



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA – CAEN
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA – MPE**

LILIANA FARIAS LACERDA

**MODELO DE GESTÃO MUNICIPAL BASEADO NO PLANEJAMENTO
ORÇAMENTÁRIO E CONTROLE FINANCEIRO: O CASO DO MUNICÍPIO DE
RUSSAS**

**FORTALEZA
2007**

LILIANA FARIAS LACERDA

**MODELO DE GESTÃO MUNICIPAL BASEADO NO PLANEJAMENTO
ORÇAMENTÁRIO E CONTROLE FINANCEIRO:
O CASO DO MUNICÍPIO DE RUSSAS**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia - CAEN, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia.

Orientador: Prof. Dr. Flávio Ataliba Flexa Daltro Barreto

FORTALEZA

2007

LILIANA FARIAS LACERDA

**MODELO DE GESTÃO MUNICIPAL BASEADO NO PLANEJAMENTO
ORÇAMENTÁRIO E CONTROLE FINANCEIRO:
O CASO DO MUNICÍPIO DE RUSSAS**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia - CAEN, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia.

Aprovada em 03/09/2007

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Flávio Ataliba Flexa Daltro Barreto
Orientador

Prof. Dr. João Mário de França
Membro

Prof. Dr. Paulo Rogério Faustino Matos
Membro

"O segredo da felicidade está em olhar todas as maravilhas do mundo e nunca se esquecer da sua missão ou do seu objetivo." (O Alquimista, Paulo Coelho)

À minha Família. Meus Pais, LACERDA (In Memoriam) e ELIANA, pelo amor incondicional em todos os momentos da minha vida. Meus Irmãos, ADRIANA, LIDIANA, LEONARDO JOSÉ e LACIANA, pelo apoio constante, pelo amor eterno, todo meu respeito.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela vida e pela força de poder vencer mais este grande desafio.

Ao professor Dr. Flávio Ataliba, pela orientação segura, clara e objetiva em todos os momentos e pela compreensão, carinho, dedicação, respeito e toda atenção dispensada.

As minhas tias-mães Zélia e Leni por me amarem como filha, exemplos de mulheres fortes, guerreiras, amigas e mães de todos nós, a elas o meu eterno amor.

As minhas mães de coração Carmen Célia, Tia Cida, Tia Socorro e Maria Luiza por estarem perto de mim em todos os momentos da minha vida, na dor e na alegria, a elas todo meu amor como filha.

Aos meus sobrinhos Gabrielly, Thaís Karla, José Otávio, João Victor, Ricardo Filho, João Gabriel, Maria Clara e Letícia, todos razão da minha vida.

Aos meus cunhados e cunhada pela construção de família e por terem me dado tantas alegrias, a cada encontro de família, a luta, as alegrias, as tristezas, em especial a cada nascimento dos filhos, o meu muito obrigada.

As minhas amigas-irmãs Mônica, Karla, Anabel e Sandrinha, por todo apoio e dedicação em todos os momentos, principalmente, nos mais difíceis.

Ao meu amigo e irmão Osório Araújo por ser um homem guerreiro, exemplo de vida, o meu eterno respeito, carinho, amizade, afeto e total admiração.

Ao meu amigo Jorge Martins por ser um grande companheiro, que nas horas de tristezas e alegrias sempre esteve e está do meu lado, o meu carinho e a minha admiração.

A minha amiga e tia Luiza, por estar presente em nossas vidas nos amando e cuidando como filhas, a ela o meu muito obrigada por ser esta filha enviada por Jesus para cuidar de todo nós.

Ao meu irmão Leonardo José pela luta de uma nova vida.

Ao meu grande mestre Professor Dr. Paulo Neto, homem digno do respeito, exemplo de simplicidade, humildade, caráter e amor ao que faz.

Aos Professores, colegas e todos os integrantes do Curso de Pós-Graduação do Mestrado em Economia.

Ao meu querido novo amigo Christiano Penna por ter sido presente em minha vida no momento mais importante do curso.

Aos meus queridos alunos pelo respeito, carinho e paciência.

Aos professores membros da Banca Examinadora, que aceitaram o convite para fazer parte desta defesa e pelas valiosas sugestões ao aprimoramento do texto final.

A todo o quadro de funcionários do Curso de Pós-Graduação em Economia - CAEN que fizeram história comigo na construção deste novo projeto de vida, o meu carinho e respeito a todos.

E a todas as pessoas que, de alguma forma, possibilitaram a realização desse trabalho.

RESUMO

No presente estudo buscou-se sugerir um modelo de gestão orçamentária baseado no planejamento e controle financeiro para o município de Russas. A metodologia utilizada foi o estudo de caso, e os dados primários foram coletados por meio de pesquisa bibliográfica documental. Para efetivar a investigação proposta, apresentou-se primeiramente a questão geral relacionada à fundamentação teórica necessária para a explicitação dos conteúdos da análise. Na seqüência, fez-se uma exposição sobre a estrutura do orçamento público no Brasil, segundo a legislação e sua utilização como elo de ligação entre os sistemas de planejamento e controle financeiro. Investigou-se também a fundamentação legal da gestão orçamentária e financeira como meio de dotar a administração pública municipal de mecanismos adequados. Abordou-se sugestões de melhoria ao modelo da gestão orçamentária, através da implantação de um fluxo de caixa, utilização do orçamento participativo, implantação da contabilidade própria e criação de unidade de auditoria interna. Focou-se ainda três pontos principais: especificação do modelo, testes para o modelo proposto e estimações e resultados, mostrando-se que em uma análise econométrica do desequilíbrio fiscal deve estar focada em um modelo estatístico que considere a carência de dados relacionada a finanças públicas dos municípios cearenses. Assim, a conclusão e recomendações direcionam o trabalho no sentido de oferecer subsídios para a organização de uma estrutura orçamentária que assegure a necessária conexão entre o planejamento e controle financeiro para o município pesquisado.

PALAVRAS-CHAVE: Orçamento, Controle Financeiro, Planejamento, Administração Pública, Análise Econométrica.

ABSTRACT

In the present study one searched to suggest a based model of budgetary management in the planning and has controlled financier for the city of Russians. The used methodology was the case study, and the primary data had been collected by means of documentary bibliographical research. To accomplish the inquiry proposal, the related general question to the necessary theoretical recital for the explicitação of the contents of the analysis was presented first. In the sequence, an exposition became on the structure of the public budget in Brazil, according to legislation and its use as connector link enters the systems of planning and financial control. The legal recital of the budgetary and financial management was also investigated as half to endow the municipal public administration with adequate mechanisms. One approached suggestions of improvement to the model of the budgetary management, through the implantation of a flow of box, use of the participativo budget, implantation of the proper accounting and creation of unit of internal auditorship. Focou still three main points: specification of the model, tests for the considered model and esteems and results, revealing that in a econometrical analysis of the fiscal disequilibrium it must be focada in a statistical model that considers the lack of data related the public finances of the pertaining to the state of Ceará cities. Thus, the conclusion and recommendations direct the work in the direction to offer subsidies for the organization of a budgetary structure that assures the necessary connection between the planning and has controlled financier for the searched city.

Key-Words: Budget, Financial Control, Planning, Public Administration, Econometrical Analysis.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Determinantes do Desequilíbrio Fiscal	79
QUADRO 2 – Aspectos do ICMS e das Transferências	81

LISTA DE FIGURA

FIGURA 1 – Ciclo Básico dos Três Tipos de Planejamento

40

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Comparativo entre Receita e Despesa Orçadas e Realizadas	54
GRÁFICO 2 – Intervalo de Desvios de Metas Orçadas em Relação às Realizadas	58
GRÁFICO 3 – Resultado da Execução Orçamentária	60
GRÁFICO 4 – Estatísticas Descritivas Relacionadas aos Resíduos	83

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Demonstrativo da Execução Orçamentária do Município de Russas	53
TABELA 2 – Resumo dos Desvios das Metas Orçadas em relação às Realizadas	56
TABELA 3 – Média dos resumos dos desvios das Metas Orçadas em relação às Realizadas	57
TABELA 4 – Média de Desvios entre as Metas Orçadas e Realizadas do Município de Russas	59

SUMÁRIO

CAPITULO 1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1. Contextualização do Problema.....	16
1.2. Objetivos.....	17
1.3. Justificativa do Estudo.....	17
1.4. Metodologia da Pesquisa.....	19
1.5. Organização do Estudo.....	21
CAPITULO 2 ORÇAMENTO PÚBLICO, PLANEJAMENTO E CONTROLE FINANCEIRO.....	22
2.1.Evolução Histórica do Orçamento Público.....	22
2.2.Elementos Conceituais da Gestão Orçamentária.....	26
2.3.Do Orçamento Tradicional ao Orçamento-Programa.....	28
2.4.O Orçamento-Programa, como elo de ligação entre os sistemas de Planejamento e Finanças.....	29
2.5.O Planejamento na Administração Pública.....	33
2.6.Controle Financeiro.....	35
2.6.1. O Impacto do Orçamento no Desenvolvimento dos Municípios e na Estabilidade das suas Finanças.....	36
2.6.2. Planejamento Estratégico.....	37
2.6.3. Controle de Gestão.....	42
2.6.4. Confronto entre Controle de Gestão e Sistema de Informações.....	43
2.6.5. Sistemas Gerenciais Financeiros.....	45
2.6.6. Confronto entre o Controle de Gestão e Avaliação de Resultados.....	45
2.6.7. Confronto entre Controle de Gestão e Controladoria.....	48
2.6.8. Plano Orçamentário.....	50
3. PLANEJAMENTO E O CONTROLE FINANCEIRO NO MUNICÍPIO DE RUSSAS.....	52
3.1.O Orçamento Público Municipal x Controle Financeiro.....	52
3.1.1. Análise dos dados do Município de Russas.....	52
3.1.2. Comparativo das Metas Orçadas com as Realizadas.....	55
3.1.3. Visão Geral da Gestão Municipal em Russas.....	61

CAPÍTULO 4 PROPOSTA DE UM MODELO DE GESTÃO MUNICIPAL PARA RUSSAS	62
4.1.Gestão Financeira do Município de Russas.....	63
4.2.Aplicabilidade do Controle de Fluxo de Caixa para o Município.....	65
4.3.A Demonstração do Fluxo de Caixa segundo às Normas Internacionais....	67
4.4. Orçamento Participativo	70
4.5. Planejamento Municipal Participativo	71
4.6. Criação do Serviço Contábil pelo Município	73
4.7. Auditoria Interna	74
5. ORÇAMENTO PLANEJADO VS REALIZADO	76
5.1 Dados e Especificação do Modelo	76
5.2. Estimções e Resultados.....	79
5.3. Testes para o Modelo	82
CONSIDERAÇÕES FINAIS	85
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	87

CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO

O orçamento público é peça fundamental na tentativa de se elaborar e manter um bom sistema de planejamento na administração pública. O presente trabalho tem como objetivo estudar o orçamento público como ferramenta para o controle financeiro e planejamento no âmbito da administração pública municipal.

Para conduzir uma organização, são necessários os melhores julgamentos e práticas por parte dos gestores, sobretudo neste momento em que estamos vivendo num ambiente de mudanças rápidas. Nessa linha, Campos (1998), preconiza que a empresa que deseja estar entre as melhores deverá ter a sua frente uma gerência que esteja entre as melhores na sua especialidade.

Uma ferramenta para ajudar a conduzir de forma eficaz as organizações nesse ambiente é o planejamento que no entendimento de Almeida (2001) é uma técnica que busca ordenar as idéias das pessoas, de forma a criar uma visão do caminho a ser seguido para posteriormente ordenar as ações que vão representar a implementação do plano estratégico e de um controle financeiro para as administrações públicas municipais .

Para desenvolver a presente investigação, apresenta-se primeiramente as questões gerais relacionadas à fundamentação teórica necessária para a explicitação dos conteúdos da análise. Na seqüência, faz-se uma exposição dos dados obtidos sobre a execução orçamentária a partir de pesquisa documental realizada no município de Russas, localizado na região do Vale do Jaguaribe no Ceará.

Além disso, investiga-se também a fundamentação legal da gestão orçamentária e financeira como meio de dotar às administrações públicas municipais do mecanismo de planejamento e de um controle financeiro.

Assim, o presente trabalho científico tem como meta, sugerir um modelo de gestão municipal capaz de melhorar a administração municipal em Russas e fazer uma análise econométrica do desequilíbrio fiscal que deverá estar focada em um modelo estatístico que considere a carência de dados relacionada a finanças públicas dos municípios cearenses. .

1.1. Contextualização do Problema

Na administração pública um dos fatores que contribui para dificultar a implementação de um sistema de planejamento é a transitoriedade dos governos, que se alternam a cada período eleitoral, fazendo com que a continuidade dos projetos e atividades desenvolvidos seja ameaçada.

Tanto mais lúcidos, cultos e moralizados, sejam os governantes quanto mais probabilidades existem, mesmo entre os gestores que não estão adequadamente preparados para um sistema de planejamento, por não desenvolverem trabalhos técnicos na área de planejamento estratégico atrelado a um razoável controle financeiro.

No entanto a União, os Estados e Municípios vêm sistematicamente apresentando problemas na geração de recursos necessários a satisfação das necessidades públicas, incorrendo em sucessivos déficits fiscais e prejuízos para a sociedade como um todo.

Qualquer que seja o sentido ou a amplitude do controle, a grande problemática está na base de produção de informações estratégicas, que devem ter como objetivo a continuidade, o desenvolvimento e a responsabilidade social da entidade, tanto no curto quanto no longo prazo. (PETER & MACHADO (2003, p.22)

Várias têm sido as causas apontadas para tais dificuldades – má gestão, desvio de recursos, incompetência administrativa, pode ocorrer quando o município possui a emancipação do Distrito, vez que o Fundo de Participação dos Municípios é distribuído de acordo com o coeficiente populacional, dentre outros.

Desta forma, a preocupação com a geração de recursos e a contenção de gastos está implícita nas idéias apresentadas, e devem constituir a preocupação básica de todo administrador público que realmente esteja preocupado com o crescimento de seu município, face às inúmeras pressões de natureza econômica, social e fiscal que interferem no equilíbrio financeiro da gestão administrativa.

Diante do exposto, e restringindo-se ao Município de Russas, vale ressaltar o questionamento de VANZELA (2000, p.23), a saber: A utilização inadequada do orçamento

como instrumento de gestão, não estaria contribuindo para as crises que vêm atravessando alguns municípios do Estado do Ceará?

Torna-se evidente portanto, que o orçamento público é o instrumento capaz de organizar um planejamento adequado para a administração pública bem como, ordenar o controle financeiro.

1.2. Objetivo Geral e Objetivos Específicos

1.2.1. Objetivo Geral

Sugerir um modelo de gestão baseado no planejamento e controle financeiro para administração pública municipal. Esse estudo terá três importantes aspectos como objetivos gerais: a) à gestão orçamentária e à estrutura do orçamento público, e b) as funções do orçamento público como instrumento de controle e planejamento no âmbito da administração pública do município pesquisado e c) focar em um modelo econométrico três pontos principais: especificação do modelo, testes para o modelo proposto e estimações e resultados

1.2.2. Objetivos Específicos

- a) Analisar se o orçamento público está sendo utilizado como instrumento para a administração pública do Município de Russas na definição de seu planejamento;
- b) Investigar se existe um controle financeiro adequado à Administração Municipal;
- c) Observar o sistema de controle e auditoria na gestão municipal; e
- d) Investigar os determinantes do desequilíbrio fiscal, buscando-se um modelo de estimação que, além de consistente com os objetivos da pesquisa, produzisse a melhor estimação possível.

1.3. Justificativa do Estudo

O orçamento é o instrumento legal que deve integrar todo o processo administrativo e financeiro, direcionando a alocação dos recursos humanos, materiais e tecnológicos, para as grandes ações do Governo, de forma planejada e integrada, quer seja na manutenção das

atividades, quer seja na execução dos projetos, para atender as necessidades públicas. (ANGELICO, 1994).

Ao propor o estudo e a verificação da questão do orçamento do município de Russas, localizado na região do Vale do Jaguaribe - Estado do Ceará, como instrumento essencial de apoio à realização do planejamento estratégico e do controle financeiro, a presente pesquisa justifica-se pelos seguintes fatos:

- Reduzido número de pesquisas sobre a matéria, em se tratando do Município de Russas;
- Desconhecimento do tema por parte dos executores financeiros/orçamentários e
- Evidenciar a importância de dotar a administração pública municipal de instrumentos legais que lhes permitam implementar um sistema de planejamento e de controle de suas finanças.
- Mostrar a importância da redução do desequilíbrio orçamentário, incentivando os administradores públicos à arrecadação do ICMS numa proporção maior do que a arrecadação das transferências.

No entendimento de Gracioso (1996), a função do planejamento é criar condições para o crescimento equilibrado da organização; enfatiza que o sucesso dependerá da capacidade do gestor para combinar as idéias do grupo numa estratégia de ação, através do consenso de todos além de confiá-la ao grupo para que seja implementada.

O planejamento de uma administração pública, face à evolução cada vez mais rápida da sociedade e diante do contexto sócio econômico atual marcado pela globalização, necessita de metodologias, técnicas e procedimentos que visem preparar as organizações para sobreviver e se sustentar neste novo cenário, por isso, a importância em discutir qual o papel da atividade de planejamento propriamente dito e sua implantação, além das estratégias a serem adotadas. Com políticas ou estratégias consistentes será possível melhorar o desenvolvimento de nosso país.

Assim, torna-se necessário, além de mensurar e avaliar os resultados organizacionais, elaborar planos e programas viáveis de serem implantados para atingir os objetivos e as metas pretendidas pela gestão pública; e para obter melhores condições de responder aos interesses da sociedade em geral, através de melhores resultados e maior satisfação junto aos parceiros e a população; e também para alcançar o diferencial, num mercado globalizado, através do

enfoque nos resultados da administração pública, a excelência do desempenho e o aprendizado contínuo, preparando gestores públicos para responder aos desafios futuros.

A construção de um modelo de planejamento de alto desempenho deve ser um processo participativo que considere as relações entre dirigentes, a gerência intermediária (assessores) e a base operacional, buscando a convergência de interesses entre os diversos níveis de autoridade e as diversas áreas, a partir de um projeto comum cujos resultados devem incluir:

- Racionalização do uso dos recursos organizacionais;
- Envolvimento pessoal nas ações de responsabilidade social da administração pública;
- Aumento do nível de satisfação e participação dos servidores, parceiros e demais colaboradores;
- Participação nos mecanismos de busca de oportunidades, definição de rumos e diretrizes, bem como na sua comunicação por toda a organização;
- Transformação da cultura organizacional, a partir da adoção de métodos, práticas e instrumentos gerenciais;
- Maior integração entre as unidades organizacionais, com ampla troca de informações sobre métodos e sistemas de gestão que alcançaram sucesso e sobre os benefícios decorrentes da utilização dessas estratégias.

Em termos práticos, este trabalho tem relevância por mostrar que as administrações municipais precisam adequar-se às novas metodologias de gestão de recursos, implementando modernos sistemas de planejamento e controle, a fim de cumprir com sua finalidade maior que é de satisfazer as necessidades públicas com eficiência e eficácia.

1.4. Metodologia da Pesquisa

Todo trabalho científico deve pressupor uma metodologia que dê sustentação teórica ao tema abordado na pesquisa, de modo que os objetivos delimitados possam ser alcançados com êxito (Mattar, 1995).

A metodologia utilizada neste trabalho tem por objetivo dar o embasamento científico necessário em todas as suas etapas e em conformidade com o programa definido. Toda ciência utiliza várias técnicas na obtenção de seus propósitos, no caso do trabalho em estudo.

O presente trabalho, considerando os objetivos estabelecidos, caracteriza-se como estudo descritivo. Neste tipo de pesquisa, conforme Andrade (1993, p.98), "os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador".

De acordo com Oliveira (1997, p.114), o estudo descritivo possibilitará o desenvolvimento de um nível de análise em que se permita identificar as diferentes formas dos fenômenos, sua ordenação e classificação.

O campo de observação, ao qual aplica-se ao tema desta pesquisa, abrange os demonstrativos contábeis (orçamentos e balanços), relatórios, manuais e peças orçamentárias do município de Russas. O procedimento para a coleta de dados foi efetuado através de visitas a prefeitura, no período de julho a agosto de 2004, com a finalidade de obter os documentos necessários do estudo à efetivação da pesquisa.

Para a coleta de dados, foi utilizado a pesquisa bibliográfica e documental. A diferença entre ambas, de acordo com Andrade (1993, p.99) está na espécie de documentos que constituem as fontes de pesquisa. A pesquisa bibliográfica utiliza fontes secundárias, ou seja, livros e outros documentos bibliográficos. A pesquisa documental se baseia em documentos primários originais, que não são utilizados em nenhum estudo ou pesquisa, como dados estatísticos, documentos históricos etc.

A partir da base teórica e da coleta de dados, procede-se uma pré-análise para verificar a adequação destes dados aos objetivos propostos nesta pesquisa. A análise de dados faz-se através da verificação dos números consignados nos orçamentos e balanços com vistas a atender aos objetivos geral e específicos propostos no trabalho.

A metodologia escolhida apresenta algumas limitações quanto à coleta e análise dos dados:

- Uma das limitações é o fato das dificuldades de adquirir as peças fundamentais para a pesquisa, devido ao setor contábil/orçamentário ser terceirizado;
- Outro fator é a distância do município para Fortaleza, município que reside o pesquisador;
- As peculiaridades do município, no que diz respeito à população e tipo de atividade econômica, exigem uma análise detalhada;
- Despreparo do quadro de pessoal na área de planejamento e controle financeiro.

Contudo, as limitações apresentadas não impede de se alcançar os objetivos propostos, uma vez que abre a possibilidade para a formulação de novas hipóteses, além de reaplicar esta pesquisa em outros municípios.

1.5. Organização do Estudo

Levando em consideração o problema da pesquisa e os objetivos elencados, o estudo está organizado em cinco capítulos.

No primeiro capítulo será apresentado a introdução, evidenciando noções preliminares sobre o tema da pesquisa. Além disso, será explicado como o estudo encontra-se dividido. Será abordado a revisão da literatura, que serve de fundamentação e explica a teoria sobre o tema. Assim, serão apresentados os elementos conceituais da gestão orçamentária, compreendendo os conceitos básicos e fundamentais do orçamento público, sua importância e características, bem como sua história e evolução.

No segundo capítulo, mostra-se a estrutura do orçamento público no Brasil, segundo a legislação e a sua utilização como elo de ligação entre os sistemas de planejamento e de finanças. Além disso, far-se-á uma discussão acerca da distinção entre o orçamento tradicional, o orçamento-programa e o orçamento participativo.

No terceiro capítulo é efetuado a análise dos dados levantados junto à Prefeitura Municipal de Russas, compreendendo as metas traçadas quando da elaboração do orçamento e a sua realização, obtidos junto aos balanços, para os exercícios financeiros de 2001, 2002 e 2003. Além de caracterizar a importância do orçamento, identificou-se a fundamentação legal da gestão orçamentária no mesmo. Abordando ainda o Planejamento e a sua relação com a administração pública, e a compreensão do Controle Financeiro como um Sistema de Informação Gerencial.

No quarto capítulo, apresenta-se um modelo de gestão municipal para Russas.

No quinto capítulo, é focado três pontos principais: especificação do modelo, testes para o modelo proposto e estimativas e resultados.

Apresenta-se as conclusões alcançadas neste estudo, com a finalidade de apontar uma nova proposta que poderá ser utilizada pela gestão administrativa do Município de Russas.

CAPÍTULO 2 ORÇAMENTO PÚBLICO, PLANEJAMENTO E CONTROLE FINANCEIRO

2.1. Evolução Histórica do Orçamento Público

A concepção do orçamento público pode ser entendida, conforme Silva (2000, p.27), assinalando que a idéia de controle dos recursos públicos já era prevista na legislação sancionada por Moisés, 1300 anos antes de Cristo, na qual eram reguladas as funções da justiça e a arrecadação dos dízimos. Por outro lado, o Código de Manu já regulava a arrecadação e a administração dos recursos públicos. Portanto, ainda que de forma embrionária, na Inglaterra, durante a segunda fase da idade média, surge o orçamento, como uma primeira reação ao poder que a coroa se outorgava de exigir tributos para a manutenção da casa real, dos exércitos e da corte sem a prévia anuência dos representantes do grupo social dominante (barões feudais) e do povo.

Burkhead apud Giacomoni (1998, p.41) contribui assinalando que o orçamento público foi concebido como um documento formal na Inglaterra em 1217, quando foi outorgada a Carta Magna daquele país pelo Rei João Sem Terra que, pressionado pela nobreza, incluiu um dispositivo que integrava o Conselho Comum, composto pelos barões feudais e pelo clero que se constitui como órgão de representação, dele não fazendo parte os demais setores do povo. A Magna Carta foi violada não poucas vezes, de acordo com Silva (2000, p.27), mas sua instituição deu margem ao surgimento do Parlamento Inglês, cuja ação ao curso dos anos foi aprimorando o sistema de cobrança e aplicação de tributos, até que, em 1688, com a Bill of Rights (Declaração de Direitos) surgem alguns princípios até hoje consagrados na elaboração e execução orçamentária, como por exemplo, o da periodicidade (ou anualidade), o da especificação e da prévia autorização.

Com base nesta revolução, chamada de Revolução Gloriosa de 1688 e na declaração dos direitos, ficou estabelecido que a partir daquela data nenhum homem seria compelido a fazer qualquer doação, empréstimo ou caridade, a pagar imposto, sem consentimento comum através da Lei do Parlamento. Nesta oportunidade, estabeleceu-se a separação entre as

finanças do reino (Estado) e as finanças da Coroa. Porém, a partir de 1822, o Chanceler do Erário passou a apresentar ao Parlamento uma exposição que fixava a receita e a despesa de cada exercício. Burkhead apud Giacomini (1998, 46) "considera esta data como a que marca o início do orçamento, plenamente desenvolvido, na Grã-Bretanha".

Antes da implantação do orçamento formal, a Câmara dos Comuns já tinha adotado o princípio de só aprovar a proposta de despesas oriundas da Coroa. Tal regra visava respeitar as prerrogativas do executivo como responsável pelas finanças públicas, cabendo ao Legislativo aprovar, reduzir ou rejeitar as despesas proposta e o controle do orçamento. Esse modelo ainda hoje é seguido, não tendo sofrido nenhuma modificação consistente com relação à transferência de atribuições. Já a partir de 1789, a França instituiu alguns princípios que ainda são obedecidos constitucionalmente.

Silva (2000, p.33) assinala que a Constituição francesa consagrou à época o princípio de que nenhum imposto pode ser cobrado sem o consentimento da Nação. Esse princípio foi reforçado em 1817 quando a Assembléia Nacional exigiu o controle dos recursos públicos, ficando estabelecido que a despesa de cada ministério não deveria exceder o total da dotação a ele destinada. A partir de 1815, a Assembléia Nacional já tinha começado a participar do processo orçamentário, iniciado com a decretação da Lei Financeira Anual.

Nos Estados Unidos, Giacomoni (2000, p.45) cita que a partir de 1802, após a independência, foi criado uma comissão de meios e recursos para assumir o controle sobre as finanças do governo que fazia o papel de órgão de planejamento, que consolidava programas setoriais e possibilitava uma visão de conjunto das finanças públicas. Uma das razões principais, para a criação dessa comissão, foi em função das formalidades existentes entre o legislativo e o executivo não serem suficientes para tornar nítidas as separações das funções em matéria financeira.

Em 1920, em razão dos sucessivos déficits orçamentários, que foram associados a altos níveis de corrupção e negociatas, levaram o Governo norte-americano a promover reformas orçamentárias, que buscavam uma melhor distribuição das competências do Legislativo e Executivo nas diversas fases do processo orçamentário: elaboração, aprovação, execução e controle. Em 1950 o Congresso aprovou a Lei de Processo do Orçamento e da Contabilidade.

Giacomoni (2000, p.45) assinala que essa lei não mencionava expressamente o orçamento de desempenho, mas autorizava o governo apresentar no orçamento. as funções e atividades a partir das classificações que julgasse mais apropriadas. Com isso, a tendência de

aproximação do planejamento e o orçamento era cada vez mais evidente, surgindo então o PPBS - Planning, Programming and Budgeting System (Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento), porém, sem sucesso, devido a inflação e aos distúrbios urbanos, decorrentes do envolvimento dos Estados Unidos na Guerra do Vietnã. Os debates, naquele país, sobre a reforma orçamentária continuaram, inclusive em outros níveis. Os empresários, por exemplo, viam no orçamento um instrumento que tornaria o governo mais eficiente com reflexo na carga tributária.

Com os crescentes encargos governamentais e sua complexidade que exigiram da máquina administrativa a adoção de métodos e processos administrativos de forma mais sofisticada, as discussões sobre a reforma orçamentária passaram a ser novamente valorizadas. Todas essas relações entre a Presidência e o Congresso já tinham contribuído com inovações importantes para a evolução do orçamento como instrumento de gestão. Porém, foram significativamente alteradas com a aprovação da Lei do orçamento e retenção de recursos do Congresso Americano em 1974, significando um aperfeiçoamento na participação do Congresso no processo orçamentário, compreendendo não apenas as despesas, mas também as questões sobre impostos, prioridades, financiamento do déficit e retornando à ascendência sobre o orçamento, tirando parte do poder do presidente que o vinha concentrando desde a Lei de 1921.

Observou-se que ao longo da história, o orçamento público refletiu o resultado do complexo processo de negociação e luta entre os interesses dos diversos setores e fatores sociais. A luta política em torno das decisões orçamentárias vem ampliando a democratização do processo. No Brasil, como se verá adiante, não foi diferente.

As atividades administrativas brasileiras foram exercidas de forma empírica, apesar da abundância de leis e de regulamentos e do funcionamento de instituições criadas por improvisações mais ou menos felizes. Não existia um método inspirado nos modernos princípios de administração, nem linhas de qualquer sistema racionalmente estruturado e organicamente atuante. Ao ficar à mercê de conveniências pessoais ou de grupos, a administração pública foi se adaptando às experiências internacionais mais convenientes às peculiaridades do país. A evolução tecnológica e a expansão econômica mundial forçaram o início da expansão do aparelho administrativo, a criação de novos órgãos e o recrutamento de servidores para funções técnicas.

De acordo com Reis (1999, p. 50), o orçamento passou de mero quadro de receitas e despesas para ser base de planejamento das atividades futuras, quais sejam:

- a) auxiliar o Executivo na sua organização;
- b) dar ao Legislativo as bases em que se processam a previsão da receita e da fixação das despesas;
- c) proporcionar à administração a oportunidade de exercer um controle mais efetivo e real;
- d) servir de base para a tomada de contas;
- e) tornar-se um instrumento fundamental à administração;
- f) centralizar as atividades orçamentárias da União num órgão especializado.

No entendimento de Silva (2000, p. 34-35), as primeiras Constituições Federais - de 1824 e de 1891- não trataram diretamente da questão orçamentária, deixando para as leis ordinárias o encargo de regular o assunto. Para tanto, a mais importante foi a Lei nº 23, de 30 de outubro de 1891, aperfeiçoada pela Lei nº 30, art.30, que conferiu competência ao Ministério da Fazenda para "centralizar, harmonizar, alterar ou reduzir os orçamentos parciais dos Ministérios para organizar a proposta.

Em 1926, através de uma reforma na Constituição foi finalmente realizada a transferência da elaboração da proposta orçamentária para o Poder Executivo, o que já acontecia na prática. A competência transferida ao Executivo foi confirmada posteriormente pela Constituição de 1934, depois na Carta Política de 1936 e afinal normatizada pela Constituição de 1946. Em 1936, importantes inovações foram introduzidas na proposta orçamentária que resultou na Lei nº 284, de 28 de outubro de 1936, que veio consolidar essas inovações.

Logo em seguida, houve a histórica Exposição de Motivos de 16 de junho de 1937, do Conselho Federal do Serviço Público Civil ao Executivo que propôs modificações na técnica orçamentária e sugeriu a criação de um órgão especializado, incumbido de tratar os problemas orçamentários do governo federal.

A Constituição de 1946, denominada "planejamentista", explicita a criação de planos setoriais e regionais, com reflexos no orçamento, ao estabelecer vinculações com a receita. A experiência brasileira na elaboração de Planos Globais até 1964 caracterizou-se por contemplar somente os elementos de despesa com ausência de uma programação de objetivos, metas e recursos reais, intensificando a desvinculação dos Planos e dos Orçamentos.

O Decreto nº 51.152, de 5 de agosto de 1961, alterado pelo Decreto nº 152, de 16 de novembro de 1961, cria a Comissão Nacional de Planejamento. Porém, ainda subsistia a

necessidade de um ordenamento maior para o delineamento dos princípios orçamentários no país. É de 1964, a Lei nº 4.320 que traçou os princípios orçamentários no Brasil. Ainda hoje é a principal diretriz para a elaboração do Orçamento Geral da União, apesar de várias alterações que foram sendo realizadas ao longo desses anos. A Lei 4.320 estabelece pela primeira vez os princípios da transparência orçamentária, em seu art. 2º: A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade.

Vale ressaltar que o processo de planejamento e programação/execução orçamentária no Brasil, conforme Silva (2000, p. 37), desenvolveu-se a partir de 1969, através da elaboração, revisão e acompanhamento dos seguintes documentos:

- a) Plano Nacional de Desenvolvimento (PND) - I PND em 1972-74;
- b) Programa Geral de Aplicação (PGA) - I PGA em 1973-75;
- c) Orçamento Plurianual de Investimento (OPI) - I OPI em 1968-70;
- d) Orçamento Anual da União; e
- e) Decreto de Programação Financeira

Os Planos Nacionais de Desenvolvimento, criados pelo Ato Complementar nº 43, de 29 de janeiro de 1969, com as alterações introduzidas pelo Ato Complementar nº 76, de 21 de outubro de 1969, instituiu a sua sistemática de elaboração e aprovação, que terão duração igual à do mandato do Presidente da República. Com a Constituição Federal de 1988, o sistema orçamentário federal passou a ser regulado por três leis: Lei do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

2.2 Elementos Conceituais da Gestão Orçamentária

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, de acordo com Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p.40), materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o poder público para expressar, em determinado período de tempo, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados. Neste sentido, a representatividade do orçamento se afigura em uma dimensão muito maior que de um simples ordenamento de receitas e despesas. Trata-se,

sobretudo, de um instrumento que expressa, quantitativamente, a situação financeira do município e serve de parâmetro para a tomada de decisões na gestão dos recursos públicos.

Segundo Reis(1985, p.25), o orçamento público é tido como um instrumento de que se serve a administração pública, no sentido de orientar as ações a serem desenvolvidas para alcançar determinados objetivos e metas, que é denominado de desenvolvimento econômico social.

Por sua vez, Kohama (1996, p.64) define o orçamento como um ato de previsão de receita e fixação da despesa para um determinado período de tempo, geralmente um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como da contabilidade pública.

De acordo com Silva (2002, p.37), orçamento é um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômica-financeira do governo e em cuja elaboração foram observados os princípios da unidade, universalidade, anualidade, especificação e outros.

Denota-se do exposto que o orçamento deve configurar-se como elo de ligação entre o planejamento e as finanças, objetivando determinar que os gastos públicos estejam de acordo com os anseios da sociedade, bem como se os recursos estão sendo aplicados de formas legítima e legal. Ainda não se chegou a uma definição do orçamento público que fosse livre de crítica e aceito, principalmente, pela maioria dos autores.

A importância do processo orçamentário brasileiro, conforme Pereira (1999, p.124), pode ser dimensionada pelo tratamento que o assunto recebe na Constituição Federal, que determina o encadeamento lógico e sistemático ao planejamento da ação governamental, o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. A elaboração do orçamento público no Brasil, para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, obedece a instrumentos legais previstos na Constituição Federal e na Lei Federal n. 4.320/64, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a sua elaboração e controle. Além disso, fundamenta-se na Lei Complementar no. 101/2000 de 05 de maio de 2.000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

2.3. Do Orçamento Tradicional ao Orçamento-Programa

O Orçamento Tradicional consistia num plano contábil, onde os governos tinham suas atividades e ações bastante limitadas e trabalhavam em um regime de rígido controle das despesas públicas. Esse modelo orçamentário tinha uma forte relação com o período em que predominam o liberalismo econômico.

O Orçamento-Programa consiste num método de programação em que as despesas públicas são fixadas a partir da identificação das necessidades públicas, sob a responsabilidade de uma determinada esfera de governo. Permite classificar, de modo integrado, os objetivos, metas, recursos e estruturas de execução, ao lado de uma clara definição de prazos e responsabilidades. Não é apenas um documento financeiro, a exemplo do Orçamento Tradicional. É, principalmente, um instrumento de operacionalização das ações do Governo, viabilizando seus projetos e atividades, em consonância com os planos e diretrizes estabelecidos.

O orçamento clássico coloca em destaque os elementos de que a administração dispõe para a execução dos serviços, ou seja, pessoal, material, equipamentos etc, sem a preocupação com os objetivos a alcançar. O orçamento clássico serve ao controle político-jurídico das despesas com aqueles elementos, mas não cria no serviço público, a consciência de missão a cumprir e de custo. (ANGÉLICO (1995, p.23)

Este conceito tradicional ou clássico não mais se aplica hoje ao orçamento público, devido ao aspecto dinâmico que o orçamento assume, como instrumento de decisão do governo sobre a alocação de recursos públicos e, antes de tudo, uma forma de exercício do poder político.

Desta forma, percebe-se que o orçamento-programa assume dimensões mais dinâmicas, à medida em que prevê um plano de ação fundamentado na discriminação de despesas e nas finalidades a serem alcançadas através das quantificações dos objetivos e das ações planejadas. De fato, o orçamento clássico, serve como instrumento de controle das receitas e despesas públicas, mas se mostra ultrapassado por não se preocupar em definir e quantificar as metas e objetivos a serem alcançados.

Há ainda a destacar que se a maior participação da população pode levar a um aumento do custo da tomada de decisão, a contrapartida é o fato da implementação dos programas assim planejados terem uma grande redução de seu custo de implementação, o que pode tornar mais eficiente todo o processo. Como visto, o orçamento deve refletir a expressão fiel do programa de governo. Para isso, é indispensável que obedeça a determinados princípios que são usados comumente nos processos orçamentários, como será visto e neste contexto, em seguida faz-se uma discussão teórica da utilização do orçamento como um plano de governo.

Modernamente, o orçamento deve ser entendido como um plano que expressa em termos físicos e financeiros, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo, os recursos a serem utilizados no seu desenvolvimento e os meios de seu financiamento.

O orçamento-programa, reforçado pelo que determina o art. 116 da Constituição Federal de 1988, está intrinsecamente ligado ao sistema de planejamento e aos objetivos que o governo, nas esferas Federal, Estadual e Municipal, pretende alcançar durante um período determinado de tempo. Assim, o orçamento-programa pode ser definido, de acordo com Angélico (1995, p. 25), como sendo um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários a sua execução. Como se observa, o orçamento-programa não é apenas um documento financeiro, mas, principalmente, um instrumento de operacionalização das ações do governo para viabilizar seus projetos e atividades em consonância com os planos e diretrizes estabelecidos.

Desta forma, o orçamento permite que o planejador tenha os pés no chão, em face das disponibilidades dos recursos financeiros.

2.4. O Orçamento-Programa como elo de ligação entre os Sistemas de Planejamento e Finanças

Aborda-se o orçamento como instrumento de planejamento econômico-financeiro e administrativo. Dentro deste contexto insere-se o orçamento como um plano de governo, imprescindível para o bom desempenho do administrador público.

Seja o futuro previsível ou incerto, é preciso preparação para enfrentá-lo, visando assumir os riscos certos e aproveitar as oportunidades que ele oferece, tornando-o mais favorável. O modo de alcançar essa preparação chama-se planejamento. MAXIMIANO (1997, p.81)

Planejar é decidir, antecipadamente, o que se quer alcançar, de que maneira fazer, quando e para quem fazer. Silva (1996, p.25) observa que o planejamento é entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los.

Ao enumerar as características que devem ser obedecidas pelo planejamento, destaca que o mesmo:

- a) é anterior à realização do empreendimento;
 - b) requer a definição clara dos objetivos para a ação;
 - c) exige quantificação e valoração (orçamento);
 - d) requer base técnica (método); e
- exige um trabalho integrado.

De acordo com as características apontadas, percebe-se que o planejamento é um instrumento de vital importância para a tomada de decisões administrativas. Os autores que versam sobre o tema apontam duas classificações para o planejamento: estratégico e operacional.

Segundo Maximiano (1997, p.101), a definição de objetivos para a organização, no que diz respeito às suas relações com o ambiente e ao emprego de seus recursos, chama-se planejamento estratégico.

Assim, depreende-se da conceituação e características apresentadas, que o planejamento estratégico compreende todos os aspectos fundamentais para que se possa estabelecer as bases de uma administração segura, amparada em fundamentos legais sólidos e em uma proposta de trabalho que privilegie sobretudo o estabelecimento de metas a serem concretizadas, de forma a garantir a eficácia da gestão administrativa pública.

No primeiro aspecto, o plano operacional deve identificar as necessidades com que se defronta a comunidade e a forma de satisfazê-las. Para isso é necessário conhecer o estágio atual em que se encontra o setor, concluindo pela determinação do nível atual de satisfação de necessidades, pelo dimensionamento dos déficits e pela definição dos padrões de atendimento requeridos (prestação de serviços públicos, capacidade industrial etc).

No segundo aspecto, o plano operacional deve conhecer os recursos reais disponíveis, sejam humanos, materiais, de equipamentos ou de tecnologia, para atender o desenvolvimento dos programas em determinado tempo.

A variável tempo pode limitar obter objetivos no lapso anual. Neste caso as alternativas serão:

- a) diminuir o ritmo da ação atual que leva à postergação na realização dos objetivos;
- b) proceder uma combinação eficiente dos fatores, de modo a elevar a eficácia da ação; e
- c) aumentar os recursos reais alocados ao setor, caso possa ocorrer fácil mobilidade dos mesmos.

Enquanto o planejamento estratégico consiste na formulação de objetivos da organização em relação a seu ambiente, o operacional objetiva definir as metas a serem executadas.

Ressaltam ainda que, a integração planejamento/orçamento é a tônica hoje em dia, servindo como uma ferramenta capaz de consertar as distorções administrativas e remover os empecilhos institucionais que dificultam a modernização dos métodos e processos administrativos no Brasil.

Assim, o orçamento-programa é essencialmente um instrumento de planejamento a curto prazo, na perspectiva econômico-financeira e administrativa. De planejamento econômico, porque o governo poderá influir através da despesa ou da receita, e ainda de crédito, na atividade econômica. Trata-se aqui, particularmente, de um instrumento utilizado pelos governos nacionais, que têm responsabilidades amplas.

Verifica-se assim, que o orçamento público serve de importante instrumento de planejamento econômico, financeiro, estratégico e administrativo, contribuindo dessa forma para que a administração pública possa cumprir com sua finalidade objetivando a satisfação das necessidades públicas, inter-relacionando-se com o processo orçamentário e o controle das finanças.

Procurou-se estudar a fundamentação teórica da gestão orçamentária, a estrutura do orçamento público no Brasil segundo a legislação e sua interação com os sistemas de planejamento e finanças, aborda-se nos próximos capítulos a análise dos dados com o objetivo de diagnosticar a funcionalidade ou não da utilização do orçamento no período de 2001 a 2003, como ferramenta e elo de ligação do planejamento tendo como base o orçamento no município de Russas.

Os trabalhos orçamentários são realizados em conformidade com alguns princípios, sendo que, no Brasil, alguns assumiram natureza constitucional e legal.

Todos os princípios contemplados por quaisquer dispositivos legais devem ser analisados à luz do ordenamento jurídico que a eles deram legitimidade. Especialmente no que concerne aos princípios de planejamento, transparência e equilíbrio das contas públicas, é essencial que sejam considerados na interpretação dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. O equilíbrio das contas públicas não se refere apenas à relação entre as receitas e despesas constantes do orçamento. Integra também a busca de equilíbrio na execução orçamentária, entre os valores orçados e a disponibilidade financeira. Além disso, é primordial que se estabeleça a relação entre o montante da dívida, a assunção de obrigações e a capacidade de pagamento.

Transparência significa divulgar amplamente, de forma inteligível e sucinta, as informações que a comunidade precisa ter para conhecer a situação fiscal do Município, do Estado ou da União: arrecadação, despesas, resultados pretendidos e alcançados, limites a serem observados, medidas adotadas para incrementar as receitas e controlar as despesas, montante da dívida (consolidada e restos a pagar) e sua variação, entre outras informações.

Uma das grandes inovações da Lei de Responsabilidade Fiscal é a determinação de avaliação bimestral do cumprimento da meta de resultado primário e a instituição de um mecanismo de acionamento obrigatório para limitar a realização de despesas. As dívidas consolidadas e mobiliárias e as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária (ARO), estão sujeitas a limites, a serem verificados periodicamente.

De acordo com Chalfun (2001, p.7): A LRF não se restringe ao tratamento do equilíbrio entre as receitas e despesas, no curto prazo. Ela trata com igual ênfase o endividamento, que só poderá ser equacionado a longo prazo.

Depreende-se, da citação acima, que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é abrangente, visto que prevê não somente o tratamento do equilíbrio entre as receitas e despesas, mas também a questão do endividamento, analisado a longo prazo. Desta forma, contempla o aspecto contínuo e progressivo das mudanças que se fazem necessárias para a obtenção do equilíbrio das contas públicas.

Neste sentido, Castro (2000, p. 241) cita que: A Lei de Responsabilidade Fiscal, como qualquer diploma voltado para a ação da administração pública, deve considerar a possibilidade de ter, imanente no seu desenvolvimento, processo administrativo destinado a firmar a convicção sobre determinadas condutas, como fazer declaração falsa, praticar a

conduta que enseja falsidade ideológica, omitir prestação de contas, culposa ou dolosamente, entre inúmeros outros fatos. Por esse motivo, deve-se reconhecer a conexão íntima entre a Lei de Responsabilidade Fiscal e o processo administrativo, que muitas vezes precederá qualquer ação judicial.

2.5. O Planejamento na Administração Pública

O planejamento pode ser visto sob vários aspectos. Steiner (apud Oliveira, 1999) estabelece cinco dimensões para o planejamento: a primeira dimensão corresponde ao assunto abordado, que pode ser produção, pesquisa, novos produtos, finanças, marketing, instalações ou recursos humanos; a segunda dimensão corresponde aos elementos constitutivos, dentre os quais podem ser citados os propósitos, objetivos, estratégias, políticas, programas, orçamentos, normas e procedimentos, dentre outros; a terceira dimensão corresponde aos níveis de planejamento, que pode ser de longo, médio ou curto prazo; a quarta dimensão corresponde às unidades organizacionais onde o planejamento é elaborado, e nesse caso pode haver planejamento corporativo de subsidiárias, grupos funcionais, divisões, departamentos ou produtos; a quinta dimensão corresponde às características do planejamento, que pode ser representado por: complexidade ou simplicidade, qualidade ou quantidade, estratégico ou tático, confidencial ou público, formal ou informal, econômico ou caro. Esses aspectos não são mutuamente exclusivos e nem apresentam linhas demarcatórias muito claras, entretanto, tais dimensões permitem visualizar a amplitude do assunto planejamento.

Planejar numa instituição pública e numa empresa privada é diferente, segundo Cunha (1998). O autor sugere que, enquanto no setor público as decisões são efêmeras e a descontinuidade administrativa parece ser uma síndrome irreversível nas mudanças de governo, nas empresas privadas, mesmo que tenham alguma dependência governamental, isto não acontece. Até porque, o mercado é o implacável juiz da iniciativa privada. Afirma que embora os modelos de planejamento possam ser semelhantes entre empresa pública e empresa privada, cada uma precisa adaptar o modelo à sua realidade. Nesse caso a metodologia depende dos objetivos fins de cada administração.

O planejamento estratégico envolve a administração pública como um todo e é decidido pela direção da administração; preocupa-se com o longo prazo. O planejamento tático envolve cada departamento, abrangendo recursos específicos; definido por cada um deles, é projetado para o médio prazo, geralmente um ano. O planejamento operacional

envolve cada atividade isoladamente e é projetado para o imediato; esses planos restringem-se a aspectos específicos da administração pública, situando-se ao redor das seguintes questões: por quê, o quê, onde, quando, quem, e como deverá ser feito.

Existem também alguns tipos de planejamento, os quais podem ser feitos dependendo da necessidade de cada empresa pública. O ciclo básico dos três tipos de planejamento deve iniciar normalmente pelo planejamento estratégico, atendendo as suas diretrizes.

Na descrição de Chiavenato (2000a, p.148) o planejamento estratégico é um conjunto de tomada deliberada e sistemática de decisões envolvendo empreendimentos que afetam ou deveriam afetar toda a empresa por longos períodos de tempo.

O nível mais elevado da empresa seja pública ou privada, ou seja, o gestor, precisa estar envolvido, pois o planejamento estratégico é um processo contínuo de tomada de decisões estratégicas. As implicações futuras dessas decisões devem ser tomadas no presente.

Preocupam-se tanto com o projeto como com a implantação do ajuste da empresa pública e privada a mudanças em seu ambiente externo, ao que chamam isso de atividade estratégica ou administração estratégica. Pregam que os resultados da atividade estratégica são representados por produtos, serviços, estratégias de competição para atacar os mercados (novos ou abandonados) e novas respostas a desafios sociais e políticos. Saliendam que a responsabilidade geral pela resposta estratégica eficaz pertence à administração geral da organização.

A administração estratégica é um processo contínuo que leva em consideração as mudanças mesmo aquelas impossíveis de se prever; nesse caso a estratégia poderá ser tão modificada que lembrará apenas de relance a estratégia inicialmente pretendida. Então, administração estratégica é: Processo contínuo de determinação da missão e objetivos da empresa no contexto de seu ambiente e de seus pontos fortes e fracos internos, formulação de estratégias apropriadas, implementação dessas estratégias e execução do controle para assegurar que as estratégias organizacionais sejam bem sucedidas quanto ao alcance dos objetivos.

O planejamento participativo abordado por Gandin (1995) admite a participação de todos os integrantes da organização empresarial e administração pública. É uma metodologia que abre espaços para a questão política. As questões da qualidade, da missão e da participação dos funcionários também são valorizadas. O planejamento estratégico participativo proporciona a melhor integração do planejamento operacional e do planejamento estratégico na ótica desse autor. Dessa forma, pode-se dizer que a efetivação desse modelo se

dá pelo envolvimento e comprometimento dos membros da organização a fim de atingir os objetivos da mesma.

Para a administração municipal de Russas, o planejamento estratégico pode ser utilizado como instrumento legal que lhe permitirá implementar um sistema de planejamento integrado ao controle de suas finanças. Em termos práticos, tendo uma relevância por mostrar que as administrações municipais precisam adequar-se às novas metodologias de gestão de recursos, com respaldo na legislação, implementando modernos sistemas de planejamento e controle, a fim de cumprir com sua finalidade maior que é de satisfazer as necessidades públicas com eficiência e eficácia.

2.6. Controle Financeiro

Meirelles (1981,p.21) diz que o controle financeiro deve ser exercido pelo Poder Executivo e pelos órgãos da administração dos demais poderes sobre suas próprias atividades, com o objetivo de que a "atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo a sua finalidade plena, que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais.

Neste sentido, há necessidade de se dotar as administrações públicas de um eficiente e eficaz sistema de controle financeiro, de forma a conscientizar os administradores de sua importância, para que os objetivos e metas traçados sejam plenamente atingidos.

A publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 5 de maio de 2000, trouxe uma série de novas exigências no campo da administração orçamentária e financeira, fato que está levando a mudança de comportamento dos administradores públicos na perspectiva de reverter políticas anteriores que afetavam o equilíbrio das contas públicas. Em razão disso, o controle financeiro assume papel relevante nas administrações públicas. A função controle é indispensável para acompanhar a execução dos problemas e apontar falhas e desvios. No entanto, o que se observa, em especial nos pequenos municípios, é que esta função é exercida quase que exclusivamente pela contabilidade, que parece existir na organização em função da exigência da lei e, como consequência, não a utilizam para as tomadas de decisões.

Segundo o artigo 14 da Lei 4320/64, constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias. Considera-se unidade administrativa o nível institucional que, por não possuir

autonomia orçamentária, depende de uma unidade orçamentária para obtenção e aplicação de recursos. O orçamento público, como instrumento de decisão do governo, sobre a alocação de recursos públicos é, antes de tudo, uma forma de exercício do poder político. No entanto, observa-se que, especialmente nos pequenos municípios, o orçamento é um documento meramente burocrático, elaborado para cumprir a legislação, não servindo como instrumento de ligação entre o planejamento e o controle financeiro, com vistas a seu desenvolvimento e estabilidade das finanças públicas.

Numa sociedade democrática, pluripartidária, deveria prevalecer a harmonia e independência entre Poderes, onde as Relações do Executivo com o Legislativo ocorre em algum momento por favorecimento político, por meio da liberação de verbas orçamentárias. O caminho para a moralidade, acabando com as barganhas, é o orçamento determinativo. Os gastos estabelecidos em conjunto com a sociedade e aprovados pelo Legislativo para um determinado período terão que ser executados.

Necessário, ainda se faz que se altere o artigo 43 da Lei 4320/64, que trata da abertura de créditos adicionais e dos recursos necessários à sua efetivação. Esses terão que ser restringidos ao máximo, a fim de não desconfigurar o inicialmente previsto. Os recursos necessários à sua abertura terão que se limitar ao excesso de arrecadação, ao superávit financeiro obtido no exercício anterior, ao produto das operações de créditos não previstas no orçamento e a redução de recursos orçamentários aplicados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal criou as bases para o orçamento determinativo, com suas disposições sobre a criação de despesas de caráter continuado e controle das metas fiscais. As mudanças dependem apenas da vontade política. Com essas mudanças, acredita-se que o orçamento público, em especial nos pequenos municípios, servirá como elo de ligação entre o planejamento e controle financeiro, e com isso contribuir decisivamente para o seu desenvolvimento e estabilidade das finanças públicas.

2.6.1. O impacto do orçamento no desenvolvimento dos municípios e na estabilidade das suas finanças

Uma preocupação constante de todos os governos instalados em nosso país, em especial dos dois últimos períodos, tem sido a de melhorar a eficiência do setor público, procurando aprimorar com certas medidas os bens e serviços a serem colocados à disposição do consumidor. Partindo desta premissa, surgiram alguns instrumentos legais que visam

atingir estes objetivos, identificados por um sistema de planejamento que, na sua elaboração, execução, controle e acompanhamento, tem até então, ficado apenas na intenção.

A história recente da economia brasileira tem, como um dos seus elementos essenciais marcantes, a estabilidade de preços, em um quadro de baixas taxas de inflação. Mesmo neste cenário alentador, o planejamento torna-se ferramenta imprescindível para garantir o equilíbrio fiscal. A previsão das receitas e despesas, o controle da dívida pública, a administração do patrimônio e os problemas da seguridade passam a ser fundamentais nas administrações públicas. Os rumos do desenvolvimento de qualquer sociedade são influenciados fortemente pelas políticas e pelas ações desenvolvidas pelo poder público. No Brasil, essa situação concretiza-se mediante as esferas Federal, Estadual e Municipal de Governo.

No entanto, observa-se que o orçamento não vem se constituindo em um instrumento de planejamento, haja vista as grandes diferenças entre os valores inicialmente orçados e os efetivamente realizados. Com o não cumprimento dos valores orçados, ocorreram sistematicamente déficits na execução orçamentária - receitas arrecadadas menores que as despesas realizadas-, que resulta inevitavelmente em aumento do endividamento, contribuindo dessa forma para o agravamento das finanças dos municípios.

A não observância do orçado, amparado na legislação que permite sua alteração através da abertura de créditos adicionais, e a conseqüente descaracterização como instrumento de planejamento, torna a improvisação uma prática cotidiana, inimiga natural do processo de desenvolvimento sustentado, desenvolvimento este que deve satisfazer às necessidades do presente sem comprometer a habilidade das futuras gerações em satisfazer suas próprias necessidades. Segundo Braga (1989, p. 230): “ O Controle financeiro é desenvolvido através do acompanhamento da execução do planejamento financeiro global, empregando-se técnicas de análise e a investigação das causas das variações orçamentárias”.

2.6.2. Planejamento Estratégico

Todas as Administrações Públicas desenvolvem em seu meio alguma forma de planejamento. Em muitos casos, os planos estão apenas na mente dos dirigentes; em outros tantos, estão formalizados, escritos, constituindo o que se chama de planejamento formal. Foi observado que na Administração Municipal de Russas, não possui um sistema de Plano Estratégico de Ação.

Assim, a administração estratégica torna-se uma abordagem sistemática à gestão de mudanças estratégicas e compreende o seguinte:

- O posicionamento da administração através da estratégia e do planejamento de potencialidades;
- Resposta estratégica em tempo real da administração de questões; e
- A gestão sistemática da resistência durante a implantação da estratégia.

Peter Drucker (apud Ansoff & Macdonnel, 1993, p. 17) cita que a atividades estratégica garante que a administração “faça a coisa certa”, enquanto a atividades operacional permite que “a coisa seja bem feita”.

Todavia, a administração estratégica e a administração operacional se associam muito fortemente porque:

- A atividade estratégica gera o potencial de lucro de que a atividade operacional necessita para produzir rentabilidade no futuro; e
- Entretanto, consome recursos e assim reduz a rentabilidade no curto prazo.

Outra característica tem sido a aceleração tanto da incidência quanto da mudança e sua difusão. As mudanças tornaram-se menos previsíveis e as surpresas passaram a ser mais freqüentes.

O processo de implementação do planejamento em uma administração pública é amplo, tático e procura informações de todas as áreas, visando a efetiva participação de todos em sua realização.

O planejamento em suas várias fases encontra normalmente oposições face às mudanças que ocorrem nas administrações. Mas visa também influir em um campo sobre o qual se tem domínio, para chegar àquilo a que almeja.

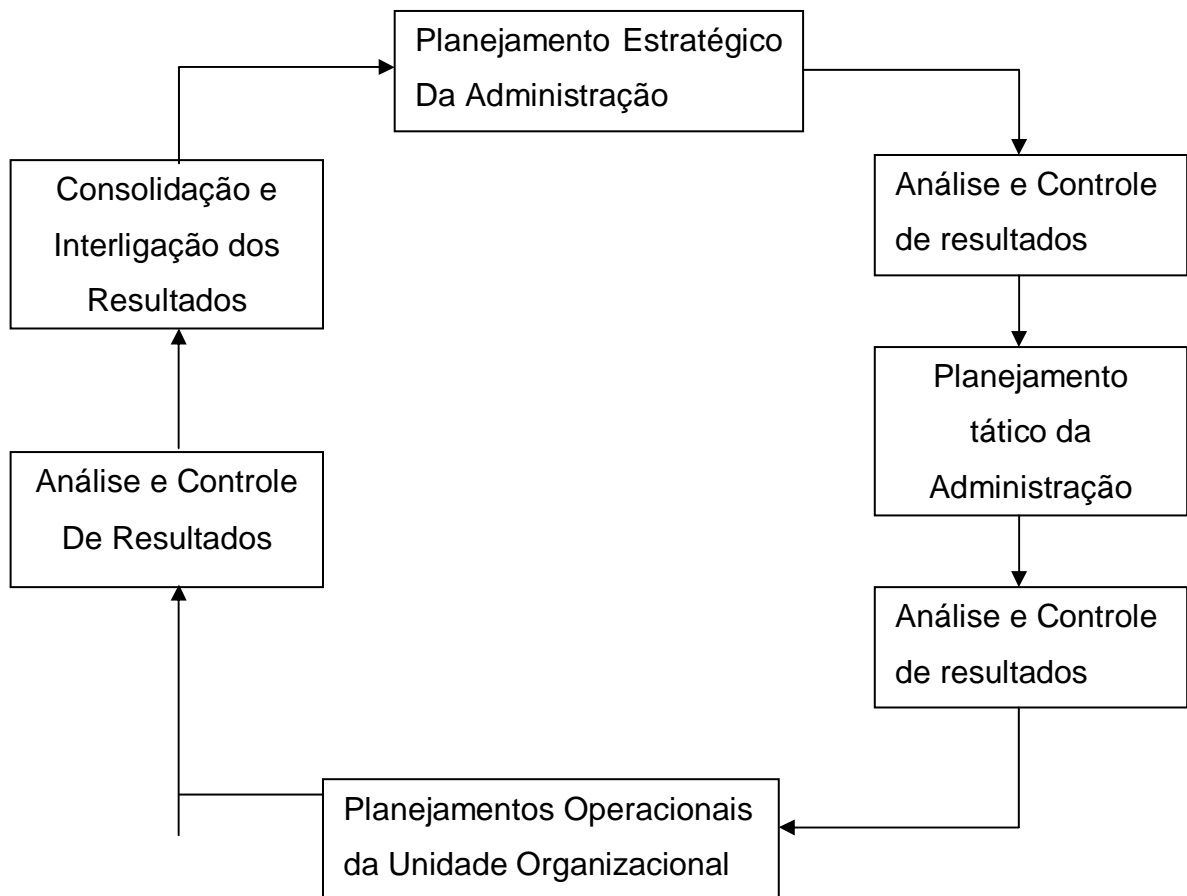
Planejar é um processo racional de intervenção na realidade em vista de objetivos. Planejar supõe visão de futuro para projetar o futuro. Será sempre uma aposta presente, sujeita a erro, por uma ou mais alternativas.

A missão (objetivo determinado) e a continuidade (objetivo natural) são objetivos permanentes a serem perseguidos pela administração pública, frutos de um planejamento que antecede a todos os demais objetivos. A partir daí, pode-se conceituar planejamento em um sentido amplo, como sendo a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos devem ser alcançados.. (MOSIMANN & FISCH, 1999, p. 42).

De acordo com Oliveira (2001, p. 47), o planejamento estratégico é, normalmente, de responsabilidade dos níveis mais altos da administração e diz respeito tanto à formulação de objetivos quanto à seleção dos cursos de ação a serem seguidos para sua consecução, levando em conta as condições externas e internas à administração e sua evolução esperada.

O planejamento estratégico isolado é insuficiente, uma vez que o estabelecimento de objetivos a longo prazo, bem como o seu alcance, resultam numa situação nebulosa, pois que não existem ações mais imediatas que o operacionalizem. A falta desses aspectos é suprida através do desenvolvimento e implantação de planejamento táticos e operacionais de forma integrada, conforme demonstrado na Figura.

Figura 1 – Ciclo Básico dos três tipos de Planejamento



Fonte: Oliveira (2001, p. 47)

O planejamento operacional consiste na definição de políticas e metas operacionais da administração pública, consubstanciadas em planos para um determinado período de tempo, em consonância com as diretrizes estratégicas estabelecidas. (MOSIMANN & FISCH, 1999, p. 45).

O planejamento tático tem por objetivo otimizar determinada área de resultado e não a administração com um todo. Portanto, trabalha com decomposições de objetivos, estratégias e políticas estabelecidas no planejamento estratégico. (Oliveira, 2001, p. 48)

Tubino (1999, p. 20) cita que o planejamento estratégico busca maximizar os resultados das operações e minimizar os riscos nas tomadas de decisões das administrações. O

impacto de suas decisões é de longo prazo e afeta a natureza e as características das empresas no sentido de garantir o atendimento de sua missão.

Para efetuar um planejamento estratégico, a administração municipal deve entender de suas forças e habilidade no relacionamento com o meio ambiente, de maneira a criar vantagens competitivas em relação a outros municípios. Em outras palavras, continua o autor, planejar estrategicamente consiste em gerar condições para que as administrações possam decidir rapidamente perante oportunidades e ameaças, otimizando suas vantagens competitivas garantindo sua perpetuação no tempo.

A análise deve ser feita tanto interna quanto externamente, verificando as possibilidades de influências dentro e fora da administração do município de Russas, questionando o que município deve fazer para estar aproveitando as oportunidades e se protegendo das ameaças. Dentro das cinco forças competitivas, a administração pública deve procurar explorar os seus pontos fortes e procurar detectar seus pontos fracos para se proteger dos riscos presentes e futuros. Para isso, deve fazer uma análise estrutural, competitiva, evidenciando seu planejamento estratégico, para obter, dentro de sua capacidade organizacional, proteção para todos os riscos possíveis.

A fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da administração pública. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa a orientar a etapa do planejamento operacional. O processo de planejamento contempla a análise das variáveis do ambiente externo (identificação das oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da administração pública (identificação de seus pontos fortes e fracos). Assim, o conjunto de diretrizes estratégicas objetiva evitar as ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos.

A finalidade do planejamento é avaliar o futuro e desenvolver respostas organizacionais às instáveis condições do ambiente. Os gestores que se envolvem em planejamento estratégico rastreiam o ambiente à procura de oportunidades que identifique novos trabalhos ou que altere os riscos das atividades já existentes. A medida que essas oportunidades são descobertas, o planejamento estratégico entra numa fase de “feedback”, na qual a missão da organização deve ser revista. A partir dessa avaliação tem a reafirmação da missão atual ou uma modificação da missão. Deve-se enfatizar que os bons planos estratégicos começam com um entendimento claro da missão. (James et al, 1990, p. 3).

Portanto, planejar estrategicamente significa construir um sistema de informações que possibilite orientar, posicionar, direcionar e enquadrar a administração pública num contexto real.

2.6.3. Controle de Gestão

O propósito desta seção é entender a importância e a necessidade de informações estratégicas que possa identificar alternativas de ação, de forma a permitir a adequada e tempestiva tomada de decisões em organizações integrantes da administração pública. Um planejamento estratégico sem um adequado controle de gestão não possibilita ao gestor a eficácia da sua implementação.

Nesse processo, as informações que são fundamentais para a gestão de qualquer administração pública deve ser trabalhada da melhor forma possível pelos gestores, de modo a possibilitar à administração pública do município de Russas obter vantagem competitiva frente outras administrações municipais, dentro de seu planejamento e controle financeiro.

As Administrações Públicas enfrentam, na atualidade, grandes desafios, Em decorrência de maior complexidade e exigência de regulamentação impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF No. 101/00, tanto na definição dos objetivos com no conhecimento do processo de transformação e de decisão.

O controle de gestão tem sido muito procurado nos últimos anos devido às rápidas mudanças ocorridas nos níveis econômico, político e social, contribuindo para o alcance de importantes avanços, como técnicas gerenciais desenvolvidas para medir, avaliar e controlar a performance da administração pública.

A contabilidade pública, por si só, não é suficiente para suprir o processo de tomada de decisões. Aspectos qualitativos da gestão pública devem ser considerados junto aos aspectos quantitativos (monetários e financeiros) na avaliação da performance, mediante utilização de indicadores de gestão. É necessário que os níveis gerenciais de uma administração pública trabalhe seus dados de forma a transforma-los em informações de níveis estratégicos, a fim de permitir à administração pública oferecer respostas rápidas, oportunas e adequadas frente a um cenário em constantes mudanças.

Nesse contexto, para obter melhor performance e posicionamento, os gestores públicos necessitam de controles de gestão que lhes permitam conhecer pontos a serem

melhor trabalhados, capazes de obter vantagens frente à cobrança das leis que regem a administração pública.

2.6.4. Confronto entre controle de gestão e sistema de informações

Ainda é muito tímida a procura deste tipo de controle por gestores da administração pública.

Sistemas tradicionais de contabilidade, onde o Município de Russas adota como controle o Orçamento Programa, por si só não dá o suporte necessário para atingir uma eficiente, econômica e eficaz administração dos recursos, nem auxiliam os gestores no processo de tomada de decisões que permita dar respostas rápidas, oportunas e adequadas frente a um cenário em constantes mudanças.

Da mesma forma, o controle de gestão baseado em medições tradicionais sobre aspectos quantitativos (monetários e financeiros) da gestão pública não é suficiente para suportar, adequadamente, o processo de tomada de decisões. Aspectos qualitativos da gestão deve ser considerados em conjunto aos quantitativos na avaliação da performance organizacional através dos indicadores de gestão.

Entender a dinâmica dos fatos, planejar alternativas de ação e obter a sinergia dos resultados são algumas das razões para se ter um controle de gestão. Mas, o que vem a ser controle de gestão?

Gomes & Sales (1999, p. 23) citam que o controle de gestão refere-se ao processo que resulta na inter-relação de um conjunto de elementos (formais e informais) e externos à administração que influem no comportamento dos indivíduos que foram parte da mesma.

Esse conjunto de sistemas e instrumentos deve ser bastante flexível de modo a facilitar a adaptação às mudanças, bem como assumir características que objetivem melhor orientação e aperfeiçoamento contínuo.

Da mesma forma que o trabalho e o capital são recursos de uma organização, assim também o é o conjunto de dados e informações que uma administração pública possui. Um dos problemas mais desafiadores enfrentados pelos gestores é maximizar o retorno de suas fontes de informação. Muitas organizações têm bancos de dados enormes, que ficam apenas armazenados, sem meio eficaz de acesso. Seu potencial de uso, para vantagem competitiva, nem sempre é totalmente explorado, sendo necessário que alguma unidade na empresa se veja frente a esse processo.

Porter (1992, p. 35) diz que a vantagem competitiva não pode ser compreendida observando-se a empresa como um todo. Ela tem sua origem nas inúmeras atividades distintas que uma empresa executa no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte de seu produto.

O que distingue um dado ou um conjunto de dados de uma informação que auxilia o processo decisório é o conhecimento que ela propicia ao tomador de decisões. O gestor público deve obter o conhecimento com base no dado transformado, o que lhe proporciona um processo dinâmico ou um elemento de ação, permitindo posicionar-se diante de um problema ou de uma situação qualquer.

As informações, a ser utilizada pelos gestores públicos, pode afetar ou modificar o comportamento existente na administração do município, bem como o relacionamento entre as várias unidades organizacionais.

Uma forma de transformar dados em informações é mediante um sistema de informações, o qual deve ser voltado para a geração de informações necessárias e utilizadas no processo decisório da administração do município de forma interagida.

De acordo com Oliveira (2000, p. 48): o gestor ou tomador de decisões precisa de elementos que lhe permitam:

- Caracterizar o problema que está exigindo uma ou mais decisões para sua solução;
- Compreender o ambiente que cerca as decisões; e
- Identificar os impactos que essas decisões poderão provocar para a administração do município.

Para um adequado processo decisório, é necessário ter um sistema de informações eficiente que possibilite ao tomador de decisões o conhecimento prévio das condições básicas da administração do município e de seu ambiente, bem como a avaliação das conseqüências futuras advindas das decisões tomadas. Tal conhecimento dever ser propiciado pelas informações de que o tomador de decisões dispõe sobre as operações econômico-financeira da administração municipal.

Quando se consideram as decisões nas administrações públicas, é necessário verificar alguns aspectos que facilitam o seu entendimento. O sucesso de uma decisão pode depender de um processo de escolha adequado, inclusive quanto às suas fases básicas.

Os meios de se estabelecer às fases do processo decisório são apresentados por Oliveira (2000, p. 48) da seguinte forma:

- Identificação do problema;
- Análise do problema, com base na consolidação das informações sobre ele, Para tanto, é necessário trata-lo com um sistema;
- Estabelecimento de soluções alternativas;
- Análise e comparação das soluções alternativas, por meio de levantamento das vantagens e desvantagens de cada alternativa, bem como da avaliação de cada uma em relação ao grau de eficiência, eficácia e efetividade no processo;
- Seleção de alternativas mais adequadas, de acordo com critérios pré-estabelecidos;
- Implantação da alternativa selecionada, incluindo o devido treinamento das pessoas envolvidas; e
- Avaliação da alternativa selecionada por meios de critérios devidamente aceitos pelo gestor.

2.6.5. Sistemas Gerenciais Financeiros

A história tem mostrado os resultados de más decisões financeiras. Informações gerenciais financeiras devem estar tempestivamente disponíveis aos gestores das áreas financeiras, cito Secretaria de Finanças Municipal, de modo a facilitar: a análise das atividades financeiras históricas e atuais; a projeção das necessidades financeiras futuras; o monitoramento e o controle do uso de recursos através do tempo.

As decisões que recebem suporte dos sistemas gerenciais financeiros requerem diversos dados e informações para o controle e o acompanhamento adequado dos gestores no que se refere ao sistema da legislação da administração pública no âmbito Federal, Estadual e Municipal.

2.6.6. Confronto entre o controle de gestão e avaliação dos resultados

A todo processo de controle, a administração pública deve efetuar, sempre, a avaliação dos resultados apresentados. O controle e a avaliação são destinados a assegurar que o desempenho real possibilite o alcance dos padrões que foram anteriormente estabelecidos.

A atividade de controlar deve ser entendida como o processo de coletar e retroalimentar informações sobre o desempenho, de maneira que os gestores públicos, responsáveis pelas tomadas de decisões possam comparar os resultados realizados com os resultados planejados e decidir o que fazer a respeito de distorções ou problemas diagnosticados. (OLIVEIRA, 2000, p. 420)

O processo de controle e avaliação possui as seguintes finalidades, segundo Oliveira (2000, p. 421):

- Identificar problemas, falhas e erros que se transformam em desvios do planejado, com a finalidade de corrigi-los e de evitar sua reincidência;
- Fazer com que os resultados obtidos com a realização das operações estejam, tanto quanto possível, próximos dos resultados esperados e possibilitem o alcance dos objetivos previamente estabelecidos; e
- Proporcionar informações gerenciais periódicas, para que seja rápida a intervenção no desempenho do processo”.

Com base nessas finalidades, o controle e a avaliação podem ser utilizados como instrumento gerencial para:

- Corrigir ou reforçar o desempenho apresentado;
- Garantir a manutenção ou o aumento de eficiência e eficácia na consecução dos objetivos, desafios e metas da administração;
- Informar se os planos de ação estão sendo desenvolvidos de acordo com o estabelecido e apresentando os resultados desejados; e
- Informar se os recursos estão sendo utilizados da melhor maneira possível.

Tudo isso, refere-se à mensuração da performance de uma administração pública. Mas, porque medir? Tendo por base que o resultado é a habilidade para gerenciar todas as variáveis que afetam o desempenho da administração, a mensuração é necessária para que se possa monitorar, controlar e aperfeiçoar as ações de uma administração pública municipal.

Sem medidas, os gestores não têm como saber o que realmente está acontecendo em sua administração ou identificar falhas de desempenho que poderiam ser analisadas e

eliminadas. As medidas estão intimamente relacionadas ao controle, pois abrangem a conotação de estabelecer padrões, medir o desempenho real e corrigir.

O controle se relaciona com todas as outras funções da administração pública, especialmente com o planejamento, e é afetado e influenciado por elas. O controle ajuda a ter certeza de que o planejamento, organização e liderança estão sendo desempenhados com eficácia.

Catelli (1999, p. 61) cita que: o controle visa assegurar, por meio da correção de “rumos”, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos.

As principais etapas no processo de controle são:

- a) estabelecer padrões de desempenho: define-se “padrão” como uma unidade de medida que pode servir como ponto de referência para avaliar resultados. Dessa forma, metas, objetivos, alvos de desempenho são considerados “padrões”;
- b) medir o desempenho: os padrões estabelecem o que vai ser medido e o nível de desempenho satisfatório. Olhem quantas vezes o desempenho deve ser medido, é outro ponto a ser estabelecido;
- c) comparar o desempenho com os padrões e analisar os desvios: para julgar o desempenho, é necessário comparar os resultados com outros dados pertinentes. Os desvios no desempenho devem ser analisados para se determinar a razão de o padrão ter sido atingido; e
- d) empreender uma ação corretiva, se necessário: se for necessário uma ação corretiva, deve ser feita de forma tempestiva e adequada. O padrão pode ser modificado ou melhor trabalhado para otimizar o desempenho.

Para tanto, é preciso checar a maneira pela qual os desvios são analisados e interpretados para ver se a informação é correta.

Megginson et all (1998, p. 497) esclarecem que controlar implica manter a estabilidade e o equilíbrio. Contudo, o processo de mudança – abrangendo desde mudanças de pessoal e mudanças de processo até mudanças de planos únicos, como orçamentos – torna isso difícil de conseguir. Assim, apesar de a estabilidade e o equilíbrio serem um objetivo valioso, na realidade é difícil de atingir.

Citam ainda que “as técnicas que usam dados específicos e critérios mensuráveis para avaliar a quantidade e qualidade da produção são os métodos quantitativos de controle”.

Os mais usuais são os seguintes:

a) Orçamentos e Controle Orçamentário: são o meio de controle usado no governo. A preparação dos orçamentos é parte integral do processo de planejamento. Desde que o orçamento é planejado, medidas de despesas são feitas periodicamente e comparadas com os números do orçamento. A administração pública pode então observar os níveis de despesas e adotar medidas corretivas quando for o caso;

b) Auditorias Internas e Externas: outro método eficaz de controle é o uso de auditorias, que são esforços para examinar as atividades ou registros para verificar sua precisão ou eficácia. A informação obtida por uma auditoria ajuda os gestores a certificarem-se de que as diretrizes e procedimentos atuais se relacionam aos objetivos gerais da administração;

c) Análise de índices: são instrumentos de controle financeiro que envolvem a seleção de dois ou mais componentes da demonstração financeira da administração e exprime seu relacionamento em termos de percentagem ou índice. A administração pública pode determinar seu desempenho relativo comparando os índices de uma administração municipal a outra; e

d) Análise do ponto de equilíbrio: é um instrumento útil que permite às administrações públicas visualizarem com mais clareza a relação receita-despesa. Com a análise do ponto de equilíbrio, as receitas e as despesas são colocadas em gráfico e analisados para determinar a que volume da despesa total iguala a receita total.

2.6.7. Confronto entre controle de gestão e controladoria

É importante abordar a contribuição da controladoria na gestão da administração pública, no envolvimento com o processo de Planejamento e Controle, particularmente no sentido de influir na definição das ações necessárias à maximização dos resultados diante das restrições internas e externas. Outro aspecto importante está no apoio de Sistemas de Informações Contábeis Gerenciais, independentemente da compreensão da Controladoria como campo de conhecimento isolado ou de sua vinculação à Contabilidade Gerencial ou às Finanças.

Uma outra concordância é que a mesma não pode prescindir da contribuição da Contabilidade, enquanto possuidora de teorias, princípios e modelos que possibilitam o projeto de sistemas de informações acerca do estado e da evolução, do ponto de vista econômico, dos recursos arregimentados pelas administrações públicas municipais. Essa contribuição se estende desde os modelos de avaliação de desempenho de unidades e de gestores, de resultados produzidos pelos produtos, de controle e avaliação de custos, incluindo não só informações passadas mas também projetadas para o futuro, entre outras.

Como órgão integrante da estrutura organização das administrações públicas, o papel reservado a Controladoria é o de monitorar os efeitos sobre a administração dos atos de gestão econômica, atuando no sentido de que a medida dessa eficácia – os resultados medidos segundo conceitos econômicos – seja otimizada.

Para a controladoria, não há como exercer adequadamente suas funções sem dispor de sistemas de informações que demonstre como o resultado é criado dentro de uma administração pública. Não há como participar do processo de gestão na coordenação dos esforços dos diversos gestores em busca da eficácia da administração pública, sem dispor de instrumentos que mostrem como cada gestor, unidade participam na construção da eficácia.

Esses instrumentos devem fornecer a Controladoria os meios para exercer o seu papel de gestor dos esforços para a otimização do resultado da administração municipal em todas as fases do processo decisório, ou seja, desde o planejamento (estratégico e operacional) até a fase de controle.

Normalmente, esses instrumentos estão representados ou suportados por sistemas de informações que possibilitam a atuação da Controladoria na fase de definição de estratégias e objetivos (sistema de orçamento), na fase de cumprimento e na fase de controle do nível de satisfação daquelas estratégias e objetivos (sistema de informações contábeis gerenciais).

Uma metodologia de Planejamento e Controle tem o objetivo de uniformizar e padronizar a comunicação entre os gestores e a Controladoria quanto à condução dos processos de gestão e interpretação dos instrumentos informacionais utilizados para avaliação dos resultados e desempenhos.

Assim, as atividades exercidas pela Controladoria (coordenação de planejamento, controle de resultados e gerenciamento de informações) são fundamentais para uma gestão eficaz. Tendo a informação (base de todo o sistema da administração pública) como matéria-prima, a Controladoria impõe-se como órgão da maior importância na gestão contemporânea de uma Administração Pública.

2.6.8. Plano Orçamentário

De acordo com Sanvicente (1993, p. 213), o orçamento representa a expressão quantitativa, em unidades físicas, medidas de tempo, valores monetários etc, dos planos elaborados para o período subsequente, em geral de doze meses.

Em uma Administração Pública Municipal, o orçamento pode ser global, no sentido de abranger todas as suas unidades e atividades num período. Também é possível que uma administração faça uso de orçamentos parciais, ou seja, previsões e programas apenas para certos aspectos das suas atividades.

Os orçamentos dos diversos elementos das operações de uma administração pública representam o resultado do processo de especificação dos objetivos da administração, que, por sua vez, devem estar refletidos nos planos de longo e curto prazo.

A administração deve preparar projeções de diversos itens de receita (orçamentária e extra-orçamentária) e despesa (orçamentária e extra-orçamentária) para chegar à projeção da demonstração de resultados do exercício orçamentário.

Para Padoveze (2004, p. 333), o objetivo do plano orçamentário não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle. Ponto básico, entendido como fundamental, é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da administração, de forma tal que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de controle e equilíbrio da receita.

O orçamento envolve planejamento, ou seja, é preciso decidir antecipadamente o que deve ser feito e quais os recursos necessários para se atingir o objetivo pré-estabelecidos. Orçar significa processar todos os dados contábeis atuais introduzindo os dados previstos para um próximo exercício.

O processo de orçamento é catalisador que reúne todas as atividades de planejamento da administração pública em um conjunto importante de ações. Estas ações ajudam na coordenação e fornecem os controles necessários para administrar de forma eficaz.

No processo de orçamento, todas as atividades quantificadas são preparadas para um período futuro, e o desempenho é antecipado conforme níveis orçamentários. Pode ser dito que o termo “orçamento” se refere a todos os processos de coordenação, controle, e informação de discrepâncias entre dados reais e projetados, e a todas as políticas e procedimentos necessários para realizar os objetivos de uma administração pública.

As ações orçamentárias auxiliam na coordenação e no fornecimento de controles necessários para gerir um negócio de maneira a protagonizar os resultados esperados. Orçamentos são geralmente expressos em termos financeiros e atuam como padrões com os quais o desempenho financeiro real pode ser medido. O processo orçamentário envolve a coordenação, o controle e a análise das variações entre patamares desejados, esperados e reais de desempenho. Este processo envolve todas as políticas e procedimentos necessários para se atingirem os objetivos da administração pública.

O controle da gestão possibilita à administração pública realizar um planejamento próprio de curto e longo prazos, traçando objetivos a serem alcançados em diferentes espaços temporais, dentro do horizonte de planejamento.

Dentro da máxima de somente auxiliar no processo decisório, a função de planejamento e controle se identifica perfeitamente à necessidade de apurar os resultados, ao mesmo tempo verificando se o planejamento foi executado corretamente, conseqüentemente atingindo os resultados planejados. É preciso indicar medidas alternativas, corretivas e preventivas para os gestores, com o objetivo de realizar as funções de planejamento e controle.

A controladoria reveste-se de todas as propriedades necessárias para ser uma das áreas envolvidas no processo de planejamento e controle orçamentário na administração pública do Município de Russas.

Para que um orçamento gere resultado, deve envolver toda administração do município de Russas. É um processo de gestão total negociando não somente com técnicas, como também com o fator humano. Elementos como estrutura organizacional, delegação de certas responsabilidades e autoridades, planos de sucessão, e comunicações são parte deste processo administrativo e são essenciais para a construção e preparação do processo orçamentário.

CAPÍTULO 3 PLANEJAMENTO E O CONTROLE FINANCEIRO NO MUNICÍPIO DE RUSSAS

A administração e o desempenho dos municípios podem ser melhorados por intermédio da integração do Planejamento e do Controle Financeiro, por meio de um Sistema de Controle e Informações Gerenciais. O Planejamento é o estudo e a escolha de alternativas para alcançar os objetivos da organização. O Controle Financeiro é fundamental para assegurar que as atividades de um município se realizem da forma planejada.

A finalidade do presente capítulo é discorrer sobre o controle financeiro e o planejamento em conjunto com o Sistema de Controle e Informações Gerenciais, e o plano orçamentário do município de Russas para ser observado o atual modelo de gestão. Apresenta-se os dados e análises dos orçamentos e balanços do município pesquisado, com vistas a identificar se o orçamento público se configura como elo de ligação entre o planejamento e o controle financeiro.

3.1. O Orçamento Público Municipal X Controle Financeiro

Apresenta-se primeiramente as análises do município de Russas, evidenciando a execução orçamentária e o comparativo das metas orçadas, quando da elaboração do orçamento, e as realizadas, cujos dados foram obtidos por meio do levantamento dos respectivos balanços dos exercícios de 2001, 2002 e 2003. Na seqüência, procede-se uma análise conjunta do município, nestas mesmas perspectivas.

3.1.1 Análise dos dados do município de Russas

Nesta seção são contemplados a execução orçamentária e o comparativo entre as metas orçadas e as realizadas, dos exercícios de 2001, 2002 e 2003, do município de Russas.

Observa-se que o município realiza suas atividades orçamentárias pelo modelo do orçamento tradicional.

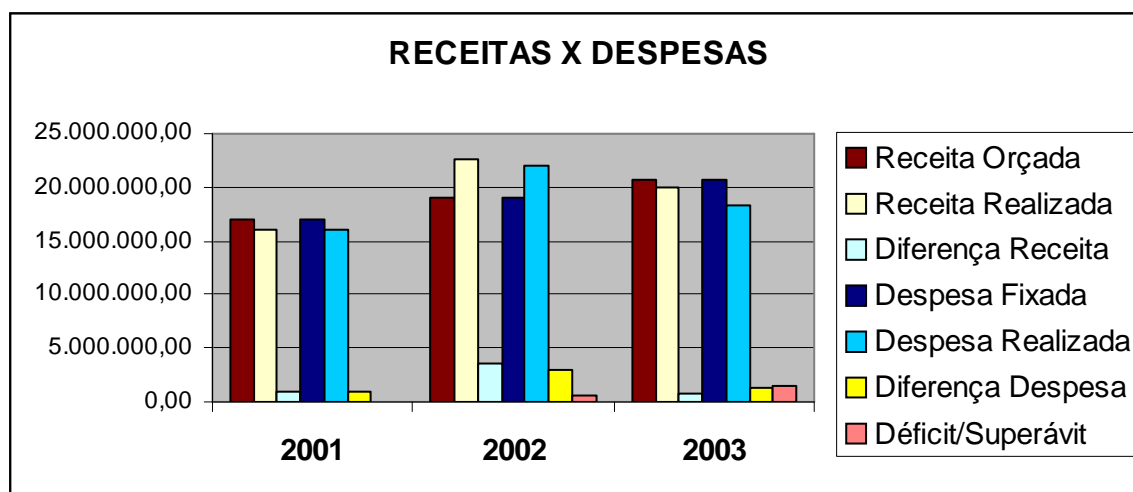
A execução orçamentária, que compreende a receita realizada em comparação à despesa realizada, dos exercícios de 2001, 2002 e 2003, teve o comportamento apresentado na tabela 1:

Tabela 1 - Demonstrativo da execução orçamentária de Russas

ESPECIFICAÇÃO	EXERCÍCIO 2001	EXERCÍCIO 2002	EXERCÍCIO 2003
Receita Orçada (A)	17.000.000,00	19.000.000,00	20.735.000,00
Receita Realizada (B)	16.062.803,65	22.579.775,51	23.174.466,52
Diferença (R\$)	937.196,35	3.579.775,51	2.439.466,52
% (Bx100)/(A-100)	-5,51	18,84	11,76
Despesa Fixada (C)	17.000.000,00	19.000.000,00	20.735.000,00
Despesa Realizada (D)	16.043.892,11	21.961.851,57	23.309.986,06
Diferença (R\$)	956.107,89	2.961.851,57	2.574.986,06
% (Dx100)/(C-100)	-5,62	15,59	12,42
Déficit/Superávit (R\$)	18.911,54	617.923,94	(135.519,54)
% (Bx100)/(D-100)	0,1179	2,8136	0,5813

Fonte: Relatório – Balanço Geral do Município

O Gráfico 1 apresenta o comparativo entre a receita e a despesa orçada e realizada no município de Russas, referente aos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

Gráfico1 - Comparativo entre receita e despesa orçadas e realizadas

Fonte: Relatório – Balanço Geral do Município

Observa-se que nos exercícios sob análise, a realização da receita no ano de 2001, foi menor em relação a sua previsão em R\$ 937.196,35 (-5,51%). No ano de 2002 a receita realizada foi superior em relação à receita orçada em R\$ 3.579.775,51 (18,84%). Nesse exercício, observa-se expressivo valor relativo a captação de recursos de convênios (transferências de capital) destinados à realização de obras no Município, o que não ocorrerá em 2001 quando as transferências de capital somaram apenas R\$ 90.859,40.

No exercício de 2001, as despesas foram fixadas em R\$ 17.000.000,00, e realizadas em R\$ 16.043.892,11, importando em uma diferença de realização de -5,59% em relação ao que fora fixado. No exercício de 2002, ocorreu uma variação positiva das despesas realizadas em relação às despesas orçadas na ordem de 15,59%, passando de R\$ 19.000.000,00 orçados, para R\$ 21.961.851,57 realizados. Essa variação relaciona-se ao aporte de recursos de convênios para a realização de obras, que elevou significativamente os investimentos no município que atingiram 20,83% da despesa total realizada.

Em 2003, as transferências de capital, ou seja, os recursos transferidos por outras esperas de governo para a realização de investimentos no município, atingiram a cifra de R\$ 1.677.825,18 contribuindo para a diferença positiva de 11,76% entre a receita estimada e a receita arrecadada.

No exercício de 2003, as despesas foram fixadas em R\$ 20.735.000,00 e realizadas em R\$ 23.309.986,06. Portanto, foi observado que ocorreu uma variação negativa na realização das despesas em relação à sua fixação em 12,42% também neste exercício os investimentos,

alavancados pelos recursos transferidos por outras esferas de governo, foram significativos, representando 16,10% da despesa realizada.

Da análise dos valores globais de receita e despesa orçados e realizados nos exercícios de 2001 a 2003, infere-se que as variações mais significativas estão diretamente relacionados ao aporte de recursos que não decorre do esforço de arrecadação da administração municipal, mais da execução de ações vinculadas aos orçamentos da União e do Estado, executado pelo Município com recursos de convênios transferidos.

Entretanto, ao confrontar-se os valores orçados e realizados considerando as diversas fontes de receita e às categorias econômicas da despesa, e a distribuição dos recursos pelas funções do Governo, revelam-se outros aspectos da execução orçamentária que expõem a fragilidade dos instrumentos de planejamento e controle no município.

3.1.2. Comparativo das metas orçadas com as realizadas

As metas do município, constituídas de projetos e atividades devidamente quantificadas, foram traçadas quando da elaboração dos orçamentos. Os valores constantes foram obtidos junto aos respectivos balanços. A diferença entre os valores obtidos junto ao orçamento e sua execução, não se considerando os créditos adicionais abertos durante a execução orçamentária. Registra o desvio percentual entre os valores orçados e os realizados.

Os dados expostos permitiram elaborar o resumo dos desvios das metas orçadas em relação às realizadas, durante os anos de 2001, 2002 e 2003, do município de Russas, compondo desta maneira a tabela 2.

Tabela 2– Resumo dos desvios das metas orçadas em relação às realizadas

INTERVALO DE DESVIO % EM RELAÇÃO AO ORÇADO	EXERCÍCIO 2001		EXERCÍCIO 2002		EXERCÍCIO 2003	
	Quantidade De Metas	% sobre o Total	Quantidade De Metas	% sobre o Total	Quantidade De Metas	% sobre o Total
00,00 a 25,00	11,00	18,33	19,00	29,69	18,00	30,00
25,01 a 50,00	9,00	15,00	11,00	17,19	7,00	11,67
50,01 a 100,00	39,00	65,00	33,00	51,56	34,00	56,67
Acima de 100,00	1,00	1,67	1,00	1,56	1,00	1,66
Total	60,00	100,00	64,00	100,00	60,00	100,00

Fonte: Relatório – Balanço Geral do Município

Observa-se, na Tabela 2, que a diferença entre a estimativa e a realização da Fonte da Receita (Transferências Correntes), alcançou 19,02% acima da previsão. Por outro lado, a diferença entre a estimativa e a realização da Fonte de Receita (Transferência de Capital) foi de 17,37% inferior ao previsto.

Além disso, houve previsão da fonte de receita (outras transferências de capital), que não se realiza no exercício e a realização da fonte de Receita (Receita de Contribuição), não prevista.

Considerando que a fixação das despesas com investimentos está claramente vinculada a captação das receitas (Transferência de Capital) e (Outras Receitas de Capital), que não se realizaram; e que a imprecisão da estimativa de (transferências correntes) induz as falhas na fixação das despesas, notadamente as despesas vinculadas educação e saúde afirmar que as diferenças verificadas nas fontes de receita referidas, demonstram a imprecisão do orçamento, enquanto instrumento de planejamento.

Nota-se que no exercício de 2001, das 60 metas de ação de Governo, 40 metas que corresponde a 66,67% do total, tiveram uma variação de mais de 50% dos valores inicialmente orçados, comprovando assim, uma inadequação entre as metas orçadas e as realizadas.

No exercício de 2003, das 60 metas de ação de Governo, 35 metas, correspondentes a 58,33%, tiveram desvios superiores a 50% do orçamento originalmente fixado. No exercício

de 2002, 34 metas, correspondentes a 53,12%, tiveram desvios superiores a 50%. Embora no exercício de 2002 tenha ocorrido uma pequena melhoria no cumprimento das metas, elevando-se de 20 (2001) para 30 (2002) a quantidade de metas que se citou no intervalo entre 0 e 50% de desvio, no exercício de 2003 essa melhoria não se consolidou, tendo ocorrido uma queda na quantidade de metas situadas no intervalo de 0 a 50% de desvio, com apenas 25 metas.

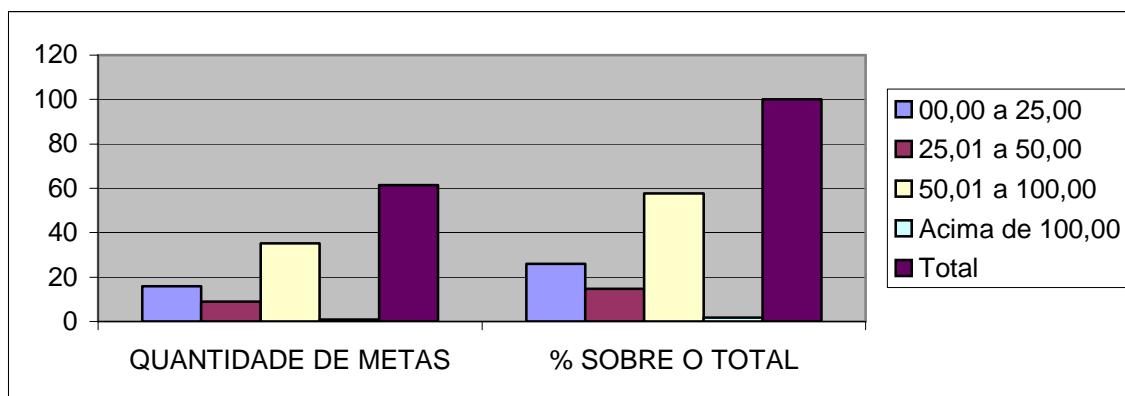
Para encerrar a comparação entre as metas orçadas e realizadas da administração pública municipal de Russas, foi preciso estabelecer a média dos resumos de desvios das metas durante os exercícios de 2001, 2002 e 2003. Esta comparação encontra-se registrada na tabela 3.

Tabela 3– Média dos resumos dos desvios das metas orçadas em relação às realizadas

INTERVALO DE DESVIO % EM RELAÇÃO AO ORÇADO	QUANTIDADE DE METAS	% SOBRE O TOTAL
00,00 a 25,00	16,00	26,10
25,01 a 50,00	9,00	14,68
50,01 a 100,00	35,30	57,59
Acima de 100,00	1,00	1,63
Total	61,30	100,00

Fonte: Relatório – Balanço Geral do Município

Verifica-se que, em média, 59,22% das metas orçadas teve uma variação de mais de 50% em relação aos valores originalmente previstos e mostra-se no Gráfico 2, o intervalo de desvios das metas orçadas em relação a realizada .

Gráfico 2 – Intervalo de Desvios das Metas Orçadas em Relação a Realizada:

Fonte: Relatório – Balanço Geral do Município

O que chama a atenção é o comportamento homogêneo do município analisado, pois teve grandes diferenças entre o orçado e realizado na faixa de 50,01 à 100% dos valores orçados.

Em se extraindo uma média simples do município analisado, constata-se que 55,86% das metas, ou seja, a maioria absoluta delas, tiveram desvios de mais de 50% dos valores originalmente orçados e os realizados, desvirtuando-se completamente dos objetivos traçados quando da elaboração do orçamento.

Alcançar as metas e cumprir os planos financeiros a curto e a longo prazo delineados pelo gestor público requer uma gestão financeira eficiente, para a melhor aplicação dos recursos públicos. No entanto, uma gestão financeira eficiente pressupõe o acompanhamento constante, através de seus instrumentos de controle.

Mostra-se na tabela 4, a análise, da média de desvios entre as metas orçadas e realizadas no Município de Russas, no tocante a previsão da receita orçamentária e a fixação da despesa orçamentária, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

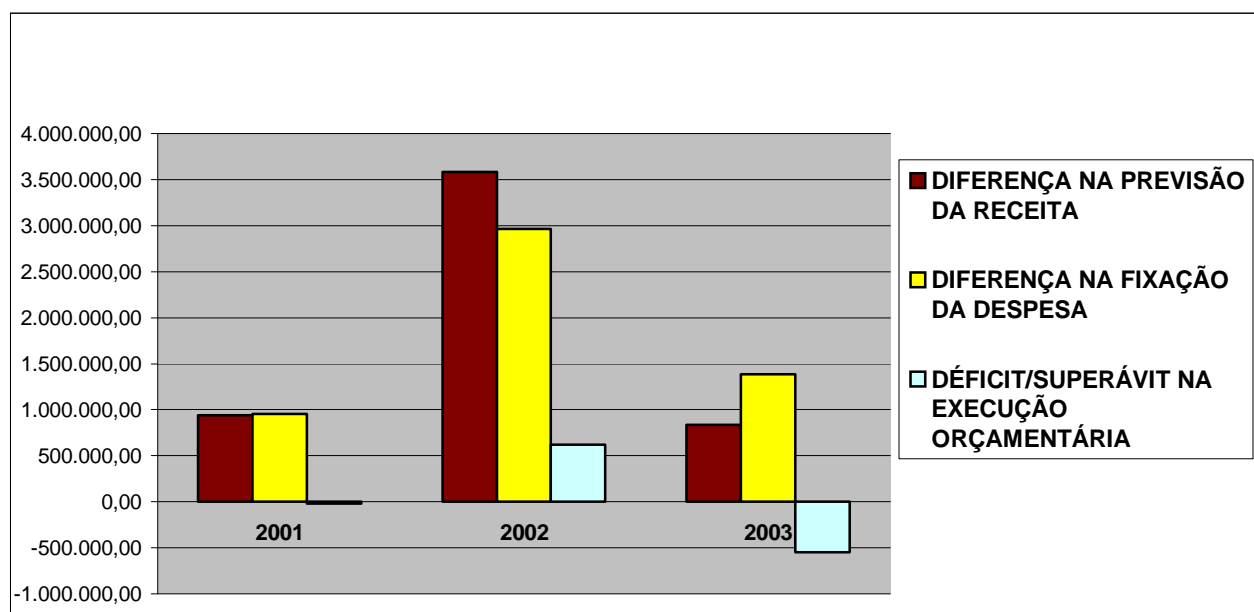
Tabela 4 - Média de desvios entre as metas orçadas e realizadas do Município de Russas

ESPECIFICAÇÃO	2001	2002	2003
DIFERENÇA NA PREVISÃO DA RECEITA	937.196,35	3.579.775,51	2.439.466,52
DIFERENÇA NA FIXAÇÃO DA DESPESA	956.107,89	2.961.851,57	2.574.986,06
DÉFICIT/SUPERÁVIT NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	(18.911,54)	617.923,94	(135.519,54)

Fonte: Relatório – Balanço Geral do Município

A execução orçamentária, que compreende a receita realizada em comparação com a despesa realizada, do município de Russas, nos exercícios de 2001, 2002, 2003 apresentou déficit da execução orçamentária nos anos de 2001 e 2003 e um controle de superávit da execução orçamentária no ano de 2002. Neste exercício, observou-se que a arrecadação da fonte de receita (Transferências de Capital) foi bastante expressiva, tendo contribuído para a ocorrência do superávit apurado.

Para melhor apresentar a dimensão dos desvios entre as metas realizadas e as previstas na lei orçamentária do município de Russas, apresenta-se, no gráfico 3, os números relativos à execução orçamentária do município.

Gráfico 3 – Resultado da Execução Orçamentária

Fonte: Relatório – Balanço Geral do Município

As diferenças na execução orçamentária indicam que a arrecadação das receitas foi menor que a realização das despesas, os exercícios de 2001 e 2003 implicando assim em endividamento do município, o que certamente contribuiu para o desequilíbrio das finanças públicas.

No que concerne aos elevados déficits das previsões em relação as suas realizações, tanto nas receitas, quanto nas despesas, indicam que o orçamento pode ter servido de controle político-jurídico das receitas e despesas, não se configurando, entretanto, como instrumento de planejamento.

Como se pode observar, o município, com exceções do exercício de 2001, teve elevado déficits de previsões em relação às suas realizações, tanto nas receitas quanto as despesas, , o que evidencia deficiência no processo de elaboração dos orçamentos .

Demonstra-se portanto, que a gestão municipal na área de planejamento orçamentário não dispõe de técnicos capazes de elaborar a peça orçamentária do sentido de estimar sua receita de forma a assegurar o cumprimento das metas fixadas para a realização das despesas. Constata-se, portanto, a necessidade de melhorar o planejamento municipal bem como aproximar a unidade de contabilidade com os técnicos de planejamento.

3.1.3. Visão Geral da Gestão Municipal em Russas

O município de Russas trabalha e utilizando o orçamento programa. Este tipo de orçamento trabalha com o planejamento baseado em metas e programas governamentais. Basicamente é uma peça contábil de débito e crédito com os números financeiros que irão atender as necessidades do município. Portanto, se faz necessário a utilização de uma melhor metodologia de planejamento orçamentário.

O segundo ponto que se pode perceber na atual gestão do município é que sua contabilidade é terceirizada com o contador centralizando as informações contábeis e financeiras distante da gestão central do município. Inexiste portanto, o repasse de informações gerenciais para a administração central que tem a finalidade de comandar o processo de tomada de decisão.

A atual gestão municipal conta com uma super secretaria que centraliza as atividades de finanças, licitação, planejamento, administração, pessoal e controladoria. Conclui-se que este procedimento proporciona a não segregação de funções, centralizando todo o processo decisório na mão de um super secretário que define os rumos da gestão municipal.

A gestão municipal de Russas apresenta traços evidentes de um modelo antigo sem a utilização de ferramentas atualizadas, tais como:

- a) Sistema de controle interno adequado;
- b) Unidade de contabilidade própria, com um sistema informatizado capaz de produzir informações gerenciais de qualidade; e
- c) Orçamento baseado em metas e prioridades governamentais.

Finalmente, conclui-se que a gestão municipal de Russas é carente de diretrizes orçamentárias e de planejamento, não possui um sistema de informações gerenciais, tem um processo decisório altamente centralizado e o seu quadro de servidores não possui qualificação adequada.

CAPÍTULO 4 PROPOSTA DE UM MODELO DE GESTÃO MUNICIPAL PARA RUSSAS

Diante das dificuldades para a obtenção de informações contábeis confiáveis e tempestivas, os gestores buscam novos instrumentos que os auxiliem, juntamente com a contabilidade, a interpretar a realidade da gestão econômica e financeira governamental.

Quanto mais informação está ao nosso dispor, maiores são as chances de reduzirmos a incerteza na tomada de decisão. Assim, uma informação passa a ser válida quando sua utilização aumenta a capacidade decisória, diminuindo a incerteza do gestor no ato da decisão. (PADOVEZE, 1988, p.42)

Na Administração Pública há uma tendência muito forte em se focar os problemas isolada e superficialmente, o que nos impede de encontrar solução definitiva para aqueles mais complexos. Assim, via de regra, são adotadas medidas paliativas, que apenas contornam uma determinada situação, ao invés de resolvê-la definitivamente. Essas medidas paliativas são consideradas por Senge (1990, p.108) como soluções sintomáticas e o autor conceitua como aquelas que tratam apenas dos sintomas de um problema, não das causas fundamentais. Essas soluções só produzem benefícios a curto prazo. A longo prazo, o problema ressurgem pedindo mais soluções sintomáticas. Enquanto isso, a capacidade de encontrar soluções fundamentais pode atrofiar.

Assim, para que a Administração Pública possa atender as exigências da sociedade, é necessária uma mudança na cultura organizacional atualmente vigente. Trata-se de um processo lento e gradativo, contudo, necessário. Mediante a adoção de rigorosos processos seletivos dos servidores públicos, bem como por meio da implementação de um programa de capacitação permanente, capaz de mudar gradativamente os modelos mentais vigentes na Administração Pública, e da eliminação dos contratos existentes entre os subordinados e os superiores hierárquicos, julga-se possível melhorar a qualidade dos serviços públicos prestados à população, sem que haja a necessidade de repassarmos para a iniciativa privada as funções típicas do governo.

O presente estudo sugere um modelo de gestão pública para o município de Russas baseado na implantação das seguintes ferramentas:

- a) Implantação de um fluxo de caixa para gestão financeira municipal;
- b) Utilização do Orçamento Participativo na gestão orçamentária municipal;
- c) Melhoria do controle com a implantação de contabilidade própria no município; e
- d) Criação da Unidade de Auditoria Interna no sentido de avaliar a gestão municipal permanentemente.

Acredita-se que este processo de mudança deve estar alicerçado em controles que sobrevivam às constantes mudanças dos titulares de cargos em comissão provocadas, principalmente, pela alternância política. Somente os bons sistemas de controle e informações gerenciais implantados é que, na sua maioria, sobrevivem a essas mudanças e permitem que as boas idéias permaneçam em pleno funcionamento, com a transparência que a gestão do erário requer.

Dentre os vários controles financeiros utilizados, de uma ou outra forma, na execução orçamentária e financeira pública, aborda-se, o controle de fluxo de caixa. Trata-se de um instrumento indispensável, apesar de simples, para uma boa gestão fiscal.

Observa-se a seguir um breve relato sobre a gestão financeira do município.

4.1. Gestão Financeira do Município de Russas

As primeiras tentativas do Município de Russas para desenvolver e implementar um sistema informatizado de fluxo de caixa capaz de fornecer informações precisas e em tempo hábil para o processo de tomada de decisão diária não teve sucesso. As consultas iniciais formuladas às empresas de informática, públicas e privadas, não resultaram em nenhum avanço, haja vista as particularidades do setor público no processo de execução orçamentária e financeira. Lembrando que o programa utilizado é o programa, onde a orientação está baseada na Lei de Responsabilidade Fiscal, N° 101/00.

A princípio, o desenvolvimento e a implantação de uma sistema de fluxo de caixa, em rede de microcomputadores, requer os seguintes requisitos:

- apoio da alta cúpula (os gestores);
- organização da estrutura administrativa em forma sistêmica, com definição clara das competências e responsabilidades do órgão central, dos órgãos setoriais e dos

órgãos seccionais que irão compor o Sistema de Administração Orçamentária e Financeira;

- gestão financeira por meio de conta única;
- rede de microcomputadores;
- definição do plano de contas, com detalhamento das funções de cada uma das contas;
- definição dos usuários e dos limites de acesso ao banco de dados;
- treinamento do pessoal que irá incluir os dados no fluxo de caixa; e
- sistema de proteção, com gravação de cópias de segurança da base de dados diária e automática.

A proposta de fluxo de caixa não adota o fluxo de papéis, mas tão somente uma rede de informações em tempo real, onde cada departamento ou seção é responsável pelas informações relativas a um determinado grupo de contas, segundo sua área de competência.

Para Zdanowicz (1995, p. 37-55), elabora-se o fluxo de caixa a partir das informações recebidas dos diversos departamentos, setores, seções da empresa, de acordo com o cronograma anual ou mensal de ingressos e desembolsos, remetidos ao Departamento ou Gerência. Da mesma forma, a posição de caixa recebe continuamente impacto de vários fatores, tanto internos quanto externos, que precisam ser considerados pelo administrador financeiro no dia-a-dia da administração pública municipal.

Em face das particularidades da Administração Pública e para um perfeito funcionamento do sistema de fluxo de caixa, sugere-se a manutenção dos seguintes departamentos:

- Cada um destes setores deve possuir um elenco de atividades definidas no regimento interno do órgão.
- Propõe-se a manutenção dos Departamentos da Dívida Pública e de Acompanhamento de Pessoal, em virtude do volume de gastos que estas despesas representam no fluxo de caixa. Assim, o setor da Dívida Pública deve informar no sistema de fluxo de caixa todas as previsões de desembolsos a serem efetuados com a amortização e encargos da dívida pública.
- As previsões deverão ser feitas por contrato e data do pagamento a ser efetuado, através das notas de empenhos. e
- O Departamento de Acompanhamento da Folha de Pessoal deve ser o responsável pelo monitoramento dos gastos com pessoal, maior volume de dispêndio do

Município, bem como pelo estabelecimento do cronograma de pagamento da folha de pessoal. Este setor deve manter um acompanhamento da evolução dos gastos com pessoal, por órgão ou entidade e código de proventos, propondo auditoria interna onde os controles se evidenciarem deficientes.

Sabendo-se que a dívida pública nos municípios de pequeno porte não comporta a criação de um Departamento para administra-lo, seria de grande valia a mudança esta estrutura administrativa.

Mostramos ainda a importância de um fluxo da programação financeira podendo ser evidenciado, resumidamente, conforme segue:

- O Departamento de Tesouraria será responsável pela análise dos dados informados pelos demais setores, pela projeção da receita, bem como pela conciliação dos valores já realizados (ingressos e desembolsos) e aqueles contidos nos extratos bancários. Cabe a este departamento, após o contato com o agente financeiro, informar os valores já confirmados que irão ingressar ou que serão pagos.
- A Diretoria de Administração Financeira deverá articular as ações entre os departamentos executores e o nível superior, auxiliando a Secretaria de Finanças no processo de tomada de decisão.

4.2. Aplicabilidade do Controle de Fluxo de Caixa para o Município:

Para Zdanowicz (1995, p. 21), o fluxo de caixa é o instrumento que permite ao administrador financeiro: planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar os recursos financeiros de sua empresa num determinado período.

Assim, o fluxo de caixa é um método de aferição e interpretação das variações dos saldos do disponível do ente público, de tal forma que quando se olha para trás e se comparam as receitas recebidas com as despesas pagas, tem-se o fluxo de caixa realizado e quando se comparam as receitas a receber com as despesas a pagar, tem-se o fluxo de caixa projetado. Esse fluxo de caixa pode ser analisado sob dois aspectos:

- os valores a receber e a pagar já confirmados para uma data futura, ou seja, ingressos e desembolsos tidos como líquidos e certos para uma data específica; e,
- os valores dos ingressos e dos desembolsos estimados com base numa série histórica ou em outros meios de projeção.

No entanto, em que pese a importância do fluxo de caixa para uma boa gestão financeira, sua adoção não atenderá ao cumprimento de todas as exigências locais aplicáveis à administração pública Federal, Estadual e Municipal, limitada sua aplicação à área financeira.

O objetivo básico do fluxo de caixa é a projeção de toda a receita pública orçamentária e extra-orçamentária, com valores confirmados ou estimados, bem como todas as saídas referentes à execução orçamentária ou extra-orçamentária, compulsórias ou facultativas, confirmadas ou estimadas, para um determinado período, com o objetivo de prognosticar a disponibilidade de caixa e evidenciar a necessidade de se efetuar cortes no orçamento público ou de se buscar alternativas de captação de recursos extras que possibilitem o equilíbrio financeiro. Resumidamente, pode-se dizer que o fluxo de caixa é uma agenda de compromissos que o Município assumirá, com base nas receitas arrecadadas ou a arrecadar.

Atualmente, para a maioria dos entes governamentais, o fluxo de caixa resume-se no Balanço Financeiro, conceituado pela Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, em seu artigo 103. Prevê o dispositivo legal que "o Balanço Financeiro demonstrará a receita e despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte".

Contudo, sob o aspecto da gestão financeira diária, o demonstrativo contábil em referência é de pouca utilidade, uma vez que nele são evidenciados os valores agregados num período de tempo pré-determinado, geralmente um mês ou ano, enquanto que o processo de tomada de decisão requer informações diárias, tempestivas e, às vezes, analíticas.

- Para auxiliar nesse embate, faz-se necessário estabelecer um fluxo diário e analítico das entradas e saídas de todos os recursos financeiros, com projeções desses valores a médio prazo, de forma a evidenciar as disponibilidades existentes passíveis de serem incluídas no cronograma financeiro de desembolso.

Assim, na Administração Pública, o fluxo de caixa deve ser utilizado como uma poderosa ferramenta no processo de definição das quotas orçamentárias a serem fixadas para cada uma das unidades orçamentárias (agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias), bem como na programação financeira de desembolso a ser estabelecida para os órgãos setoriais e seccionais vinculados ao Sistema de Administração Orçamentária e Financeira.

4.3. A Demonstração do Fluxo de Caixa segundo às normas internacionais

Um modelo de fluxo de caixa para a administração pública, é o de Goulart (1999-2). Esse autor buscou nas normas internacionais ditadas pelo IASC - International Accounting Standards Committee, bem como pelo FASB - Financial Accounting Standards Board, subsídios para a apresentação de um modelo de demonstração do fluxo de caixa governamental.

A norma internacional ditada pelo IASC recomenda a apresentação do fluxo de caixa segundo os modelos elaborados pelo método "direto" e "indireto" e a classificação do fluxo de caixa em três grupos: a) atividades operacionais; b) atividades de investimento; c) atividades de financiamento.

À exemplo das normas ditadas pelo IASC, a FAS 95 recomenda que a apresentação da Demonstração do Fluxo de Caixa seja feita pelos métodos "direto" e "indireto", e utiliza a classificação do fluxo de caixa em três grupos: a) atividades operacionais; b) atividades de investimento; c) atividades de financiamento.

A demonstração do fluxo de caixa proposta por Goulart (1999-2, p. 39-48) utiliza o método "direto" e separa as atividades governamentais em três grupos, conforme segue:

- **atividades operacionais** – neste grupo devem ser consideradas as operações correntes (receitas e despesas correntes), bem como os ingressos e desembolsos que não digam respeito à constituição ou à amortização da dívida flutuante (extra-orçamentária);
- **atividades de investimento** – são aquelas relacionadas às operações de capital (receita e despesa de capital), bem como às inscrições e pagamentos de restos a pagar oriundos de despesas orçamentárias de capital;
- **atividades de financiamento** – neste grupo devem estar relacionadas as atividades relativas à constituição e à amortização da dívida pública fundada e flutuante, nesta última excluídas as inscrições e os pagamentos relacionados às despesas orçamentárias de capital (atividades de investimento).

O fluxo de caixa é a ferramenta de que dispõe o administrador financeiro para visualizar com antecedência uma situação deficitária e evitar que ela ocorra. As projeções das entradas e saídas de recursos financeiros devem ser elaboradas por um profissional devidamente capacitado para a função. Este deve ter um bom conhecimento das finanças

públicas e das suas particularidades, sendo nec capaz de desenvolver análises estatísticas que evidenciem possíveis sazonalidades em determinadas fontes de receitas. Da mesma forma, deve manter-se atualizado com as políticas econômicas dos governos federal e estadual, a fim de detectar possíveis medidas que venham a refletir na arrecadação do ente governamental.

Na esfera governamental as projeções são mais simples de serem feitas, pois os ingressos apresentam uma regularidade em face do seu caráter legal. Dependendo da base legal da receita, esta pode ser mensal, decendial, diária ou esporádica. Cada fonte de recursos deve ser analisada conforme suas particularidades, sendo necessária a análise da série histórica desses ingressos e o monitoramento dos fatores internos e externos que podem gerar impactos na arrecadação do imposto (isenções, anistias, subsídios etc.) para se ter uma projeção bastante confiável.

É necessário estar consciente que quanto maior a incerteza das projeções futuras, mais flexível terá que ser o planejamento econômico-financeiro do fluxo de caixa, bem como com maior frequência deverão ser feitos os ajustes das estimativas. Resumidamente, os ingressos financeiros em nível municipal podem ser assim evidenciados:

Receita Diretamente arrecadada – IPTU; ISS; IMPOSTO DE RENDA; ITBI; taxas; Contribuições; Dividendos e outros;

Receita de Transferências – Fundo de Participação do Município; ICMS, IPVA; IPI-Exportação; Quota-parte do Salário Educação;FUNDEF; SUS; Convênios e Auxílios; e outras transferências;

Receita de Operações de Crédito – Internas – em Títulos; Internas – por Contratos; e Externa – Por Contratos;

Receita Extra-Orçamentária – Cauções; Fianças; Débitos da Tesouraria; Depósitos Judiciais; e outras receitas extra-orçamentárias.

Em se tratando dos desembolsos, as estimativas ou previsões a serem informadas no fluxo de caixa devem ser feitas segundo a prioridade ou imposição legal do gasto. Dessa forma, sugere-se que sejam separados em três grupos, conforme segue:

Compulsórios: Dívida Pública; Repasses ao Poder Legislativo e órgãos com vinculação legal de receitas; e Outras liberações compulsórias.

Não Compulsórios – Fixos: Gastos com Pessoal – Folha Líquida, Gastos com Pessoal – Encargos; Manutenção Básica (água, luz, telefone); e Outros gastos fixos;

Não Compulsórios – Variáveis: Manutenção Geral; Investimentos; e Outros gastos variáveis.

A Dívida Pública recebe o tratamento de desembolso compulsório, em face das alterações na Constituição Federal, ditadas pela Emenda Constitucional n.º 3, de 17 de março de 1993, que acrescentou o § 4º ao artigo 167 da Constituição Federal, permitindo a vinculação, até então vedada, da receita de determinados impostos para a prestação de garantia ou contra-garantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

Para a Administração Pública Municipal este modelo seria interessante para sua aplicabilidade, onde o gestor colocaria como controle a entrada de recursos financeiros e o controle de suas saídas através de um controle adequado das notas de empenho com datas fixadas e pré-estabelecidas para pagamento das mesmas e a liberação de verbas para atividades do município.

Para Kassai (1997, p.51): A primeira tentativa de elaboração deste Fluxo de Caixa deveria ser através de uma conversa entre o gestor e o contador. Na impossibilidade do acompanhamento técnico, o gestor deverá imaginar o modelo como se estivesse apresentando para uma pessoa, relatando as características da administração e suas atividades. A projeção elaborada através do Fluxo de Caixa auxiliaria na determinação da viabilidade de execução das ações planejadas.

Assim, a própria ação de implementação do modelo de fluxo de caixa constitui-se em uma forma de motivar o gestor a conhecer melhor o funcionamento da sua máquina administrativa, possibilitando-lhe visualizar o cenário em que sua administração atuará. Fazer com que o gestor compreenda melhor os fatores que exercem influência direta no andamento da atividade pública é, sem dúvida, o ponto alto do modelo de fluxo de caixa.

Na verdade, a utilização de relatórios contábil-financeiros traz como contribuição relevante para o gestor a reflexão sobre o funcionamento de sua administração. Dessa forma, ao lidar com projeções e simulações, o gestor começa a compreender o efeito de mudanças de prazo de pagamento, recebimento e outros fatores característicos da atividade pública. Assim, com o aumento do entendimento destes fatores, o formato e os conceitos poderão ser aperfeiçoados pelo próprio gestor, para considerar características de seu modelo pessoal de decisão.

Dentre as alternativas possíveis para uma boa gestão financeira, o fluxo de caixa é sem dúvida a melhor escolha. O fluxo de caixa não está sujeito a interpretações, pois o mesmo evidencia exatamente o que entrou e o que saiu. Para Sá (1998, p. 3) o lucro é uma opinião, o fluxo de caixa é uma realidade.

Por fim, o fluxo de caixa tem como principal finalidade abordar alguns fatores que se julgam importante no desenvolvimento e constituição de um modelo de informação contábil-financeira para a gestão da administração pública municipal. Outro ponto importante na composição do modelo sugerido é a utilização do orçamento participativo para o município

4.4. Orçamento Participativo

Segundo SLOMSKI (2003, p. 102) o orçamento participativo é a modalidade de elaboração do Orçamento Programa inspirado nos princípios democráticos e no postulado da cidadania participativa, em que a própria sociedade civil, organizada por meio de conselhos, associações, representantes, etc, opina sobre a definição das metas e dos programas prioritários do governo.

Procura-se construir um modelo adequado de gestão participativa para o Município de Russas, baseado em um processo de democratização e que, por oposição ao modelo tradicional, pode ser sintetizado a partir das seguintes características para mudanças:

- a) estabelecer clara diferenciação entre a esfera pública e a privada, a partir de uma nítida distinção entre o que é o interesse público e o que é interesse privado e/ou pessoal;
- b) promover o acesso universalizado e público às decisões;
- c) sugerir programas que atendam a real necessidade da população na busca pela transformação econômico-social do município.
- d) promover a transparência na gestão e na prestação de contas; e
- e) criar mediações institucionais e instâncias de controle e partilha do poder.

Mostra-se que as práticas participativas de um modo geral e o Orçamento Participativo, em particular, são considerados como significativa contribuição na constituição de uma nova concepção de espaço público e na promoção de um processo progressivo para o município de Russas.

A prática do Orçamento Participativo aponta-se na direção da constituição de práticas de gestão pública com as características de poder impessoal, objetivo e racional como oposição às práticas do clientelismo e, portanto, como condição necessária à instituição da cidadania.

Do ponto de vista político da relação da administração municipal de Russas com a sociedade local, para a elaboração do Orçamento Participativo é necessário que o cidadão

deixe de ser um simples coadjuvante da política tradicional e passe a ser um protagonista ativo da gestão pública. Esse modelo de orçamento participativo, propicia uma relação ativa e direta entre o governo local e a sociedade civil em relação às prioridades do gasto social, e objetiva uma forma de materializar condições para a construção da cidadania, e o fortalecimento da política da administração municipal.

Ampliar e aprofundar a democracia significa implantar mecanismos para que ela corresponda aos interesses da ampla maioria da população e criar novas mediações institucionais que possibilitem que as decisões sobre o futuro sejam sempre decisões compartilhadas, baseadas no princípio da co-gestão da coisa pública.

Mostram-se pontos que devem ser focados como importantes para a construção da gestão municipal nos 04 (quatro) anos de seu mandato:

- coletar dados e informações reais das demandas pertinentes a cada comunidade;
- elaborar programas direcionados, contendo as metas e os objetivos a serem alcançados;
- reunir a comunidade local com o gestor da administração municipal, para o acompanhamento dos trabalhos de benfeitoria para a sociedade;
- fortalecer a base municipal junto aos repasses do governo estadual ou federal, trazendo para a comunidade Russana uma melhor condição de vida; e
- compartilhar com outros municípios a importância do modelo de gestão participativa, como elo de crescimento e desenvolvimento para a administração pública municipal.

Compartilhar significa dizer que a democracia deve possibilitar que entre aqueles eleitos pelo sufrágio universal (os representantes políticos) e aqueles indicados por outras formas de participação direta (originários diretamente do movimento social ou cidadãos comuns) sejam acordadas novas formas de decisão.

Mostra-se a seguir a importância do planejamento municipal participativo para a comunidade na gestão dos assuntos públicos, sendo uma exigência crescente da sociedade e uma provocação constante do povo para que os governos implantem, melhorem, aperfeiçoem e legitimem o processo de participação.

4.5. Planejamento Municipal Participativo

O planejamento municipal participativo pode ser considerado como a mais importante ferramenta de gestão da modernidade, pois seus aspectos o diferenciam da concepção

tradicional de planejamento da visão estratégica: o seu caráter democrático e participativo. A visão estratégica parte do princípio de que não é apenas o poder público municipal que planeja. A participação da sociedade organizada, principalmente dos gestores, na concepção e execução do planejamento, reforça a possibilidade de sucesso. A mobilização de todo o município em torno dos seus objetivos é eficaz na atração de investimentos, além disso, possibilita alcançar um consenso que atenda aos interesses coletivos e não aos de grupos.

Como o planejamento lida com incerteza e com a competição de distintos agentes, ele representa também um redimensionamento da atividade política. A ação política dos governantes integra-se e dá suporte às opções técnicas decorrentes de distintos diagnósticos do planejamento estratégico. Os objetivos, diretrizes e projetos decorrentes do planejamento balizam o relacionamento com o Legislativo, o Judiciário, outras esferas do executivo e com os partidos e forças políticas.

De acordo com VELLOZO LUCAS (1999), a ação política reforça a capacidade de governo e as possibilidades de sucesso do planejamento. Um governo que elabora objetivos em conjunto com a sociedade faz uma política de melhor qualidade e, quanto maior a governabilidade, decorrente de boa atuação política, mais factível torna-se a execução do planejamento.

O planejamento participativo municipal deve buscar desenvolver propostas para a solução de problemas futuros, e tende primariamente a atender problemas econômicos, sociais e ambientais.

Portanto, o município precisa como forma de orientação, organizar grupos de estudos no sentido de definir as diretrizes necessárias para melhoria da sociedade. O município deverá então ser dividido por regiões nomeando em cada uma delas um representante para que sejam discutidas as necessidades.

Para a implantação de um modelo adequado de Orçamento Participativo no município de Russas é preciso que a administração adote algumas medidas. Inicialmente, deve-se criar um Conselho Popular, de caráter consultivo, definindo critérios da participação popular, seu funcionamento e sua ligação com Administração Municipal. Posteriormente, este Conselho deverá se reunir e promover palestras, conferências e seminários periódicos, através dos quais conhecerá e informará, por meio de documentos, as reais demandas da comunidade. Em seguida, a unidade municipal responsável utilizará essas informações para elaborar o Orçamento Participativo do Município.

Com base no exposto, sugere-se que esse conselho seja composto de 02 (dois) membros da equipe responsável pela elaboração do Orçamento Municipal, representantes de entidades e associações da sociedade civil.

Outra etapa do modelo proposto nesse estudo é uma maior participação do controle da execução através da contabilidade no sentido de melhorar as informações para todas as secretarias.

4.6. Criação do Serviço Contábil no próprio município

Baseado no que foi descrito no capítulo anterior se faz necessário que o serviço de contabilidade funcione no âmbito da administração municipal. Obviamente, que escritórios especializados de contabilidade são capazes de desenvolver as atividades inerentes a contabilidade pública. Porém no município de Russas ficou evidenciado na pesquisa de campo que não existe informações gerenciais passadas pela contabilidade no sentido de propor uma melhor fundamentação para tomada de decisão.

Observou-se que a contabilidade terceirizada no município de Russas centraliza as informações e muitas vezes demora no envio de peças fundamentais para a área administrativa municipal. Existe também ineficiência no acompanhamento financeiro-orçamentário o que também dificulta o controle das finanças municipais.

Com base no exposto sugere-se a instalação do serviço contábil (Departamento de Contabilidade) no município de Russas, tendo como finalidade contratar através de concurso público servidores em nível superior para a formação desse setor que terá dentre outras as seguintes finalidades:

- a) Maior controle sobre a execução orçamentária dos órgãos do Poder Executivo;
- b) Avaliar as metas e objetivos decorrentes do planejamento inicial;
- c) Agilizar o encerramento dos relatórios contábeis obrigatórios à administração pública;
- d) Evitar distorções nas informações enviadas ao Executivo Municipal; e
- e) Providenciar maior rapidez na execução dos trabalhos contábeis.

O modelo de gestão apresentado até aqui poderá prover o município de uma melhor interlocução entre os gestores públicos e a equipe de contabilidade, contudo como parte final do modelo ainda se faz necessário a criação da unidade de auditoria interna para o município.

4.7. Auditoria Interna

Diante de tantos conceitos, Sá (1989, p. 22) sintetiza que: Auditoria é a técnica contábil do sistemático exame dos registros, visando apresentar conclusões, críticas e opiniões sobre as situações patrimoniais e aquelas dos resultados, quer formadas, quer em processo de formação.

Como o gestor não pode estar presente em todas as atividades que administra, surge a necessidade de um setor independente, que fiscalize, supervisione, corrija, assessore e lhe forneça informações eficientes, assegurando atingir os objetivos desejados. É dessa necessidade que surge a atividade de auditoria, compromissada em verificar o cumprimento das obrigações, da execução dos programas de trabalho, de testar a veracidade das informações contábeis e prever os danos ou prejuízos ao patrimônio da administração pública.

A auditoria em seu mister, utilizando-se de técnicas adequadas vai proporcionar ao Gestor do município de Russas, a segurança de que todos os campos administrativos estão vistoriados e testados, em busca da exatidão dos valores. Por isso, é de grande significação para a área governamental, pois comprova a legalidade e legitimidade e avalia resultados, relativo à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração.

Conforme Araújo (1998, p. 18) a auditoria interna, tem por objetivo:

- Examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais;
- Verificar os sistemas pré-definidos, certificando-se do cumprimento das políticas, planos, leis e regulamentos;
- Examinar os meios empregados no amparo dos ativos, comprovando a sua existência real;
- Analisar se os recursos são empregados com eficiência e economicidade;
- Rever programas e operações, avaliando os resultados de acordo com os planos existentes;
- Verificar se as operações e programas são executados de acordo com o planejamento definido;
- Promover um feedback do resultado do trabalho de auditoria e certificar-se que as recomendações sugeridas foram colocadas em prática.

Em síntese, para ter um equilíbrio e controle adequado das contas públicas o município depende de informações atualizadas, confiáveis e disponíveis em tempo real e de

funcionários qualificados e comprometidos com os resultados da administração pública do município ora pesquisado.

Para a implantação de uma unidade de auditoria interna que será responsável pela assessoria do prefeito em assuntos contábeis, orçamentários, financeiros, patrimoniais, controles administrativos e área de pessoal se faz necessário seguir alguns procedimentos:

Inicialmente deverá ser feito um diagnóstico para avaliar todas as unidades administrativas do município. Em seguida serão conduzidos treinamentos voltados a procedimentos que facilitem a gestão, buscando medidas que evitem desvios ou reduzam no mínimo a um nível tolerável. Com essa visão de atingir eficiência será estabelecida a nova unidade de auditoria interna.

A unidade de auditoria interna não deve ter um papel fiscalizador e sim o dever de corrigir falhas prevenindo assim maiores prejuízos para a administração municipal.

Na ótica desse estudo a unidade de auditoria interna deverá ser estruturada inicialmente pela contratação através de concurso público de profissionais em diversas áreas para o quadro de auditores. Sugere-se que o coordenador de auditoria interna seja preferencialmente um contador. O órgão de auditoria interna deverá ainda ter em seu quadro outros 03 (três) auditores, um analista de sistemas, um assistente jurídico e uma secretária.

CAPÍTULO 5 ORÇAMENTO PLANEJADO VS REALIZADO

A questão primordial a ser respondida nesse capítulo é: Quais são os determinantes de um possível desequilíbrio orçamentário municipal, ou seja: porque existe uma diferença entre o orçamento previsto e o orçamento realizado nos municípios cearenses? Esse capítulo é focado em três pontos principais: especificação do modelo, testes para o modelo proposto e estimações e resultados.

5.1 Dados e Especificação do Modelo:

No presente estudo, uma análise econométrica do desequilíbrio fiscal deve estar focada em um modelo estatístico que considere a carência de dados relacionada a finanças públicas dos municípios cearenses. Optou-se, portanto, pelo Método dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO) que tem como vantagem uma boa explanação do comportamento da variável dependente (desequilíbrio fiscal) e de suas relações com as variáveis explicativas.

Buscou-se um modelo de estimação que, além de consistente com os objetivos da pesquisa, produzisse a melhor estimação possível, seguindo as indicações de Harvey (1990), ou seja, que apresentasse parcimônia (pequeno número de parâmetros), fosse identificável, utilizasse dados coerentes, estivesse baseado em consistência teórica e apresentasse poder preditivo e abrangência em suas explicações.

Para investigar os determinantes do desequilíbrio fiscal (dado que o mesmo existe¹) seria relevante trabalhar com variáveis de receitas e despesas municipais, entretanto, dados

¹ O desequilíbrio contábil (a diferença entre orçamento previsto e orçamento realizado) para os municípios em análise no ano de 2002 foi da ordem de R\$ 82.963.261,00.

relacionados às despesas municipais são de difícil acesso e, devido a isto, o trabalho ficou restrito a análise dos impactos das receitas municipais no desequilíbrio orçamentário.

Para realizar tal análise propõe-se o seguinte modelo econométrico a ser estimado via MQO:

$$\Delta O = \beta_1 + \beta_2 ICMS + \beta_3 ISS + \beta_4 TRANSF + \beta_5 IPTU \quad (1)$$

onde a variável explicada, ΔO , representa a diferença entre o orçamento previsto e o realizado para o ano de 2002, ambos em função dos PIBs municipais de 2002; as variáveis explicativas são os logaritmos das variações das fontes de receita dos municípios (impostos e transferências) em relação aos seus respectivos PIBs entre os anos de 2001 e 2002². Todas as variáveis estão em preços correntes.

Utilizou-se uma amostra com 31 municípios cearenses durante os anos de 2001 e 2002, são eles: Acopiara, Aquiraz, Aurora, Baixio, Beberibe, Camocim, Canindé, Cariré, Cariús, Cascavel, Cedro, Cruz, Eusébio, Icapuí, Iço, Irauçuba, Itapagé, Itatira, Massapé, Mauriti, Milagres, Mombaça, Ocara, Orós, Pacajus, Pacoti, Pacuja, Quixadá, Quixelô, Redenção e Russas.

Ao se estimar a equação (1) observou-se que as variáveis relacionadas ao ICMS, ao ISS e às transferências são estatisticamente significantes, entretanto, a influência do IPTU e do termo de intercepto no desequilíbrio fiscal são nulas devido às estatística t insignificantes (0,0606 e -0,6182 respectivamente).

Segundo Carvalho Jr. (2006), *o IPTU não é um imposto que aumenta o preço dos imóveis, ao contrário, captura para a sociedade a renda gerada por uma valorização imobiliária ou expectativa de valorização imobiliária.*

² Seja X uma variável explanatória do modelo, então, $X = \log[(X_{2002} / PIB_{2002}) - (X_{2001} / PIB_{2001})]$.

Portanto, os dados revelam que a valorização ou a expectativa de valorização imobiliária e, por conseguinte, o IPTU não teve grande influência sobre o desequilíbrio contábil municipal do ano de 2002.

Além disso, no presente trabalho o termo constante, embora extremamente relevante para várias especificações econométricas, não trás consigo alguma rationale econômica.

Ao retirar o IPTU e o intercepto do modelo inicial, ou seja, propondo o modelo,

$$\Delta O = \beta_1 ICMS + \beta_2 ISS + \beta_3 TRANSF \quad (2)$$

e, dado que o número de observações e as variáveis em análise são as mesmas é sensato comparar as estimativas entre (1) e (2).

Ao realizar tal comparação, constata-se que o segundo modelo (sem constante e sem a variável explicativa IPTU) possui um coeficiente de determinação menor ($R_{(1)}^2 = 0,4437 > 0,3502 = R_{(2)}^2$), ou seja, o modelo de regressão descrito em (1) aparentemente explica melhor a variação nos déficits orçamentários dos municípios cearenses.

Entretanto, o R^2 é uma função crescente dos regressores e não leva em conta os graus de liberdade associados à soma dos quadrados dos resíduos; como o tamanho amostral é relativamente pequeno (31 observações), seria sensato dar um pouco mais de atenção aos graus de liberdade dos modelos propostos. Para isso, basta analisar o R^2 ajustado, ou \bar{R}^2 . Ao comparar os dois modelos, vê-se que o \bar{R}^2 da segunda especificação indica um melhor poder de explicação ($\bar{R}_{(1)}^2 = 0,2212 < 0,2738 = \bar{R}_{(2)}^2$) e deve-se, portanto, optar pelo segundo modelo para explicar a variação no déficit orçamentário³. O segundo modelo sugere que mais de um

³ Os testes relacionados às hipóteses básicas de análise de regressão foram semelhantes aos do primeiro modelo e não foram apresentados aqui.

terço da variação do déficit orçamentário (35,02%) é explicado pela variação relativa das transferências, do ICMS e do ISS⁴.

5.2 Estimação e Resultados:

A estimação da equação (2) é apresentada a seguir:

QUADRO 1 – DETERMINANTES DO DESEQUILÍBRIO FISCAL:

Variável	Coefficiente	Erro Padrão	Estatística-T	Prob.
ICMS	-0,887102	0,397444	-2,232016	0,0394
ISS	-0,040297	0,015706	-2,565761	0,02
TRANSF	0,950131	0,406168	2,339256	0,0318
Elaborado pela própria autora			$R^2_{(2)} = 0,3502$	
			$\bar{R}^2_{(2)} = 0,2738$	

Seja X uma variável explanatória do modelo, a especificação do modelo lin-log⁵ proposto sugere que os coeficientes de inclinação devem ser interpretados da seguinte maneira:

$$\beta_i = \frac{\text{Variação em } \Delta O}{\text{Variação em } \ln X} = \frac{\text{Variação em } \Delta O}{\text{Variação relativa em } X}, \quad i = 1,2,3 \quad \text{O}$$

modelo sugere, portanto, que uma variação absoluta no desequilíbrio orçamentário equivale aos coeficientes de inclinação multiplicados pela variação relativa das variáveis explanatórias.

Segue-se que a análise dos coeficientes do modelo revela que se a proporção do ICMS em relação ao PIB do município aumentar 1% entre o ano corrente e o ano seguinte, o desequilíbrio orçamentário como proporção do PIB se reduzirá em 0,87%; de maneira

⁴ A introdução de variáveis de despesa provavelmente contribuiria para o poder de explicação do modelo, entretanto, não utilizamos tais variáveis devido ao difícil acesso à estas variáveis.

⁵ Ver Gujarati (2000) pg. 162.

análoga, um aumento de 1% na carga do ISS pode reduzir em 0,04% o desequilíbrio orçamentário em relação ao PIB.

Tais resultados já eram esperados, pois tais variáveis representam contas de receita municipal. O dado mais interessante está relacionado às transferências. O estudo sugere que um aumento de 1% na relação Transferência/PIB entre um ano e outro é capaz de agravar o desequilíbrio orçamentário em 0,95%.

Os resultados apresentados no quadro 3 sugerem que o ICMS e o ISS geram um impacto positivo em ΔO , ou seja, esses impostos⁶ são fontes de receita municipal capazes de minimizar e até mesmo zerar um possível desequilíbrio entre orçamento previsto e orçamento realizado. Nota-se que o valor do coeficiente do ICMS é quase 22 vezes maior do que o coeficiente do ISS; ou seja, o primeiro imposto parece ser mais eficaz que o segundo para a redução do déficit orçamentário.

De outro modo, as transferências geram um impacto positivo e estatisticamente significativo em ΔO ; ou seja, quanto maior for a variação entre as relações transferência/PIB do ano corrente e do ano anterior, maior será o desequilíbrio orçamentário municipal (lembrando que ΔO é igual ao orçamento previsto menos orçamento realizado, ambos divididos pelo PIB).

Outra informação relevante é a de que o valor dos coeficientes das transferências e do ICMS é muito próximo, no entanto com sinais contrários. Isto sugere que, se a arrecadação de ICMS aumentar mais do que proporcionalmente às transferências, então pode haver uma convergência dos municípios para o equilíbrio orçamentário.

Estas duas variáveis (Transferências e ICMS), portanto, são variáveis-chave para nossa análise. O Quadro 5 sintetiza alguns aspectos relevantes para essas duas variáveis.

⁶ O IPTU é estatisticamente insignificante, ou seja, é o único imposto (dentre os que estão em análise) que não influencia o desequilíbrio orçamentário.

QUADRO 2 – Aspectos do ICMS e das Transferências:

Variável	Arrecadação	Contra-partida
ICMS	Depende da Atividade Econômica Municipal	Exige
Transferências	Depende da População Municipal	Não Exige

As evidências empíricas sugeridas pelo modelo econométrico são as de que, devido ao coeficiente positivo e estatisticamente significativo, as transferências da União para os municípios acabam por aumentar o desequilíbrio orçamentário municipal.

Tal resultado está de acordo com Moura Neto, Palombo e Arvate (2006), que argumentam que *“as transferências geram perda de receita para os municípios, pois não exigem uma contrapartida como os impostos e fazem com que o administradores municipais aloquem os valores livremente, sem nenhum mecanismo de acompanhamento e avaliação do tipo de gasto”*⁷.

De um modo geral os Municípios de médio e de grande portes demográficos apresentam, para alguns de seus grupos, sérios problemas referentes à disponibilidade de recursos para a gestão de seus serviços, principalmente devido a deficiências na arrecadação de tributos. Esses Municípios são aqueles que estão sofrendo uma maior pressão demográfica e, por conseguinte, tendo de atender a uma demanda crescente por serviços. Sua fragilidade financeira faz com que mantenham uma elevada proporção de Municípios em estado de déficit fiscal. Bremaeker (2001)

Nota-se, portanto, que os municípios cearenses se deparam com um sério problema; As transferências, que geralmente ampliam o desequilíbrio orçamentário, vêm aumentando devido ao crescimento demográfico. Uma alternativa, portanto, para a redução do

⁷ Ver: <http://clipping.planejamento.gov.br/Noticias.asp?NOTCod=328338>

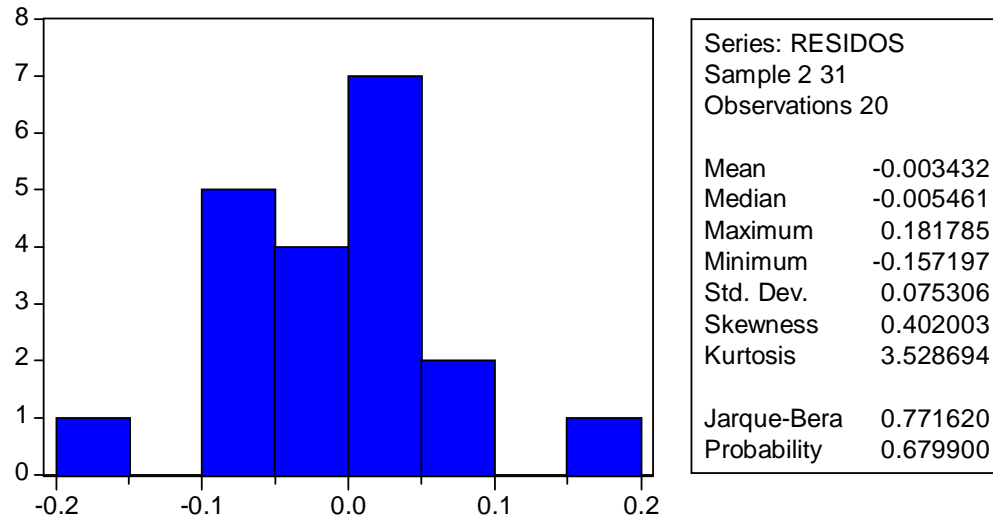
desequilíbrio orçamentário é a preconização de políticas públicas que incentivem a arrecadação do ICMS numa proporção maior do que a arrecadação das transferências.

Como a arrecadação das transferências está ligada ao crescimento populacional e a arrecadação do ICMS está ligada ao nível de atividade econômica, também são necessários esforços para que se tente compreender e mensurar de que maneira tais variáveis podem influenciar o desequilíbrio orçamentário. Fica aqui uma proposta para novas pesquisas.

5.3 Testes para o Modelo:

Após estimação das regressões, foram testadas as suposições básicas do modelo escolhido (normalidade da distribuição do erro, erro com média zero, homoscedasticidade e não existência de autocorrelação) [Makridakis et al (1983)]. Também, como especificam Gaynor & Kirkpatrick (1994), buscou-se estimar coeficientes que fossem os melhores linearmente não tendenciosos (BLUE - Best Linear Unbiased Estimator), propriedade que combina a não tendenciosidade com a linearidade e a eficiência.

Uma maneira simples de verificar se os erros se distribuem normalmente é através da análise gráfica. O Gráfico 4 representa a distribuição do vetor de erros e algumas estatísticas de interesse:

GRÁFICO 4 – ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS RELACIONADAS AOS RESÍDUOS:

O formato de sino com média bastante próxima de zero garante uma distribuição normal dos resíduos, além do que, o alto valor p do Teste de Jarque-Bera⁸ sugere que não se deve rejeitar a hipótese nula de normalidade dos resíduos.

Visto que os resíduos seguem distribuição normal é coerente analisar se os mesmos não são auto-correlacionados; é possível realizar o teste de máxima verossimilhança de Breusch-Godfrey para tanto. Tal teste revela uma estatística de 0,9834 com p-valor de 0,3198; ou seja, como a hipótese nula do teste LM é a de que não existe auto-correlação, não devemos rejeitar a mesma.

Os estimadores de MQO são consistentes, entretanto, sob a hipótese de heterocedasticidade os desvios padrões computados não são válidos para a formulação de intervalos de confiança. Devido a isso é sensato que se realize o teste de White (sob hipótese a nula de que não existe heterocedasticidade). Tal teste retorna um valor de 1.156312 (com

⁸ Neste caso a estatística de teste segue distribuição χ^2 com $29 - 1 - 4 = 24$ gl.

valor tabulado de aproximadamente $\chi^2_{24,gl} = 36,4151$) e p-valor de aproximadamente 38%.

Portanto, não se deve rejeitar a hipótese nula de homocedasticidade.

Com base nos resultados, o modelo proposto cobre as hipóteses básicas da análise de regressão.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo tentou-se mostrar uma visão da caótica situação da gestão municipal encontrada no município de Russas, o que retrata um modelo praticado por diversos municípios.

O estudo mostrou a revisão bibliográfica referente ao orçamento, planejamento e controle financeiro que são o alicerce de uma boa gestão pública.

Em seguida apresenta-se um modelo de gestão baseado nos seguintes itens: i) fluxo de caixa como ferramenta de auxílio ao controle financeiro; ii) orçamento participativo como ferramenta de planejamento, e; iii) inclusão da contabilidade e auditoria interna como ferramenta de controle na gestão municipal.

O modelo apresentado proporcionará melhores condições para a gestão do município de Russas promova uma maior transparência no trato das finanças públicas. O presente modelo mostra que é possível dinamizar a máquina administrativa do município de Russas, dentre outros, com a adoção de procedimentos tais como: controle e acompanhamento adequado das contas públicas, elaboração e acompanhamento de um fluxo de caixa, criação de um setor de auditoria e por fim mostrar a importância da redução do desequilíbrio orçamentário, incentivando os administradores públicos à arrecadação do ICMS numa proporção maior do que a arrecadação das transferências.

Infelizmente, a pesquisa acadêmica não foi bem vinda pelos municípios, onde só tivemos oportunidade de adentrar no Município de Russas, pois existe ainda uma visão dos gestores públicos que a divulgação de informações poderia prejudicar a vida pública destas gestões, não permitindo assim que o modelo proposto fosse ainda implementado.

Também foi feita uma análise quantitativa e qualitativa dos determinantes do déficit orçamentário e constatou-se que as transferências gerariam um impacto positivo e estatisticamente significativo, ou seja, quanto maior for a diferença entre as transferências do ano corrente e do ano anterior, maior será o desequilíbrio (déficit) orçamentário municipal.

O presente estudo resulta em algumas recomendações que poderão solucionar alguns problemas da gestão municipal.

Inicialmente o município precisa alterar todo o processo de controle financeiro e passar a utilizar o fluxo de caixa no sentido de melhor atender a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar Nº. 101/00 que determina a necessidade da disponibilidade financeira para suprir os compromissos contratados pela administração municipal.

Em seguida deverá ser aberto concurso público para contratação de contadores, economistas e auditores no sentido de criar sua própria contabilidade e sua unidade de Auditoria Interna, mesmo que necessite de uma consultoria temporária especializada neste tipo de serviço. Nosso modelo sugere que para se ter uma redução do desequilíbrio orçamentário é necessário a preconização de políticas públicas que incentivem a arrecadação do ICMS numa proporção maior do que a arrecadação das transferências.

Finalmente o município deverá se organizar aos padrões do orçamento participativo para obter a melhoria necessária do seu planejamento orçamentário. Desta forma haverá uma convergência dos municípios para o equilíbrio orçamentário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE, Benedicto de. **Contabilidade pública**. 7 ed. São Paulo, Atlas, 2002.
- ANDRADE, Luís Aureliano Gama de. **Orçamento e Política: Considerações Sobre o Quadro Brasileiro Atual**. In: **Análise & Conjuntura**. Belo Horizonte, jan/abr. 1986.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo, Atlas, 1993.
- ANDRADE, Zenio Rosa. **O controle interno de órgãos municipais: uma visão estrutural**. Florianópolis: TCE/SC, 1989.
- ANDREWS, Kenneth R. **O Conceito de Estratégia Empresarial**. In: MINTZBERG H. e QUINN, James B. **O Processo da Estratégia**. 3 ed. Porto Alegre, 2000.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORÇAMENTO PÚBLICO. **Planejamento e orçamento**. 3º Quadrimestral, 1985.
- ANSOFF, H. Igor. MACDONNEL, Edward J. **Implantando a Administração Estratégica – Tradução: Antônio Zonatto Sanvicente, Guilherme Ary Plonky**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1993, 560p.
- BALEEIRO, Aliomar, **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 10 ed. Rio de Janeiro, Forense. 1978.
- BOWDITCH, J.L., DUONO, A.F. **Elementos de Comportamento Organizacional**. São Paulo: Pioneira, 1990.

BREMAEKER, F. E. J. (2001), **“O Município no sistema tributário brasileiro”**. IBAM / APMC / NAPI / IBAMCO, 2001.(Estudos especiais, 19).

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1998.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 24. ed. São Paulo, Saraiva, 1995.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e, **Lei de Responsabilidade Fiscal: Abordagens Pontuais: Doutrina – Legislação**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CARVALHO JR, P. H. B. (2006), **“IPTU no Brasil: Progressividade, Arrecadação e Aspectos Extra-Fiscais”**. Texto para Discussão No. 1251 – IPEA

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica**. GECON. São Paulo: Atlas, 1999, 596p.

CERTO, Samuel C.; PETER, J. Paul. **Administração Estratégica: Planejamento e Implantação da Estratégia**. São Paulo: Marron Books, 1993.

CHALFUN, Nelson. **Entendendo a contribuição da política fiscal, do PPA e da LDO para a gestão fiscal responsável**. Rio de Janeiro, IBAM/BNDES, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1993.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de direito Constitucional Positivo**. São Paulo, Malheiros Editores, 1999.

DECRETO nº 2.829, de 29 de outubro de 1998.

DRUCKER, Peter F. **Administrando em Tempos de Grandes Mudanças**. São Paulo: Pioneira, 1996.

FERREIRA, Wolgran Junqueira. **Comentários à Lei 4.320**. Campinas: Julex, 1998.

FILLELINI, Alfredo. **Economia do setor público**. São Paulo, Atlas, 1994.

FIPECAFI, São Paulo, v.11, n.20, p. 9-17, jan/abr. 1999.

GAYNOR, P. E. e KIRKPATRICK, R. C. (1994). "*Introduction to Time Series Modeling and Forecasting in Business and Economics*". New York. McGraw-Hill.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 8 ed. São Paulo, Atlas, 1998.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GITMAN, Lawrence. **Princípios de administração financeira**. 7 ed. São Paulo, Harbra, 1997.

GONÇALVES, Marcos Flávio. **Traçando um panorama geral da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro, IBAM/BNDES, 2001.

GUJARATI, D.N. (2004). *Econometria Básica*. São Paulo: Pearson-Makron Books.

HARVEY, A. (1990) "*The Econometric Analysis of Time Series*". Segunda Edição. Londres. Philip Allan.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 5.ed., São Paulo, Atlas, 1996.

LEMES, Fábio Nogueira. **Orçamentos municipais e procedimentos legislativos**. São Paulo, EDIPRO, 1991.

LOPES DE SA, Ana Maria. **Bases do direito tributário: normas gerais, o sistema tributário nacional, legislação tributária, todos os impostos, taxas.** Rio de Janeiro, Ediouro, 1998.

MACHADO JR, J. Teixeira e REIS, Heraldo Costa. **A lei 4320 comentada.** Rio de Janeiro, IBAM, 1999.

MATIAS, Alberto B.; CAMPELLO, Carlos A.G.B. **Administração Financeira Municipal.** São Paulo: Atlas, 2000.

MAXIMIANO, Antônio Cesar A. **Introdução à administração.** São Paulo, Atlas, 2000.

MAKRIDAKIS, S.; WHEELWRIGHT, S.; HYNDMAN, R. J. (1983) “*Forecasting methods and applications* “. 3. ed. New York: John Wiley & Sons.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito administrativo Brasileiro.** 4 ed. São Paulo, Malheiros, 1981.

_____. **Direito municipal Brasileiro.** 4 ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981.

MOURA Neto, PALOMBO e ARVATE (2006), “*Vertical Transfers and the Appropriation of Resources by the Burecracy: the Case of Brazilian State Governments*”. ANPEC 2006.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil.** São Paulo: Atlas, 2004.

PERES, Lázaro Borges. **Contabilidade Pública: Ensaio de Contabilidade Orçamentária.** São Paulo: Atlas, 1997.

PETER, Maria da Glórias Arrais & MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental.** São Paulo: Atlas, 2003.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; e ROSA, Maira Berenice. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 6 ed. São Paulo, Atlas, 2002.

PORTARIA nº 51/98

PORTARIA nº 117/98

PORTARIA nº 42, de 14 de abril de 1999.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: **Campos, 1992, 512p.**

REIS, Heraldo da Costa. Contabilidade municipal: teoria e prática. 2 ed. Rio de Janeiro, IBAM, 1985.

_____. **Curso de elaboração, execução e controle do orçamento**. Lição 10. Rio de Janeiro, IBAM, 1981.

_____ **Gestão governamental e a contabilidade por fundos**. Rio do Janeiro, IBAM/CDM, 1999.

RUMMLER, Geany A & BRACHE, Alan P. **Melhores Desempenhos das Empresas: Uma Abordagem Prática para Transformar as Organizações através da reengenharia**. São Paulo: Markron Books, 1994, 233p.

SÁ, Antônio Lopes de. **Análise de balanços ao alcance de todos**. 9 ed. São Paulo, Atlas, 1998.

SANVICENTE, Antonio Zoratto. **Administração financeira**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1993. de transações financeiras em moeda forte. São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, Fernando Antônio Resende de. **Finanças Públicas**. São Paulo, Atlas, 1981.

SILVA, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria: Breves apontamentos de aula.** Salvador, 1998.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** São Paulo, Atlas, 2000. 322p.

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

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 1983.

_____. **Orçamento empresarial.** 4 ed. São Paulo, Atlas, 1990.