema de pesquisa, como resposta a problemas relevantes para subsidiar uma ação ou prever acontecimentos”. (GIL, 1999).

São razões intelectuais e práticas que fizeram com que este tema fosse escolhido, entre elas, o desejo de conhecer como os recursos públicos tem sido utilizados diante das transformações que criaram a possibilidade de seu uso mais racional.

Dentre essas mudanças podem ser citadas o novo foco gerencial dado à administração pública, as novas responsabilidades adquiridas pelos municípios, a Lei de Responsabilidade Fiscal e o fim da inflação.

Existem, ainda, limitações a serem enfrentadas como, bancos de dados desestruturados, imprecisos e desatualizados, imprevisibilidades das receitas e das despesas, a particularidade de cada secretaria e a inexperiência de alguns gestores frente aos novos instrumentos de gestão. Essas limitações dificultam a elaboração do orçamento, principal documento de demonstração dos programas e da quantificação física das ações do governo em benefício da população e da transparência nas informações políticas.

Entretanto, um orçamentário bem-desenvolvido permite que erros e ineficiências passadas não sejam repetidos e que erros futuros possam ser corrigidos antes de sua ocorrência. Proporciona, ainda, informações mais seguras e importantes para a

elaboração dos orçamentos futuros e para a população interessada em participar da gestão de seu município.

1.2 – Problematização

A administração pública nos últimos anos tem despertado maior interesse por parte da população e dos governantes, principalmente, pelas transformações pelas quais tem passado. Entre estas, estão as sociais, direcionadas à maior eficiência dos serviços públicos, ao maior atendimento às demandas da população e à proteção aos direitos sociais. As políticas relativas à redemocratização e a descentralização; às administrativas, dando ênfase ao gerenciamento.

Essas novas diretrizes permitem uma melhor aplicação do dinheiro público diante das demandas, maior participação da população nas decisões públicas e maior transparência nas ações do governo.

O instrumento responsável por demonstrar as ações do governo é o orçamento, que mediante de sua elaboração permite aos governantes, de qualquer esfera, apresentar à população quais são os programas prioritários de governo, discriminando a origem e o montante de recursos a serem obtidos, bem como a realização dos dispêndios alocados no tempo. Porém, existe uma grande dificuldade na obtenção de dados e informações estruturadas, precisas e atualizadas necessárias à tomada de decisões para a elaboração do orçamento.

Estas deficiências de informações, aliadas à inexperiência de alguns gestores frente aos novos instrumentos de gestão pública e à imprevisibilidade da arrecadação, dificultam o trabalho de definição dos objetivos estratégicos pela administração pública. Diante dessas dificuldades e das particularidades de cada secretarias surge a questão: Existem diferenças nos padrões de gestão orçamentária utilizada pelas secretarias?

Um bom desempenho na elaboração dos orçamentos cria para a administração pública uma imagem de competência e seriedade. Além de dar transparência nos atos e fatos dos gestores, evita que infrações não sejam punidas com sanções administrativas, políticas e jurídicas.

Assim, em qualquer nível de governo, principalmente no municipal, é de fundamental importância que as secretarias tenham todas as informações sobre a situação real do município em relação ao controle, planejamento, aos dados contábeis e financeiros, além de informações políticas, econômicas e sociais em geral, para elaborar os seus orçamentos e tomar decisões com base em informações reais.

Diante do exposto, este estudo será desenvolvido com o intuito de verificar a questão aqui evidenciada. Utilizar-se-ão, dados fidedignos, para alcançar este objetivo, além de se comprometer a trazer informações não apenas aos diretamente envolvidos no trabalho, mas em alcançar outras pessoas que se interesse pelo assunto.

1.3 – Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral do estudo é analisar os padrões de gestão orçamentária no setor público, os quais se referem às secretarias que possuem recursos próprios e às que não possuem recursos próprios para o orçamento.

Para atingir a meta principal, o estudo desdobra-se nos seguintes objetivos específicos:

- Situar a gestão pública em relação ao contexto de reforma do Estado e em relação aos fundamentos democráticos.
- Analisar a gestão de duas secretarias que possuem recursos próprios e duas secretarias que não possuem recursos próprios.

1.4 – Metodologia

O trabalho foi construído por meio de uma abordagem metodológica exploratória e empírico-analítica, já que a base do estudo foi uma pesquisa de campo e de acordo com a afirmação de Vergara (2004), os tipos de pesquisas não são mutuamente excludentes.

Dessa forma, como procedimentos técnicos, para que o propósito da pesquisa fosse alcançado foram feitas pesquisas: bibliográfica, documental, de campo e um estudo de caso.

Inicialmente, foi feita uma pesquisa bibliográfica para apresentar um estudo genérico sobre: gestão pública, orçamento público, custos e gestão financeira, com o objetivo de identificar características do desenvolvimento da administração pública brasileira nas últimas décadas e explicitar o problema.

Em seguida, para o levantamento de dados foi feita uma pesquisa sobre as características gerais do município de Itabira/MG, além de uma pesquisa documental para levantar a Lei do Orçamento Anual das Secretarias de Saúde, Educação, Obras e Administração dos anos de 2002 a 2005.

Foi realizada, também, nessas secretarias, uma entrevista focalizada pouco estruturada e focada em orçamento com pessoas que estão ligadas ao problema, na prática.

O universo da pesquisa é composto pelos gestores e secretários da Prefeitura Municipal de Itabira e a amostra foi definida por tipicidade, composta de quatro secretários, quatro gestores, um co-gestor e pela responsável pelo Departamento de Auditoria.

Com base nesses dados, foi realizado um estudo de caso no município de Itabira, onde foram analisados, por meio de uma leitura profunda das respostas, os padrões de gestão orçamentária pública utilizados nas respectivas secretarias com o objetivo de captar uma idéia do todo. Foram destacadas as principais dificuldades e possibilidades de conciliação entre gestão das políticas públicas, a gestão orçamentária e financeira. Os resultados apresentados reafirmam a importância do uso da informação para o processo de gerenciamento.

1.5 – Estrutura do Trabalho

Com o objetivo de alcançar o resultado proposto, esta pesquisa foi organizada em capítulos. O primeiro capítulo apresenta uma visão geral do tema abordado, descrevendo as transformações da administração pública nas últimas duas décadas, a justificativa, a questão orientadora, os objetivos e a metodologia empregada que serviram como base para definir o referencial teórico da pesquisa.

No segundo capítulo foi definido o referencial teórico, com a contextualização da reforma do Estado e da administração pública, dando relevância à reforma do Estado no Brasil.

O terceiro capítulo apresenta os conceitos e estrutura do Planejamento Estratégico e a importância do planejamento público na gestão dos municípios.

O quarto capítulo é reservado ao Sistema de Planejamento Integrado Brasileiro, dando ênfase, às concepções de orçamento público e sua evolução, buscando identificar a concepção prevalecente no município.

Em seguida, o quinto capítulo apresenta a necessidade de um sistema de custos em complementação a um processo de planejamento público eficiente.

Finalizando o referencial teórico, o sexto capítulo faz referências à análise financeira, ferramenta essencial na racionalização da captação e alocação dos escassos recursos públicos.

No sétimo capítulo, foi definida a estratégia de pesquisa utilizada - Estudo de Caso - a descrição da metodologia da pesquisa com seus instrumentos de coleta de dados e de informações, a abrangência e o método utilizado para a condução da análise das evidências e de construção do relatório. Sendo apresentadas, também as características gerais do município estudado.

No oitavo capítulo, foi resguardado para as considerações finais, a qual foram destacados os principais problemas e a possibilidade de conciliação entre a gestão pública e a gestão orçamentária e financeira na elaboração do orçamento público. Indica também, as recomendações em relação ao trabalho e as contribuições para a gestão das organizações públicas.

2 – REFORMA DO ESTADO E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As transformações que vêm ocorrendo no mundo, principalmente, a partir das duas últimas décadas, têm provocado importantes mudanças econômicas, políticas e sociais. Entre elas, a ruptura com o antigo modelo nacional de desenvolvimento latino-americano.

Vários fatores internos e externos são responsáveis por essas mudanças. Diniz (2003) cita entre os primeiros, as sucessivas crises internacionais, a partir de meados dos anos 80, a pressão das agências multilaterais, os avanços do processo de globalização, o colapso do socialismo e o fim da guerra fria.

Esses fatores vêm impondo ao Estado, novas funções e, conseqüentemente, novas formas de se organizar e de gerir, para cumprir seu papel de prestar serviços, governar, exercer a vontade de forma contínua, com o objetivo de obter resultado útil. Dessa forma, a função do Estado de prestador e executor direto de serviços é substituída pela função de regulador e promotor do desenvolvimento desses serviços.

Sobre esse aspecto, Catalá (1998) afirma que em sociedades como as que conhecemos, atualmente, nas quais os atores são, simultaneamente, autônomos e interdependentes, governar é, cada vez menos, a produção de bens e serviços e, cada vez mais, a ação de garantir que os atores se comportem de acordo com determinadas regras que incentivam o comportamento eficaz ante os desafios e as oportunidades apresentados pelo corpo social.

Surge a partir desse novo cenário, a necessidade de reformar o Estado que Bresser Pereira e Spink (1998) advertem ser um tema amplo; envolve aspectos políticos, relacionados com a promoção da governabilidade; econômicos e administrativos direcionados a aumentar a governança.

Catalã (1998) acredita que, para promover a governabilidade, a reforma do Estado deve abranger não só a reforma dos papéis, do desenho organizacional, do financiamento, dos procedimentos e da responsabilização das organizações públicas e de seus agentes, mas também, a reforma do sistema institucional e da correspondente cultura cívica, que constituem o quadro de incentivos das organizações públicas.

Diniz (2003) vai mais além, complementa que a governabilidade está, também, relacionada com a capacidade do governo de administrar seus aspectos externos, ligados à capacidade de alcançar o equilíbrio entre ajuste interno e inserção internacional.

Entretanto, Diniz (2003) adverte que a reforma do Estado enfrenta grandes desafios, um deles é tornar a democracia do Estado auto-sustentável. Indica que, para alcançar a estabilidade democrática, a longo prazo, é necessário superar as três modalidades de *déficits* históricos aguçados sob o impacto da hegemonia das políticas neoliberais durante os anos 90, que interferem e prejudicam a sobrevivência e a longevidade da democracia. O primeiro *déficit* é o da inclusão social; o segundo é o *déficit* de capacidade de implementação do Estado de produzir resultados sociais desejados e o terceiro é o *déficit* de *accountability* e responsabilidade pública dos governantes diante da sociedade e de outras instâncias de poder.

As tentativas de reforma do Estado, implementadas nos anos 90, não foram capazes suprir estes *déficits* e sem a resolução deles, a administração pública fica comprometida a não ser desenvolvida sob uma democracia sustentável essencial para fortalecer a sociedade civil. O que pode ser confirmado pelo conceito de democracia, citado por Bresser Pereira e Spink (1998), como um instrumento político que protege os direitos civis contra a tirania, que assegura os direitos sociais contra a exploração e que afirma os direitos públicos em oposição à privatização. Todavia, é preciso superar estes obstáculos, pois, é urgente a democracia sustentável para que o Estado alcance a estabilidade a longo prazo.

Ante o exposto, a administração burocrática predominante no país, caracterizada como, lenta e cara passa a ser um problema diante das mudanças que no século XX, converteu o Estado em um grande Estado social e econômico. Passou a assumir diversos serviços sociais, de infra-estrutura, econômicos internacionais e nacionais e, ainda, provisão de serviços públicos e do sistema financeiro. Este tipo de administração torna um entrave ao desenvolvimento do país, já que a agilidade e eficiência passam a ser essenciais.

Surge portanto, para tentar alcançar essa eficiência, em lugar da administração burocrática, a administração gerencial, também, conhecida como “nova administração pública” que segundo Bresser Pereira e Spink (1998), ela parte do reconhecimento de que os Estados democráticos contemporâneos não são simples instrumentos para garantir a propriedade e os contratos, mas formular e implementar políticas públicas estratégicas para suas respectivas sociedades tanto na área social quanto na científica e tecnológica.

Sobre esse modelo de administração, Glade (1998) afirma que é o mais adequado para tornar os processos decisórios mais transparentes e mais correspondentes a uma faixa mais ampla das necessidades da nação, aumentar a responsabilidade e a eficiência na coleta de impostos e economizar o uso dos recursos do setor público dentro de apertados limites fiscais impostos pela estabilização macroeconômica.

Para que a gestão pública obtenha esses resultados e os demais que respondam à demanda dos cidadãos como clientes, é preciso que ela tenha, em paralelo, uma avaliação contínua da sociedade para que possa sempre ajustar suas estratégias, planos e metas.

Para ocorrer essa avaliação e alcançar os resultados propostos, tem sido necessário atribuir novas responsabilidades para os municípios, devido a sua maior proximidade com a população. E os agentes públicos, diante do desafio de assumir essas

responsabilidades, em um cenário de grandes turbulências, vêm buscando inovações no seu processo de gestão.

Nesse mesmo aspecto, Borja (1997) cita que alguns desses agentes têm tomado consciência da necessidade de contar com uma cidade competitiva, atrativa e funcional, dotada de infra-estrutura moderna, a qual garante um mínimo de qualidade de vida e de segurança. Essa tomada de consciência leva os agentes econômicos a traçar objetivos e a realizar atos compatíveis com o governo local e de caráter coletivo.

Assim, a modernização da gestão pública deve ser capaz de agregar valor e não apenas copiar formas de gestão bem-sucedidas de outros governos sem verificar sua aplicabilidade em termos de resultado e custos para a população. Não deve, também, ser feita apenas com objetivo de resultados de curto prazo para que se solidifique o apoio político, pois, estes raramente fazem com que o resultado a longo prazo seja duradouro.

Uma gestão deve ser baseada no aperfeiçoamento do controle social; no combate à corrupção; na valorização ao servidor público, na eficiência, eficácia e efetividade dos serviços. A eficácia na gestão pública está relacionada com a competência, a intenção dos gestores e no tipo de modelo de gestão empregado. E a efetividade dos serviços públicos está no grau em que se atingiram os resultados esperados, ou seja, é a avaliação qualitativa dos serviços.

Além disso, o modelo de gestão deve ter um sistema de comunicação e informações descentralizados para oferecer maior transparência e aumentar a capacidade decisória dos setores das secretarias.

Os gestores de cada unidade orçamentária devem ser responsáveis pelo planejamento, elaboração e execução de certos projetos e atividades e devem ter competência para autorizar despesas e/ ou empenhar, balizados em controle de custos interno, capazes de assegurar a legitimidade de todas as suas ações. E ainda, contribuir com todos os

outros envolvidos para a concepção, o planejamento, as decisões e a operacionalização do processo.

O sistema de gestão deve ter bases capazes, também, de diminuir a exclusão social, direcionada à auto-sustentação dessas pessoas, mediante o trabalho e a geração de empregos e renda, com projetos de integração ou reintegração de grupos excluídos. Ter a capacidade de identificar e resgatar valores tradicionais, como, a cidadania e absorver os novos valores que surgem na sociedade.

E, ainda, ser direcionado para a descentralização dos serviços públicos para que haja uma simplificação e desburocratização da gestão, e conseqüentemente, facilitar a vida do cidadão. Essa visão é compartilhada por Kettl (1998), que conceitua a descentralização como a redistribuição de funções e tarefas de unidades centrais da organização para unidades mais periférica, ou seja, diz respeito a onde em uma organização as funções são mais bem-desempenhadas.

Um governo bem-sucedido cria a imagem de um governo ativo, moderno, e sintonizado com as necessidades da população; cria também, uma diferenciação diante do adversário.

Dessa forma, os gestores públicos devem estar atentos na escolha de um sistema de gestão, para que este seja capaz de criar o diferencial e de produzir resultados úteis para a sociedade, pois, apesar de estar em um mercado em que o governo é monopólio, por não existirem dois governos, a concorrência existe.

Esta concorrência pode ser por meio dos partidos políticos ou pelos votos dos eleitores. Estes, enquanto estiverem satisfeitos com a gestão pública, provavelmente, votarão na sua continuidade. Portanto, a inovação da gestão pública deve ser capaz de manter o governo em uma vantagem competitiva e assegurar a sua manutenção no poder.

Contudo, Przeworski (1998) faz uma crítica à deficiência dos instrumentos institucionais democráticos para assegurar que a escolha do cidadão seja respeitada. Diz que a partir do momento em que os cidadãos elegem seus representantes, ficam sem instrumentos institucionais para obrigá-los a cumprir o que prometeram. Só nas eleições seguintes, os eleitores podem punir os políticos que tenham traído suas promessas de campanha, bem depois de terem experimentado os efeitos da traição.

Para Diniz (2003), houve transformações capazes de desmontar os fundamentos da antiga ordem, tornando anacrônica qualquer tentativa de regressar à situação precedente. Por outro lado, as reformas e as políticas governamentais não foram eficientes para produzir a região a uma nova via de desenvolvimento, possibilitando retornar o crescimento e alcançar maiores níveis de bem-estar para toda população.

Em suma, Jenkins (1998) indica que os gestores, ao desenvolverem seus trabalhos têm que sempre estar atentos ao seguinte aspecto: na administração pública a necessidade é sempre maior do que a disponibilidade, por isso é imperdoável a incompetência enquanto houver necessidade.

2.1 – Reforma do Estado no Brasil

No Brasil, de acordo com Bresser Pereira e Spink (1998), as comissões de reforma começaram a existir no primeiro período de exceção de Vargas, mas entraram num beco sem saída durante o período constitucional, ainda que todo o grupo da reforma tivesse se mantido ativo com o apoio institucional e internacional.

Por isso, a maioria dos autores considera o Decreto Lei nº 200, de 1967, como a primeira tentativa de fato de reformar o aparelho do Estado. Este decreto surgiu no primeiro governo do ciclo militar, sob o comando de Amaral Peixoto e a inspiração de Hélio Beltrão, e promoveu, a consagração da transferência das atividades de produção

de bens e serviços para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, o que já se delineava na prática. São estabelecidos como princípios: a racionalidade administrativa, o planejamento, o orçamento, a descentralização e o controle dos resultados.

Segundo Bresser Pereira e Spink (1998), o decreto teve duas consequências inesperadas e indesejáveis. De um lado, por permitir a contratação de empregados sem concurso público, facilitou a sobrevivência de práticas patrimonialistas e fisiológicas. De outro, por não se preocupar com mudanças no âmbito da administração direta ou central, que era vista pejorativamente como burocrática ou rígida, deixou de realizar concursos e de desenvolver carreira de altos administradores. Assim, a reforma administrativa embutida no Decreto ficou pela metade e fracassou.

Os fatores responsáveis pelo fracasso dessas duas tentativas de reforma foram o autoritarismo empregado e a ênfase somente no aspecto administrativo referente ao poder Executivo do Estado, não foram relevadas as necessidades de aperfeiçoamento dos demais poderes, a articulação e o equilíbrio entre eles. Diniz (2003) acredita que a falta de freios institucional ao arbítrio do Executivo criou, em diferentes momentos, sérios obstáculos para a articulação entre os poderes e a comunicação com a sociedade.

Dessa maneira, em meados dos anos 70, a situação da administração pública fica ainda mais delicada com o início da crise política do regime militar, que veio confirmar que a burocracia estatal era um sistema autoritário em processo de decadência.

Porém, só em 1980, as manifestações da crise do Estado ficaram evidentes com a crise fiscal e o esgotamento da estratégia de substituição das importações. Bresser Pereira e Spink (1998) afirmam que a causa básica dessa grande crise foi o estado: uma crise fiscal do estado, uma crise do tipo de intervenção estatal e uma crise da forma burocrática de administração do estado.

Apesar dos sinais da necessidade de substituição definitiva, depois de tantas tentativas e retrocessos, do modelo burocrático, a Constituição de 88 agrava ainda mais a crise da administração pública com o seu enrijecimento burocrático extremo.

Para Bresser Pereira e Spink (1998), a Constituição de 1988 ignorou completamente as novas orientações da administração pública. Sintetizaram esse retrocesso burocrático, como uma reação ao clientelismo que dominou o país naqueles anos, e também uma afirmação de privilégios corporativistas e patrimonialistas incompatíveis com o *ethos* burocrático. Além disso, resultou de uma atitude defensiva da alta burocracia, que se sentindo acuada e injustamente acusada, defendeu-se de forma irracional.

Parte desse retrocesso foi sanada em 1998, com a Emenda Constitucional nº19/98, que trouxe a mais profunda de todas as alterações sofridas pela Constituição, abrangendo um vasto número de dispositivos constitucionais, além de alterar a essência da administração pública brasileira. Fugiu do padrão original e partiu para a adoção de um modelo de administração mais moderno, liberal, com visíveis características do padrão que regem a iniciativa privada.

Segundo Bresser Pereira e Spink (1998), só depois do episódio da hiperinflação, em 1990, no final do governo Sarney, que a sociedade abriu os olhos para a crise. Em consequência, as reformas econômicas e o ajuste fiscal ganharam impulso no governo Collor, que deu o passo decisivo, no sentido de iniciar a reforma da economia e do Estado.

A respeito desse mesmo aspecto, Dropa (2003) afirma que a partir de 1990, o Estado brasileiro viu-se diante da realidade do competitivismo internacional, evidenciado pela rápida abertura aos capitais e comércio internacional, à privatização das empresas estatais e à redução do peso do Estado. Diante desse cenário, o governo Collor criou o Programa Nacional de Desestatização, iniciando o ciclo de privatizações que perdurou toda essa década, foi esse governo o grande responsável pelo início da reforma do Estado.

Dando continuidade à reforma do Estado, em 1995, o governo Fernando Henrique, após a implantação bem-sucedida do Plano Real cria, para apresentar os fundamentos e as propostas de reformas do Estado, o Ministério da Administração e Reforma do Estado, particularizando o aparelho do Estado e de seu pessoal.

O documento principal sobre esse tema foi o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRA), lançado em novembro de 1995, com a função de abordar aspectos necessários para tornar a administração pública mais eficiente e mais voltada para a cidadania. Os objetivos globais do PDRA eram (MARE, 1995, p.45):

- Aumentar a governabilidade do Estado.
- Limitar a ação do Estado àquelas funções que lhe são próprias.
- Transferir da União para estados e município as ações de caráter local.
- Transferir parcialmente da União para estados as ações de caráter regional.

Para atingir esses objetivos o PDRA foi elaborado mediante processos básicos, o primeiro era detectar onde a intervenção do Estado fosse necessária e com que tipo de institucionalidade. Para isso, as atividades do Estado foram divididas em quatro setores:

- a) O núcleo estratégico do Estado, composto pelo poder legislativo, poder judiciário, ministério público, poder executivo e a cúpula da administração pública nas três esferas. Esse setor era estatal e responsável por definir as leis, as políticas e cobrar o seu cumprimento.
- b) As atividades exclusivas de Estado, aquelas que são indelegáveis e que para o seu exercício é necessário o poder do Estado.
- c) Os serviços não-exclusivos ou competitivos, aqueles de alta relevância que o Estado atua simultaneamente com outras organizações privadas e do terceiro setor na prestação de serviços sociais.
- d) A produção de bens e serviços para o mercado, corresponde ao setor de infraestrutura em que atuam as empresas nas quais há, portanto, tendências à privatização.

O segundo processo era determinar a extensão do papel do Estado de regulador das atividades privadas e reduzir a regulamentação aos aspectos em que fossem absolutamente necessários.

O terceiro processo era facilitar o ajuste fiscal, principalmente, nos estados e municípios, devido ao excesso do quadro de pessoal. E em médio prazo, tornar mais eficiente e moderna a administração pública, voltando-a para o atendimento dos cidadãos.

Surge, nessa fase do PDRA, a proposta de implantação da administração pública gerencial no Brasil. Porém, o MARE (1995, p.43) faz uma ressalva sobre a utilização desse tipo de administração, considerando-a como uma evolução em relação ao modelo burocrático, em oposição dita que todos os princípios deste devem ser utilizados por aquela.

Com isso, o PDRA delimitou para o núcleo estratégico do Estado uma administração hídrica, burocrática e gerencial, ao pregar que o essencial é a correção das decisões tomadas e o princípio administrativo é o da efetividade. E para os demais setores do Estado uma administração gerencial ao pregar a eficiência.

O quarto processo seria resolver o problema da governança, ou seja, da capacidade de implementar a política pública por causas da rigidez e ineficiência da máquina administrativa.

Em 1998, houve uma fusão do MARE com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que passou a ser responsável pela implementação da reforma do Estado. Enquadrando o Poder executivo, até então excluído pela MARE. Surge, nesse contexto, o Plano Plurianual 2000/2003, conhecido também como Avança Brasil que tinha como base um modelo de gestão por resultado.

A reforma do Estado foi baseada no neoliberalismo, na qual há um estabelecimento de Estado Mínimo, em oposição ao estado inchado e paternalista até então vigente. O setor privado e a sociedade civil passam a ser considerados aliados do Estado para resolverem as questões necessárias ao desenvolvimento do país.

O modelo econômico é pautado em uma maior liberdade aos investidores para fazerem suas escolhas de investimentos. E a estabilização da economia e seu crescimento, tanto a curto como a longo prazo, são construídos com a privatização do setor público e com os programas de ajustes fiscais.

Em relação à reforma administrativa, a reforma do Estado, tinha como objetivo a redução da interferência do Estado na economia; a redução do *déficit* público e a melhoria na qualidade e eficiência dos serviços públicos e, conseqüentemente, o controle dos recursos públicos. Pregava, ainda, mudanças no ordenamento jurídico, nos regulamentos e nas técnicas e forma de trabalho da administração pública.

As ferramentas utilizadas para atingir esses objetivos seriam a descentralização do Estado com a transferência de responsabilidades do poder central para os municípios; incentivo para a comunidade gerir os serviços sociais e assistenciais; privatização de atividades econômicas competitivas sustentáveis em regime de mercado. Além de investimentos na capacitação profissional dos agentes e servidores públicos; a criação de carreiras para os gestores; a desburocratização dos processos administrativos; a prática de ética na administração e a ampliação dos mecanismos de participação da população na administração pública.

Para Diniz (2003), a reforma do Estado, proposta por esse governo e levada a feito pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado, revelou-se incapaz de realizar a ruptura preconizada por seus idealizadores. Ficou muito aquém das metas estabelecidas e mostrou-se inócua para atacar em sua complexidade os problemas responsáveis pela crônica ineficiência da ação estatal. As origens dessas dificuldades são as falhas de implementação e um erro básico de diagnóstico.

2.1.1 – Reforma do Governo Luís Inácio Lula da Silva

Para tentar alcançar os compromissos de governo, no primeiro ano do governo Lula, foi divulgado um documento intitulado em “Gestão Pública para um Brasil de Todos”, elaborado pela Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SEGES/MPOG).

Este documento prega que a transformação da gestão pública é essencial para construir um Estado atuante, promotor do crescimento e da justiça social e fiscalmente sustentável, a partir das reformas que a sociedade apoiar. (MPOG, 2003a, p.8).

Para promover essa transformação, o MPOG, 2003, p.12, elencou algumas premissas a serem seguidas na construção do modelo de gestão pública, como:

- O Estado como parte essencial da solução.
- O cidadão como beneficiário principal.
- O Plano de Gestão Pública como uma definição de governo, construída coletivamente.
- Integração do Plano de Gestão Pública às demais políticas de governo.
- Envolvimento, mobilização, incentivo e participação dos servidores e demais atores envolvidos.
- Problemas em busca de soluções.
- Pluralismo de instrumentos, ferramentas e metodologias a serem escolhidos em função dos problemas identificados.

Esse plano de gestão estabelece, ainda, uma agenda positiva de transformação da gestão pública, que busca dotar o arranjo institucional do Poder Executivo de reais condições de formulação e alcance de resultados, por meio de ações em três frentes de atuação, paralelas, integrantes e complementares: Modelo de Gestão do Plano

Plurianual, Instrumentos de Gestão e Estruturação da Administração Pública Federal. (MPOG, 2003a. p.14).

O Modelo de Gestão do PPA estará voltado à implementação e à redefinição dos programas, tendo como objetivos:

- A definição do papel do gerente do programa e suas interseções com os quadros dirigentes.
- A integração em rede entre programas, organizações e processos de trabalhos.
- O dimensionamento e a locação de recursos necessários à geração de resultados.
- O monitoramento e a avaliação de resultados. (MPOG, 2003a, p.14).

Quanto aos instrumentos de gestão, serão considerados tanto instrumentos consagrados como os desenvolvidos para problemas de gestão específicos. As escolhas serão feitas em prioridades aos problemas que se referem principalmente:

- À integração interorganizacional.
- À coordenação governamental.
- À otimização de recursos.
- À interlocução e à negociação.
- A contratualização de resultados. (MPOG, 2003a, p.15).

Em relação à estruturação da administração pública federal, serão realizadas intervenções a curto e a longo prazo, com a intenção de recompor a força de trabalho público e redesenhar os sistemas de cargo, carreira, benefícios e concursos. Definição de requisitos e modalidades de capacitação técnica e gerencial permanente dos servidores. Promoção da saúde ocupacional e melhoria da qualidade de vida. Redesenho de estruturas e processos de trabalho. Integração entre planejamento e orçamento. A redefinição de marcos e agências regulatórias. Aprimoramento dos mecanismos de controle e prestação de contas. Simplificação administrativa. Definição

de indicadores de desempenho. Estabelecimento de altos padrões de conduta e ética e de transparência. (MPOG, 2003a, p.15).

Diante ao exposto, para avaliar alguns pontos do governo Lula, nesses três anos de mandato, podem ser utilizadas as mesmas palavras de Bacha (2003), no início do mandato do Lula, as reformas da previdência e tributária propostas pelo governo são mais profundas que aquelas contempladas no governo FHC, bem como são bons os prenúncios da lei de autonomia do Banco Central, da lei de falências e da reforma trabalhista. Por outro lado, a privatização está parada; a autonomia das agências reguladoras está a risco; a nova regulamentação do setor elétrico permanece obscura; pouco se fez na área de segurança urbana e os MSTs estão no campo e nas cidades.

Além dessas questões, outras que foram elencadas e continuam sem resolução são: a justiça social; a transformação do cidadão em beneficiários principal; transparência no controle e na prestação de contas; o federalismo; a auto-sustentação fiscal; a simplificação da administração e, principalmente, o emprego de altos padrões de conduta e éticas.

3 – PLANEJAMENTO

O planejamento é uma das tarefas mais importantes da gestão, pois, é por meio dele que se pode realizar uma gestão eficaz. No conceito de Nakagawa (1993), planejamento significa tomar decisões antecipadas aos acontecimentos reais, e isto envolve escolha, dentre várias alternativas, de uma ação possível, a qual os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários possíveis do futuro.

Segundo Alday (2000), muitos líderes organizacionais tendem a confundir orçamento com planejamento. Como exemplo, podem ser citadas as instituições estatais onde os líderes compõem seus orçamentos corretamente, com mínimo de mudanças e o processo passa de um ano para outro. Esse tipo de atividade com base no orçamento ilude as pessoas, levando-as a pensar que estão planejando, mas de fato, freqüentemente, há muito pouco ou nenhum planejamento.

Portanto, o planejamento é muito mais do que pequenas mudanças com base em dados passados. Planejamento significa uma formulação sistemática de objetivos e ações alternativas, com a escolha da melhor ação, na qual as decisões presentes trazem implicações futuras.

3.1 – Planejamento Estratégico

O tipo de planejamento mais utilizado na atualidade é o planejamento estratégico, inventado em meio às décadas de 50 e 60, que só começou a receber atenção generalizada após dois anos de sua invenção.

O planejamento estratégico antes de ser consagrado passou por algumas resistências, as quais estudos indicaram que surgiam quando a empresa promovia uma mudança

descontínua em sua estratégia e quando havia um descompasso entre a nova estratégia e a potencialidade tradicional de gestão da empresa.

Por outro lado, estudos mostram que o planejamento estratégico, quando instalado adequadamente e aceito pela administração pode realmente produzir desempenho superior na organização.

Para Tavares (1991), a evolução dos conceitos e práticas associadas ao planejamento estratégico está intimamente relacionada com o ritmo cada vez maior e com as complexas mudanças ambientais.

Ansoff *et. al.* (1990) conceituam planejamento estratégico como uma identificação dos objetivos da empresa e uma análise da adequação dos seus mercados de produtos para que tais objetivos sejam atingidos, determinando a capacidade da empresa, impulsos alternativos para crescimento e a avaliação do potencial desses impulsos.

Já em uma visão mais interna, Oliveira (1997) conceitua o planejamento estratégico como o estabelecimento de um conjunto de providências a ser tomado pelo executivo para que a situação futura tende a ser diferente do passado; entretanto, a empresa tem condições e meio de agir sobre variáveis e fatores de modo que possa exercer alguma influência; o planejamento é, ainda, um processo contínuo, um exercício mental que é executado pela empresa independente de vontade específica de seus executivos.

Segundo Ansoff *et. al.* (1990), somente um número reduzido de empresas utiliza o verdadeiro planejamento estratégico. A grande maioria das organizações continua empregando as antiquadas técnicas do planejamento a longo prazo, as quais se baseiam em extrapolação das situações passadas.

Observa-se que não existe uma metodologia universal para promover um planejamento estratégico, porque as empresas diferem em vários aspectos, todavia, algumas dimensões operacionais devem ser seguidas conforme os principais autores do

assunto, como: análise do ambiente interno e externo da empresa; estabelecimento da visão, missão e dos objetivos da empresa; a elaboração da estratégia; a implementação da estratégia e o controle e avaliação.

3.1.1– Análise do ambiente interno e externo da organização

Uma estratégia começa com um detalhado diagnóstico da situação real interna e externa da organização, pois, no contexto atual, geralmente, os desafios são distintos e mutáveis. Assim, a empresa deve diagnosticar seus desafios, ameaças e oportunidades futuras para projetar e implementar respostas.

Para diagnosticar seus desafios ambientais futuros, a empresa deve prever os níveis futuros de turbulências no seu ambiente, sua agressividade estratégica e sua capacidade organizacional de reagir adequadamente a essas turbulências.

Para Oliveira (1997), o diagnóstico estratégico deve ter enfoque no momento atual, bem como no próximo momento, no próximo desafio, a fim de constituir uma dimensão crítica para o sucesso permanente.

A análise externa e interna deve ser capaz, ainda, de indicar os pontos fortes e fracos da empresa, para que aqueles sejam aproveitados e estes sanados. Após esse diagnóstico devem ser verificadas as oportunidades e as ameaças encontradas nas tendências do ambiente.

Por ser a primeira fase do processo de planejamento estratégico é essencial que a análise do ambiente seja feita da forma mais real possível para que a tomada de decisão seja coerente com a realidade, caso contrário, prejudicará todo o resto do processo de desenvolvimento e implementação do planejamento.

3.1.2 – Estabelecimento da visão e da missão da organização

A visão representa o que a organização quer ser, consiste em determinar o que deseja o grupo de interesse. A partir da visão são estabelecidos outros direcionadores organizacionais como a missão, os objetivos e os valores da organização.

Os valores expressam a filosofia que permeia a empresa e que a difere das outras. A missão é a finalidade de uma organização, ou seja, a razão de sua existência, por isso, a definição da missão deve ter aspectos capazes de refletir as habilidades essenciais da empresa; ser mais focalizada no sentido da satisfação das necessidades; suficientemente empreendedora, para ter impacto sobre o comportamento da empresa, além de ser entendível, realista, flexível.

A missão deve, ainda, ser definida em termos amplos e ser redefinida sempre que for necessária, estabelecendo uma satisfação genérica do ambiente. Pois, é na missão que deve ser alcançada a sinergia entre vários elementos que compõem um sistema, de forma que a soma das partes se torne maior que o efeito obtido em cada elemento.

Após estabelecer a visão e missão da empresa, esta deve ser convertida em realidade e para isso, são necessários o estabelecimento de objetivos estratégicos, projetos e políticas.

3.1.2.1 – Objetivos estratégicos

Os objetivos são as metas da organização. A fixação dos objetivos é sempre a partir do anseio e expectativas humana quanto a uma situação futura que satisfaça esse anseio.

Thompson Jr e Strickland (2003) acreditam que pelo menos dois tipos de objetivos devem ser estabelecidos: os objetivos estratégicos que servem para induzir os esforços gerenciais para reforçar o negócio geral da empresa e sua posição competitiva e os objetivos financeiros que são essenciais para manter a vitalidade da organização e assegurar os recursos de que ela precisa para crescer e prosperar.

Entre esses objetivos devem figurar os de desempenho a curto prazo que vão indicar as melhorias imediatas e os resultados que a gerência deseja; e os a longo prazo, para induzirem os gerentes a considerar o que fazer hoje para a empresa chegar a uma posição que ela possa atingir um bom desempenho a longo prazo.

Todos departamentos devem ter seus objetivos e a equipe deve se esforçar para que a sua unidade alcance os resultados de sua área, contribuindo para que a responsabilidade seja dividida e a empresa alcance seu objetivo maior, o desempenho estratégico.

3.1.2.2 – Projetos

O projeto interliga o plano prescritivo com o plano quantitativo, pois, é por meio deles que os recursos são alocados ao longo do tempo, compatibilizando-os com o planejamento orçamentário do plano quantitativo.

Ansoff (1993) ressalta que muitos projetos, às vezes, parecem semelhantes, no entanto, são diferentes. A estratégia e os objetivos são ferramentas para filtrar esses projetos. Os objetivos são os fins que a empresa está tentando alcançar e as estratégias são as regras de decisões de níveis mais altos, mas são intercambiáveis com os objetivos, por isso, alguns atributos de desempenho podem ser um objetivo da empresa num momento e ser uma estratégia em outro.

Um projeto pode apresentar duas grandes fases:

- Caracterização é responsável por constatar os seguintes aspectos, a identificação do problema-alvo; a análise do ambiente do projeto; a definição dos objetivos, os desafios e metas a serem alcançados; a definição dos critérios e parâmetros de avaliação do projeto; a elaboração dos estudos de viabilidade necessários; a negociação e definição dos recursos necessários; a identificação da equipe de trabalho; a programação e alocação dos recursos e elaboração do manual do projeto.
- Execução é a utilização dos recursos disponíveis de acordo com o programado; a supervisão da equipe de trabalho; o acompanhamento e controle das atividades de avaliação final dos trabalhos executados.

Um projeto desenvolvido, inadequadamente, pode ocasionar problemas na operacionalização do planejamento estratégico.

O sucesso de um projeto pode ser identificado com o cumprimento da qualidade técnica esperada, do prazo previsto, das exigências de viabilidade e com equilíbrio financeiro durante e/ ou após a conclusão. E ainda, com o enquadramento aos custos preestabelecidos, a manutenção de equilíbrio operacional e financeiro nas atividades da empresa e com o aumento ou, pelo menos a manutenção da rentabilidade normal e da captação de oportunidade da empresa.

3.1.2.3 – Políticas

As políticas são as orientações que facilitam a tomada de decisão pelos gestores em qualquer nível dentro da empresa. Tem como finalidade refletir, interpretar, estabelecer base sobre os objetivos e desafios indicados, e por limite ao planejamento estratégico desenvolvido.

Em relação a sua abrangência, as políticas podem ser classificadas em:

- Políticas gerais: que são os princípios ou leis gerais fundamentadas na filosofia básica de atuação da empresa, podendo ser políticas gerais dos negócios, políticas gerais de direção e políticas gerais de gestão.
- Políticas específicas: são os princípios e leis que devem ser respeitados por uma área específica da empresa.

Uma política para ser eficaz, e assim, ter uma base sustentável para o plano de planejamento estratégico, deve ser flexível para interagir com o ambiente, abrangente para cobrir vários aspectos e dificuldades nas operações, coordenada para dirigir para o rumo certo e ética para estar de acordo com os padrões éticos de conduta da empresa.

A organização, ao estabelecer seus objetivos, projetos e políticas, está delineando seu rumo e os limites dentro dos quais será escolhida uma postura mais adequada para alcançar seus propósitos dentro da missão, respeitando sua situação interna e externa estabelecida na análise do ambiente. Por isso, é nessa fase que é necessário o maior nível de criatividade e de visão estratégica.

3.1.3 – Elaboração da Estratégia

Essa tarefa é responsável por orientar a organização, sobre quais serão os programas de ação, que devem ser seguidos para atingir os objetivos e como conseguir a missão da organização.

No conceito de Tabatoni e Jarniou (1990), as estratégias são expressões operacionais de políticas, no sentido de que, dentro de um sistema de administração, elas definem critérios operacionais sobre os quais os “programas estratégicos” são concebidos,

relacionados e implementados. Esses programas podem dizer respeito tanto ao leque de atividades “estratégias externas” como também às “estratégias internas”, que tratam da estrutura organizacional e das atividades de controle social.

A estratégia é necessária para cada negócio da empresa e para cada parte funcional do negócio, orientada pela ação, por isso, haverá sempre a necessidade de uma ação para o planejamento estratégico ocorrer.

Por outro lado, Porter (1989) estabelece estratégias para aqueles setores ditos “decadentes”, ou seja, aquelas áreas que não mais apresentam condições de se manterem no mercado por razões variadas. Nesse sentido, a estratégia entra como instrumento de racionalização dos recursos físicos, humanos e financeiros, visando à minimização dos problemas e à maximização das oportunidades.

O plano estratégico vai ser uma união coerente da estratégia desenvolvida por diferentes gerentes e por objetivos a serem alcançados. Uma coordenação firme promove ligações sólidas das missões, objetivos e estratégias de várias unidades organizacionais, evitando o desvio do rumo estratégico definido pela empresa. Os interesses pessoais ou departamentais devem ser abdicados em favor do interesse geral da empresa.

Segundo Thompson Jr e Strickland (2003), nas empresas diversificadas, as estratégias são iniciadas em quatro níveis distintos da organização:

- Estratégia corporativa: para a empresa como um todo, todos os seus negócios.
- Estratégia de negócio: para cada negócio separado em que a empresa se diversificou.
- Estratégia funcional: para unidades funcionais específicas dentro de um negócio. Normalmente, cada negócio tem uma estratégia de produção, de *marketing*, de finanças e assim por diante.

- Estratégia operacional: estratégia ainda mais restrita para unidades operacionais básicas, tais como fábricas, distritos e regiões de vendas e departamentos dentro de áreas funcionais.

Vários fatores situacionais moldam abordagem estratégica de uma empresa, entre os internos podem ser citadas as considerações políticas, legais e de cidadania da comunidade, atratividade e mudança da indústria, condições competitivas, oportunidades e ameaças da empresa.

E entre os externos, os pontos fortes e pontos fracos da empresa, ambições pessoais, filosofia de negócio e princípios éticos dos executivos-chaves, valores compartilhados e cultura da empresa. O ponto de partida na elaboração de uma estratégia é o dimensionamento de todos esses fatores.

Apesar da estratégia ser composta de ações planejadas, ela deve ser capaz, também, de reagir positivamente quando aparecer eventos imprevisíveis. Portanto, para a elaboração de estratégia, é fundamental um gerente empreendedor com capacidade de diagnosticar as mudanças, ajustar a estratégia de maneira oportuna a estas e ter capacidade de fazer uma reflexão do ambiente para estabelecer a estratégia de fora para dentro da empresa.

A elaboração da estratégia é sem fim, porque sofre alterações com o passar do tempo, pois, sempre haverá acontecimentos internos e externos a que a organização terá que reagir ou responder.

3.1.4 – Implementação da Estratégia

A implementação da estratégia é uma atividade orientada para as operações (fazer com que as coisas se realizem) que giram em torno do gerenciamento de pessoas e

processos de negócios. Assim, ela depende da supervisão, da motivação e do trabalho de todos para atingir os objetivos estabelecidos.

Para Thompson Jr e Strickland (2003), é necessário ter liderança para superar as dúvidas e as discordâncias, para formar consenso sobre como proceder e colocar todas as peças da implementação no devido lugar. Não existe uma formulação pronta capaz de indicar como implementar uma estratégia nas empresas, pois, os contextos organizacionais são diferentes, por isso, a implementação tem que ser adaptada ao contexto da empresa onde ela será utilizada.

Entretanto, Thompson Jr e Strickland (2003) indicam alguns fatos que são fundamentais na implementação de qualquer estratégia:

- Estabelecimento de uma organização capaz de executar a estratégia com sucesso.
- Desenvolver orçamentos para direcionar amplos recursos para as atividades de cadeia de valor que forem críticas para o sucesso estratégico.
- Estabelecimento de políticas e procedimentos adequados estrategicamente.
- Instituição de melhores práticas e mecanismos para a melhoria contínua.
- Instalação de sistemas de suporte que permitam que o pessoal da empresa desempenhe seu papel estratégico com sucesso todos os dias.
- Atribuição de recompensas e incentivos pela realização de objetivos e boa execução da estratégia.
- Criação de um ambiente de trabalho e cultura corporativa de apoio à estratégia.
- Exercício da liderança interna necessária para impulsionar a implementação para frente e melhorar a maneira de execução da estratégia.

Assim, os gerentes de cada unidade devem ter determinado grau de autoridade e poder de decisão para agirem de acordo com o seu critério em suas áreas de responsabilidade. Devem, ainda, orientando a elaboração da estratégia de sua unidade, a tomada de decisão na implantação da mesma e promover sempre o ajustamento da

estratégia, quando necessário. E os funcionários dos níveis inferiores aos gerentes devem ter o poder de tomar decisões sobre assuntos referentes ao seu trabalho.

Normalmente, aparecem divergências entre a estrutura e a estratégia, quando isso acontecer, os implementadores de estratégias devem ajustá-las para que esta fique de acordo com a composição do negócio particular.

3.1.5 – Controle e Avaliação

Esta é a última fase do processo de planejamento estratégico. Oliveira (1997) define o controle como uma função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações com a finalidade de realimentar as tomadas de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam as metas, aos desafios e aos objetivos estabelecidos.

Para um adequado controle e avaliação são necessárias informações dos mais variados tipos com uma determinada freqüência estabelecida, além de apresentar um conteúdo, forma, periodicidade, velocidade e precisão com eficientes canais podendo ser de fontes internas e/ou externas, passadas, presentes ou futuras. O produto final do processo de controle é a informação.

O controle e avaliação podem ter três momentos: o controle prévio, que é efetuado antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar; o controle corrente ou em tempo real, que é efetuado ao mesmo tempo da ocorrência e o pós-controle que, é efetuado após a ocorrência do fato ou evento.

Quanto aos níveis de controle e avaliação, estes seguem os níveis do planejamento da empresa, podendo ser efetuados em relação ao desempenho da empresa como um todo, considerado estratégico. Ser efetuado em relação ao desempenho de cada uma das áreas funcionais, tático ou efetuado mais especificamente dentro de cada área funcional, considerado operacional (tarefa).

É no controle que é medido o desempenho; são checados os orçamentos; obtidas e analisadas as informações de cada responsável; no qual são apresentadas as medidas para correção do rumo, se necessário.

Entretanto, é bom lembrar, o planejamento estratégico não é um instrumento para a empresa resolver todos os seus problemas. O desenvolvimento da missão, o estabelecimento de objetivos, a formação de uma estratégia, a implementação e execução do plano estratégico e a avaliação do desempenho são tarefas interativas.

Nada é final no processo de gerência estratégica, pois, todas as ações anteriores estão sujeitas a modificações à medida que ocorrem mudanças nas condições ambientais e surgem novas idéias de melhoria.

3. 2 – Planejamento Estratégico Nas Organizações Públicas

Os cidadãos cada vez mais conscientes dos deveres do Estado e, conseqüentemente, mais exigentes tornam ainda mais difícil o papel do Estado, já que existe uma escassez de recursos econômicos e políticos, frente às demandas da sociedade.

Nesse caso, Bresser Pereira e Spink (1998), frisam que é inconcebível a ineficiência e o desperdício. Logo, a função de uma administração eficiente passa ter valor estratégico se for capaz de reduzir a lacuna que separa a demanda social e a satisfação dessa demanda.

Para reduzir essas lacunas, algumas administrações públicas têm utilizado o planejamento estratégico o que é confirmado por Thompson Jr e Strickland (2003), que afirmam que nos governos federal e estadual, os chefes de escritórios locais, distritais e regionais funcionam como executores e implementadores de estratégias em seu esforço de atender às necessidades e situações das áreas que servem. No governo municipal, os chefes de vários departamentos desempenham papéis principais de execução, implementação de estratégia porque eles têm autoridade para operação de seus departamentos e conseqüentemente, podem influenciar nos objetivos departamentais, na formação de estratégia para atingir estes objetivos e sobre como a estratégia deve ser implementada.

Andrade (1987) conceitua planejar na administração pública como, coordenar, ligar, articular e conjugar esforços e recursos dos múltiplos agentes que compõem o setor público.

A primeira experiência de fato de planejamento, no Brasil, é considerado o Plano de Metas, no governo Kubitschek, que apresentou um grande sucesso em sua implementação e conseguiu atingir grande parte das metas setoriais.

O primeiro fator que contribuiu para o êxito desse plano foi a sua própria concepção que contou com o emprego de metodologia e conceitos inovadores. Andrade (1987) cita que o plano partiu de retrato interpretado dos problemas que o país enfrentava naquela situação histórica, derivados a partir do emprego de categorias analíticas chaves, como as noções de ponto de estrangulamento interno e externo, ponto de germinação e demanda derivada. Deduz-se a partir daí as metas e os setores abrangidos pelo plano.

Outro fator preponderante no êxito deste plano foi a sua implementação pelos órgãos paralelos à administração normal e grupos de executivos, em vez de ser pela máquina federal lenta existente.

Depois dessa experiência, ocorreram algumas outras sem grandes resultados. Atualmente, na administração pública, assim como na privada, vem sendo empregado, largamente, o planejamento estratégico que tem como função estabelecer prioridades e diretrizes a serem seguidas pelas secretarias para que os recursos sejam mais bem utilizados diante das várias alternativas possíveis.

O planejamento estratégico, quanto sua estruturação, não difere muito entre as organizações pública e privada, tendo como principais tarefas o desenvolvimento da análise interna e externa da organização, da visão e da missão estratégica para uma eficaz elaboração e implementação da estratégia, além do controle permanente.

Na análise do ambiente, a organização pública, deve identificar as principais oportunidades e ameaças do ambiente externo podendo ser, por exemplo:

- O nível de atividade econômica.
- Impactos das mudanças políticas.
- Reivindicações dos grupos sociais.
- Demanda da sociedade.
- Novas legislações e acordos políticos.
- Possibilidade de parceria com entidades do setor público e privado.

Devem ser analisados, também, os pontos fortes, fracos e neutros do ambiente interno como a situação econômica e financeira da entidade e o nível de produtividade fiscal.

Oliveira (1997) indica que, com base nesse estudo, o governo consegue visualizar os possíveis cenários e definir as diretrizes e objetivos que nortearão os seus trabalhos durante um determinado período para que as oportunidades possam ser aproveitadas, as ameaças evitadas e os pontos fortes e fracos considerados, o que alimenta dessa forma, o processo de planejamento operacional.

O planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado. No Brasil, o plano operacional está consubstanciado em três instrumentos principais PPA, LDO e LOA. Estes instrumentos constituem o principal sistema de planejamento no Brasil e seguem as diretrizes do planejamento estratégico.

4 – O SISTEMA DE PLANEJAMENTO INTEGRADO BRASILEIRO

O sistema de planejamento integrado é um instrumento que o governo utiliza para cumprir, da melhor forma possível, as suas responsabilidades. Esse sistema tem como objetivo analisar a situação atual, diagnosticar as ações ou alternativas a serem desenvolvidas para que a situação almejada seja atingida.

A adoção de um Sistema de Planejamento Integrado surgiu com os estudos técnicos e científicos feitos pela Organização das Nações Unidas. Esse estudo tinha como objetivo determinar as ações realizadas pelo poder público, escolhendo as alternativas prioritárias e a melhor utilização dos meios disponíveis para se chegar à execução, e assim, minimizar os problemas econômicos e sociais existentes.

No Brasil, esse sistema foi instituído pela Constituição da República Federal de 1988 em seu artigo 165, com o objetivo de substituir os Orçamentos Plurianuais de Investimentos. Este artigo indica que o processo de planejamento do orçamento é composto pelo: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual, e a necessidade de compatibilidade desses três documentos com seus respectivos conteúdos.

A seqüência para elaboração desses documentos consiste em primeiro lugar elaborar o Plano Plurianual, com as metas e prioridades para o exercício financeiro subsequente, dando assim, as bases para o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias. Quando esta for aprovada, em cada exercício, será a base orientadora para a elaboração de cada Orçamento Anual, até que, novo Plano Plurianual seja aprovado completando-se o círculo.

4.1 – Plano Plurianual - PPA

O PPA é um plano a médio prazo elaborado pelo Executivo, que procura ordenar as ações do governo para atingir os objetivos e metas fixadas para um período de quatro anos ao nível dos governos federais, estaduais e municipais. Conforme Giacomoni (1998), o PPA é uma síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública e orienta a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como o orçamento anual.

O PPA inicia-se no segundo ano de mandato do prefeito e estende-se até o final do primeiro ano de mandato do prefeito seguinte. Este período é estabelecido para evitar a descontinuidade, dá a próxima administração planos e metas para o primeiro ano de seu mandato. Além de evitar as paralisações de obras e de outros serviços que poderiam prejudicar a população municipal ao invés de criar benefícios. Conforme o § 1º do art. 167 da Constituição: “Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no Plano Plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”.

Os instrumentos utilizados para a elaboração do PPA são: as diretrizes e os programas, os quais devem explicitar os objetivos e ações, e estas detalhar as metas do governo.

As diretrizes de governo são os conjuntos de programas, ações e decisões orientadoras que estabelecem critérios para o planejamento, ou seja, definem as estratégias de governo que serão detalhadas em objetivos por meio dos programas.

Os programas são instrumentos das diretrizes que devem estabelecer objetivos a serem executadas pelas ações, visando à solução de um problema ou ao atendimento a uma necessidade ou demanda da sociedade. Os programas fazem parte do PPA e do orçamento, são o elo de integração, entre esses dois instrumentos de planejamento. O seu resultado é medido por indicadores estabelecidos no PPA.

O objetivo é o detalhamento ou decomposição dos programas e indica os resultados esperados pela administração a serem realizados pelas ações. E as ações são as primeiras atitudes necessárias para cumprir os objetivos dos programas e devem estabelecer as metas. Estas são as mensurações das ações do governo para definir quantitativa e qualitativamente, o que se propõe a ser atingido e qual é a parcela da população que será beneficiada.

As ações governamentais previstas para esse plano são as voltadas para a ampliação da capacidade produtiva, o desenvolvimento socioeconômico e os programas de duração continuada.

Os planos de ações devem ser escalonados conforme as prioridades para a administração e respeitar a seqüência lógica das ações e os recursos financeiros disponíveis.

A maior deficiência do PPA é a ausência total de representação financeira, assim, quando se transformou em lei, acabou ficando sem nenhuma referência de ordem financeira, contrariando sua característica orçamentária.

O envio do PPA a Câmara deverá ser feito até 31 de agosto do primeiro ano de mandato, e devolvido para sanção do Poder Executivo até o final da 2ª seção legislativa de 31 de dezembro do mesmo ano.

Na revisão do PPA 2005, o anexo II do Programa de governo da Lei nº 2933/2004, sofreu alterações para tentar tornar mais transparentes as prioridades do governo, que passa a conter os atributos dos programas (denominação, objetivo, público-alvo e indicadores) e suas ações mais relevantes, entendidas como os projetos de grande vulto e as atividades e operações especiais com impacto relevante sobre o objetivo do programa e da estratégia de desenvolvimento a longo prazo, alinhados por meio da vinculação entre nível estratégico (megaobjetivos e desafios) e o nível operacional (programas).

4.2 – Lei De Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) foi introduzida no sistema orçamentário brasileiro pela Constituição de 1988 que estabelece em seu parágrafo 2º do art.165: “A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, 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”.

Assim, a LDO tem como finalidade orientar a elaboração dos orçamentos anuais, abrangendo o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, adequando-os às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no PPA.

São as prioridades da LDO que definirão os critérios para eleger quais ações serão detalhadas no orçamento anual até o nível de elemento de despesa. Devendo ainda, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 21/00, dispor sobre:

- O equilíbrio entre as receitas e as despesas.
- Critérios de forma de limitação de empenho, a ser efetivada (quando for constatada a falta de recursos, a ser apurada a cada dois meses).
- Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.
- Demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

A lei dispõe, também, que no anexo de metas fiscais devem conter:

- As metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se refere e para os dois subsequentes.
- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior.
- Demonstrativos das metas anuais, instruindo com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-os com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional.
- Evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos.
- Avaliação da situação financeira atuarial dos regimes geral de previdência social e própria dos servidores públicos e dos fundos públicos e programas estaduais de natureza atuarial.
- Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Ainda, no art. 4º “conterá anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem”.

O anexo de Prioridades e Metas, que relaciona os programas e as ações, selecionados com base nas diretrizes estratégicas e nos macroobjetivos só foi contemplado na proposta orçamentária da União em 2004 e do PPA 2004/2007.

O poder executivo terá que encaminhar ao legislativo, até a data de envio do projeto LDO, um relatório com informações sobre o adequado atendimento dos projetos em andamento, relacionando as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a LDO. Com isso, a lei orçamentária e as de créditos adicionais ficam condicionadas a só incluir novos projetos após, adequadamente, atendidos os em andamentos.

Esta lei permite um processo orçamentário mais transparente e contribui para uma maior participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas. Além de possibilitar a compreensão partilhada entre executivo e legislativo sobre vários aspectos da economia e da administração pública, facilita a elaboração da proposta orçamentária.

4.3 – Lei De Orçamentos Anuais

A LOA é responsável por realizar a concretização do que foi planejado e elaborado no PPA, por meio da programação das ações a serem executadas, com o intuito de alcançar os objetivos determinados, obedecendo à LDO. A base conceitual da LOA é o orçamento.

O orçamento, em sua forma embrionária é praticado desde o século XIII na Inglaterra, por isso, é considerado por muitos estudiosos como um dos mais antigos e tradicionais instrumentos de gestão de negócio público.

Entretanto, só por volta de 1822, tornou-se um instrumento formalmente acabado, quando o chanceler do erário passou a apresentar anualmente ao parlamento britânico um documento que fixava a receita e a despesa do exercício.

Este tipo de orçamento é chamado de orçamentos tradicionais, sendo meros documentos de previsão de receita e autorização de despesas, enfatizando os gastos.

Segundo Giacomoni (1998), nesse período, a função principal do orçamento era de possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre o executivo e a preocupação era de manter o equilíbrio financeiro e evitar ao máximo a expansão de gastos.

Em 1929, com a quebra da Bolsa de Nova York, acaba o Estado Liberal Clássico e a teoria econômica do mercado auto-regulável, surge a doutrina Keynesiana que pregava a intervenção do Estado na economia para acabar com a recessão e promover o desenvolvimento por meio de uma política de gastos públicos.

Varela (2004) afirma que a expansão das atividades estatais incentivou o desenvolvimento e a ênfase de outras instrumentalidades do orçamento: gerência e administração, planejamento e programação.

Os movimentos de transformações do Estado, e conseqüentemente, da administração pública causaram mudanças significativas na concepção do orçamento. Surge, então, o orçamento moderno, sob a denominação de orçamento programa.

Segundo Giacomoni (1998), o orçamento programa iniciou-se, a partir da experiência norte-americana obtida com a implantação do Orçamento de Desempenho, a qual a ONU sistematizou um conjunto de conceitos e disposições técnicas denominando de orçamento-programa. A ênfase desse formato de orçamento residia na integração entre o planejamento e orçamento.

Entretanto, suas raízes antecedem a isso, podendo ser considerada como a experiência de implantação do PPBS - Sistema de Planejamento Programação Orçamento nos Estados Unidos. O PPBS constituiu-se no coroamento de uma série de estudos e aplicações práticas realizadas nos órgãos militares pela empresa de consultoria Rand Corporation.

Esse sistema foi utilizado por organizações que tiveram mudanças drásticas em seus objetivos, ocasionadas pelas novas exigências impostas pela sociedade. Houve uma tentativa de implantação do PPBS no Pentágono por Robert MC Namara, secretário da defesa do presidente Kenned, porém, o sistema enfrentou forte resistência por parte dos oficiais militares e foi desmantelado quando MC Namara deixou o Pentágono. Em

1970, por recomendação do presidente Nixon, foi formalmente dispensado o cumprimento do PPBS.

Em relação à área acadêmica, o PPBS foi amplamente discutido no que tange a sua concepção, assim, como as dificuldades apresentadas na sua implantação. Com isso, esse sistema foi amplamente difundido e passou a ser experimentado em outros países com algumas alterações.

Para Nascimento (2001), o orçamento é um dos instrumentos dos mais valiosos para tornar exeqüível o planejamento, tanto no setor privado como no público. Sem ele, a empresa torna-se um barco sem rumo e sem direção e não sabe para onde navegar e aonde chegar. Fica à deriva nas crises econômicas e nas surpresas de mercado.

Já para Angélico (1995), o próprio orçamento público é um planejamento de aplicações dos recursos esperados, em programas de custeio, investimentos, inversões e transferência durante um período financeiro.

Atualmente, orçamento-programa é considerado um documento legal que contém programas e ações vinculadas a um processo de planejamento público, com objetivos e metas a alcançar no exercício. Tem como finalidade evidenciar quantitativa e qualitativamente em termos físicos e monetários as políticas econômico-financeiras e os programas de trabalho que o governo vai executar durante o ano civil.

No Brasil, a evolução do orçamento seguiu os estágios, anteriormente mencionados, sendo apresentadas às primeiras exigências para sua elaboração formal na Constituição Imperial de 1824. Deveria ser como objetivo inicial um instrumento com a função de controle

Alguns autores consideram a Lei de 14/12/1827 como a primeira lei de orçamento no Brasil, entretanto, o orçamento tradicional só foi iniciado como instrumento legal e político em 15/12/1830, amparado por decreto legislativo.

Nesse período de evolução, uma conquista importante em relação à técnica dos orçamentos, de acordo com Giacomoni (1998), foi a aprovação do Código de Contabilidade da União e seu regulamento, em 1922, o que possibilitou a ordenação de toda gama de procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais etc, que já caracterizavam a gestão em âmbito federal.

No entanto, foi com a Revolução de 30 e o início da Era de Vargas que o orçamento público passou a ter maior atenção, quando se iniciou a política desenvolvimentista do Estado e a primeira tentativa de introdução dos princípios burocráticos da administração pública. Com a atuação do Departamento Administrativo do Setor Público, [...] foi instituída a função orçamentária como atividade formal e permanentemente vinculada ao planejamento. (MARE, 1995, p.18).

Alguns autores concordam que a instituição da função orçamentária foi um avanço no orçamento, mas não afirmam que houve vinculação com o planejamento. Pois, o Decreto-lei 23.150/33 determinou a adoção de um novo critério de classificação da despesa apenas em: Dívida Pública, Administração Geral, Segurança do Estado, Assistência Social, Instituição Pública, Administração Financeira e Diversos.

De acordo com Giacomoni (1998), a classificação funcional só foi consagrada definitivamente com a 1ª e 2ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários ocorridas, respectivamente em 1939 e 1940. A 1ª conferência teve como produto o Decreto-lei 1804/39, que estabeleceu uma classificação com dois serviços, cada um subdividido em 2 subserviços, e na 2ª conferência foi criado o Decreto-lei 2.416/40 que manteve a mesma classificação anterior. Contudo, essas classificações não mudaram as características do orçamento, como instrumentos jurídicos, contábeis e de controle político.

Outro fato importante nesse processo de desenvolvimento do orçamento foi a redemocratização com a Constituição de 18/09/1946, quando o executivo passou a elaborar o projeto de Lei de Orçamento encaminhando-o para discussão e votação pelo

legislativo, que co-participavam da elaboração orçamentária. Alguns princípios básicos foram consagrados como o da unidade, universalidade, exclusividade e especialização e o papel do Tribunal de Contas passou a ser mais bem-definido.

Durante os anos 50, Giacomoni (1998) frisa que foram realizados vários estudos para revisar as normas financeiras seguidas pela União, com destaque para o anteprojeto de revisão do Decreto-lei 2.416/40, oriundo da 3ª conferência de Técnico em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários de 1949. O anteprojeto elaborado pela Fundação Getulio Vargas em 1956, solicitado pela Câmara dos Deputados, que tratava do ciclo orçamentário da União. E o anteprojeto de Lei apresentado em 1961, pela Comissão de Estudos e Projetos Administrativos, resultante da revisão e fusão dos dois primeiros trabalhos e dispunha sobre elaboração, execução e controle do orçamento da União, exclusivamente.

Como produto de estudos desses e de outros especialistas e da incorporação de disposições dos manuais das Nações Unidas, em 17/03/64, surge a Lei 4.320/64, a qual padroniza o modelo orçamentário para os três níveis de governo, tendo como objetivo a implantação do orçamento-programa.

Porém, antes mesmo dessa Lei, no início dos anos 60, houve algumas tentativas de implantação do orçamento-programa no Brasil. Alguns estados estimulados pela difusão dos novos conceitos pela ONU e por diversos cursos e treinamento de pessoal, patrocinados pelas organizações internacionais tentaram implantar o orçamento-programa como experiência reformista.

Mas, o orçamento programa só toma forma de programação com o decreto lei 200/67 o qual estabelece que, para cada ano, será elaborado um orçamento-programa pormenorizando a etapa do plano plurianual a ser realizado no exercício e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual.

A Constituição de 24/01/67 confirma a grande relevância que o orçamento-programa adquire, passando a dispor de oito artigos e inúmeros parágrafos, trazendo novas regras e princípios para o processo de elaboração e fiscalização orçamentária, o primeiro sendo estendido aos Estados.

Em 1974, o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, diante de algumas experiências na área federal, publica a portaria nº 9/74, que amplia a utilização da classificação funcional-programática para o estado e municípios, com o intuito de padronizar as classificações e introduzir os conceitos de projetos e atividades.

Em 1988, com a promulgação da Constituição, o processo de planejamento do orçamento passou a ser composto pelo Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentária e o Orçamento Anual.

O Orçamento Anual é elaborado para concretizar e realizar o que foi planejado e elaborado no plano plurianual, obedecendo à LDO. Compreende, conforme o art 165, § 5 da CF DE 88:

- Orçamento Fiscal: o que se refere aos poderes da união e à administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Em sentido econômico, o orçamento fiscal demonstra o plano de atuação do setor público, para determinado período, com as devidas políticas fiscais estabelecidas.
- Orçamento da seguridade social: refere-se às despesas e receitas da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social.
- Orçamento de investimento: é o referente aos recursos que o poder executivo, direta ou indiretamente, possui a maioria do capital social com direito a voto.

Para a elaboração desses orçamentos, é necessário seguir alguns critérios de classificação que facilitam a sua compreensão mediante a padronização das

informações. E da mesma forma, possibilitar a visualização do orçamento por poder, por instituição, por função de governo, por programa, por subprograma, por projeto e/ou atividade, ou, ainda por categoria econômica. De acordo com a lei, essa classificação orçamentária é direcionada para as receitas e para as despesas.

4.3.1 – Receitas

Para Varela (2004), o melhor entendimento da abrangência e da orientação prevaente em um orçamento público é alcançado com a análise das classificações das receitas e, principalmente das despesas públicas. Porque a classificação permite visualizar informações sobre operações governamentais, a forma e estrutura essenciais à análise e inferência.

A receita na administração pública origina-se do poder de império da entidade de direito público interno e da gestão do patrimônio próprio econômico – administrativo. É composta pelo agrupamento de entradas financeiras vindas das diversas fontes integrantes do patrimônio e que por convenção contábil devem ser registradas pelo regime de caixa.

Para Machado Jr e Reis (1997), as receitas, em um sentido mais restrito é um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o patrimônio na qualidade de elemento novo, que lhe produzem acréscimos financeiros, sem, contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. Essas receitas resultam de leis, contratos, convênios, de tributos de lançamento direto e outros.

As receitas passam por três fases, denominadas estágios, a saber:

- Previsão da receita: é a estimativa de quanto se espera arrecadar durante o exercício, estabelecida na LOA.

- A arrecadação da receita: tem ligação com os pagamentos realizados pelos contribuintes, as repartições fiscais e a rede bancária autorizada.
- Recolhimento: é a entrega do produto da arrecadação das repartições e estabelecimentos bancários.

As receitas são divididas em derivadas, obtidas de particulares envolvendo o patrimônio alheio e, em ordinárias, que são originárias do patrimônio público ou da atuação do estado como empresário. As receitas são ainda classificadas em orçamentárias e extra-orçamentárias.

As receitas extra-orçamentárias são aquelas que ingressam nas contas bancárias de uma repartição, mas que não são pertencentes a ela. A repartição é apenas fiel depositária dos recursos pertencentes a terceiros que, geralmente, esperam esta transferência em curtíssimo prazo. Essas receitas são ainda correspondentes a fatos de natureza estritamente financeira e decorrente da própria gestão das entidades. A receita extra-orçamentária pode se tornar orçamentária quando, por força de lei ou de contrato, a pessoa que teria direito ao repasse tivesse que cedê-la definitivamente para a repartição.

As receitas orçamentárias são classificadas por categorias econômicas possibilitando que o orçamento constitua um instrumento de grande importância para a análise e para a ação de política econômica. Nessa classificação, as receitas dividem-se em receitas correntes e receitas de capital que de acordo com Giacomoni (1998), têm como objetivo identificar de onde surgem os recursos para financiar o consumo e os investimentos públicos.

As receitas correntes são as relacionadas com as operações correntes do governo e que não resultam em acréscimo no seu patrimônio. São destinadas a gastos correntes, provenientes, de um fato modificativo do patrimônio e se classificam em receita tributária, receitas de contribuições, receita patrimonial, receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços, transferências correntes, outras receitas correntes.

As receitas de capital são os recursos decorrentes de operações de créditos da venda de bens e direitos, da amortização de empréstimos e as transferências ao município com o objetivo de serem aplicados como investimento ou inversões. São classificadas em operações de créditos, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

A Lei de Responsabilidade Fiscal deu um caráter mais informativo para as receitas estabelecendo vários princípios e procedimentos em relação a sua previsão e arrecadação, como o estabelecimento de metas fiscais, restrição da execução da despesa, quando a arrecadação não for a prevista e determinação da origem de recursos para geração de despesas.

4.3.2 – Despesas

As despesas de um modo geral são as obrigações a serem assumidas quando há a aquisição de bens e serviços por empenho e seguem o regime de competência. Devem ser provenientes das atividades que serão desenvolvidas ou executadas nas várias áreas de atuação do governo.

As características principais da despesa orçamentária são várias restrições e inflexibilidade quantitativa e, por sua vez qualitativa, ou seja, a impossibilidade de despender recursos não-fixados anteriormente no orçamento.

As despesas possuem alguns estágios que devem ser adotados para que se assegure a qualidade das operações, em termos de eficiência e eficácia. Servem, também, para defender a administração pública de possíveis erros, fraudes ou desvios e, assim, garantir a transparência e a confiabilidade dos atos dos dirigentes. Essas fases das despesas são:

- Fixação: tem como objetivo determinar, por meio de estudos e cálculos, o montante total a ser registrado como valor máximo orçamentário a ser consumido na execução pela administração pública.
- Programação: este estágio foi oficialmente incluído pela Lei Complementar nº21/00 no seu art. 8, e consiste na elaboração de um programa de utilidade de créditos orçamentários, por meio de decreto do Poder Executivo. Visa à disciplina do gasto na mesma medida em que se realizam as receitas.
- Licitação: é um procedimento legal que as entidades públicas devem promover para que seja proporcionada uma disputa entre os interessados em fazer negócio de conteúdo material ou patrimonial com a administração municipal. A proposta escolhida deve ser a mais vantajosa para a administração pública. Em alguns casos a licitação é dispensada.
- Empenho: este estágio consiste em enquadrar, no crédito orçamentário apropriado, o valor a ser pago ao fornecedor de bens ou serviços o qual ganhou a licitação.

A Lei 4320/64 estabelece, ainda, classificações orçamentárias das despesas que permitem identificar seus seguintes aspectos: sua institucionalidade, sua categoria econômica, seus elementos de despesa, sua funcionalidade e sua programação.

4.3.2.1 – Classificação Institucional

Por meio dessa classificação é possível identificar a unidade administrativa responsável pela execução da despesa, conforme os artigos 13 e 14 da Lei 4320/64, composta por duas categorias:

- Categoria órgão: representa os órgãos de governo ou unidades administrativas subordinadas a cada um dos poderes do ente federativo.

- Categoria unidade orçamentária: é o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.

Varela (2004) indica que os autores propuseram como critério básico para a identificação das unidades orçamentárias a presença de dois atributos: responsabilidade pelo planejamento e execução de certos projetos e atividades e competência para autorizar despesas/ empenhar. O objetivo seria constituir centros de planejamento, elaboração e execução orçamentária, controle interno e de custo e resultados (econômico ou não).

4.3.2.2 – Classificação Por Categorias Econômicas

A classificação por categoria econômica permite analisar o impacto das ações do governo em toda a economia. As despesas são classificadas nas seguintes categorias econômicas:

- Despesas correntes: são para a manutenção e o funcionamento dos serviços públicos em geral, quer pela administração direta, quer pela administração indireta. São despesas que se referem a desembolsos ou aplicações das quais não resulta compensação patrimonial. São as despesas de custeio e as transferências correntes.
- Despesas de capital: são as provenientes da administração pública, direta e indireta, com intenção de adquirir ou constituir bens de capital que contribuirão para a produção ou geração de novos bens ou serviços que integrarão o patrimônio público, sendo compostas pelos investimentos, as inversões financeiras, as transferências de capital.

4.3.2.3 – Classificação Por Elementos De Despesas

De acordo com Giacomoni (1998), a classificação do elemento de despesa tem como finalidade propiciar o controle contábil dos gastos tanto internamente, pelos órgãos e unidades orçamentárias, quanto o controle externo pelo Poder Legislativo.

Conforme a Lei 4320/64, as classificações por categoria econômica e elementos de despesas são organizadas como se fossem uma só; existe uma vinculação prévia dos elementos às categorias.

Segundo Varela (2004), os elementos por serem inseparáveis das categorias de que fazem parte trazem sérias conseqüências na evidenciação das contas públicas, pois, transações específicas que, na prática deveriam estar classificadas em uma categoria podem estar em outra, prevalecendo à forma sobre a essência.

Para tentar sanar esse problema, foi criada a classificação da despesa segundo sua natureza, regulamentada pela Portaria Interministerial nº 163/2001, que separa a despesa em:

- Categoria Econômica: composta pelas despesas correntes e de capital.
- Grupo de Natureza de Despesa: representa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Como, por exemplo, Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e outras Despesas Correntes são grupos vinculados às Despesas Correntes. Já as Inversões Financeiras e Amortizações da Dívida são grupo de Despesa de Capital.
- Modalidade de Aplicação das despesas indica por meio de quem será realizado o gasto e completa a classificação da despesa quanto à sua natureza. Por meio dessa classificação é possível ver se os recursos serão aplicados diretamente

pela unidade detentora do crédito orçamentário, ou transferida a outra forma de governo e órgãos ou entidade.

- Elemento da Despesa tem como objetivo discriminar os grupos em níveis mais detalhados de agregação indicando o objeto imediato de despesa.

Com essas novas classificações o ato classificatório passou a ser mais flexível, permitindo aos elementos das despesas fazerem parte de qualquer modalidade de aplicação, direta ou transferências, e serem classificados como despesa de capital ou despesa corrente, considerando se contribui ou não para a aquisição ou formação de um bem de capital.

4.3.2.4 – Classificação Funcional

Esta classificação tem a finalidade de delimitar a despesa e defini-la por sua função. Ela visa a refletir os objetivos, metas, políticas, diretrizes e ações planejadas e programadas para serem executadas ao longo de um período financeiro. É uma classificação independente dos programas e permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

As funções são constituídas pela divisão das áreas de atuação do governo, cujo critério se deu por convenção. Como exemplo, podem ser citados a legislativa, a agricultura, a administração, o transporte etc. As funções subdividem-se em subfunções e representam o maior nível de agregação das ações do governo.

As subfunções servem para identificar a natureza básica de ações que se juntam em torno das funções, podendo ser combinadas com funções diferentes daquelas que estão relacionadas. Assim, a classificação funcional será efetuada por intermédio da relação da ação (projeto, atividade ou operação especial) com a subfunção e a função.

Com base na ação, a despesa será classificada de acordo com a especificidade de seu conteúdo e produto em uma subfunção, independente de sua relação institucional. Depois disso será feita a associação, voltada à área de atuação característica do órgão (unidade em que as despesas estão sendo efetuadas), com a função. A portaria 42/99 indica em seu anexo, 28 funções e 29 subfunções que devem ser aplicadas em todos os entes da federação.

4.3.2.5 – Classificação Estrutural Programática

Em 1999, a classificação Funcional – Programática da despesa vigente foi substituída pela Estrutura Programática, baseada no modelo de Gerenciamento de Programas. Este modelo passou a vigorar no PPA de 2000, utilizando programa como módulo integrador entre planejamento e orçamento.

De acordo com o art. 2º da Portaria 42/99, as quatro categorias da classificação programática são:

- Programa: são instrumentos e meio de ações organicamente articulados para a concretização dos objetivos pretendidos, mensurado por indicadores estabelecidos no PPA, visando à solução de um problema ou ao atendimento de uma necessidade ou demanda da sociedade.
- Projeto: são os meios de se alcançarem os objetivos de um programa. É uma ação governamental com começo, meio e fim, das quais resulta um produto que contribua para a expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo. Os projetos em sua grande maioria estão relacionados com a construção ou aquisição de bem de capital.
- Atividade: é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa de uma unidade administrativa; envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto

necessário à manutenção da ação do governo. Geralmente podem ser medidas quantitativa e qualitativamente e são delimitadas a cada exercício financeiro para efeito de orçamento;

- Operações Especiais: são as despesas que não contribuem para a manutenção das ações do governo, não geram contraprestação de bens/serviços e podem ser contínuas ou permanentes.

A classificação programática possibilita a vinculação das dotações orçamentárias a objetivos de governo, os quais serão viabilizados pelos programas. Como isso, pode-se ver o que o governo faz, e não o que o governo compra, como era visualizado no enfoque tradicional. Por essa classificação é possível, também, identificar o elo de ligação do planejamento com as finanças.

Para Varela (2004), a classificação programática favorece a avaliação das ações públicas em relação às mudanças pretendidas na sociedade (efetividade) e em relação ao rendimento do trabalho mediante o qual tais mudanças são alcançadas, expresso pela eficácia na obtenção dos produtos das atividades e projetos.

4.4.3 – Estrutura Orçamentária Brasileira

O modelo orçamentário utilizado no Brasil, como mencionado anteriormente, é o orçamento-programa. O objetivo da implantação desse modelo é ter um sistema caracterizado pela ênfase nas realizações, possuindo todos os componentes bem articulados e, conseqüentemente, tendo maiores chances de implantação generalizada.

O processo utilizado, para dar articulação aos componentes do orçamento de todas as esferas do governo, para que eles possam cumprir suas obrigações, diante da população, é o ciclo orçamentário.

O ciclo orçamentário é um processo contínuo, dinâmico e flexível, na qual são elaborados, aprovados, executados, controlados e avaliados os programas do setor público, nos aspectos físicos e financeiros. Esse ciclo não se confunde com o exercício financeiro, pois, abrange um período muito maior que corresponde ao tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público.

No Brasil, como na maioria dos países de regime democrático, o processo orçamentário reflete a co-responsabilidade entre os poderes, com as seguintes fases:

- A elaboração da proposta, feita no âmbito do Poder Executivo.
- A apreciação e votação pelo legislativo e no caso do governo federal, o congresso Nacional.
- A sua execução.
- O controle, consubstanciado no acompanhamento e avaliação da execução.

Apesar de ser feito anualmente, o orçamento não pode ser considerado isoladamente, pois, sofre influências condicionantes daqueles que o precedem, assim, como constitui uma base informativa para os futuros exercícios. Por isso, é necessário que o ciclo orçamentário constitua uma seqüência de etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário.

O primeiro aspecto a ser observado na elaboração e execução do orçamento são alguns princípios básicos, que irão constituir características específicas que as leis orçamentárias têm e que as distinguem das demais e dos outros atos do governo.

De acordo com o art. 2º da Lei 4.320 “A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos aos princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

- **Unidade:** todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem ter uma única e uniforme política orçamentária e ajustada a um único método, entretanto, cada instituição deve ter uma proposta orçamentária particular. Os créditos adicionais são considerados exceção a este princípio, porque contêm autorização do Poder Legislativo para efetivação de despesas não-previstas ou insuficientemente previstas na lei orçamentária anual.
- **Universalidade:** o documento orçamentário integrado deve ter todos aspectos do programa de cada órgão, incluindo as transações financeiras ou econômicas. Os tributos que podem ser cobrados de um ano a outro, sem que estejam previstos na lei orçamentária podendo ser previstos posteriormente à aprovação e sanção da lei própria, são os únicos casos de rompimento dessa lei.
- **Anualidade:** por convenção e por ser adotado pela maioria das empresas particulares utiliza-se um ano para o período orçamentário. E sob outro ângulo, quanto maior fosse o período orçamentário maior seria a chance de erros.

O orçamento moderno deve, ainda, obedecer aos seguintes princípios:

- **Programação:** deve expressar os programas de cada um dos órgãos do setor público.
- **Exclusividade:** no orçamento deve ser incluso somente o assunto a ele pertinente. Entretanto, existem duas exceções a esta proibição, sendo a autorização para a abertura de créditos suplementares e para a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação da receita.
- **Publicidade:** o conteúdo orçamentário deve ser divulgado por meio dos veículos oficiais de comunicação para o conhecimento público e para a eficácia de sua validade.
- **Orçamento bruto:** todas as parcelas da receita e da despesa devem constar no orçamento com seu valor bruto, sem qualquer tipo de dedução.
- **Não-afetação:** é vetada a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas, excetuadas as afetações que são determinadas pela Constituição Federal de 1988 no seu artigo 167.

- Clareza: o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa, assim, terá melhor utilidade e difusão a quem interessar.
- Equilíbrio: o orçamento deve apresentar equilíbrio entre os valores das receitas e despesas, evitando assim *déficits* que obrigam a constituição de dívida.

O objetivo maior da aplicação desses princípios é a transparência orçamentária na gestão pública.

4.4.3.1 – Elaboração Da Proposta

Ao elaborar sua proposta orçamentária, o governo traçará o curso de suas ações em termos monetários e físicos, a fim de alcançar os objetivos definidos pela lei ou pela política governamental.

É nessa etapa que serão fixados os níveis das atividades governamentais por meio da formulação dos programas de trabalho das unidades administrativas, constituindo, portanto, a proposta orçamentária. Estas devem estar de acordo com a política econômico-financeira, com o programa de trabalho do governo e com o limite global máximo para cada unidade administrativa, quando, já fixado. O prazo de envio do projeto no âmbito federal é até 31 de agosto.

Em relação aos Municípios, são as prefeituras as responsáveis pela elaboração da proposta orçamentária, que deve ser enviada à Câmara Municipal para discussão e aprovação final. A Câmara tem o poder de alterar a proposta da Prefeitura desde que, se caso criar uma despesa, indique de onde sairão os recursos para cobrir os novos gastos.

Na proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo de conformidade com os prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, devem figurar os seguintes quesitos, artigo 22:

I – Mensagem, que conterà: exposição circunstancial da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e fluante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis. Exposição e justificação da política econômico-financeira do governo, justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital.

II – Projetos de Lei de Orçamento.

III – Tabelas Explicativas das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas para fins de comparação, a receita arrecadada nos últimos exercícios anteriores àqueles em que se elabora a proposta; receita para o exercício em que se elabora a proposta; receita prevista para o exercício a que se refere à proposta; e a despesa realizada no exercício imediatamente anterior; a despesa fixada para o exercício em que elabora a proposta; e a despesa prevista para o exercício a que se refere à proposta.

IV – Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas de custos das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhada de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

A proposta orçamentária de cada unidade administrativa deve descrever sucintamente as suas principais finalidades, indicando a respectiva legislação.

4.4.3.2 – Estudo e Aprovação

É essa fase que permite à população, por meio de seus representantes, intervir na decisão de suas próprias vontades e na maneira escolhida para alcançá-las, sendo, de competência do Poder Legislativo.

Logo, quando a proposta orçamentária precisar ser alterada, para se adequar às necessidades da população, somente serão aprovadas as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou dos projetos que o modifiquem, quando enquadrar em um dos seguintes casos do art. 166, § 3º da Constituição Federal:

I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II - indiquem os recursos necessário, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesas, excluídas as que incidam sobre:

- Dotações para pessoal e seus encargos.
- Serviço da dívida.
- Transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal ou

III - sejam relacionadas:

- Com a correção de erros ou omissões.
- Com os dispositivos do texto do projeto de lei.

O órgão responsável pela unidade deve orientar e consolidar as suas propostas orçamentárias de acordo com a LDO e com as instruções estabelecidas pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, responsável por definir os prazos para o recebimento e consolidação.

Essa secretaria tem a função de consolidar as propostas orçamentárias de todos os órgãos dos poderes da União e de elaborar o projeto lei correspondente que passará pelo presidente da república e será encaminhado ao Congresso Nacional para discussão e votação.

4.4.3.3 – Execução Orçamentária

A execução é a concretização dos objetivos e metas anuais traçados pelo setor público, na qual os recursos humanos, matérias e financeiros serão mobilizados para esse fim, da forma mais racional possível.

Na primeira etapa da execução, deve ser preparado, um registro analítico que possibilite a classificação e o lançamento de cada despesa nos títulos orçamentários apropriados.

A lei orçamentária é organizada na forma de créditos orçamentários, as quais estão consignadas dotações. Os créditos orçamentários são o conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela Lei Orçamentária.

A segunda etapa da execução consiste no registro dos créditos orçamentários e respectivas dotações de forma a possibilitar o acompanhamento da evolução dos saldos das dotações, e assim, da própria programação do orçamento.

Para utilizar os recursos financeiros destinados à execução orçamentária, é necessário que as unidades orçamentárias, baseados no Decreto de Programação Orçamentária e Financeira, registrem mensalmente suas Propostas de Programação Financeira (PPF) para o mês seguinte. A STN analisará e ajustará as propostas e registrará a Programação Financeira Aprovada (PFA), contendo os cronogramas de desembolso que serão obedecidos no mês em análise.

A partir desse momento, a Setorial dá início à movimentação dos recursos financeiros até o limite de sua cota, transferindo-as à Unidade Gestora para a realização de despesas com projetos, atividades, operações especiais durante determinado período que, geralmente, é de um mês.

De acordo com o art. 5º, do Decreto nº 93874, de 23-12-1986, a programação financeira tem como finalidade formular diretrizes para a elaboração das propostas de cronogramas de desembolso, o estabelecimento do fluxo de caixa e a fixação de limites de saques periódicos contra a conta do Tesouro Nacional, objetivando:

- a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho;
- b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, para reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Cada secretário receberá em forma de cotas a sua parcela de receita arrecadada, em correspondência com a média mensal empenhadas das dotações orçamentárias de sua unidade. A despesa só poderá ser realizada quando houver disponibilidade de cotas para tal.

O valor recebido por cada unidade orçamentária deve ser usado dentro do período para o qual foi definido. O saldo remanescente do período anterior não poderá ser utilizado, pois, este servirá para iniciar nova etapa de controle para o período seguinte.

A Lei de Responsabilidade Fiscal destaca os recursos específicos das cotas indicando que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução de desembolso. Os recursos legalmente vinculados à finalidade específica, como os fundos especiais, por exemplo, serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

O prazo para cada Ministério ou órgão encaminhar os demonstrativos de saldos financeiros apurados é até 31/12 do exercício anterior. Estes serão considerados como antecipação de cotas e cujo montante será deduzido das primeiras liberações. O Órgão

Central só libera as cotas de recursos destinadas a cada setorial de programação financeira, quando atendidas as exigências de natureza técnica e legal.

A movimentação e utilização das cotas e o pagamento de despesas serão feitos exclusivamente por meio de Ordem Bancária. É o único documento de transferência de recursos financeiros, e onde, cada modalidade de transferência é identificada pelo código do evento utilizado.

Não se pode esquecer que, para o início da execução dos créditos orçamentários, os pré-requisitos indicados a seguir devem ser cumpridos:

- Publicação do orçamento anual para o exercício, determinando a dotação ou crédito de cada unidade orçamentária, por projeto/atividade. O da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.
- Quadro de detalhamento de despesas (QDD), elaborado pela Secretaria de Orçamento Federal detalhando as despesas constantes da Lei Orçamentária por projeto/atividade e por natureza da despesa.
- Distinção entre créditos e recursos: o termo crédito é para designar o lado orçamentário, dotação ou autorização de gastos ou sua descentralização; e por outro lado, os recursos são para o lado financeiro, portanto, dinheiro ou saldo em banco.

Esta fase é uma das mais importantes do processo orçamentário, pois é por meio dela que os ministérios e órgãos executam os programas de governo contemplados na Lei Orçamentária, aderindo uma série de decisões e atividades financeiras para que as metas e os objetivos explícitos no Orçamento-Programa Anual sejam atingidos.

O tempo de duração da execução orçamentária é chamado de exercício financeiro que, segundo Kohama (2000), é o período de tempo durante o qual se exercem todas as atividades administrativas e financeiras relativas à execução do orçamento.

No Brasil, o exercício financeiro compreende o espaço de tempo entre primeiro de janeiro e trinta e um de dezembro de cada ano. Durante este período a administração promove a execução orçamentária e demais fatos relacionados com as variações qualitativas e quantitativas referentes aos elementos patrimoniais da entidade ou órgão público.

O exercício financeiro coincidirá com o ano civil, sendo pertencentes a ele todas as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. Deve-se, também, reverter a despesas anuladas no exercício, porém, se a anulação ocorrer após o encerramento deste, será considerada receita do ano em que se efetivar.

As receitas efetivamente obtidas ou recebidas seguem o regime de caixa. E as receitas lançadas e não-arrecadadas pertencentes ao exercício serão lançadas como dívida ativa. As despesas legalmente empenhadas, pagas e não-pagas seguem o regime de competência.

4.4.3.3.1 – Créditos Adicionais

Os créditos adicionais foram criados para que situações ou problemas não previstos na elaboração do orçamento e que aparecem durante a sua execução, possam ser retificação. Esse instrumento serve para dar flexibilidade e para ajustar o orçamento aos objetivos colimados, nos quais, são autorizadas as despesas não-computadas ou insuficientes, adotadas na Lei Orçamentária.

Os créditos adicionais são classificados como:

- Suplementares: aqueles destinados ao reforço de dotação orçamentária já existente.

- Especiais: os destinados a despesas para as quais não haja dotação específica, ou seja, para amparar novos programas e despesas que não figuram no orçamento.
- Extraordinários: os destinados a atender despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Serão abertos por decreto do Executivo que informará imediatamente sua existência ao Legislativo.

A abertura desses créditos depende da existência de recursos disponíveis para atender à despesa, e será precedida de exposição justificada; são, considerados recursos disponíveis o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior e os provenientes do excesso de arrecadação. E, ainda, os resultantes da anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei e o produto de operações de créditos autorizadas de forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-lo.

Os créditos suplementares por serem destinados a atender insuficiências no orçamento extinguem-se, no final do exercício. Já os créditos especiais e extraordinários poderão ter vigência até o final do exercício subsequente. No caso de sua autorização ser promulgada nos últimos quatro meses do exercício, e reaberto nos limites de seus saldos autorizados vigorarão, também, até o término do exercício. A reabertura de créditos especiais e extraordinários se fará por novos decretos e serão autorizados por Lei e aberto por decreto executivo.

O QDD pode ser alterado no exercício, mediante solicitação à Secretaria de Orçamento Federal, até 2 de novembro, observando os limites autorizados em lei. A publicação das autorizações dos créditos adicionais serão feita até 30 de novembro.

4.4.3.3.2 – Descentralização Dos Créditos

A descentralização de créditos ocorre quando uma unidade orçamentária ou administrativa transfere a outras unidades orçamentárias ou administrativas o poder de utilizar créditos que lhe forem dotados. Essa descentralização é outra forma de permitir mais flexibilidade e dinamicidade na execução dos projetos e atividades.

Para a efetivação da descentralização, a unidade que vai ceder o crédito precisa antes verificar se existe necessidade justificada da transferência. Verificar, também, se a unidade recebedora dispõe de condições administrativas mínimas para gerir os créditos e se está regularmente cadastrada como Unidade Gestora.

Existem duas operações descentralizadoras de créditos:

- Externa (destaque): quando é feita a descentralização entre Unidades Gestoras de Órgãos/ ministérios ou entidades de estrutura diferentes, portanto, caracteriza em sentido horizontal. Às vezes, uma unidade orçamentária beneficiada com a descentralização de créditos pode ter que ceder parte a outro órgão ou unidade orçamentária de outro órgão.
- Interna (provisão): essa operação ocorre quando há uma descentralização de créditos das unidades orçamentárias para as unidades administrativas, sob sua jurisdição ou entre estas, no âmbito Ministério/ órgão, por isso, é caracterizada como vertical. Essa descentralização, ao contrário da externa, realiza-se com grande frequência entre as unidades.

Os créditos descentralizados só podem ser utilizados em programas e elementos de despesas constantes do orçamento de créditos adicionais, observando-se o QDD.

O destaque ou a descentralização pode ser anulada total ou parcialmente revertendo os créditos a Unidade Orçamentária distribuidora nos seguintes casos:

- Verificada a ociosidade do crédito na unidade beneficiada.
- Houver engano no valor do crédito distribuído ou necessidade de reduzi-lo.

- Houver alteração orçamentária.
- Houver cancelamento do ato que deu origem à descentralização.
- A descentralização emitida inadequadamente ou indevidamente.

A anulação, por qualquer razão, será feita por meio de lançamento, pela mesma unidade que descentralizou o crédito.

4.4.3.3.3 – Estágios da Despesa Dentro da Execução

Com a publicação da Lei Orçamentária Anual e com a observação das normas de execução orçamentária e de programação financeira do exercício, as unidades orçamentárias estarão em condições de utilizar seus créditos, tendo em vista a realização ou a execução da despesa.

A execução da despesa só pode ser realizada quando as despesas passarem pelos seguintes estágios: empenho, liquidação e pagamento.

a) Empenho

O empenho é o principal instrumento com o qual conta a administração pública para assegurar que exista autorização orçamentária para a realização da despesa e para assegurar o equilíbrio orçamentário, já que a despesa não poderá exceder ao crédito autorizado.

O empenho é prévio, pois precede a realização da despesa e tem por objetivo respeitar o limite do crédito orçamentário. É o ato pelo qual a autoridade competente cria para o Estado obrigações de pagamentos pendente ou não de implementos de condições. É proibida a realização de despesa sem prévio empenho, já que a emissão desse abate o

seu valor da dotação orçamentária, tornando a quantia empenhada indisponível para nova aplicação.

Os empenhos têm as seguintes classificações, de acordo com a sua natureza e finalidade:

- Empenho ordinário: para cobrir as despesas com montantes previamente conhecidos e que devem ser pagas de uma só vez.
- Empenho global: para atender às despesas com montantes, também, previamente conhecidas, mas de pagamento parcelado.
- Empenho por estimativa: para atender às despesas de valor não-identificável e geralmente de base periodicamente não-homogênea.

É possível reforçar o empenho que se revelar insuficiente para atender a um determinado compromisso ao longo do exercício financeiro, para isso, basta a unidade emitente emitir o empenho/reforço. Deve constar no campo respectivo o número do empenho que está sendo reforçado e o número do reforço.

A numeração do empenho, seus reforços e sua anulação serão únicos e em ordem seqüencial, crescente e por exercício; cada modalidade é identificada pelo evento correspondente.

O empenho, também, poderá ser anulado ao decorrer do exercício, parcialmente, quando seu valor exceder o montante da despesa realizada. E, totalmente, quando o serviço contratado não tiver sido prestado, o material encomendado não tiver sido entregue ou o empenho tiver sido emitido incorretamente.

O empenho deve ser anulado no encerramento do exercício, quando se referir a despesas não-liquidadas, salvo aquelas que se enquadrarem nas condições previstas para inscrição em Restos a Pagar. São feitas pela Nota de Empenho, e identificadas pelo código do evento. O valor anulado reverte à dotação tornando-se, novamente disponível, respeitando o regime do exercício.

b) Liquidação

A liquidação é a comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho, envolve todos atos de verificação e conferência, desde a entrada do material ou serviço até o recolhimento da despesa.

A nota fiscal fatura ou conta correspondente deve ser acompanhada do material ou do serviço; a primeira via é anexada à nota de empenho e o funcionário competente deve atestar o recebimento do material ou serviço correspondente.

No caso do empenho-estimativa ou global, a primeira via da nota de empenho, somente será exigível com o título de crédito referente à última parcela dos bens fornecidos ou dos serviços prestados.

Nenhuma despesa poderá ser paga sem antes estar devidamente liquidada. Somente após a apuração do direito adquirido pelo credor com base nos documentos probatórios é que a unidade gestora providenciará o imediato pagamento da despesa.

c) Pagamento

O pagamento é a última fase das despesas e sua efetivação consiste na entrega de recursos equivalentes à dívida líquida ao credor mediante a ordem bancária. A emissão dessa ordem será precedida de autorização do titular da unidade gestora ou se preposto, em documento próprio da unidade. A ordem bancária conterá no campo número da Unidade Gestora a expressão que identifique os agentes financeiros responsáveis.

A programação do pagamento da despesa empenhada é feita pela Secretaria Municipal da Fazenda, após a sua regular liquidação. No caso das ordens bancárias não compensadas, no prazo de 30 dias, seus valores serão creditados na conta Única da

Unidade Gestora emitente e ficará pendente na conta contábil Ordem Bancária Cancelada. Após análise, a regularização deve ser feita conforme o caso.

A reposição de importância paga a mais ou indevidamente, dentro do próprio exercício, será feita à conta bancária de origem e as dos outros exercícios serão efetuadas mediante DARF e recolhida ao Tesouro Nacional.

Dentro da classificação das despesas, foram criadas as contas os Restos a Pagar e as Despesas do Exercício Anterior, para enquadrar as despesas que não foram pagas dentro do exercício financeiro em que foram geradas.

1. Restos a Pagar

Os restos a pagar ou resíduo passivo são as despesas empenhadas, mas não pagas dentro do exercício financeiro. De acordo, com o regime da competência, as despesas devem ser contabilizadas no exercício em que foram geradas.

No caso de despesa empenhada em um exercício e somente paga no outro, deverá ser contabilizada como pertencente ao exercício em que foi empenhada, entretanto, se paga no outro ano, deverá ser considerada como extra-orçamentária.

As despesas inscritas em restos a pagar de acordo com sua natureza podem ser classificadas em processadas, quando o credor já cumpriu as suas obrigações, portanto, tem direito líquido e certo faltando apenas o pagamento, ficando registradas na conta fornecedores; ou então em não-processadas que são aquelas que dependem da prestação de serviço ou fornecimento do material, cujo direito do credor não foi apurado, portanto, a despesa não é ainda líquida.

O empenho da despesa não-liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, salvo, quando ainda vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor; vencido o prazo para cumprimento da obrigação, esteja em curso a liquidação

da despesa; se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas e quando corresponder a compromisso assumido no exterior.

Os empenhos não-anulados e os referentes a despesas já liquidadas e não-pagas, serão automaticamente inscritos em Restos a Pagar no encerramento do exercício pelo valor devido, e se caso desconhecido, pelo valor estimado, considerando que é proibida a reinscrição de empenhos em Restos a Pagar.

No caso do valor real a ser pago for superior ao valor estimado, a diferença deverá ser empenhada à conta de despesas de exercício anterior de acordo com a categoria econômica. Se acontecer o contrário, o valor real a ser pago for inferior ao valor inscrito, o saldo deverá ser cancelado. O órgão competente para fazer o controle e o disciplinamento dos restos a pagar é a SNT.

O pagamento de despesas inscritas em Restos a Pagar ocorre quando as formalidades legais do empenho e liquidação forem satisfeitas independente de requerimento do credor.

A validade da inscrição dos Restos a Pagar é até 31 de dezembro do ano subsequente, após essa data os saldos remanescentes serão cancelados. No entanto, permanece em vigor por cinco anos a partir da inscrição o direito do credor.

2. Despesas do Exercício Anterior

São consideradas despesas do exercício anterior as dívidas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros, imediatamente, anteriores em que deveria ter ocorrido o pagamento e que não estejam inscritos em restos a pagar.

Essas despesas só poderão ser pagas mediante autorização do ordenador de despesas e depois de cumpridos os demais quesitos de qualquer outra despesa, além da observância da data de vencimento do compromisso, a causa da inobservância do

empenho prévio de despesa e o reconhecimento expresso do atual ordenador de despesa e do ordenador da época da despesa.

São consideradas despesas do exercício anterior as que se enquadrarem em um desses casos:

- As despesas de exercícios encerradas e que o orçamento destinado a ela tenha saldo suficiente para atendê-la, mas que o empenho foi considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido o credor cumpriu sua obrigação.
- Os restos a pagar com prescrição interrompida, ou seja, que tenha sido cancelada, mas que ainda é vigente o direito do credor.
- Os compromissos decorrentes de obrigações de pagamento criado em virtude de lei e reconhecido após o encerramento do exercício, geralmente em casos de pagamento de direitos retroativos.

A prescrição das dívidas de exercício anteriores, que dependem de requerimento do favorecido, ocorre em cinco anos contados da data do ato ou fato gerador do direito, entretanto, não deve ser considerado, para fins de prescrição quinquenal, o tempo de tramitação burocrática e o tempo de providências administrativas a que estiver sujeito o processo.

4.4.3.4 – Avaliação e Controle

A avaliação e controle é a última fase do ciclo orçamentária e é responsável por analisar a eficácia e eficiência nas etapas dos cursos de ação cumpridas. Além de proporcionar aos gestores informações sobre as medidas cabíveis para a consecução de seus objetivos e a otimização do uso dos recursos colocados a sua disposição.

O controle é um instrumento utilizado, conjuntamente, com avaliação para o governo tentar assegurar que as receitas existentes cubram as despesas previstas. Existem dois tipos de controle no nível de governo:

- Controle interno: quando exercido por agentes do mesmo poder.
- Controle externo: quando exercido por órgãos independentes desse poder.

Um bom processo de controle e avaliação deve abordar os seguintes pontos:

- Comparação dos resultados obtidos e efeitos produzidos.
- Comparação dos resultados e efeitos obtidos com os objetivos e metas programadas.
- Análise dos problemas observados e determinações de suas causas.
- Definição e tipificação das medidas corretivas que se devam tomar.
- Aplicação das medidas corretivas.

Assim, essa fase tem como objetivo verificar a eficiência nas realizações das ações para se chegar aos fins, a racionalidade na utilização dos recursos, além de avaliar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução.

Por fim, ao utilizar a estrutura orçamentária, às organizações públicas padronizam as informações e facilitam a compreensão do orçamento. Facilitam também, a formulação de programas; proporcionam uma distribuição efetiva para o acompanhamento da execução do orçamento; determinam a fixação de responsabilidades e possibilitam a análise dos efeitos econômicos das atividades governamentais.

5 – SISTEMA DE CUSTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O sistema de custo é um instrumento de decisão e avaliação de desempenho, que interage com o planejamento estratégico e o orçamento, devendo na administração pública moderna estar incorporado ao orçamento-programa para a racionalização da gestão financeira.

Em conformidade com essa visão, Nascimento (2001) acrescenta que o gerenciamento racional dos recursos financeiros e avaliação dos resultados, tanto no setor público como no setor privado, devem passar por decisões superiores, voltadas para o planejamento cuidadoso, a apropriação, o cálculo, o controle e o acompanhamento dos custos, independentemente da globalização da economia.

Nesta missão gerencial, o custo tem duas funções relevantes para cumprir:

- Auxiliar o controle: fornecendo dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, além, de permitir o acompanhamento do valor acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.
- Tomada de decisões: alimentar a empresa de informações sobre valores relevantes que influenciam o seu curto e longo prazo, sobre medidas de cortes de produtos, opção de compra ou fabricação etc.

Em complemento a esta idéia, Cruz e Platt (2002) acreditam que a importância da apuração de custos está tanto a uma percepção gerencial mais responsável por parte dos gestores públicos quanto pelo lado dos cidadãos, que passariam a conhecer o custo daquilo que recebem do governo como contrapartida provável de sua obrigação tributária.

Diante da crescente importância dos custos na gestão pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal vem contrapor o caráter facultativo dado ao controle de custos

na Lei 4.320/64 art.79, e determina sua obrigatoriedade em seu artigo 50, § 3º: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Diante dessa exigência, a administração pública moderna tem procurado um sistema de custo mais eficiente e eficaz nas ações públicas. Um sistema que permite verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais, além, dos custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pelas entidades públicas ao cidadão e a relação custo-benefício de cada programa.

Apoiando-se na idéia de que o objetivo do governo é a informação gerencial, um dos sistemas que possibilitam esse foco é o Custeio Baseado em Atividades (ABC), adotado pela contabilidade pública governamental norte-americana.

O método ABC surgiu em meados de 80 e foi criado pelos pesquisadores Robert Kaplan e Robin Cooper da Universidade de Havard, tendo como objetivo suprir a necessidade informacional precisa sobre o custo de recursos necessários de clientes, produtos, serviços e canais específicos.

Este método parte do princípio que os custos são gerados por atividades desenvolvidas dentro da empresa. Assim, basta identificar quais as atividades que são desenvolvidas para a obtenção de um produto ou serviço e registrar os seus respectivos custos de execução, alocando, também, os custos departamentais.

A atribuição de custos pode ser feita de forma mais criteriosa e objetiva na seguinte ordem: alocação direta, rastreamento e rateio. Após essa atribuição, basta identificar os direcionadores de custos das atividades (número de alunos matriculados, número de consultas, número de casas construídas) e dividir os custos encontrados por eles, chegando assim ao custo de cada atividade.

Nascimento (2001) explica esse processo de transformação e criação de custos de forma mais clara, indicando que para produzir novo bem ou serviço, é necessário consumir ou adquirir bens e serviços que são submetidos a processos de transformações sucessivas e atividades operacionais da mais simples as mais complexas, que vão agregando custos com a utilização da mão-de-obra direta ou indireta, serviços executados de natureza diversa, insumos básicos e outros custos até das atividades de produção ou venda de bens e serviços finais.

Diante desses processos de transformações, o ABC ao focar as atividades, permite que a elaboração de orçamentos de estáticos passem para um processo dinâmico, autorizando o recurso com base nas necessidades reais previstas das atividades, em vez de autorizar recursos para o próximo período com base em padrões de gastos históricos. Evidenciado também, se os gastos praticados, pelo governo em determinada atividade, estariam compatíveis com os da iniciativa privada.

Segundo Nascimento (2001), o conceito da classificação de custo por atividade (ABC) assemelha-se à classificação programática instituída pela Lei Federal nº 4320/64, que estabeleceu Normas Gerais do Direito Financeiro, para elaboração, controle de orçamento e balanços da União, Governos Estaduais, Municipais e Distrito Federal. A classificação da despesa ou custos no setor público de acordo com esse modelo consiste em:

1 – CLASSIFICAÇÃO POR NATUREZA ECONÔMICA

1.1 – CUSTEIO

1.1.1 Pessoal

1.1.2 Material de consumo

1.1.3 Serviços de terceiros

1.2 – CAPITAL

1.2.1 Investimento em títulos e valores mobiliários

1.2.2 Investimento em imobilizações fixas

2 – CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

2.1 – UNIDADE ORÇAMENTÁRIA X

2.1.1 Despesa de custeio

2.1.1.1 Pessoal

2.1.1.2 Material de consumo

2.1.2 Despesas de capital

2.1.2.1 Imobilizações fixas

2.1.2.1.1 Construção da estrada A

3 – CLASSIFICAÇÃO PROGRAMÁTICA

3.1 – UNIDADE ORÇAMENTÁRIA X

3.1.1 Programa de manutenção dos serviços administrativos

3.1.1.1 Despesa de custeio

3.1.1.1.1 Pessoal

3.1.1.1.2 Material de consumo

3.1.1.2 Despesas de capital

3.1.1.2.1 Programa de construção de estrada A

3.1.1.2.1.1 Construção da estrada A

3.1.1.2.1.1.1 Pessoal

3.1.1.2.1.1.2 Serviços de terceiros

A organização que utiliza esse modelo para elaborar seu orçamento consegue visualizar os custos de cada programa, projeto, atividade e ainda autorizar e controlar os recursos que ela fornece com base na demanda prevista das atividades realizadas.

A análise do orçamento baseado na atividade, segundo Kaplan e Cooper (2000), deve ser feita de forma que:

- Estime o volume de produção e vendas esperadas para o próximo período por produtos e clientes específicos.
- Preveja a demanda de atividades organizacionais.
- Calcule as demandas dos recursos necessários à realização das atividades organizacionais.

- Defina a oferta real de recursos necessários para suprir as demandas.
- Defina a capacidade da atividade.

Assim, o ABC permite que os custos sejam conhecidos em todos os seus aspectos, tornando possível sua minimização nos diversos programas e projetos, podendo utilizar para isso os seguintes procedimentos:

- Pressionar os fornecedores por melhores preços.
- Mudar para fornecedores que tem o preço mais baixo.
- Desenvolver projetos de produtos mais econômicos.
- Eliminar da cadeia de valores as atividades de pouco valor.
- Enxugar os canais de distribuição.
- Fazer reengenharia dos processos internos.
- Adquirir fora da empresa funções ou atividades que podem ser executadas mais barato por agentes externos.
- Consolidar instalações que estão sendo subutilizadas etc.

De um modo geral, Martins (1996), alerta que a escolha do sistema depende do objetivo que com ele se pretende atingir; o seu nível de detalhes também depende disso e do quanto se gastará para sua obtenção. As Informações são caras e sua utilidade não é igual em todos os níveis de detalhes. Sua adoção como “pacote” é temerária.

Dessa forma, sistema de custo na administração pública deve ser capaz, no mínimo de: avaliar estoques e medir o custo dos bens fornecidos; gerar relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, de produtos, de serviços e clientes e oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

6 – GESTÃO FINANCEIRA

A gestão financeira é parte integrante do orçamento que, segundo Assaf Neto (2003), é um campo de estudo teórico e prático que objetiva, essencialmente, assegurar um melhor e mais eficiente processo empresarial de captação e alocação dos escassos recursos de capital.

Os responsáveis por essa parte da gestão para Gitman (1997), tem que administrar ativamente as finanças, privadas ou públicas, desempenhando uma variedade de tarefas, tais como orçamentos, previsões financeiras, administração de caixa, administração do crédito, análise de investimentos e captação de fundos.

As decisões financeiras de acordo com Assaf Neto (2003), podem ter os objetivos voltados para dois aspectos: a satisfação de retorno exigido por seus proprietários ou por algum parâmetro de desempenho mais abrangente, que incorpora o bem-estar de toda sociedade.

Sobre esse mesmo aspecto Damodaran (2004) indica que existem algumas empresas, especialmente empresas de propriedade do governo, as quais seus objetivos são em funções de bem-estar social, por isso, elas vão tomar decisões de acordo com essa diretriz, mesmo que isso possa levar a perda.

De qualquer forma, Brealey e Myers (1999) afirmam que os planos financeiros devem estar intimamente ligados aos planos de atividade da empresa. Uma série de previsões financeiras, pouco valor operacional terá se os gestores não tiverem pensado nas decisões de produção, e de comercialização necessária à concretização dessas previsões.

Entretanto, como a maioria das teorias, a administração financeira tem suas limitações, Assaf Neto (2003), reafirma que a teoria financeira, apesar de estar evoluindo, continua

tendo como bases seus pressupostos originais, não se preocupando com os desequilíbrios estruturais de mercados, bastante comuns nos países em desenvolvimento como o Brasil. Entre as causas desses desequilíbrios destacam-se as taxas de juros subsidiadas; taxa de juros de curto prazo mais elevados que as de longo prazo; carência de recursos de longo prazo para investimentos; elevado grau de concentração industrial, entre outros aspectos, direcionando o conjunto das decisões financeiras para um contexto de variáveis diferenciadas e de fortes influências sobre os resultados.

Nesses mercados, em desenvolvimento, a elaboração do modelo financeiro deve ser coerente com essa realidade, visto que não há uma fórmula única e inquestionável para as decisões financeiras.

No Brasil, a insuficiência de recursos a longo prazo dificulta e condiciona as decisões financeiras. As linhas de créditos oficiais são as grandes fontes desses recursos, mesmo assim, são limitadas e geralmente direcionadas a programas específicos. Muitas empresas brasileiras, apesar dessas limitações e dificuldades no processo decisório, vêm se desenvolvendo e conseguindo atravessar barreiras impostas pelo mercado desajustado.

De uma forma geral, a análise financeira de uma organização é feita mediante seus demonstrativos financeiros, que na maioria das vezes, são publicados, tornando assim, disponíveis algumas das informações que os analistas internos e externos necessitam para a tomada de decisões.

6.1 – Demonstrações Contábeis nas Organizações Públicas

O administrador financeiro utiliza os dados fornecidos pela contabilidade, como um importante recurso para seu processo de tomada de decisão, é necessário, na maioria das vezes, realizar alguns ajustes.

Segundo Gitmam (1997), é fundamental entender as demonstrações financeiras para administrar um negócio e saber como ele opera. As demonstrações financeiras fornecem uma rápida visão intuitiva da situação da empresa, um ponto de partida para análises posteriores. Também, são as bases para planejar os negócios e elaborar os orçamentos internos.

Em relação às organizações públicas a estrutura patrimonial tem como objetivo classificar os ativos e passivos em financeiros e não-financeiros para verificar se o saldo que comporá o orçamento do próximo exercício será positivo (*superávit*) ou negativo (*déficit*). E as contas de receitas e despesas devem ser apuradas com o objetivo de indicar se o resultado é diminutivo ou aumentativo.

As demonstrações contábeis em sua estrutura devem ainda fornecer informações orçamentárias. O controle dos fatos orçamentários é realizado nas contas do grupo ativo compensado e passivo compensado.

Conforme o art 21 da Lei nº 4.320/64, as organizações públicas devem ter seus resultados gerais do exercício compovados nas seguintes demonstrações:

- Balanço Orçamentário.
- Balanço Financeiro.
- Balanço Patrimonial.
- Demonstração das Variações Patrimoniais.

6.1. 1 – Balanço Orçamentário

O balanço orçamentário tem o objetivo de demonstrar as receitas previstas e as despesas autorizadas em confronto com as receitas e as despesas realizadas. Este balanço deve servir para a administração verificar o controle da legalidade e eficiência das operações realizadas, além de permitir aos interessados verificar o desempenho da administração e o emprego dos recursos públicos.

O balanço orçamentário é estático, portanto, para uma análise mais profunda é necessária a comparação entre dois ou mais exercícios, quando ocorrer algum desvio de objetivo, deve ser providenciada ação corretiva para realinhamento dos objetivos com as ações concretas. A avaliação do balanço orçamentário permite verificar a eficiência com que as ações foram realizadas, dando a execução e fixação bases consistentes para as futuras programações orçamentárias.

6.1.2 – Balanço Financeiro

O balanço financeiro, segundo o artigo 23 da Lei 4320/64, anexo 13, demonstra as entradas e saídas de recursos financeiros, sob a forma de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.

As receitas e despesas orçamentárias têm seu saldo cumulativo sendo este correspondente ao total do movimento financeiro do período. Já as despesas e receitas extra-orçamentárias não são cumulativas, sendo seus saldos são decorrentes da diferença entre entradas e saídas de recursos movimentados continuamente.

Quando as receitas forem maior que as despesas tem-se um *superávit*, caso contrário, tem-se um *déficit*, porém, esse resultado não deve ser considerado como financeiro do exercício. O resultado financeiro é realizado no balanço patrimonial pela diferença entre as disponibilidades para o exercício seguinte e as disponibilidades do exercício anterior.

A avaliação da gestão financeira é feita pela correspondência entre os valores do balanço financeiro e os indicadores que possibilitam sua análise gerencial.

6.1.3 – Balanço Patrimonial

O balanço patrimonial evidencia a posição das contas que constituem o ativo e o passivo. O ativo demonstra os bens, direitos e obrigações e o passivo representa as obrigações e o patrimônio líquido, todos em um momento estático.

Os principais grupos do balanço patrimonial são: ativo financeiro, ativo circulante, ativo realizável a longo prazo, ativo permanente, ativo compensado, passivo financeiro, passivo circulante, passivo exigível a longo prazo, resultado de exercícios futuros, patrimônio Líquido, passivo compensado e saldo Patrimonial.

O saldo patrimonial é o resultado do confronto do ativo real e passivo real, consideradas as contas financeiras e não-financeiras, excluindo-se as contas de compensação e o patrimônio.

Quando o ativo financeiro for maior que o passivo financeiro tem-se um *superávit* financeiro que constitui fontes de recursos para a autorização de créditos adicionais, aprovados durante o exercício financeiro, uma vez que esse *superávit*, a priori, só será conhecido depois da aprovação do orçamento.

Por meio da avaliação da gestão do balanço patrimonial é possível demonstrar a situação de liquidez, a estrutura de capitalização, a rentabilidade e outros indicadores econômicos financeiros utilizados para a tomada de decisões.

6.1.4 – Demonstração Das Variações Patrimoniais

A demonstração das variações patrimoniais evidencia as alterações ocorridas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. As variações patrimoniais são divididas em:

- Variações Ativas que são provenientes da execução orçamentária: as receitas orçamentárias realizadas durante o exercício, que irão refletir a variação patrimonial aumentativa, causada pela entrada do numerário. Possuem como subgrupo os resultantes da Execução Orçamentária e o subgrupo Independente da Execução Orçamentária, proveniente de fatos que causam aumento no ativo e diminuição no passivo, porém sempre de forma ativa, tais como recebimento de bens em doações e cancelamentos de dívidas passivas.
- Variações Passivas são resultantes da execução orçamentária: representadas pelas despesas orçamentárias que se realizam durante o exercício e que irão expressar a variação patrimonial diminutiva causada pela saída de numerários. Os subgrupos dessa conta são os Resultantes da Execução Orçamentária, o subgrupo Independente da Execução Orçamentária proveniente de fatos que surgem aumentando o passivo ou diminuindo o ativo sempre de forma passiva. E o subgrupo Resultado Patrimonial que consiste na diferença entre o total das variações ativas e o total das variações passivas, o seu resultado será transferido para o balanço patrimonial e passa a constituir o saldo patrimonial que pode ser passivo real a descoberto ou ativo real líquido.

Essa demonstração possibilita avaliar os resultados orçamentários e extra-orçamentários e os itens mais relevantes que interferem no *superávit* ou *déficit*. Por meio do *superávit* do orçamento corrente pode ser verificado se as receitas correntes estão sendo aplicadas nas despesas de capital, significando capitalização, ou se as receitas de capital estão financiando as despesas correntes, representando descapitalização. Possibilita, também, avaliar se o *déficit* ou *superávit* foi resultante do planejamento, da execução orçamentária ou de fatores independentes à execução orçamentária.

6. 2 – Análise Das Demonstrações e Índices Financeiros

A análise das demonstrações financeiras tem como objetivo estudar o desempenho econômico-financeiro de uma empresa em determinado período passado para diagnosticar o presente e produzir resultados que sirvam de base para a previsão de tendências futuras.

Segundo Gitman (1997), as análises das demonstrações financeiras fornecem um ponto inicial para se compreender uma empresa. Os índices fornecem uma via rápida para monitorar as condições de uma empresa apesar de permitirem um exame apenas superficial. A análise desses, por si só, pode fornecer um retrato falso e deve ser usado em conjunto com uma análise mais profunda dos negócios da empresa.

Em outros termos, Brigham e Houston (1999) indicam que a análise das demonstrações financeiras pode destacar os pontos fracos de uma empresa e essa informação pode evitar problemas, além de ser útil para estimar de que maneira decisões estratégicas, tais como a da venda de divisões, grandes programas de *marketing* ou planos de expansão provavelmente afetarão demonstrações financeiras futuras. Porém, eles previnem os analistas das limitações dos índices e da necessidade de realizar ajuste na maioria das vezes para seus cálculos.

Do ponto de vista de Brealey e Myers (1999), os índices financeiros são apenas um instrumento prático para resumir um grande número de dados financeiros e para comparar o desempenho das empresas. E que eles ajudam a fazer perguntas certas, mas, raramente fornecem as respostas.

Diante do exposto sobre os índices, Brealey e Myers (1999) dão os seguintes conselhos de ordem geral aos seus utilizadores:

- Os *rácios* financeiros raramente fornecem respostas, mas ajudam-no a fazer as perguntas certas.
- Não existe qualquer padrão internacional para os *rácios* financeiros. Vale muito mais um pouco de reflexão e bom senso do que a aplicação cega das fórmulas.
- É preciso ser seletiva na escolha dos *rácios*. Frequentemente, *rácios* diferentes proporcionam aos utilizadores a mesma informação.
- É necessária uma base de referência que permita avaliar a situação financeira de uma empresa. Normalmente, comparam-se os *rácios* financeiros da empresa com os próprios *rácios* relativos há anos anteriores e com os de outras empresas do mesmo ramo de *actividade*.
- Tenha cuidado para não extrapolar taxa de crescimento de lucros de anos anteriores; a evolução dos lucros tem um comportamento aproximadamente aleatório.
- Os lucros *contabilísticos* não têm em conta as flutuações dos valores reais de *activos* da empresa em cada ano. Em vez disso, os contabilistas tentam dar uma ideia dos lucros sustentáveis a longo prazo.

Em resumo os reflexos, em geral, os quais se pretende avaliar com a análise financeira, são os relacionados com as decisões tomadas por uma empresa em relação a sua liquidez, estrutura patrimonial e rentabilidade. Todavia, é importante lembrar que um índice isolado sem outras informações complementares não é um elemento suficiente para uma conclusão satisfatória.

6.3 – Informações da Lei de Responsabilidade Fiscal

Segundo Lima e Castro (2000), na contabilidade pública brasileira não existe fórmula comumente aceita para a análise dos balanços e demonstrativos gerados, evidenciando-se as sérias dificuldades gerenciais e institucionais para a avaliação do desempenho contábil e financeiro dos administradores públicos no Brasil.

Além disso, poucas literaturas são encontradas sobre o assunto, dificultando assim, um aprofundamento e a escolha de melhores práticas. Contudo, nos últimos anos surgiram algumas tentativas nesse sentido, apesar de serem ainda insuficientes.

As referências mais atuais sobre o assunto, no Brasil, são as encontradas na Lei de Responsabilidade Fiscal nº 21 de 04/05/2000, a qual estabelece para as organizações públicas, diversos indicadores calculados sobre as contas públicas para atingir o objetivo de responsabilidade na gestão fiscal. Além de estabelecer outras informações necessárias para a análise financeira das organizações públicas.

Entre essas informações é importante enfatizar as seguintes:

1 – Receitas correntes líquidas: representam o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

- Na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e II do art. 195 e no art. 239 da Constituição;
- Nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação Constitucional;
- Na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para custeio de seu sistema de previdência e assistência social e as receitas

provenientes da compensação financeira citadas no § 9º do art.201 da Constituição.

2 – Despesa obrigatória de caráter continuado: é a despesa corrente derivada de lei, de medida provisória ou de ato administrativo normativo, que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois anos.

3 – Despesa total com pessoal: representa o somatório dos gastos relativos ao ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como os vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como os encargos sociais e contribuições recolhidas pelos entes às entidades de previdência. Os contratos de terceirização de mão de obra, referentes à substituição de servidores e empregados públicos, serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”. O regime adotado é o de competência.

4 – Dívida Pública Consolidada ou Fundada: é o montante total; excluída as duplicatas das obrigações financeiras da Federação, assumidas em virtudes da lei, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de créditos, para amortização em prazo superior a 12 meses.

5 – Dívida Pública Mobiliária: dívida pública representa por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central, Estados e Municípios.

6 – Operações de crédito: representam o compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financeira de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

7 – Concessão de garantia: é o compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por entes da Federação ou entidade a ele vinculada.

8 – Refinamento da dívida mobiliária: refere-se à emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

Essas informações, além de permitirem maior responsabilidade na gestão fiscal, também, dão base para o cálculo de diversos índices e indicadores estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual segue abaixo:

Índices criados pela Lei 21/2000

No art. 19 surge o primeiro indicador: “para os fins do dispositivo no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados”:

I – União: 50% (cinquenta por cento)

II – Estados: 60% (sessenta por cento)

III – Municípios: 60% (sessenta por cento)

Nesses limites não devem ser computadas as despesas:

- De indenização por demissão de servidores ou empregados
- Relativas a incentivos à demissão voluntária.
- Derivadas da aplicação do disposto no inciso II, § 6, do art.57 da Constituição, referente à convocação extraordinária do Congresso Nacional para assunto de urgência de interesse público.
- Decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração.

- Com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União.
- Com inativos, ainda que por intermédio de fundos específicos, custeadas por recursos provenientes:
 1. Da arrecadação de contribuição dos segurados.
 2. Da compensação financeira do atendimento da previdência para efeito de aposentadoria, quando é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana.
 3. Das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Um outro indicador que pode ser retirado da Lei de responsabilidade fiscal, em relação à despesa com pessoal nas repartições funcionais, está no art. 20 da Lei:

Na esfera federal o limite será dividido em:

- 2,5% para o legislativo, incluindo o Tribunal de Contas da União.
- 6% para o Judiciário.
- 40,9% para o Executivo, destacando-se 3% para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do art.21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional n.19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um desses dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação dessa Lei Complementar.
- 0,6% para o Ministério Público da União.

Na esfera estadual:

- 3% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Estado.
- 6% para o Judiciário.
- 49% para o Executivo.
- 2% para o Ministério Público do Estados.

Na esfera municipal:

- 6% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município, quando houver.
- 54% para o Executivo.

Nos poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da receita corrente líquida, verificada nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação da Lei Complementar.

Para o endividamento, de acordo com a lei, foram estabelecidos os seguintes indicadores:

- O refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para esse efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária.
- Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre subsequente, reduzido o excedente em pelo menos 25% no primeiro.

Além desses indicadores criados pela Lei Complementar 21/2000, as demais informações sobre análise, índices e indicadores financeiros dos orçamentos públicos, referem-se a cálculos financeiros bastante semelhantes aos utilizados nas organizações privadas com alguns ajustes.

A análise das demonstrações, dos índices e dos indicadores financeiros, conjuntamente, como um sistema de custos são ferramentas que podem auxiliar os gestores públicos a tomarem decisões mais eficientes, eficazes e efetivas na elaboração e execução do orçamento, pelo qual são responsáveis.

7 – ESTUDO DE CASO

Para alcançar o objetivo geral proposto pela pesquisa, de analisar os padrões orçamentários públicos, foi escolhida uma abordagem metodológica empírico-analítica guiada de um Estudo de Caso.

Para Yin (2001, p.33), na apresentação do estudo de caso como estratégia de pesquisa, o escopo do trabalho é o começo da definição das características técnicas importantes. Acrescenta que o estudo de caso é uma investigação empírica que considera o fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto de vida real, sobretudo quando o limite entre o fenômeno e o contexto não está claramente definido.

7.1 – Caracterização do Município

O projeto do Estudo de Caso foi realizado em Itabira/MG, cidade situada na região leste do estado, localizada a 102 Km de distância da capital mineira Belo Horizonte. Possui um território total de 1.254,49 Km², com uma população urbana de 89.615 habitantes e uma população rural de 8.606 habitantes. Tem como principais vias de acesso a rodovia MG 129, que a interliga a BR 381, e a MG 434, além da estrada de ferro Vitória Minas.

Itabira aparece entre as dez maiores receitas totais e também tributárias do estado de Minas Gerais. A exploração do minério de ferro é a principal atividade econômica do município, onde a Companhia Vale do Rio Doce, a maior empresa exportadora de minério do mundo, tem sua principal base de operação. O município conta, ainda com dois distritos industriais, localizados às margens da MG. 129.

O setor primário é o que possui menor número de empregos ativos no município, tem sofrido uma grande redução nos últimos anos.

No setor secundário a atividade básica é a mineração; apresenta, também, atividades industriais nos ramos metal mecânico, alimentício, pré-moldados, concretos, têxteis e moveleiro.

O setor terciário é o que apresenta o maior número de trabalhadores no município e que apresenta maiores probabilidades de crescimento para os próximos anos; não depende de muitos investimentos como demais setores.

Em relação à área educacional o município possui um total de 72 estabelecimentos de ensino; são 30 escolas municipais, 16 estaduais, 16 privadas e 2 escolas filantrópicas. O município conta ainda com duas faculdades de ensino superior; a Fundação Comunitária de Ensino Superior de Itabira que oferece os cursos de Administração, Ciências Contábeis, Turismo, Geografia, História, Matemática, Letras, Ciências Biológicas, Direito, Farmácia, Fisioterapia e Nutrição e o Centro de Ensino Superior de Itabira que oferece o curso de Direito, Pedagogia, Normal Superior e Enfermagem.

Em relação à saúde, o município foi habilitado na Gestão Plena do Sistema Municipal, conforme a NOB/96 em 28 de julho de 1998, Portaria nº 3.261 do Ministério da Saúde, e conforme a NOAS/2001 em 19/12/2003, Portaria nº 2.402 do Ministério da Saúde.

Os serviços de saúde são disponibilizados da seguinte forma:

➤ Atenção Primária conta com:

1. 26 Unidades de Saúde da Família cobrindo todo município, duas delas com inclusão de psicólogos (Senhora do Carmo e Ipoema). Cada PSF tem como composição básica: 01 médico, 01 enfermeira, 01 auxiliar de enfermagem e 06 agentes comunitários de saúde. Existem 05 equipes (Senhora do Carmo, Ipoema, Machados, Praia e Campestre) que pelas suas especificidades locais contam com 08 ou dois agentes comunitários.

2. 15 equipes de PSF Odontológico que cobrem 70,63% da população. Existem ainda 03 consultórios odontológicos em modelo convencional; 01 na Escola Coronel José Batista, 01 na Policlínica e 01 no Centro de Saúde Dr. Sad. Além do pronto socorro odontológico que possui 08 (oito) Cirurgiões Dentistas em regime de plantão, 02 (dois) Cirurgiões Buco-maxilo facial e 04 (quatro) auxiliares odontológicos. Funciona 24 horas/dia; atende pacientes com dor e/ou traumatizados (urgência emergência), oferece atendimento especializado em endodontia, periodontia, prótese e odontopediatria.
3. Serviços de referência para Tuberculose, Hanseníase, DST/AIDS e Imunização.

➤ Atenção Secundária é composta por:

1. Centro de Referência da Saúde da Mulher: presta atendimento às mulheres do município, é referência para as gestantes de alto risco.
2. Respirai – Centro de referência para assistência a portadores de asma na faixa etária de 0 a 15 anos.
3. Centro de Atenção Psicossocial – com sistema de permanência dia dos pacientes com transtornos mentais.
4. Serviço de Fisioterapia.
5. Policlínica Regional – com consultas e exames especializados, laboratório de análises clínicas, serviços especializados em odontologia, ambulatório de saúde mental.

6. Serviços contratados pelo SUS Municipal: Laboratório Nossa Senhora das Dores; Laboratório Carlos Chagas; Laboratório Duarte; Laboratório Silveira e o Instituto de Anatomia Patológica.
7. Uma Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais – APAE, que presta acompanhamento a crianças com necessidades especiais.

➤ Atenção Terciária conta com:

1. Hospital Nossa Senhora das Dores: atende a 20% dos partos do município, é inclusive, o hospital de referência para o Programa de Humanização no Pré-Natal e Nascimento. Está credenciado a realizar procedimentos de Terapia Renal Substitutiva, como referência para os municípios da região.
2. Hospital Carlos Chagas administrado pela Sociedade Beneficente São Camilo, possui 56 leitos, sendo 38 leitos disponíveis ao SUS. Funciona neste hospital a Unidade de Tratamento Intensivo – UTI, com 07 leitos, cadastrada no SUS como unidade de Tipo I, uma referência para a região.

Os dois Hospitais existentes no município são filantrópicos: ambos contratados pelo SUS. Historicamente, os pacientes do SUS têm sido atendidos no Hospital Nossa Senhora das Dores que possui 69% do total de 181 leitos existentes no município e foi responsável por 85% das internações SUS ocorridas em 2002.

3. Pronto Socorro Municipal: o Pronto Socorro Municipal (PS) é em anexo ao Hospital Nossa Senhora das Dores, gerenciado pelo mesmo por meio de contrato firmado com a Prefeitura Municipal. Funciona 24 horas com 05 especialidades: clínica, pediatria, cirurgião, ortopedista e anestesista e para suprir a demanda o serviço conta com mais 01 clínico no período diurno.

- Atenção quaternária: representada por uma unidade contratada de Terapia Renal Substitutiva, com uma média de 96 pacientes matriculados.

O estudo não abrangeu a Prefeitura Municipal como um todo, mas as Secretarias de Saúde, Educação, Obras e Administração. Foram analisados o padrão orçamentária, o planejamento e a execução das ações dessas secretarias, além da utilização dos dados e indicadores financeiros para a tomada de decisões.

O primeiro contato foi feito na Secretaria de Saúde mediante uma conversa pessoal com o gestor financeiro, quando foi exposto o tema da pesquisa, além das informações necessárias para a realização da pesquisa de campo.

7.2 – Protocolo do Estudo de Caso

a) Procedimentos Iniciais

Os dados e as informações coletados foram estruturados no Protocolo do Estudo de Caso, conforme sugerido por Yin (apud Varela, 2004, p.45). A primeira parte do documento possui as coletas de dados conforme os procedimentos abaixo:

Contato Inicial: dia 20/2/2004 às 2h 30.

Objetivo: obtenção de informações gerais do município e os específicos necessários ao Estudo de Caso.

Informações Gerais:

- Dados Gerais do Município:

- 1) Confirmação dos dados obtidos no *site* da Prefeitura Municipal de Itabira e da Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais.

2) Levantamento de periódicos sobre o município.

➤ Dados da Administração Municipal:

- 1) Conhecer as principais autoridades do município e apresentar a proposta de trabalho.
- 2) Estrutura e organograma da administração e locais de funcionamento.
- 3) Funcionamento da Secretaria Municipal de Saúde, Secretaria Municipal de Educação, Secretaria Municipal de Obras e Secretaria Municipal de Administração.

Verificação dos procedimentos para a coleta dos dados:

➤ Autorização para obtenção de dados:

- 1) Acesso a documentos e a banco de dados.

➤ Disponibilidade dos funcionários para atendimento das demandas:

- 1) Quais são os funcionários chaves do setor?
- 2) Quais os funcionários que deveriam ser entrevistados sobre o processo de planejamento e orçamento de cada secretaria?
- 3) Existe a possibilidade de observar a coleta de dados? Onde? Quando?

➤ Contrapartida da pesquisa:

- 1) Discussão das questões relacionadas ao caso de Itabira na Fundação de Pedro Leopoldo, na banca de qualificação da dissertação de mestrado.
- 2) Relatório de pesquisa e apresentação para os profissionais da Prefeitura.
- 3) Troca de experiência com o pesquisador.

➤ Disponibilidade de recursos:

- 1) *Xerox*, computadores para acessar os bancos de dados e cd ou disquete para copiar, veículo para locomoção.

b) Questões para o Estudo de Caso

A segunda parte do Protocolo do Estudo de Caso foi formada por uma reunião de questões elaboradas por meio da revisão teórica sobre o tema, que refletem minuciosamente as proposições da pesquisa.

Entrevistados: as entrevistas foram feitas com quatro gestores, uma co-gestora, três secretários e com a chefe de Departamento do Setor de Auditoria da Prefeitura Municipal de Itabira.

- 1) Descreva de forma detalhada como é elaborado o orçamento de cada ano?

Obras: “O orçamento da secretaria de obras é feito a partir do PPA, do orçamento dos anos anteriores, do programa casa a casa e do programa de governo. A proposta do orçamento é elaborada pelo secretário e gestor, os demais departamentos não fazem parte da elaboração do orçamento. Para elaborar o PPA, que será à base do orçamento de cada ano, são levantadas no programa de governo as ações propostas pelo prefeito que são de responsabilidades da secretaria de obras e as necessidades de cada bairro através do programa casa a casa, que consiste na visita de funcionários da prefeitura em algumas casas do bairro onde são verificados juntos aqueles moradores qual é a maior necessidade do bairro. Diante dessas necessidades, o secretário junto com o gestor escolhe entre as mais mencionadas, qual é a que a prefeitura tem condições de fazer e a qual fará parte do orçamento. Através do orçamento dos anos anteriores são verificadas algumas outras necessidades e demandas incluindo as de caráter continuado. Diante das várias necessidades e do valor disponibilizado pelo setor de planejamento para a secretaria de obras, o secretário escolhe os programas que serão feitos dando prioridades às ações propostas no programa de governo e as de maior urgência, sendo essas aquelas que podem prejudicar a população. Para avaliar quanto

de recurso será necessário para cada programa são levantados no orçamento anterior os programas que são repeditos e corrigidos com os índices de inflação e os outros são levantados através de uma planilha de preço com valores de serviços e materiais disponíveis na secretaria. Após esse levantamento, a proposta orçamentária é enviada ao prefeito que altera quando achar necessário. A elaboração do orçamento respeitada todas as Leis 4320, a Lei de Responsabilidade Fiscal e demais lei pertinentes a cada fonte. Depois de aprovada começa a execução e os problemas e desvios durante a execução do orçamento são discutidos e resolvidos somente entre o gestor e secretário. Quando o valor orçado para uma determinada ação é maior que o necessário, essa sobra é direcionada a outras ações que vão precisar de mais recursos do que o orçado, desde que sejam da mesma fonte. O controle do orçamento é feito diariamente através do diário de obras, dos relatórios de acompanhamento e do sistema de informação alimentado, o Net Term. Quando os recursos não são suficientes, é pedida suplementação no setor de planejamento da prefeitura.”

Obs: o secretário e o gestor não são os mesmos do governo anterior.

Administração: “O orçamento é elaborado de acordo com o PPA que tem como base o programa de governo, os orçamentos dos anos anteriores e as necessidades de cada departamento da secretaria. Para elaborar o orçamento, a gestora pede a cada departamento que verifique em cada seção qual são as suas necessidades e demandas e envie por escrito para ela. A gestora juntamente com uma co-gestora e diante do valor disponibilizado pelo setor de planejamento, para secretaria, escolhe as ações que farão parte do orçamento. Além disso, pega os que estão previstos no programa de governo e os de ação continuada do orçamento anterior. Os programas prioritários para essa secretaria são os relacionados com a operacionalidade e administração, pois, a prefeitura precisa de seus funcionários para funcionar. Para verificar quanto será necessário para cada programa, são buscados nos orçamentos dos anos anteriores os valores gastos com programas iguais e corrigidos com o IPCA. Para os outros que são diferentes são buscados no programa de informática interno da prefeitura, os valores de serviços e materiais, além de tabelas de contratos e convênios.

Após isso, a proposta é entregue ao secretário que a verifica e se necessário propõem alterações. O secretário envia ao prefeito que se achar necessário exclui ou inclui ações. Para a elaboração do orçamento são respeitadas as Leis 4320, a Lei de Responsabilidade Fiscal e demais lei pertinentes a cada fonte. Depois de aprovado começa a execução das ações que são acompanhadas através do programa de informática Net Term e de relatórios internos gerados como o de programação de gastos, execução mensal e os de metas físicas e fiscais. O valor disponibilizado sempre é menos do que a secretaria precisa para os planos de governo, o que faz necessário algumas suplementações durante o ano. Os problemas e desvios durante a execução do orçamento são discutidos e resolvidos somente entre o gestor e secretário e depois são passados aos chefes de departamentos. Quando o valor orçado para uma determinada ação é maior que o necessário, essa sobra é direcionada a outras ações que vão precisar de mais recursos do que o orçado, desde que sejam de mesma fonte e depois de aprovado pela seção de planejamento da prefeitura. Toda variação entre o orçado e executado acima de 15% são justificados. O controle do orçamento é feito diariamente através do sistema de informação alimentado, o Net Term e através de relatórios bimestrais. Nessa secretaria é comum cortar gastos para serem empregados em outra secretaria com maior necessidade quando pedido, por decisão interna, exceto, para secretarias com recursos próprios, ou seja, educação e saúde. Acontece também nessa secretaria o aporte de verba de outras secretarias para que ela compre alguma coisa para a secretaria que enviou a verba.”

Obs: o secretário e a gestora são os mesmos do governo anterior.

Saúde: “O orçamento de cada ano é feito a partir do PPA, através das diretrizes do plano de governo, das necessidades de cada departamento e do orçamento do ano anterior. A elaboração do orçamento começa com uma reunião, com os chefes de departamentos e de seções, onde será apresentado um seminário sobre orçamento público. Após tirar as dúvidas sobre o orçamento são levantadas as sugestões e as necessidades de cada departamento e seção, que são elencadas por projetos e atividades e agrupadas por áreas temáticas. Diante desses projetos o grupo escolhe os

que são fundamentais, levando em consideração o valor de recursos que o setor de planejamento disponibilizou para a secretaria. Os programas prioritários são aqueles de maior necessidade e os que estavam no plano de governo, a necessidade que o torna prioritário. Entre esses programas estão os de atenção básica (prevenção), atenção secundária (exames e especialidades) e atenção terciária (urgências e emergências). A necessidade básica é a mais barata e um investimento nela faz com que diminuam as necessidades nos outros. Cinco a seis por cento das receitas são sempre destinados para investimentos. A elaboração do orçamento respeita as Leis 4320, a Lei de Responsabilidade Fiscal e demais leis pertinentes a cada fonte. Os custos de cada programa são levantados a partir do orçamento do ano anterior corrigido pelo índice de inflação e através de programas de informática que fornecem os gastos por período de materiais e serviços por setores que são calculados levando em conta, também, o aumento da demanda nos setores. Depois desse levantamento a proposta é entregue ao secretário que juntamente com o prefeito faz alterações, se necessário. Os recursos federais, estaduais e municipais são previstos com base nas séries históricas sendo bem confiável. Outros recursos previstos são os de portarias e projetos que o governo oferece para financiar. A secretaria de saúde tem com base o princípio da prudência. E, quando as receitas superam as estimativas, essas são alocadas em investimentos que iniciam e terminam no mesmo exercício, ou seja, que não tem caráter continuado. E quando não são suficientes são pedidas suplementações ao setor de planejamento da prefeitura. Essa secretaria tem pedido o maior valor de suplementação, devido ser a área que foi mais citada no plano de governo, mas que, apesar disso, não recebeu recursos proporcionais para investir. Outro fator é que Itabira é cidade referência em saúde e por isso a demanda tem aumentado muito, além do previsto. A secretaria de saúde criou internamente a junta de acompanhamento do orçamento composta pelos chefes de departamentos que reúnem semanalmente para acompanhar o orçamento e as demandas de cada setor, sendo revistas as ações e corrigidas, remanejando as despesas se preciso, avaliando a qualidade dos serviços e produtos adquiridos. Externamente, o gestor reúne no setor de planejamento da prefeitura para demonstrar o que foi feito e pedir suplementações.”

Obs: a secretária e o gestor são os mesmos do governo anterior.

Educação: “O orçamento é baseado no PPA, nas necessidades dos departamentos e, principalmente, no orçamento do ano anterior, não se apegando muito aos planos de governo. O orçamento é elaborado a partir de reuniões com os chefes de departamentos e a secretária, onde são levantadas as necessidades de cada um, além das ações de caráter continuado muito comum nessa secretaria que são levantadas no orçamento do ano anterior e de alguns programas do plano de governo. A secretária é quem dá a palavra final sobre quais programas que farão parte do orçamento, de acordo, com os recursos disponibilizados pelo setor de planejamento. Os programas prioritários são os referentes à administração e ao ensino fundamental, considerados assim, pela sua necessidade sendo os que consomem maior recurso. Para a elaboração do orçamento são respeitadas as Leis 4320, a Lei de Responsabilidade Fiscal e demais leis pertinentes a cada fonte. A previsão das receitas necessárias é feita, no caso da merenda escolar, mediante o número de alunos levantados no ano anterior multiplicando pelo valor disponibilizado pelo governo por aluno. No caso dos programas direcionados para a administração, o levantamento é feito através dos gastos do orçamento do ano anterior onde são incluídos um número de possíveis novas contratações e uma correção de acordo com o INPC ou IPCA. A receita para os outros programas, também, é buscada no orçamento anterior, pois, os programas na maioria das vezes repetem. Quando isso não é possível, são buscados valores em tabelas internas e no programa de informática utilizado pela prefeitura. Essa secretaria preza o princípio da prudência na elaboração do seu orçamento. As receitas quando orçadas a mais são redirecionadas a programas de mesma fonte, sendo principalmente para o transporte estudantil e de funcionários e para equipamentos para as escolas e para a secretaria. Já quando os recursos não são suficientes é pedida suplementação à seção de planejamento. Os desvios e os problemas que aparecem durante a execução do orçamento são discutidos e resolvidos entre a secretária e o departamento de gestão assim que surgem.”

Obs: a secretária e a gestora são as mesmas do governo anterior

2) Quais os tipos de classificação que são utilizados na elaboração do orçamento público?

Obras: elementos de despesa, funcional, programática, institucional e por categorias econômicas.

Administração: programática, institucional, por categorias econômicas, por elementos de despesa e funcionais.

Educação: programática, por elementos de despesa e funcional, institucional e por categorias econômicas.

Saúde: por elementos de despesa, funcional, programática, institucional, por categorias econômicas.

3) Os programas vêm descritos em termos de metas físicas e financeiras?

Obras: sim.

Administração: sim.

Educação: sim.

Saúde: sim.

4) Quais os sistemas de informações que são alimentados obrigatoriamente pelos municípios?

Obras: Net Term.

Administração: Net Term.

Educação: Net Term.

Saúde: Net Term, SAI – Sistema de Informação Ambulatorial, SGAIH – Sistema de Gerenciamento de Autorização de Internação Hospitalar e o SIAB – Sistema de Informações a Atenção Básica.

- 5) Quais as formas de coleta e conferência dos dados, periodicidade, confiabilidade das informações?

Obras: O controle do orçamento é feito diariamente através do diário de obras, dos relatórios de acompanhamento e do Net Term, os dados gerados são confiáveis. A prestação de contas junto ao Tribunal de contas é feita de quatro em quatro meses.

Administração: O controle do orçamento é feito diariamente através do sistema de informação alimentado, o Net Term e através de relatórios bimestrais e os dados gerados são confiáveis.

Educação: O controle é feito através do programa Net Term e de relatórios internos, a conferência de dados é feita bimestral e os dados são confiáveis.

Saúde: o sistema é alimentado diariamente, mais a conferência de dados é feita mensalmente e a confiabilidade é média, pois, apresenta algumas inconsistências.

- 6) Quais são os relatórios e indicadores gerados?

Obras: relatório de acompanhamento de obras e o diário de obras.

Administração: relatório de programação de gastos, execução mensal, metas físicas e fiscais etc. Nenhum índice é gerado.

Educação: relatório do número de alunos das escolas rurais e urbanas dos níveis médio e fundamental, número de alunos que utilizam o transporte escolar, número médio de anos de estudo, taxa de analfabetismo, etc. além dos relatórios da programação dos gastos e das metas físicas e financeiras.

Saúde: são gerados diversos relatórios, entre eles o de produtividade por profissionais, número de exames, taxa de mortalidade, doenças evitáveis etc, entre os financeiros estão os relatórios de programação de gastos, execução mensal e metas físicas. Os indicadores gerados são os de atenção básica.

7) Os dados de mesma natureza são coincidentes entre os diversos sistemas?

Obras: sim

Administração: sim

Educação: sim

Saúde: sim

8) Os dados e indicadores governamentais são os mesmos apurados pelas secretarias do município?

Obras: sim.

Administração: sim.

Educação: sim.

Saúde: sim.

9) Qual o enfoque adotado para o orçamento (controle formal ou controle de gestão)?

Obras: controle formal.

Administração: controle formal.

Educação: controle formal.

Saúde: controle formal.

10) Quais são as fontes de recursos de cada secretaria?

Obras: Os principais recursos dessa secretaria são:

- Recursos livres: são os recursos que podem ser empregados em qualquer tipo de ação, mas geralmente, são empregados no saneamento, operacionalização da secretaria de obras, administração dos distritos, conservação de bens móveis e imóveis, ampliação e manutenção das vias urbanas e rurais.
- LOC que é um recurso de convênio com a CVRD para operações corretivas ambientais e que deve ser empregada na manutenção e construção de praças e parques.
- O CIDE recursos para a infraestrutura de transporte e na manutenção de rodovias.

Recursos vinculados à iluminação pública;

- E recursos do BNDS vinculado à construção do tratamento de esgoto.

Nessa secretaria não é feita junção de recursos, pois, a maioria já vem com fins específicos e não podem ser direcionados para outros fins. O valor disponibilizado sempre é menos do que a secretaria precisa para os planos de governo, são necessárias algumas suplementações durante o ano.

Administração: Os principais recursos dessa secretaria são os de:

- Fontes livres: podem ser aplicadas em qualquer atividade.
- Fonte de recursos do tesouro.
- Operações de créditos interno.

Educação: Os principais recursos dessa secretaria são:

- Federal os destinados: à merenda escolar, à educação de jovens e adultos, às creches, ao salário educação e ao transporte escolar rural. O FUNDEF que é destinado ao pagamento de pessoal dentro da sala de aula do ensino fundamental.
- Estadual os destinados: ao transporte rural a alunos da rede estadual e o vale transporte;
- Municipal os destinados: a administração, ao transporte, aos livros para bibliotecas, aos equipamentos etc., geralmente, esses recursos são em média 25%. Fora esse recursos à prefeitura transfere um chamado de recursos livres, pois, não possui um fim específico e na maioria das vezes, são destinados à compra de uniformes, ao vale transporte para o ensino médio, à APAE, aos utensílios para as cantinas etc.

Os recursos dessa secretaria já vêm com fins específicos, por isso não é feita junção, pois, não podem ser direcionados para outros programas.

Saúde:

- Do ministério da saúde: que já vem destinado para compra de remédios e a exames específicos.
- Os recursos de aplicação livre: são direcionados aos programas prioritários que não têm recursos específicos.
- Os convênios que são vinculados às despesas específicas.

A junção é feita por alocação e é desmembrada por fontes de recursos de cada esfera conforme a Lei 21/2000.

Dados levantados junto ao setor de planejamento da Prefeitura Municipal de Itabira.

1. Qual a proporção de gasto de cada secretaria pesquisada em relação ao gasto total municipal?

Obras: representa em média 13,23% do total de gastos municipais.

Administração: representa em média 17% do total de gastos municipais.

Educação: representa em média 17,23% do total de gastos municipais.

Saúde: representa em média 26,17% do total de gastos municipais.

2. Quantas vezes em média cada secretaria pede suplementação no ano?

Obras: em média 68 vezes.

Administração: em média 128 vezes.

Educação: em média 53 vezes.

Saúde: em média 86 vezes.

c) Possíveis Fontes de Evidências

As possíveis fontes de evidências foram listadas:

- Entrevistas.
- Documentos: Plano Plurianual, Lei das Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, Relatórios de Execução Orçamentária, Plano Municipal de cada Secretaria, Agenda Municipal de cada Secretaria e Relatórios de Gestão.
- Base de Dados: Secretaria Municipal de Saúde, Educação, Obras e Administração e o Setor de Planejamento da Prefeitura Municipal de Itabira.

7.3 – Análise dos Dados e Elaboração do Relatório

Diante da afirmação de que o melhor entendimento da abrangência e da orientação de um orçamento público está na análise das classificações das receitas e das despesas públicas, o primeiro passo para esse Estudo de Caso foi verificar as classificações utilizadas pelas secretarias da Prefeitura Municipal de Itabira.

Foi constatado que existe uma preocupação em classificar as receitas e principalmente as despesas em conformidade de a Lei 4320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. As receitas se classificam em correntes como o grupo com maior fonte de recursos e em receitas de capital, permitindo assim a identificar as fontes dos recursos públicos para o financiamento de suas ações.

As despesas são classificadas em institucionais, por categorias econômicas, por elementos de despesa, funcional e programática. Com essas classificações, é possível identificar a unidade administrativa responsável pela execução da despesa, os efeitos dos gastos públicos sobre a economia, o objeto imediato da despesa e, assim, em que são gastos os recursos públicos e para que são aplicados.

Apesar do orçamento abordar todas essas classificações, dando bases para a integração entre o orçamento e o planejamento, observa-se que isso é feito mais em função da legalidade do que em função de sua instrumentalidade gerencial.

Os gestores demonstram uma preocupação direcionada ao controle dos gastos que faz com que os índices financeiros e o sistema de custos não sejam utilizados na elaboração dos orçamentos, a qual não faz desse uma fonte precisa de informações futuras.

Em relação à estimativa das receitas, nas secretarias pesquisadas, existe uma uniformidade, pois todas utilizam como base, os dados dos anos anteriores ajustando a

índices do mercado. As despesas seguem o mesmo critério incluindo possível aumento de demandas nas secretarias. Com isso, a autorização de recursos é feita com base em padrões de gastos históricos, apesar da classificação programática da despesa possibilita a autorização de recursos com base nas necessidades reais previstas das atividades, mas esta importante informação é ignorada em todas as secretarias.

Na elaboração dos orçamentos, foi encontrada também a principal divergência em relação aos dois tipos de orçamentos; as Secretarias de Educação e Saúde que têm recursos próprios mostraram-se mais preocupadas em discutir com todos os chefes de departamentos e seções as necessidades das mesmas que são bases para a elaboração dos programas. Nas outras Secretarias, as decisões são centralizadas entre os gestores e secretários.

Ficou evidente, também, na elaboração dos orçamentos, a prevalência da vontade política diante das reais necessidades da população, pois apenas a Secretaria de Educação não afirmou que os programas de governo são ações prioritárias na elaboração dos seus orçamentos. Acrescentou que só inclui ações do programa de governo, se elas forem consideradas prioritárias pela secretaria, ou seja, de maior necessidade para a população. Outro ponto em comum é que todas secretarias elaboram a proposta orçamentária a partir do PPA.

Todas as Secretarias em questão estabelecem vários programas, os objetivos, as ações e as metas físicas e financeiras a serem alcançadas. Entretanto, os programas não refletem todos os problemas que a administração pública propôs solucionar e as ações não determinam o bem e serviços de forma detalhada necessários à concretização dos objetivos.

Em relação ao planejamento financeiro, todas as Secretarias mostraram ineficiência, pois afirmaram desviar valores de um programa para outro de mesma fonte e ainda pedirem várias suplementações durante o ano ao setor de planejamento da prefeitura.

A Secretaria de Administração foi a que mais vez pediu suplementação durante o ano, justificando que muitas dessas suplementações são para socorrer outras secretarias sem recursos próprios e que, muitas vezes, ela sofre cortes em seus próprios gastos para serem enviadas a essas outras secretarias.

Já a Secretaria de Saúde é a que pediu o maior valor de suplementação, justificando que houve um maior investimento no aperfeiçoamento da mão de obra e dos equipamentos dos setores, ocasionando um aumento na procura de atendimento, tanto por parte da população de Itabira como de outras cidades, já que o município é referência em saúde. Sendo assim, ficaram subestimadas as metas por serem baseadas na média histórica.

As Secretarias com recursos próprios afirmam ter preocupação em avaliar a qualidade dos serviços prestados, geram alguns índices para tentam melhorar a qualidade dos seus serviços e tentam resolver reclamações que a população faz do setor. Apesar dessas afirmações, foi observado que o controle em todas as secretarias em questão é feito praticamente em função do processo e não em função do resultado e que existe um maior número de relatórios gerados nas secretarias com recursos próprios, principalmente, devido às exigências do governo federal e estadual em relação a um melhor detalhamento no emprego dos recursos transferidos aos municípios com fins específicos.

Conclui-se que existem diferenças nos padrões orçamentários das Secretarias analisadas; observa-se nas Secretarias com recursos próprios uma maior tendência a caminhar para a elaboração de orçamentos com fins gerenciais, com decisões mais descentralizadas, maior preocupação com a qualidade de serviços gerados e maior número de índices calculados, portanto mais informações para tomada de decisões.

Apesar dessas diferenças, todas as Secretarias elaboram seus orçamentos, direcionados à função de controle e não em função do planejamento e ou gerência. E, há ainda a centralização nas decisões; o equilíbrio financeiro e a contenção de gastos

são a maior preocupação na elaboração dos orçamentos. Foi verificada também, inexperience de alguns gestores, quanto ao instrumento objeto da pesquisa e a falta de planejamento.

8 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desejo em realizar este estudo surgiu com a verificação de transformações na administração pública contemporânea, capazes de racionalizar o uso dos escassos recursos públicos frente às demandas da sociedade, seja por obrigatoriedade da lei ou por vontade própria de alguns gestores públicos.

Entretanto, existem limitações a serem enfrentadas na elaboração do principal documento de gestão, o orçamento público, entre elas, estão as diversidades de informações, as particularidades de cada secretaria e a imprevisibilidade da arrecadação da receita, e em conseqüência, a imprevisibilidade para a fixação das despesas. E ainda, a inexperiência de alguns profissionais diante aos novos instrumentos incorporados à administração pública moderna.

Em um primeiro momento, buscou-se compreender e descrever o atual estágio de evolução da gestão pública em relação ao planejamento e ao orçamento, indicando um sistema de custos e a importância da gestão financeira como ferramenta de complementação neste processo de planejamento público.

Diante do interesse da pesquisa, mostrou-se mais adequada uma abordagem empírico-analítica com a condução de um Estudo de Caso dos padrões orçamentários das Secretarias de Saúde, Educação, Obras e Administração da cidade de Itabira/MG.

A compreensão da evolução da gestão pública é aspecto importante para entender o atual estágio do orçamento público e suas principais características, bem como a sua importância diante da transformação da administração pública rumo à redemocratização e regionalização.

Assim, a expansão das atividades do Estado e o movimento rumo a redemocratização criam para o orçamento público novos fundamentos. Surgindo, na década de 60, o

orçamento moderno representado pelo orçamento-programa, direcionado ao planejamento buscando discriminar a despesa pública de acordo com seu objetivo.

O orçamento-programa é um documento legal que contém programas e ações vinculados a um processo de planejamento público, com objetivos e metas a alcançar no exercício. Tem como finalidade evidenciar quantitativa e qualitativamente, em termos físicos e monetários, as políticas econômico-financeiras e os programas de trabalho que o governo vai executar durante o ano civil.

As ações do governo, nesse tipo de orçamento, devem ser organizadas em programas tendo como objetivo resolver algum problema, identificado na sociedade, de forma mais racional possível.

Contudo, observa-se que no município de Itabira, o orçamento é elaborado, e executado mais em função da sua obrigatoriedade, para o controle e para cumprir formalidades do que em função de sua utilidade como instrumento de planejamento na racionalização dos recursos públicos.

Esta ênfase na formalidade, aliada à inexperiência de alguns gestores frente ao assunto pode ser responsável pela falta de integração verificada entre os instrumentos de gestão e o mínimo de mudanças promovida nos orçamentos de um ano para o outro, indicando possível cópia.

Um verdadeiro orçamento-programa, só existe quando o planejamento for capaz de elencar objetivos concretos e de relacionar os custos e os benefícios dos programas para a população.

Um orçamento elaborado sem ênfase, no planejamento faz surgirem problemas durante sua execução que poderiam ser previstos e até mesmo evitados, devido à falta de informações confiáveis, assim os gestores são pegos de surpresa e, muitas vezes, não têm como resolver os problemas.

Além destas limitações, encontradas no município, existem algumas próprias do orçamento-programa e outras criadas pela administração pública, principalmente, as relacionadas à determinação dos custos das ações do governo essenciais para a elaboração do orçamento-programa. A utilização dos conceitos de despesas empenhada ou liquidada não necessariamente representa recursos consumidos pelas ações do governo em determinado período, sobretudo por causa dos gastos de capital. Outra limitação é a não-utilização da depreciação, amortização e exaustão no consumo dos ativos.

Assim, a determinação precisa dos custos das ações do governo é um requisito essencial para a elaboração de um orçamento-programa, pois, possibilita a tradução das metas físicas, primeira passo da elaboração, em valores monetários.

Diante dessas questões, recomenda-se que a gestão pública seja balizada em um planejamento estratégico, com um adequado sistema de custos e gestão financeira capaz de criar equilíbrio nas contas públicas e que não vise ao lucro financeiro, mas sim o lucro social, tendo como co-participante a população.

E ainda, que a administração pública elimine a rigidez e o formalismo no controle dos processos e a centralização nas decisões, evitando assim a ineficiência e a prática comum de cópia de um orçamento de um ano para o outro. Espera-se que, em paralelo, seja criada uma cultura organizacional, em que os funcionários tenham competência para se autogerir e que tenham qualificação para o cargo a qual estão exercendo, além ter disponível instrumentos para o seu aperfeiçoamento contínuo.

Apesar de limitações, acredita-se que é possível elaborar orçamentos considerados tridimensionais que em sua estrutura abordem os objetos dos gastos, os programas de trabalhos e os objetivos das ações do governo e que sejam utilizados como instrumento de gestão voltada para o resultado e não apenas como um instrumento legal e de controle.

Com isso, o orçamento passa a ser um instrumento de informação pactuado e transparente permitindo maior eficiência, eficácia e efetividade nas ações públicas da secretarias.

Os aspectos evidenciados sobre os orçamentos das Secretarias de Saúde, Educação, Obras e Administração do município de Itabira/MG podem servir como referências para a realização de outros estudos. Entretanto, as conclusões não podem ser generalizadas, pois cada município possui características próprias que podem interferir na elaboração dos orçamentos, e conseqüentemente, em seus resultados, o que não tira a possibilidade de encontrar traços comuns em relação a outros municípios.

Recomenda-se a utilização do estudo em outros municípios para verificar as diferenças e os obstáculos com o intuito de transformar os orçamentos em um único modelo, elaborado mediante um adequado planejamento e voltado para o resultado.

9 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALDAY, Hernam E. Contreras. O planejamento estratégico dentro do conceito de administração estratégica. Revista FAE, Curitiba, V.a, nº. 2, p.8-15, maio/ago. 2000. Disponível em: fae.edu/publicações/pdf/revista_da_fae/fae_v3_n2/o_planejamento_. Acesso em: 10 jan. 2006.

ANDRADE, Luis Aureliano Gama de. Os dilemas do planejamento na Nova República. **Anól. & Conj.**, Belo Horizonte, p.39 – 60, mai/ago 1987.

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade pública na gestão municipal. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. Contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ANSOFF, Igor H; DECLERCK, Roger P; HAYER, Robert L.(org). Do planejamento estratégico à administração estratégica. São Paulo: Atlas, 1990.

ANSOFF, Igor H; MC DONNELL, Edward J. Implantando a administração estratégica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

ASSAF NETO, Alexandre. Finanças corporativas e valor. São Paulo: Atlas, 2003.

ATKISON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

BACHA, Edmar Lisboa. Reformas e crescimento. **Valor econômico**. 08 ago. 2003. Caderno EU & Autor.

BORJA, Jordi. As cidades e o planejamento estratégico: uma reflexão Européia e Latino-Americana. In: FISCHER, Tânia (org). Gestão contemporânea: cidades estratégicas e organizações locais. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1997. p. 84.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Coleção Saraiva de legislação. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/1998. Disponível em: <http://www.senado.gov.br> Acesso em: 2 mai. 2005.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 25, de 13/09/2000. Disponível em: <http://www.senado.gov.br> Acesso em: 2 mai. 2005.

BRASIL. Decreto-lei nº 2.829, de 29/2/1998. Disponível em: <http://www.senado.gov.br> Acesso em: 21 set. 2005.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25/02/1967. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>> Acesso em: 21 set. 2005.

BRASIL. Lei nº 101, 04 de mai. De 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. D.O.U., Brasília, 05 de mai. de 2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp>. Acesso em: 10 jan. de 2005.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE. Plano diretor da reforma do aparelho do Estado. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em 15 jun. 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Gestão pública para um Brasil de todos: plano de gestão do governo Lula. Brasília, 2003a Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 2 agos. 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Manual técnico de orçamento (MTO-02): instrução para elaboração da proposta orçamentária da União para 2004. Brasília, 2003b. Disponível em: <<http://webfarm2.planejamento.gov.br/mto2004/inicio.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Plano de gestão do PPA 2004-2007: texto para discussão. Brasília, 2004. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/spi/Plano_de_Gestao.pdf>. Acesso em: 2 set. 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Portaria no 117, de 12/11/1998. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/legislacao/conteudo/portarias.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Portaria no 51, de 16/11/1998. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/legislacao/conteudo/portarias.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Portaria no 42, de 14/04/1999. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/legislacao/conteudo/portarias.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2005.

BREALEY, Richard A.; MYERS, Stewart C. Tradução: Maria do Carmo Figueira. Princípios de finanças empresariais. 5. ed. Mc Graw-Hill: Portugal, 1999.

BRESSER PEREIRA, Luis Carlos Bresser; SPINK, Peter (org). Reforma do estado e administração pública gerencial. 2. ed. São Paulo: FGV, 1998.

BRIGHAM, Eugene F.; HOUSTON, Joel F. Fundamentos da moderna administração financeira. Tradução: Maria Imilda da Costa e Silva. Rio de Janeiro: Campus, 1999. 3 tiragem.

CATALÁ, Joan Prats. Governabilidade democrática na América Latina no final do século XX. In: PEREIRA, Luis Carlos Bresser; SPINK, Peter (org). Reforma do estado e administração pública gerencial. 2. ed. São Paulo: FGV, 1998. p.273 - 279.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a criação de valor na gestão pública. In: 13ª Asian Pacif Conference on International Accounting Issues, 2001. Rio de Janeiro. p. 1 – 22.

CRUZ, Flávio da. Auditoria governamental. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flávio; PLATT, Orion Augusto. A análise de custos no setor público: A necessidade e a obrigatoriedade da apuração de custos. **A Notícia SC**. Santa Catarina, 23 de fev. 2002, n. 22.244.

DAMODARAN, Aswath. Finanças corporativas: teoria e prática. Tradução Jorge Rittler. 2. ed. Bookman: Porto Alegre, 2004.

DINIZ, Eli. Reforma do estado e governança democrática: em direção à democracia sustentada? Conferência Internacional sobre “Democracia, governanza y bienestar em las sociedades globales”, realizada em Barcelonas, 2003.

DROPA, Romualdo Flávio. Reforma do estado e reforma administrativa, 2003. Disponível em: < <http://www.Advogado.adv.br/artigos/2003/romualdoflaviodropa/reformaestado.htm>. Acesso em: 21 nov. 2005.

FISCHER, Tânia. Organizadora. Gestão contemporânea: cidades estratégicas e organizações locais. 2. ed. FGV: Rio de Janeiro, 1997.

GIACOMONI, James. Orçamento público. 8. ed. Revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 1998.

GIL, A. C. Como elaborar projeto de pesquisa. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMAN, Lawrence J. Princípios de administração financeira. 7. ed. Harbra: São Paulo, 1997. Tradução: Jean Jacques Salim.

GLADE, Willian. A complementaridade entre a reestruturação econômica e a reconstrução do Estado na América Latina. In: PEREIRA, Luis Carlos Bresser; SPINK,

Peter (org). Reforma do estado e administração pública gerencial. 2. ed. São Paulo: FGV, 1998. p. 125.

GRACIOSO, Francisco. Excelência em marketing. São Paulo: Atlas, 1991.

JENKINS, Kate. A reforma do serviço público no Reino Unido. In: PEREIRA, Luis Carlos Bresser; SPINK, Peter (org). Reforma do estado e administração pública gerencial. 2. ed. São Paulo: FGV, 1998. p. 213.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custo e desempenho: administrar seus custos para ser mais competitivo. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.

KETTL, Donald F. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: PEREIRA, Luis Carlos Bresser; SPINK, Peter (org). Reforma do estado e administração pública gerencial. 2. ed. São Paulo: FGV, 1998. p. 108.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafim). São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO JR, José Teixeira. Teoria e prática de orçamentos municipais. FGV: Rio de Janeiro, 1962.

MACHADO JR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4320 Comentada. 27. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MINTZBERG, Henry. The concept of corporate strategy. In: MINTZBERG, H., QUINN, J.B. The strategy process. Prentice Hall, 1992.

MORGAN, Douglas (org.). Handbook on public budgeting. Oregon State Fiscal Association, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. Planejamento estratégico: conceito, metodologia e prática. São Paulo: Atlas, 1997.

OSBORNE, David & GAEBLER, Ted. Reinventando o governo. Tradução: Sérgio Fernando G. Bath e Ewandro M. Júnior. 6. ed. Brasília: MH Comunicação, 1995.

PINHO, José A. Gomes de; SANTANA, Mercejane Wanderley. Inovação na gestão pública no Brasil: uma aproximação teórica-conceitual. p. 1-14. Disponível em: <http://nutep.adm.ufrgs.br/projetos/AP35.html>. Acesso em: 25 maio. 2005.

PORTER, Michael E. Competição: estratégias competitivas essenciais. Tradução: Afonso Celso da Cunha. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PORTER, Michael E. Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. Tradução: Elizabeth Maria de Pinto Braga. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PRZEWORSKI, Adam. Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva *agent X principal*. In: PEREIRA, Luis Carlos Bresser; SPINK, Peter (org). Reforma do estado e administração pública gerencial. 2. ed. São Paulo: FGV, 1998. p. 60.

REIS, Heraldo da Costa; SILVA, Cláudio Nascimento; RODRIGUES, Acides Redondo. Orçamento e contabilidade. Rio de Janeiro: IBAM:SOMMA – BDMG, 1997.

SCHICK, Aleen. The road do PPB: the stages of budget reform. Public. Administration. Review. V.26, n.4, dez.1966.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1988.

TABATONI, Pierre; JARNIOU, Pierre. A dinâmica das normas na administração estratégica. In: ANSOFF, Igor H; DECLERCK, Roger P; HAYER, Robert L.(org). Do planejamento estratégico a administração estratégica. São Paulo: Atlas, 1990. Parte I. p.41.

TAVARES, Mauro Calixta. Planejamento estratégico: a opção entre o sucesso e o fracasso empresarial. São Paulo: Harbas, 1991.

THAMPSON JR., Arthur A.; STRICKLAND III, A. J. Planejamento estratégico: elaboração, implementação e execução. São Paulo: Pioneira, 2003.

TROTTA, Wellinton. A reforma do estado em debate: um estudo a partir do caso brasileiro. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <http://www.chegas.net/numero/kinteenm/wellington_trotta_21.htm. Acesso em: 21 nov. 2005.

VARELA, Patrícia Siqueira. Indicadores sociais no processo orçamentário do setor público municipal de saúde: um estudo de caso. 183 f. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2004.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)