



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

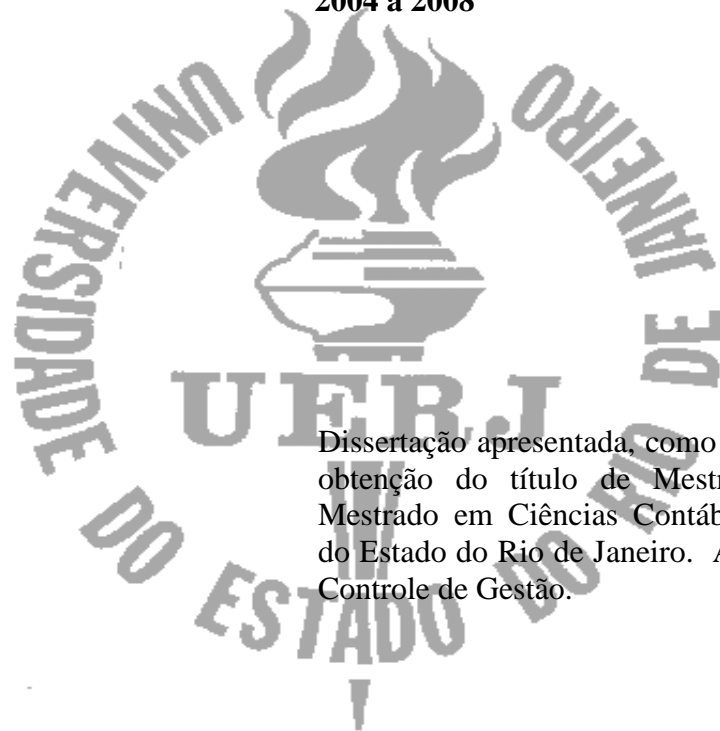
Agnaldo Machado

As finanças públicas e a sociedade: um estudo de caso dos gastos em educação dos municípios da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro no período de 2004 a 2008

Rio de Janeiro
2011

Agnaldo Machado

As finanças públicas e a sociedade: um estudo de caso dos gastos em educação dos municípios da região metropolitana do estado do Rio de Janeiro no período de 2004 a 2008



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. L.D. Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro
2011

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/ BIBLIOTECA CCS/B

M149

Machado, Agnaldo.

As finanças públicas e a sociedade: um estudo de caso dos gastos em educação dos municípios da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro no período de 2004 a 2008 / Agnaldo Machado. – 2011.

135f.

Orientador: Lino Martins da Silva.

Tese (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade Administração e Finanças.

Bibliografia: f.127-135.

1. Finanças públicas - Educação - Estudo de casos - Teses.
2. Finanças públicas - Rio de Janeiro, Região Metropolitana, (RJ) - Teses. 3. Responsabilidade social - Teses I. Silva, Lino Martins da. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade Administração e Finanças. III. Título.

CDU 336.12:37(815.3)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Agnaldo Machado

As finanças públicas e a sociedade: um estudo de caso dos gastos em educação dos municípios da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro no período de 2004 a 2008

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em

Banca Examinadora:

Prof. Lino Martins da Silva (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Waldir Jorge Ladeira dos Santos
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro
2011

DEDICATÓRIA

À Deus por proporcionar esta conquista.

Aos meus pais Agrimaldo e Ivonete, pela dedicação de suas vidas para permitir um futuro melhor para mim.

À minha esposa Marilene, por sua compreensão e paciência.

Às minhas amadas filhas Graziela e Graciele, pela inspiração através do amor.

Ao meu filho Francisco, fruto divino do amor sendo gerado no ventre de minha esposa.

À minha irmã Arinete por sua amizade e apoio.

AGRADECIMENTOS

À Deus por ter permitido essa experiência e por dispor pessoas maravilhosas no meu caminho.

Às minhas filhas Graziela e Graciele, pela importância e compreensão deste processo na minha vida.

A minha esposa Marilene, em particular. Por seu amor, seu carinho e sua atenção. Por me encorajar na busca dos meus ideais.

À Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (CGM), por acreditar na importância da capacitação de sua equipe técnica.

Ao Prof. Lino Martins pela solidariedade e por despende seu tempo na orientação dessa pesquisa.

À Coordenação do Mestrado, na pessoa do Prof. Dr. Josir Simeone Gomes e aos demais professores e servidores do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, pela dedicação na propagação do conhecimento e do trabalho acadêmico, e em especial ao Prof. Dr. Frederico Carvalho, pessoa que possui grande respeito e admiração.

EPÍGRAFE

A Educação sozinha não transforma a sociedade, sem ela tão pouco a sociedade muda.

Paulo Freire

EPÍGRAFE

O único “bom aprendizado” é o que é para o avanço do desenvolvimento.

Lev Vygotsky

RESUMO

MACHADO, Agnaldo. *As finanças públicas e a sociedade: um estudo de caso dos gastos em educação dos municípios da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro no período de 2004 a 2008*, 2011. 135f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

O objetivo desta pesquisa acadêmica é o de compreender os aspectos que envolvem os gastos com educação dos municípios que compõe a região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro no período de 2004 a 2008, através do estudo da sua aplicação e dos aspectos que envolvem a sociedade. Apesar do acesso às informações financeiras dos entes governamentais serem disponibilizada mediante a atuação das finanças públicas, dando cumprimento às diferentes normas legais, a necessidade de tornar transparente o patrimônio público insere a um percepção por uma demanda por modelos de indicadores que evidenciem o controle dos gastos públicos. Desta forma, pretende-se entender as relações e características que envolvem tais informações e aguça a atenção em melhor conhecê-las. A análise de diferenciados aspectos governamentais, legais e socioambiental que afetam os gastos públicos em educação dos municípios que ocupam a região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, impondo aos entes governamentais algumas das responsabilidades que são compartilhadas pela população, legisladores e administradores. O conhecimento dos padrões de comportamento dos envolvidos nesta relação traz esclarecimentos úteis, como fundamentais, para o planejamento e o controle a curto e longo prazo. Ao desenvolver a pesquisa bibliográfica, esta requereu uma revisão das obras literárias e nas experiências e vivências nelas contidas para satisfazer a curiosidade crítica que propelia a pesquisa. A discussão precedente das análises efetuadas neste estudo mostrou a ampla possibilidade em ressaltar-se que compreender e acompanhar os gastos públicos em educação e a elaboração de indicadores de percepção dos gastos públicos representa papel de suma importância ao exercício democrático de fiscalização do poder público pela sociedade.

Palavras-chave: Controle. Educação. Gastos Públicos. Indicadores.

ABSTRACT

The purpose of this academic research is to understand the aspects that involve spending on education in the municipalities comprising the metropolitan area of the State of Rio de Janeiro in the period 2004-2008, through the study of its implementation and matters involving the company . Despite access to financial information of government entities being released by the action of public finances, through compliance with various laws, the need to make clear that public property is part of a perception by a demand for models of indicators that demonstrate the control of expenditures public. Thus, the aim is to understand the relationships and characteristics that involve such information and sharpens the focus on better know them. The analysis of different aspects of government, legal and socio affecting public expenditure on education of municipalities occupying the metropolitan region of Rio de Janeiro State and requires that governmental entities some of the responsibilities that are shared by the public, legislators and administrators. Knowledge of patterns of behavior of this relationship provides useful guidance as key to planning and control in the short and long term. In developing the literature search, this required a review of literary experiences and the experiences therein and to satisfy curiosity criticism that propelled the search. The preceding discussion of the analysis performed in this study showed ample opportunity to point out that understand and monitor public spending on education and development of indicators of perception of public expenditures is of huge importance to the exercise of democratic control of public power by society.

Keywords: Control. Education. Public Expenditure. Indicators.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CIDE	Centro de Informações e Dados do Rio de Janeiro
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
DL	Decreto-Lei
DRU	Desvinculação dos Recursos da União
EC	Emenda à Constituição
EJA	Educação de Jovens e Adultos
FNDE	Fundo da Educação Nacional de Desenvolvimento
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
GAO	General Accounting Office
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICM	Imposto Sobre Mercadoria
ICMS	Imposto Sobre Mercadoria
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
IIAS	International Institute of Administrative Sciences
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais
IRFS	Índice de Responsabilidade Fiscal, Social e de Gestão dos Municípios Brasileiros
LC	Lei Complementar
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPv	Medida Provisória
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público

PDE	Programa de Desenvolvimento Educacional
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PES	Planejamento Estratégico Situacional
SIOPE	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1	- Indicadores Seleccionados.....	97
Figura 1	- Participação Percentual das Regiões de Governo na Área Total do Estado.....	103
Figura 2	- Evolução Populacional.....	104
Figura 3	- Gastos c/ Educação.....	105
Figura 4	- Variação dos Gastos com Educação – 2004 a 2008.....	106
Figura 5	- Receita Tributária.....	107
Figura 6	- Variação da Receita Tributária – 2004 a 2008.....	108
Figura 7	- Matrícula Escola Básica.....	109
Figura 8	- Gasto x Aluno (Indicador 1).....	110
Tabela 1	- Indicador 1 (Gasto x Aluno).....	111
Figura 9	- Receita Tributária <i>Per Capita</i> (Indicador 2).....	112
Tabela 2	- Indicador 2 (Receita Tributária <i>Per Capita</i>).....	113
Figura 10	- Educação x Receita Orçamentária (Indicador 3).....	114
Tabela 3	- Indicador 3 (Educação x Receita Orçamentária).....	115
Figura 11	- Evolução Nota IDEB.....	116
Figura 12	- Média Gastos p/Aluno x Nota IDEB – 2007/2007 (Indicador 4).....	117
Tabela 4	- Indicador 4 (Gasto Aluno x IDEB).....	118
Figura 13	- IRFS – 2007.....	119
Figura 14	- IDEB x IRFS – 2007.....	120
Tabela 5	- Indicador 5 (IDEB x IRFS).....	121

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 OBJETIVO	18
1.1 Hipótese	18
1.2 Relevância do estudo	19
2 METODOLOGIA	20
2.1 Introdução	20
2.2 Formulação do problema	20
2.3 Análise e escolha do caso	21
2.4 Justificativa da escolha do método	22
2.5 Coleta de dados	23
3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A SOCIEDADE	26
3.1 Histórico e evolução	28
3.2 As finanças públicas e a sociedade	33
3.2.1 <u>A informação e a contabilidade</u>	36
3.2.2 <u>A transparência</u>	40
3.3 Aspectos Legais	44
3.3.1 <u>Financiamento da educação</u>	49
3.3.2 <u>O FUNDEB e o FUNDEF</u>	53
3.3.3 <u>Aspectos tributários</u>	57
3.3.4 <u>A Receita tributária e a governança</u>	60
3.4 Controle dos Gastos Públicos	64
3.4.1 <u>A cidadania e o controle dos gastos públicos</u>	66
3.4.2 <u>Aspectos do controle</u>	69
3.4.3 <u>A cultura e o controle</u>	74
3.4.4 <u>O comportamento humano</u>	77
4 RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL	81
4.1 Accountability	82
4.2 Teoria da escolha pública	85
4.3 Teoria do agenciamento	87
4.4 Políticas públicas	89
4.5 A Contabilidade social	90

5 DESCRIÇÃO DO CASO.....	92
5.1 A Região Metropolitana.....	94
5.2 Programas e Indicadores de Percepção	95
5.3 Descrição das Receitas e Despesas	99
5.4 Análise dos Dados	102
6 CONCLUSÃO	122
REFERÊNCIAS.....	127

INTRODUÇÃO

As diferentes formas de conduzir o patrimônio público pelos governantes envolvem diversos fatores, como o momento econômico, as condições políticas, dentre outros.

Porém, na democracia, a sociedade possui fator de suma importância neste processo.

A administração pública quando orientada para a aplicação em gastos sociais, entende que sua tarefa principal é determinar as necessidades, desejos e interesses da população e atender às satisfações esperadas de forma mais eficaz e de maneira a preservar ou ampliar o bem-estar da sociedade.

A elevada preocupação dos legisladores para com a fiscalização e quanto à aplicação dos recursos públicos destinados para a educação, com o objetivo de assegurar a sua efetiva utilização que pode ser notada em nosso ordenamento jurídico vigente, principalmente na carta magna que contempla este tema em variados pontos.

A busca por um controle adequado para a administração dos gastos públicos requer a análise diferenciada de diversos aspectos, mas em particular e com papel de destaque, o aspecto humano que estará envolvido neste contexto.

O objetivo geral do trabalho é o de demonstrar que através da análise dos gastos em educação dos municípios que compõe a região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, no período de 2004 a 2008, as finanças públicas na sociedade atual, em decorrência do papel da sociedade e dos órgãos de controle governamentais, são de primazia para um perfeito controle e verificação da efetividade da aplicação dos recursos públicos em prol do bem-estar social, inserindo a necessidade de efetuar-se um controle que torne evidente a percepção do benefício dos gastos públicos em prol da sociedade.

A análise dos mais variados aspectos, dentre estes os governamentais, legais e de responsabilização que afetam as decisões e os gastos públicos em educação, impondo aos entes governamentais algumas das responsabilidades que serão compartilhadas pela população, legisladores e administradores.

Diante destes conceitos, os administradores públicos, os legisladores e os órgãos responsáveis pelo controle necessitam estar atentos para a demanda da população por investimentos e a efetiva aplicação dos gastos em educação.

Não é fácil quantificar os gastos com educação nos municípios pesquisados, e estabelecer critérios que permitiam a verificação da eficiência destes gastos e a sua influência no contexto social.

Porém a preocupação pelo social vem crescendo a cada dia e com ela a demanda da sociedade por um controle mais efetivo dos gastos públicos.

Desta forma, a busca por informações trabalhadas de maneira organizada, objetiva e direcionada torna-se um excelente instrumento para a perfeita compreensão das políticas públicas e o controle dos gastos governamentais.

A análise dos fatos ocorridos conduz a identificação de instrumentos considerados fundamentais para a compreensão da realidade e, neste sentido, a conjugação de indicadores propicia a percepção da efetividade. E, a utilização da média através dos dados que retratem a mesma importância torna-se um agregador gerencial, independente das demais análises a serem precedidas.

A demanda por indicadores e pesquisas que propiciem uma melhor visualização dos anseios da sociedade por modelos de gastos públicos e o controle de políticas eficazes na área educacional encontra como aliada a contabilidade governamental e o poder de indicar as adequações que possam auxiliar no êxito das ações de políticas públicas.

A relevância da necessidade de programar ações governamentais, que possibilitem a participação da sociedade na avaliação e compreensão das ações de governo, permitiria o acompanhamento da dimensão dos gastos públicos, e neste sentido a contabilidade governamental possui uma importante função técnica ao registrar os diversos aspectos que envolvem o controle e a evolução da matéria.

A utilização de instrumentos adequados de registro e controle permite a correta verificação das dimensões que envolvem os gastos públicos e torna-se uma importante atividade de Estado, ao auxiliar a viabilização da formulação e a programação de políticas financeiras e educacionais eficazes, mas em consonância com os anseios da sociedade.

Tomando-se como limitação de pesquisa os gastos públicos em educação dos municípios inseridos na região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, no período de 5 (cinco) anos, compreendido entre os anos de 2004 a 2008, este trabalho analisa diversos aspectos que envolvem os gastos públicos da área de educação, inclusive em consulta às diversas bases de dados e indicadores disponíveis referente à matéria.

Os resultados a serem alcançados, neste trabalho, pretendem mostrar que a demanda por sistemas de controle e de informações sobre os gastos e políticas sociais, principalmente as referentes aos gastos com educação, tem se tornado objeto de busca constante pelos diferentes agentes interessados e envolvidos nesta relação, e a consecução de elementos de referência adequados, é fundamental para a elaboração de indicadores financeiros e sociais para uma análise adequada.

Desta forma, o presente estudo visa tornar-se de grande importância para o desenvolvimento da cidadania, controle dos gastos públicos e dos gestores, no sentido de nortear os rumos das entidades governamentais, diante das novas exigências da sociedade e das limitações dos mais variados recursos.

Destacando-se as mudanças ocorridas no contexto legal a que os entes governamentais estarão sujeitos, e, sobretudo a evolução da consciência social através do papel de diversas organizações e da própria sociedade, pois, esta será a maior beneficiada diante da análise e do entendimento dos processos de gestão governamental e controle dos gastos públicos.

1 OBJETIVO

O objetivo geral do trabalho é o de demonstrar que através da análise dos gastos em educação dos municípios que compõe a região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, no período de 2004 a 2008, as finanças públicas na sociedade atual, em decorrência do o papel da sociedade e dos órgãos de controle governamentais, são de primazia para um perfeito controle e verificação da efetividade da aplicação dos recursos públicos em prol do bem-estar social, inserindo a necessidade de efetuar-se um controle que torne evidente a percepção do benefício dos gastos públicos em prol da sociedade.

O objetivo representando a estrutura principal do projeto da pesquisa pretende remeter ao resultado final da investigação, delimitando e direcionando o raciocínio a ser desenvolvido, na persecução do objetivo geral, que representa o rumo a ser seguido no presente trabalho, surgindo em seguida os objetivos intermediários.

Desta forma, através dos objetivos intermediários efetua-se a evidenciação dos esclarecimentos que inserem a pesquisa, propondo identificar e evidenciar os aspectos que envolvem a administração pública e a sociedade, analisar a responsabilidade socioambiental que está inserida as finanças públicas e descrever o caso a ser analisado, estabelecendo limites a serem estudados e orientando para que o objetivo geral seja alcançado com sucesso.

1.1 Hipótese

O controle dos gastos públicos em sido uma constante preocupação dos administradores públicos e que também é compartilhada com a sociedade, porém, com o desenvolvimento de novas tecnologias da informação e com o aumento do sentimento de cidadania, as finanças públicas passaram a desenvolver um papel de destaque neste cenário, necessitando estar atenta para que esteja adequada aos anseios da sociedade.

Neste sentido, a preocupação com a evolução dos gastos em educação, que passaram a ter sua orientação afetada pela ingerência da opinião pública e por diversas normas legais, será verificada, quanto à possível aplicação da análise do comportamento humano que envolve a preocupação política com a qualidade e o controle dos gastos públicos, passando a ter as suas ações e o seu desempenho acompanhado por uma demanda crescente por indicadores sociais e de desempenho.

Na persecução do respectivo objetivo em decorrência dos diferentes instrumentos legais que afetam a matéria e a sociedade, demandam as finanças públicas e aos elementos do

controle a busca por instrumentos que evidenciem satisfatoriamente a qualidade dos gastos governamentais, através da análise dos dados disponíveis pelo poder público.

1.2 Relevância do Estudo

O estudo é de grande importância para o desenvolvimento da cidadania, do controle dos gastos públicos e dos gestores, no sentido de nortear os rumos das entidades governamentais, diante das novas exigências da sociedade através das limitações dos mais variados recursos.

O aspecto social do presente estudo permite trazer para toda a sociedade a evidência de que a utilização de indicadores de percepção que abordem aspectos financeiros e sociais, através dos resultados em que possibilite avaliar os parâmetros decorrentes da utilização dos seus impostos para com os resultados destes quando revertidos em despesas com educação.

O respectivo estudo torna-se relevante no aspecto profissional, ao evidenciar para os administradores e membros do controle que atuam no setor público a possibilidade de inserir na gestão da coisa pública e nas tomadas de decisões, proposições de caráter financeiro com abordagem social, através da análise conjunta de dados financeiros e avaliação educacional.

A demanda por indicadores de desempenho no setor público é uma realidade crescente, que pode ser verificada por este autor de forma pessoal, e o presente estudo através da inserção de indicadores que permitam a percepção dos aspectos que envolvem os gastos em educação permite a possibilidade de despertar o interesse para a importância que o tema necessita alcançar.

Destacando-se as mudanças ocorridas no contexto legal a que os entes governamentais estarão sujeitos, e, sobretudo a evolução da consciência social através do papel das diversas organizações e da própria sociedade, pois, esta será a maior beneficiária diante da análise e do entendimento dos processos de gestão governamental e controle dos gastos públicos.

No nível acadêmico, a respectiva pesquisa objetiva trazer contribuições para o desenvolvimento de instrumentos de controle que insiram a percepção financeira e os aspectos que envolvem a aplicação dos gastos públicos em prol da sociedade, contribuindo com a transparência e a eficiência, sendo um foco acadêmico de *accountability* agregando valores ao tema.

2 METODOLOGIA

2.1 Introdução

Como modo de realizar este estudo, utilizou-se a pesquisa qualitativa, com corte temporal e espacial, denominada o estudo de caso.

Os métodos efetuados para o desenvolvimento deste estudo estarão sendo declarados neste capítulo.

Esta pesquisa foi realizada através da coleta de dados em bases disponibilizadas por diversas instituições, sistemas governamentais e acrescentando-se o arrolamento bibliográfico.

Desta forma, esta pesquisa de natureza exploratória, objetiva permitir o melhor conhecimento do problema através da análise dos dados relacionados às entidades objeto da pesquisa.

2.2 Formulação do Problema

A preocupação com a evolução dos gastos em educação, que passaram a ter sua orientação afetada pela ingerência da opinião pública e por diversas normas legais, torna a sua verificação, quanto à possível aplicação da análise do comportamento humano que envolve a preocupação política com a qualidade e o controle dos gastos públicos, passando a ter as suas ações e a sua evolução acompanhadas por uma demanda crescente por indicadores sociais e de desempenho.

A cidadania é um dos objetivos fundamentais da República previsto na Constituição Federal, e a educação representa um dos pilares fundamentais para que possa ser atingida a igualdade e a justiça como valores supremos da sociedade.

Para que alcancemos tais objetivos sociais, é fundamental que haja sistemas de controle dos gastos públicos que permitam a evidenciação de elementos indicativos e que sejam utilizados como instrumentos de análise da efetiva aplicação dos recursos públicos.

Para isso, torna-se fundamental a participação popular nas decisões políticas, definindo quem pagará a conta e como será aplicado o dinheiro arrecadado com os tributos.

Conforme estabelecido pela Constituição Federal (arts. 70; 74, I e II e 165 § 9º), os atos praticados pelos gestores públicos, visando à consecução da missão da entidade sob sua responsabilidade, são passíveis de controle quanto à legalidade, legitimidade, economicidade,

aplicação das subvenções e renúncia de receitas, através do controle externo e pelo sistema de controle interno.

Este dispositivo também passou a atribuir a *Governance* e a *Accountability* um enfoque de destaque.

Neste sentido, este trabalho visa responder aos seguintes problemas de pesquisa:

- Qual a importância das finanças públicas para a sociedade no controle dos gastos públicos em educação?
- Quais os principais aspectos que envolvem as finanças públicas e o comportamento humano na busca pela qualidade e controle dos gastos governamentais?

2.3 Análise e Escolha do Caso

A Região Metropolitana do Rio de Janeiro, também conhecida como Grande Rio foi instituída mediante a Lei Complementar nº20, de 1º de julho de 1974.

Com 11.812.482 habitantes em 2008, segundo dados do IBGE, é a segunda maior área metropolitana do Brasil, terceira da América do Sul e 23ª maior do mundo (projeções para 2008).

O Estado do Rio de Janeiro resulta da fusão de dois Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro, concretizada a 15/03/1975.

O Estado do Rio de Janeiro possui uma área de 43.766,6 km², dividindo-se em 92 municípios, agrupados em oito Regiões de Governo.

A composição da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro congregava até dezembro de 2008, 17 municípios, os quais concentram a maior parte da população do Estado, apresentando características e necessidades complexas.

Seus limites sofreram alterações, em anos posteriores, com a exclusão dos municípios de Petrópolis (1993), Itaguaí (julho de 2002), Mangaratiba (julho de 2002) e Maricá (outubro de 2001), que também faziam parte da Região Metropolitana, conforme a primeira legislação. Itaguaí foi novamente incluído no Grande Rio em outubro de 2009.

Os dados disponibilizados no site da STN representam um dos principais itens de informação e de análise dos aspectos financeiros que norteiam a região metropolitana do Rio de Janeiro, e que propicia a análise das informações referentes aos gastos com educação ocorridos na região e demais aspectos de semelhante significância no contexto social.

Conforme Siqueira (2005, p. 24) afirma, “A informação pode ser definida como um dado acrescido de um contexto, relevância e propósito. Requer um mínimo de análise para sua obtenção, através da avaliação humana. O conhecimento é a informação dotada de contexto, reflexão e síntese.”

A concentração populacional existente em determinadas localidades desta região, solicita a atenção diferenciada pelos poderes públicos, que devem possuir sensibilidade aguçada sobre à carência de investimentos em serviços públicos de qualidade e que possam suprir aos anseios de uma considerável parcela populacional.

A grande movimentação de recursos públicos nesta região representa enorme desafio para os gestores governamentais e órgãos de controle, sinalizando com a necessidade de demandar políticas públicas eficientes e de qualidade.

A implementação de indicadores e políticas que permitam uma percepção financeira e social sobre os serviços públicos orientará para a possibilidade de fornecer maior visibilidade de como a população avalia os serviços de utilidade pública e o grau de importância deles para a sociedade.

2.4 Justificativa da Escolha do Método

O foco deste estudo encontra-se na abordagem qualitativa, representando uma proposta sobre os aspectos subjetivos que envolvem as atividades de controle das finanças públicas e as políticas governamentais.

A pesquisa de natureza qualitativa evidencia a sua natureza exploratória, estimulando o pensamento livre sobre aspectos subjetivos, buscando a percepção e o entendimento do problema abordado, permitindo no entanto a interpretação.

Guerra (2006, p.25) afirma que na pesquisa qualitativa, as construções explicativas são elaboradas através da interação com os quadros de referências conceituais disponíveis no decorrer da pesquisa.

Na pesquisa qualitativa, a utilização da literatura de forma indutiva presente no trabalho em seção separada, conforme ilustrado por Gressler (2004, p.93), representa um elemento de orientação ao pesquisador, para que este no final do estudo, possa atuar como instrumento auxiliar na comparação e no contrastes do resultado.

A pesquisa exploratória na concepção de Cooper e Schindler (2003, p.142) torna-se apropriada no estudo total de áreas em que os dados desenvolvidos são de caráter limitados,

porém, na maioria dos estudos a exploração é o primeiro estágio de um projeto e é utilizada como instrumento de orientação para o pesquisador e também para o estudo.

A sua utilização caracteriza-se pela implementação de estudos em uma área muito nova em que são escassas as possibilidades de onde recorrer, e desta forma o objetivo deste trabalho é o de demonstrar que através da análise dos gastos em educação dos municípios que compõe a região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, no período de 2004 a 2008, as finanças públicas na sociedade atual, em decorrência do o papel da sociedade e dos órgãos de controle governamentais, são de primazia para um perfeito controle e verificação da efetividade da aplicação dos recursos públicos em prol do bem-estar social, inserindo a necessidade de efetuar-se um controle que torne evidente a percepção do benefício dos gastos públicos em prol da sociedade.

Money et Al (2003, p.84) enfatizam que a pesquisa exploratória pode assumir diversas formas e que podem ser muito vantajosas na compreensão de uma questão, e cita como exemplo, uma completa revisão da literatura em arquivos que podem representar uma excelente base de dados.

Na pesquisa exploratória a revisão da literatura também possui papel de destaque como elemento integrante de uma parte inicial de um plano descritivo e incentivador da descoberta e se bem conduzida pode representar a abertura de caminhos para novas concepções e comportamentos.

2.5 Coleta de Dados

O levantamento de dados primários e o levantamento de dados secundários são etapas que compõe o processo de coleta de dados característico do estudo de caso.

Na concepção de Cooper e Schindler (2003, p.132), a busca da literatura secundária representa o primeiro passo para um estudo exploratório.

Dentre as principais fontes para o pesquisador na exploração de dados secundários destacam-se os relatórios de pesquisas e arquivos da própria organização e os documentos publicados e preparados pelos autores de fora da organização, exigindo uma bibliografia adequada à pesquisa.

O levantamento de dados secundários possui como destaque principal a parte de amadurecimento do caso escolhido, possuindo como principais etapas, a escolha e a seleção dos elementos disponíveis, tais como os livros e os artigos publicados.

Representando as fontes brutas de dados, consideradas primárias, as leis e regulamentações.

Cooper e Schindler (2003, p.84) destacam que os dados primários são buscados pela sua aproximação com a verdade, exigindo um cuidado especial ao planejar os procedimentos necessários para a coleta de dados.

Em relação aos meios, foi empregada pesquisa bibliográfica e documental.

A utilização da pesquisa bibliográfica teve como objetivo o de recolher na literatura relacionada ao tema, os conceitos e definições que dão fundamentos à pesquisa, estabelecer ligação nessa área de conhecimento, analisando os gastos públicos em educação e os aspectos que envolvem as finanças públicas e a sociedade

A pesquisa documental foi realizada através do exame dos relatórios e indicadores disponíveis nos sites de instituições e órgãos governamentais.

A facilidade de acesso às informações e aos dados necessários para a pesquisa, diante da imensa base de dados disponível pela STN, insere para o contexto acadêmico o interesse pelo estudo do respectivo tema, privilegiando o desenvolvimento da pesquisa.

A concepção de Guerra (2006, p.47) insere que na pesquisa qualitativa o tamanho da amostra depende dentre outras coisas, do estatuto da pesquisa, e, sendo esta de natureza exploratória, o universo verificado no presente trabalho atingiu os municípios da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro e que informaram os seus dados no sistema de controle da educação sob responsabilidade do Governo Federal, denominado FINBRA.

Neste sentido, ficaram de fora da pesquisa os municípios de Guapimirim e Seropédica, por não terem seus dados integralmente disponibilizados no sistema governamental FINBRA.

Gressler (2004, p. 180) destaca que, “A evolução tecnológica na informática e nas telecomunicações tem propiciado novas técnicas para coleta e transmissão dos dados pesquisados.”

A pesquisa de caráter qualitativo apresenta também um caráter retroativo, repousando no presente contexto os dados a serem coletados em que transitará a análise da questão a ser explorada pelo investigador.

Desta forma, de maneira lógica, não se classificam como amostras os universos de análises qualitativas já que este é um conceito ligado a uma representatividade estatística e não a representatividade que se pretende neste tipo de pesquisa.

Considerando que os municípios são responsáveis quase que totalmente pela rede de ensino infantil e fundamental a pesquisa concentrou-se neste segmento de ensino.

Além de exibir a análise das informações acima para cada cidade da Região Metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, a pesquisa proporciona a comparação dos dados das cidades selecionadas, permitindo observações sobre cada item presente na consulta, e formas de análise de cada indicador, além de evidenciar os limites legais na aplicação de recursos em educação, para determinados itens analisados.

Dentre as delimitações da pesquisa, foram analisadas as informações posicionadas no período que compreendem os anos de 2004 a 2008, sendo o objetivo incluir as informações disponíveis, para que seja possível visualizar séries históricas, a exportação dos dados apresentados e a geração de figuras através de gráficos.

As proposições decorrentes das amostras trabalhadas nesta pesquisa inserem de forma qualitativa, destacando-se pela possibilidade das análises levarem a proposições de caráter indutivo, diante dos dados obtidos, resultando em interpretações dos fenômenos analisados.

A representatividade dos dados deve ser considerada como fator de agregação da pesquisa, em face da amostra analisada, pois, insere que o conjunto utilizado para a resolução dos problemas inicialmente propostos, devido à facilidade do acesso às informações, permitiu de maneira sistemática a inclusão da quase totalidade dos municípios da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro contribuindo para o resultado a ser alcançado.

Cooper e Schindler (2003, p.142) inserem que a pesquisa exploratória torna-se apropriada para áreas em que os dados desenvolvidos são limitados, representando na maioria dos estudos um estágio que orienta o pesquisador.

Cumprida a etapa da coleta de dados e da revisão da literatura, torna-se necessário passar para a próxima etapa, que compreende a análise e a descrição do caso, seguindo-se da exploração dos dados.

Nesta etapa é elaborado um roteiro escrito com as informações coletadas, registrando as referências bibliográficas, codificando-se os dados e efetuado o confronto com a teoria existente e da análise e descrição dos indicadores.

3 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A SOCIEDADE

Bobbio (*apud* Bath, 1992, p.51), afirmou que o amplo reconhecimento de que o notável exemplo da teoria orgânica da sociedade deve-se a teoria platônica do Estado.

Pois, concebia a sociedade (ou o Estado) como um verdadeiro organismo, á imagem e semelhança do corpo humano, como destacado por Bobbio (*apud* Bath, 1992, pag. 52), “Como na república ideal, às três classes que compõem organicamente o Estado correspondem três almas individuais: a racional, a passional e a aperitiva; do mesmo modo, as formas de governo podem também ser distinguidas com base nas diferentes almas que as animam.”

O destaque dado ao respectivo tema por Bobbio (*apud* Bath, 1992, p.53), não se desenvolveu perfeitamente, mas não deixava dúvidas de que a constituição ideal é dominada pela alma racional, que também seria indubitável que a constituição timocrática, aquela que exalta o guerreiro, mais do que o sábio seria dominada pela alma passional.

A República é uma descrição da melhor forma de constituição; O Político é uma investigação, estudo e descrição do melhor tipo de governante - o rei-filósofo, que possui a ciência do bom governo. O que nos interessa aqui é apenas um trecho de Platão em que o filósofo expõe suas ideias sobre as formas de governo. (BOBBIO, 1909, *apud* BATH, 1992, pag. 53).

Para uma melhor compreensão e entendimento dos aspectos que envolvem a administração pública, torna-se necessário o entendimento do surgimento do sentido do termo "estado", pois, diversos podem ser o seu entendimento, variando em conformidade com o sentido de sua aplicação.

No contexto de sociedade política o seu surgimento ocorreu no século XVI, na obra "*O Príncipe*", de Maquiavel.

O poder do príncipe também abordado por Weber (2010, p.61), insere que o desenvolvimento do Estado moderno possui este como ponto de partida, que detém a força administrativa em utilizar os recursos financeiros e o poder de gestão para fins políticos.

Tornando-se importante o fato de que o Estado assume o papel de um ente personalizado e que como tal, necessita relacionar-se externa e internamente, e neste caso, segundo Carvalho Filho (2005, p.1), atua como pessoa jurídica de direito público, com capacidade para adquirir direitos e contrair obrigações.

Há um consenso entre os autores no sentido que a expressão "administração pública" é de certo modo duvidosa, exprimindo mais de um sentido. Uma das razões para o fato é a extensa gama de tarefas e atividades que compõem o objetivo do Estado. Outra é o próprio número de órgãos e agentes públicos incubidos de sua execução. (CARVALHO FILHO, 2005, p. 9).

Carvalho Filho (2005, p.10) insere que a Administração Pública não deve ser confundida com qualquer dos poderes estruturais do Estado, principalmente ao poder executivo, ao qual constantemente atribui-se a função administrativa e que a melhor forma de compreender a Administração Pública, pode estar inserida na definição com que os órgãos e entidades executam a atividade do Estado.

Porém, a proposição analisada por Medauar (2009, p.47), vem a ilustrar que ao ser considerado o aspecto funcional, a administração pública encontraria o seu significado em um conjunto de atividades de competência do Estado, com o objetivo de auxiliar as instituições de caráter político no desempenho das funções de governo e que organizam a realização das finalidades públicas disponibilizadas por estas instituições, citando como exemplo o ensino público.

Como insere Meduar (2009, p. 47), “Sempre houve dificuldade de fixar com precisão o conceito de Administração Pública. Diz-se mesmo que a Administração se deixa descrever, mas não se deixa definir, sobretudo ante sua complexidade e o caráter multiforme de suas atuações.”

Thomas (1988, p.14) evidencia que os princípios relacionados aos cidadãos de um Estado, encontram-se presentes, não importando a existência de diferenças entre estes, o status social, a autoridade ou a riqueza, porém, são igualmente iguais em aspectos políticos, estando os cidadãos em pé de igualdade a todos os outros em que cada um possui certos direitos individuais que limitam qualquer cidadão o poder fazer em relação a qualquer outro.

Esses direitos também limitariam o que o Estado pode fazer para qualquer um dos seus cidadãos e para aqueles que detêm a autoridade no sistema de governo, ou em outras instituições políticas, pois, devem ser considerados como não fazer algo para o seu próprio ganho, vantagem ou prestígio, mas para promover o bem dos seus concidadãos.

Desta forma, o governo seria instituído para garantir que os direitos dos cidadãos sejam respeitados por todos, e para promover o bem dos cidadãos.

Di Pietro (2006, p.67) ao analisar a definição do vocábulo administração, efetua a sua definição como a que este tanto pode abranger a atividade superior de planejar, dirigir, comandar, assim como a atividade subordinada de executar.

Neste sentido, alguns autores dariam ao respectivo vocábulo no direito público, um sentido amplo para abranger a legislação e a execução. No entanto, outros efetuariam a inclusão da função administrativa propriamente dita e a função de governo.

No Brasil, a administração pública pode ser caracterizada pela existência de órgãos e entidades que desempenham a atividade administrativa do estado, estando a sua organização dividida em administração direta e indireta.

Consoante Di Pietro (2006, p.68), seriam dois os sentidos em que mais comumente seria utilizada a expressão Administração Pública, a saber:

- Sentido subjetivo, formal ou orgânico: Designaria os entes que exercem a atividade administrativa, compreendendo pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos que desempenhariam a atividade estatal.
- Sentido objetivo, material ou funcional: Designaria a atividade a ser exercida pelos entes, representando a própria função de execução da Administração Pública.

Tornando-se evidente a distinção que alguns autores efetivamente fazem, considerando a ideia de planejar e executar, que culminaria com a relação da administração pública e o governo, este último ente político.

Esta distinção, torna-se necessária compreender a dicotomia entre a Administração Pública e o Governo, que segundo Di Pietro (2006 p.69), embora o poder estatal seja uno e indivisível e indelegável, ele desdobra-se em três funções: a legislativa, a executiva e a jurisdicional.

Desta forma, em paralelo a estas três funções, surge a função política ou de governo, que no Brasil, é exercida pelos poderes Executivo e Legislativo.

Neste sentido, as concepções de administração pública inseridas por Carvalho Filho Carvalho Filho (2005, p.10), Di Pietro (2006 p.69) e Meduar (2009, p. 47) encontram as suas bases no poder estatal de desenvolver e desempenhar as suas funções em prol do desenvolvimento do bem estar coletivo.

3.1 Histórico e Evolução

A evolução da administração pública no Brasil acompanhou os períodos históricos, evoluindo através dos períodos colonial, imperial e pela república.

A estrutura político administrativa seguiu o modelo português, de origem patrimonialista com a prática da distribuição dos cargos baseada na troca de favores e afeição.

As capitanias hereditárias representaram o primeiro sistema administrativo implantado no Brasil.

O governo geral instituído inicialmente tinha como objetivo apoiar as capitânias, inclusive culminando com a criação de cargos, como o de ouvidor geral e de provedor mor da fazenda.

Apresentando características que se encontram presentes até os dias atuais na administração pública, como a presença dominante do Estado.

A elevação do Brasil a sede da coroa culminou com o aumento significativo da arrecadação e a instalação de serviços públicos, assim como a remuneração de servidores públicos diferenciada.

Em 1824 surge a primeira constituição inspirada na constituição francesa e estadunidense, a qual institui o poder moderador que fiscalizaria os atos do imperador e a eleição de deputados a cada 4 (quatro) anos.

Este período seguiu-se com a insolvência do Banco do Brasil e o crescimento da dívida pública.

A constituição de 1891 apresentava a República representativa federativa com três poderes e reorganizava os serviços da administração federal.

O período da república apresentou algumas características da administração estatal, presente até os dias atuais, como:

- Aumento da burocracia;
- Financiamento dos serviços públicos municipais;
- Normas de contratação no serviço público;
- Normas sobre a participação dos municípios nos tributos da União;
- Programa estratégico de desenvolvimento com orçamento plurianual;
- Criação de planos de metas para a educação com um foco gerencial.

O crescimento da atividade administrativa, principalmente no âmbito social, evidenciado pela ampla inserção nas Constituições de preceitos inerentes a respectiva matéria, tornou-se uma característica do desenvolvimento da atividade estatal.

A Constituição da República do Brasil de 1988 apresenta esta característica, evidenciada no Título III, denominado "Da organização do Estado", o qual traz inserido o Capítulo VII, intitulado "Da administração pública, assim como, o Título II denominado "Dos Direitos e Garantias Fundamentais", que traz inserido o Capítulo II, intitulado "Dos Direitos Sociais", o qual inseriu a educação.

Sendo assim, a necessidade de desempenhar e dar fiel cumprimento à finalidade inserida no artigo 6º da Constituição, cujo objetivo é a garantia dos direitos sociais e a realização do bem comum, que venha a permitir o cumprimento e a execução desta finalidade

e de outras previstas em lei, a atividade estatal deve propiciar serviços públicos através da Administração Pública, que assim, compreenderia todo o conjunto de órgãos, funções e agentes públicos com a finalidade de desenvolver as atividades do Estado, visando à consecução efetiva dos interesses coletivos.

A atividade estatal deve ser realizada em conformidade com o disposto no Art. 37 da Constituição vigente, que estabelece que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da união, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecendo aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dentre outras especificidades.

Em conformidade com o disposto no Decreto Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, a classificação da organização da Administração Pública no Brasil divide-se em direta e indireta.

A Administração direta é a composta por serviços integrados a atividade estatal, como a presidência da república e ministérios.

A Administração indireta é a composta por entidades de personalidade jurídica própria e criadas por lei, como autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Meirelles (1998, p.603) ao analisar a respectiva matéria, destaca que a Administração não se constitui somente de serviços, mas, sim de órgãos a serviço do Estado, na gestão de bens e interesses qualificados da comunidade.

Estaria, portanto, a dicotomia da definição de Administração direta e indireta estritamente ligada à distinção da definição de Administração centralizada e descentralizada, pois, no primeiro caso o serviço é prestado pelo poder público e seus órgãos componentes, em seu nome e sob sua responsabilidade, enquanto que no segundo caso a execução dos serviços é transferida, por delegação, para as entidades que a executarão com certa autonomia.

Neste sentido, tanto a Administração centralizada ou descentralizada devem observar e obedecer aos princípios constitucionais básicos explícitos no Art. 37 da CRFB, que em conformidade com a doutrina predominante compreendem:

- Princípio da Legalidade - a administração deve sujeitar às normas legais e atuar em conformidade com os princípios constitucionais, estando e de acordo com a lei e o direito;
- Princípio da Impessoalidade - Encontra-se associado ao princípio da finalidade, pois significa que o atendimento do interesse público leva o agente

público a dever tratar a todos de forma igual, que também define o Princípio da Isonomia ou Igualdade.

- Princípio da Moralidade Administrativa - A doutrina define como a necessidade de a Administração Pública deve atuar com ética, com honestidade, com integridade de caráter.
- Princípio da Publicidade - Atem-se ao tema transparência ou visibilidade, que também é tratado como a divulgação ampla dos atos administrativos, que só pode ser restringida em alguns casos extremos previsto em lei.
- Princípio da Eficiência - Vincula a Administração Pública à ideia de atuar de modo rápido, com presteza, racionalidade e perfeição.

Neste contexto, como afirma Di Pietro (2006, p. 80, Apud José Cretella Júnior (Revista e Informação Legislativa, v. 97:7)), “Princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subsequentes. Princípios neste sentido são alicerces da ciência.”

Da Silva (1999, p.95), em análise aos princípios constitucionais, evidencia que as normas constituem preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou vínculo, reconhecendo por tanto as pessoas ou as entidades, a faculdade de realizar certos interesses por ato próprio exigindo ou abstendo-se em função de outrem, e, por outro lado, torna-se objeto de criação de vínculo de pessoas ou entidades à obrigação de submeter-se às exigências de realizar uma prestação, ação ou abstenção em favor de outrem.

Conforme insere Da Silva (1999, p. 96), “Os princípios são ordenações que irradiam e imantam os sistemas de normas.”

A análise comparativa das definições inseridas por Di Pietro (2006, p. 80) e Da Silva (1999, p. 96) revelam em comum, que os princípios são os basilares que orientam as normas, e neste sentido devem ser valorizados como um valioso instrumento indicador do rumo a ser seguido.

O artigo 6º do DL 200/67, já havia inserido anteriormente princípios fundamentais que devem orientar a Administração Pública nas suas atividades e que precisam ser observados.

Constituindo como princípios fundamentais, os seguintes: Planejamento, Coordenação, Descentralização, Delegação de Competência e Controle.

Meirelles (1998, p. 606) nos remete aos conceitos e definições dos princípios fundamentais, a seguir expostos:

- **Planejamento:** A atividade precípua da Administração Pública é a promoção do bem-estar social, e o governo só agirá de acordo com um planejamento pré-estabelecido com a finalidade de promover o desenvolvimento econômico e social. O planejamento se faz por meio de: um plano geral de governo; de programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual; do orçamento-programa anual; e da programação financeira de desembolso e o desenvolvimento nacional é obtido pelo aperfeiçoamento da ordem social e pela preservação dos direitos e garantias individuais.
- **Coordenação:** Visa uma ação integrada para evitar duplicidade de atuação e a dispersão de recursos. A coordenação é feita em todos os níveis da administração pública: chefias, reuniões de ministros, presidente da república. Desta forma, nenhum assunto poderá ser à decisão superior, sem que outra autoridade competente o tenha coordenado.
- **Descentralização:** O detentor do poder da administração é o Estado e este passa a terceiros atividades públicas ou de utilidade pública, mas sem deixar de fiscalizá-las e com isso o Estado passa a atuar indiretamente. A descentralização pode ser feita: dentro dos quadros da Administração, distinguindo-se claramente o nível de direção do de execução denominada como desconcentração da Administração, que significa a repartição de funções em vários órgãos, quando estejam devidamente aparelhados. A desconcentração da administração opera desde logo pela distinção entre os níveis de direção e execução.
- **Delegação de Competência:** Considera o princípio autônomo de transferência de competência a subordinados indicando a autoridade delegante, a autoridade delegada e as atribuições objeto de delegação. É uma maneira de descentralização e tem caráter facultativo e transitório, obedecendo a razões de oportunidade e conveniência.
- **Controle:** O controle das atividades administrativas no âmbito interno da administração é, ao lado do comando, da coordenação e da correção, que efetiva o exercício do poder hierárquico. Constitui um dos significados de supervisão a ser feito pela chefia sobre os subordinados, feita por sistemas de contabilidade e auditorias dentro do próprio órgão e pelo sistema de controle interno.

3.2 As Finanças Públicas e a Sociedade

Bonavides (2004, p.61) ao efetuar a conceituação de Estado, trabalha com a definição de que a perfeita precisão da concepção do termo encontra-se embaraçada no decorrer da evolução humana e da sociedade.

Porém, o Estado como ordem política da sociedade torna-se conhecido desde a antiguidade até os dias atuais, e que, no entanto, nem sempre teve esta denominação ou realidade.

Como diz Bonavides (2004, p.62), “O emprego moderno do nome Estado remonta a Maquiavel, quando este inaugurou o Príncipe com a frase célebre: Todos os Estados, todos os domínios têm tido ou têm império sobre os homens são Estados, e são repúblicas ou principados.”

Desta forma, destacam-se três acepções inerentes a definição de Estado, a saber:

- Acepção filosófica: Pertencente a Hegel, que definiu o Estado como uma realidade da ideia moral, como síntese do espírito objetivo, o valor social mais elevado que concilia a contradição Família e Sociedade.
- Acepção jurídica: Kant viu no Estado um ângulo jurídico, concebendo este como a reunião de uma multidão de homens, vivendo sob as leis do Direito.
- Acepção sociológica: Oswaldo Sepengler, Oppenheimer, Duguit e outros, passaram a dar uma concepção marcadamente sociológica, que pela sua origem e a sua essência não passariam de uma instituição social, que um grupo vitorioso impusera a um grupo vencido.

Neste sentido, Bonavides (2004, p.66) aponta que de todos os conceitos já referidos, o de Duguit é o que encontra melhor inserido no contexto da definição dos elementos constitutivos que a teoria política reconhece como integrantes do Estado, e seriam elementos de ordem formal e material.

De ordem formal, existe o poder político na Sociedade, que surgiria do domínio dos mais fortes sobre os mais fracos.

De ordem material, o elemento humano se qualificaria, em diferentes graus distintos, como população, povo e nação.

Com o desenvolver da atividade estatal e a evolução da humanidade, a importância do estado de bem-estar social tornou-se imensa, que segundo Appio (2009, p.86) constituiu-se em um verdadeiro paradigma, pois, não haveria um centro das decisões políticas em um

determinado espaço territorial, mas sim, a convergência de interesses econômicos num plano global.

No plano interno, o Estado-providência acaba sendo apontado como a causa de todas as mazelas do Estado contemporâneo brasileiro, quando em verdade, a adoção dos postulados econômicos da globalização é que levam o país à ingovernabilidade, além de afetar a democracia, em especial nos países periféricos."(APPIO, 2009, p. 87).

O estudo da sociedade em geral, segundo Filomeno (1994, p.64), levaria a conclusão de que qualquer sociedade deve necessariamente dispor de elemento humano que a constitui, bem como um local, onde desenvolve as relações sociais, o que propiciaria a própria formação da constituição pela materialização de seus atos constitutivos, sendo denominada "constituição".

Desta forma, a presença dos elementos formais estaria caracterizada através da existência de Ordenamento Jurídico e de um Governo Soberano.

Silva (2009, p.7) destaca, que as tentativas de mudanças de um estado burocrático para um estado gerencial possui marcos históricos, tais como o Plano Diretor de Reforma do Parelho do Estado de 1995, a Emenda Constitucional nº 19 de 1998, o *New Public Management*, o *Progressive Era*, sendo todos caracterizados pela base no modelo neodeselvimentista, cuja origem foi à ruptura em relação ao tradicional paradigma do Estado-Administrador, seu direcionamento para o usuário do serviço, cidadão-cliente e para o resultado, porém com características de enfoque social.

A atividade estatal deve ser realizada em conformidade com o disposto no Art. 37 da Constituição vigente, que estabelece que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da união, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dentre outras especificidades.

O Ordenamento Jurídico caracteriza-se pela presença da palavra "direito", e, por conseguinte através de normas estabelecidas pelo Estado, que visam garantir a própria ordem social, sendo comportamentais por características, à medida que por excelência determinam uma maneira de ser ou de agir.

Na concepção de Filomeno (1994, p.81), “Desta forma, pode-se definir ordenamento jurídico como sendo o conjunto das normas constitutivas e comportamentais criadas pelo Estado, mediante processo adequado, e por meio de órgãos aos quais a Constituição confere poderes para tanto.”

A teoria das finanças públicas destaca que de forma geral o mercado apresenta falhas necessitando da presença do governo.

A análise dos fenômenos decorrente das falhas de mercado e que impedem que a economia alcance o ótimo de Pareto, ou seja, o estágio de *welfare economics*, ou estado de bem-estar social através do livre mercado, sem interferência do governo.

Como destaques apresentam-se a existência dos bens públicos, a existência de monopólios naturais e as externalidades, e como exemplo, a educação que pode ser considerada uma externalidade positiva por aumentar o bem-estar, diminuir a criminalidade e permitir um melhor desenvolvimento social.

O governo deverá agir no sentido de inibir atividades que causem externalidades negativas e incentivar atividades causadoras de externalidades positivas.

Segundo a teoria das finanças pública, um governo possui funções alocativas, distributivas e estabilizadoras.

Como função alocativa pode relacionar-se à alocação de recursos por parte do governo a fim de oferecer bens públicos (ex. rodovias, segurança), bens semi-públicos ou meritórios (ex. educação e saúde), desenvolvimento (ex. construção de usinas), etc.

A função distributiva representa a redistribuição de rendas realizada através das transferências de recursos, dos impostos e dos subsídios governamentais.

Como exemplo poderia citar-se a destinação de parte dos recursos provenientes de tributação ao serviço público de saúde e educação, serviços os quais poderiam ser mais utilizados por indivíduos de menor renda.

Como função estabilizadora destaca-se a aplicação das diversas políticas econômicas a fim de promover o emprego, o desenvolvimento e a estabilidade, exigidos pela incapacidade do mercado em atingir estes objetivos.

Diante da preocupação atual com a redução do "tamanho" do Estado e o controle dos gastos públicos, a participação das finanças públicas na economia é de extrema importância, e inúmeras são as funções desempenhadas, possuindo papel de destaque no auxílio das tomadas de decisões de políticas na área da educação, saúde, defesa, policiamento, justiça ou no acompanhamento e controle da demanda por investimentos econômico-social.

3.2.1 A Informação e a Contabilidade

A busca pela definição de informação segundo Dumont et Al (2006, p.34) encontra na ausência de um conceito unânime que defina a sua principal característica, porém, grande parte da literatura enfoca aspectos econômicos e legais, o qual neste contexto, e por ser a preocupação principal dos estudos, poderia ser considerada como:

Conforme Dumont et Al (2006, p. 34), “Informação é a mensagem transmitida da interpretação de um ou mais dados, ou, de forma mais simples, de um dado ou conjunto de dados, com valor agregado implícito objetivando uma comunicação.”

Dumont et Al (2006, p.27) destaca que a validade da informação torna-se necessária, pois, qualquer informação é acompanhada de um sistema de valores e dependente de diversos fatores. Porém, a informação estaria sujeita a interpretação de um receptor que poderá variar de acordo com o tempo, com a sua veracidade ou com a sua ambiguidade. Boa ou ruim, a informação não poderá ser invalidada por ser um patrimônio que necessita ser avaliado, mantido e tratado pela organização.

Urge, sempre mais, na ciência contábil, o desenvolvimento de estudos observando a abordagem sistêmica, uma vez que ela busca estudar o patrimônio aziendale. A realização, com eficiência e eficácia, desse objetivo requer a utilização do enfoque sistêmico, tanto no âmbito interno como no externo. Deve-se utilizar a Teoria Geral dos sistemas para agilizar o processo informativo dentro da organização, para racionalizar suas operações, para preparar resultados mais precisos e confiáveis e para explicar o porquê das mutações ocorridas no patrimônio. (KROETZ,2000, p. 27).

A estrutura existente na organização apresenta uma variedade de modelos e elementos, que pode interferir de forma direta ou indireta nas informações necessárias à implantação de controles pelos diversos setores, principalmente a área contábil.

Este fator não poderia deixar de ser analisado e considerado pelos gestores da organização, uma vez que a possibilidade desta ocorrência pode culminar com a geração de custos e distorções.

Os efeitos e resultados da transferência assimétrica de informações precisam ser conhecidos e identificados pelos profissionais da gestão, e neste sentido, a contabilidade representa uma importante ferramenta de auxílio para o planejamento, direção e controle.

O surgimento de soluções eficientes para o desenvolvimento de políticas que visem o aprimoramento do controle na transferência das informações e a redução de custos necessita da atenção especial da área contábil inserida na organização, pois, poderão ocorrer conflitos entre os diversos agentes envolvidos neste contexto, ao perseguirem e priorizarem os interesses que se encontram sujeitos a transformar a ação num foco de conflito.

A possibilidade da manifestação de conflitos entre os mais variados interesses dos agentes, decorrente das relações necessárias e estabelecidas na estrutura organizacional, pois possui como principais características as origens de desvios e o surgimento da assimetria de informação, que em muitos casos a organização poderá encontrar na contabilidade um forte aliado na solução destes conflitos.

Inicialmente, é preciso que os administradores e responsáveis pelos atos elejam de forma correta os seus representantes e fiscalizem sempre que possível as ações destes, no sentido de garantir um melhor planejamento e cumprimento dos objetivos, pois, em um segundo momento aparecerá outros atores responsáveis pelo controle e pela execução.

O conflito de interesses entre os agentes envolvidos no controle, que pode prejudicar o estabelecimento dos objetivos e a sua execução, podendo afetar às diversas áreas, principalmente a contabilidade, pois esta área caracteriza-se pela necessidade de receber informações perfeitas e confiáveis para o cumprimento integral do seu papel, caso contrário, também poderá estar sujeita aos reflexos da ocorrência deste conflito.

Por outro lado, poderá ocorrer um aumento dos custos para implementar políticas de controle necessárias para coibir os desvios entre as atividades de delegação, no sentido de reduzir e impedir o surgimento de divergências nas informações a serem repassadas, e que poderiam afetar aos diversos setores, principalmente a área contábil.

A atividade de planejamento precisa estar atenta para estes aspectos, no sentido de avaliar o que a organização necessita e os gestores realmente precisam e querem.

Os desenhos das organizações, segundo Arruñada (1998, p.52), evidenciam e reproduzem a mesma lógica que a economia, podendo obter vantagens associadas à especialização dos recursos produtivos, contendo somente custos de intercâmbio e que a condição torna-se limitada, aos âmbitos das organizações. Neste sentido, tanto as decisões de especialização como as decisões que visem reduzir os custos de intercâmbio são frutos dos processos de decisão relativamente artificiais e que diferem substancialmente dos próprios mercados.

Como recomendação de caráter essencial, tem-se que as estruturas das organizações devem disponibilizar e incentivar ao máximo a disseminação de informações extremamente necessárias para a previsão e a execução das atividades, contribuindo desta forma, para a diminuição da assimetria informacional e para com a redução dos custos que por ventura delas sejam decorrentes.

Gheventer (2005, p.47) ilustra o aspecto recorrente no setor governamental, relatando importantes fatores e características em face da delegação.

[...] os políticos atendem as pressões exercidas por grupos de interesses por razões bastante claras: suas sobrevivências políticas dependem de votos e apoios político. Não responder satisfatoriamente àquelas demandas implica na substituição por outros políticos. Entretanto, por via de regra os políticos são obrigados a delegar a responsabilidade das decisões para a burocracia. pois, a delegação implicaria que os burocratas terão mais informações que os políticos. (GHEVENTER, 2005, p. 47).

A evidência da forma de como os aspectos organizacionais podem atuar e exercer influências nas rotinas, na delegação e no controle das organizações, sejam estas públicas ou privadas, pode ser apresentado através de relações políticas ou estruturais.

Neste mesmo sentido, o aspecto motivacional também precisa ser considerado ao estabelecer-se as rotinas das organizações.

Arruñada (1998, p.87) aponta como fator desaconselhável, a elevação da especialização para atingir tomadas de decisões econômicas constantemente exigidas pelo mercado e pela própria organização, se os volumes de dados a ser produzido representarem custos elevados. O que apontaria para um dos principais problemas de estrutura interna e para a criação de um controle adequado, pois, para que as estruturas organizacionais trabalhem adequadamente, torna-se essencial que haja um desenvolvimento coerente e equilibrado entre a delegação da decisão, a avaliação de desempenho e a compensação.

A busca constante por esse equilíbrio é um objetivo importante na tarefa a ser desempenhada pelos gestores diante da atuação do controle e esperada ansiosamente pela contabilidade.

Dentre as principais características a serem observadas na busca pela utilização de instrumentos de controle eficientes, poderia ter como evidência a ocorrência quase que frequente da implementação de sistemas formais, automáticos e complexos de controle para medir ou aferir o desempenho através de indicadores, tornando-se apenas um modelo de atuação no processo da informação espontânea dentro da hierarquia da gestão, e não, possuindo as características de um instrumento que permita o reconhecimento de algum modelo de compensação com base também no desempenho.

Desta forma, a sua utilização sobrecarrega em muitos casos a área contábil com interesses distintos do pretendido e necessários a um controle adequado e que realmente permita a elaboração de relatórios gerenciais que contribuam na redução de possíveis ocorrências de assimetrias.

A utilização de mapas informacionais poderia ser destacada como forma de instrumento de controle, que possui uma importante atuação como elemento auxiliar no

controle e no acompanhamento das informações gerenciais, principalmente quando da existência de delegação.

Siqueira (2005, p.74) aborda que diversas organizações utilizam este instrumento como forma de auxiliar na visualização dos mais variados setores.

[...] o mapa informacional tem como objetivo identificar onde se encontra determinada informação, seu responsável, seu histórico de utilização, a quem se destina e seu nível de acesso. Seu principal benefício é poder facilitar a localização e, conseqüentemente, o acesso às informações em uma organização. (SIQUEIRA, 2005, p. 74).

Nos diferentes níveis, a quantidade de informação que necessita ser transmitida, carece de uma demanda constante por elementos de controle e que podem representar a incidência de custos inesperados, porém cada vez mais necessários para a sua correta disponibilidade e transferência em tempo adequado a exigência que permita uma tomada de decisão precisa.

O profissional da área contábil e os gestores necessitam estar atentos à possibilidade do surgimento de custos no decorrer do processo de transferência da informação, os quais segundo Arruñada (1998, p.53) incluiu o fato de produzir e transmitir, assim como, o de utilizar a informação incorreta e o de decidir sem a informação. E que neste sentido, também seria razoável pensar que o custo da informação poderia diminuir, à medida que se delega até um determinado nível hierárquico da estrutura organizacional.

No entanto, a ocorrência da delegação para a autonomia da tomada de decisões possui um aspecto que deve ser abordado, em decorrência da sua importante ligação com as relações existentes pelo fato de ao praticar a delegação de poder, também estaria sendo transferida determinada autonomia, conforme observa Davenport (1999, p. 138), ao considerar que o ato de delegar seria o primo em segundo grau da autonomia, o quão íntimas estas relações estão.

A possibilidade de existência de fatores que contribuam no impacto das informações, em decorrência da delegação, coloca a contabilidade em estágio de atenção, principalmente, devido ao destaque que pode ser dado a possibilidade de ocorrerem fatores que venham a afetar a exatidão e a rapidez das informações que se fazem necessárias aos registros contábeis.

Davenport (1999, p.138) manifesta, utilizando o termo "*empowerment*", que significa abrir mão de controle, como um exemplo simples, a possibilidade de poder ocorrer à transferência do poder do gerente para um funcionário, repassando mais uma vez para a contabilidade a necessidade de ficar atenta quanto aos possíveis desvios que poderão afetá-la ao receber a informação para a elaboração de relatórios que serão utilizados como instrumentos auxiliares do controle.

Em grande parte, o movimento do "empowerment" é um esforço para romper os insistentes grilhões da administração científica estabelecida por Frederick Taylor. Ele acreditava que conceder arbítrio a trabalhadores não motivados simplesmente lhes dava ocasião de refrear o empenho e tolera a produtividade. (DAVENPORT, 1999, p.138).

3.2.2 A Transparência

A discussão da qualidade da informação contábil tem sido amplamente debatida, principalmente no que se refere ao setor governamental, o que segundo Araújo (2004, p.1) contribui para a transparência, enfatizada com a introdução no ordenamento jurídico vigente da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que veio a contribuir como um agente facilitador na obtenção de informações do setor público e com importante impacto na *accountability*.

Araújo (2004, p.1) complementa que a Contabilidade Governamental tornou-se um importante instrumento de gestão, proporcionando informações basilares para o cumprimento do ordenamento jurídico e da garantia de implantação de controles adequados aos atos praticados em decorrência das normas vigentes.

A transparência tornou-se uma consequência necessária para que todos os agentes tenham assegurado elementos adequados para as tomadas de decisões e que possuam a confiança necessária as ações das entidades do setor governamental, possibilitando a prática de uma gestão correta aliada às suas atividades necessárias e à dos indivíduos que a gerenciam.

Silva (2009, p.68) ao analisar a contabilidade pública como sistema de informação assevera que em decorrência das NBC TSP estabelecerem que o sistema contábil represente a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e fatos da gestão do patrimônio público, possui como objetivo principal o de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e o controle social.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público encontra-se organizada sob a forma de sistema de informação, com o objetivo de fornecer informações adequadas sobre o patrimônio público, e o sistema contábil deve estar estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

- a) orçamentário - registra, processa e evidencia os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- b) financeiro - registra, processa e evidencia os fatos relacionados nos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período;

- c) patrimonial - registra, processa e evidenciam os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.
- d) custos - registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública;
- e) compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

O artigo 90, da Lei 4320/64, insere nas finanças públicas a função orçamentária e financeira, devendo esta, permitir que através dos registros e lançamentos no sistema orçamentário ocorra a integral transparência necessária ao controle da sua execução, representando um instrumento precioso da gestão.

No capítulo seguinte, do respectivo diploma legal, têm-se como destaque a função da contabilidade patrimonial, prescrevendo o registro de fatos administrativos de forma abrangente, elencando a prática da correta evidenciação do patrimônio público através dos registros contábeis.

Neste sentido, o ilustre professor Lino Martins da Silva, através dos comentários publicados pela internet em seu *site*, destaca a necessidade de mudanças no entendimento sobre a gestão orçamentária, financeira e contábil do setor público em benefício da transparência do processo orçamentário, que trata da evidenciação dos elementos patrimoniais das entidades públicas e são urgentes, devendo ser adotadas medidas que permitam a visão nítida entre o paradoxo da legalidade diante da eficiência, eficácia e economicidade das ações governamentais.

Nóbrega (2000, p.73) ao abordar a reforma do Estado como um novo paradigma insere que a evolução do papel deste na economia brasileira pode ser dividida em três períodos distintos.

O primeiro que se estende até os anos 30 do século XX, que caracterizou o Estado como do tipo liberal clássico, com reduzida participação na economia.

O segundo período, iniciado como a Revolução de 30 e vai até meados dos anos 70 culminou com o surgimento do Estado interventor.

No terceiro período acontece a reforma do Estado, que propiciou a abertura da economia e a transparência nas finanças públicas.

A preocupação com a transparência surgida no terceiro período ocorre em meio à crise fiscal agravada pela dívida externa dos anos 80 sinalizando com a necessidade de reforma do Estado.

O surgimento das noções básicas de transparência passaria desta forma a sinalizar como um conceito inserido nos tempos atuais, como aliada da qualidade e do que pode ser conhecido, favorecendo a obtenção de informações adequadas.

Peixe (2002, p.154) indica que os novos paradigmas do início do século XXI vêm acompanhados de diferentes modelos concebidos, o qual destaca o paradigma da sociedade do conhecimento e da informação, onde, as ciências sociais seriam chamadas em busca das respostas para as inúmeras transformações provocadas pelo surgimento de um novo cenário, que pode ser denominado de modernidade.

Esta nova realidade estaria acompanhada do surgimento de uma discussão em torno da cidadania e sua importância para a atualidade, que estariam presentes nas concepções de Peixe (2002, p.154), de Nóbrega (2000, p.73) e de Matias-Pereira (2006, p.113).

Compreender cidadania não como um estado passivo de desfrutar os direitos conquistados, ou seja, concedidos de cima para baixo, nem como uma concepção abstrata, mas uma prática cotidiana de participação social e política nos destinos do Estado, como adoção de atitudes de solidariedade, cooperação, co-responsabilidade pela vida social na comunidade, onde o objetivo maior seja a felicidade e o bem-estar de todos, individual e coletivo. No cotidiano, cidadania pode ser qualquer atitude natural que implique a manifestação de uma consciência de pertinência e de responsabilidade solidária coletiva. (PEIXE, 2002, p.154).

Com o propósito de assegurar os mecanismos necessários visando o aumento da eficácia, eficiência e efetividade da administração pública, permitindo à criação de novas condições que possibilitem tornar mais democrática a relação entre o Estado e a sociedade, surge a reforma gerencial do Estado brasileiro em 1995, que segundo Matias-Pereira (2006, p.113) procuraria criar novas instituições legais e organizacionais em condições de gerir o Estado, com o objetivo de permitir uma administração pública gerencial e transparente.

Observa-se, portanto, que é essencial que o Brasil estruture adequadamente o seu aparelho do Estado, para que seja, além de eficiente, orientado por valores gerados pela própria sociedade, sob a óptica da democracia e do pluralismo. Assim a questão da transparência das ações governamentais surge como uma prática indispensável para o fortalecimento da democracia, bem como de legitimação do esforço de modernização da administração pública [...]. (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 113).

O desenvolvimento de novas tecnologias e a busca pela modernização da administração pública indica o surgimento de um novo agente facilitador da difusão da informação, representando um cenário favorável ao aumento da transparência no setor governamental e aos implementos de novas culturas que privilegiam a informação.

Nascimento e Cherman (2007, p. 481) indicam que para efeitos da LRF, os instrumentos de transparência da gestão fiscal e que permitem ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, são:

- Os planos, orçamentos e a LDO;
- As prestações de contas e o respectivo parecer prévio;
- Relatório Resumido da Execução Orçamentária e sua versão simplificada;
- Relatório de Gestão Fiscal e a sua versão simplificada.

Segundo Nascimento (2006, p. 225), a LRF apesar de não citar como instrumento de transparência a consolidação das contas públicas, esta é transformada em um documento interessante como objeto de estudo e análise, a qual se encontra disponível ao público em geral através da internet.

A LRF neste sentido asseguraria também, a transparência mediante o incentivo da participação popular e a realização de audiências públicas, através dos processos de elaboração e discussão dos planos e orçamentos.

A modernização dos processos administrativos a que Speck (2002, p.395) destaca como fator principal decorrente da sua simplificação e de uma maior transparência que facilita a fiscalização e o controle por parte do governo e da população, o que dificulta o tráfico de influência e informações.

O que tornaria fundamental a demanda pela implantação de elementos que possibilitem simplificar e tornar mais compreensíveis a elaboração e o acompanhamento da execução orçamentária, no sentido de que seja ampliada a participação e a intervenção da sociedade.

Ao contrário do que se poderia pensar a partir de uma análise mais ligeira, a falta de transparência das gestões não pode ser atribuída somente ao arcabouço institucional nacional, especialmente às disposições legais sobre a contabilidade pública e as licitações. Também não se pode deixar que toda a culpa caia sobre os ombros da “cultura política” ou da má fé dos governantes. (SPECK, 2002, p.395).

Neste sentido, Speck (2002, p.395) concluiu que o êxito das iniciativas para promover a transparência encontra-se na capacidade governamental de mobilizar as bases para uma participação efetiva da população na gestão da coisa pública.

3.3 Aspectos Legais

A Constituição da República Federativa do Brasil, segundo Moraes (2002, p.673) estabelece que os limites definidos para a aplicação obrigatória de recursos em educação anualmente pelos entes da federação, determinada em face das receitas resultantes de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e no desenvolvimento do ensino, excluindo-se a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, e que nunca deverá ser menor que 18% no caso da União e no mínimo 25% nos casos de Estados, Distrito Federal e Municípios.

A regulamentação do artigo 165, §9º da Constituição Federal, que trata das finanças públicas, ocorrida através da aprovação da Lei Complementar 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) representou novos rumos da administração pública, seja no âmbito dos Estados-membros, dos municípios, como no caso da própria União, limitando os gastos às receitas, mediante adoção de novos procedimentos de planejamento governamental, organização, controle interno e externo e transparência das ações de governo diante do papel da sociedade.

A responsabilidade dos administradores públicos quando expressa por ações de implementos no exercício de suas funções, sujeitam-se a penalidades, definidas em legislação própria e também inseridas pela Lei Complementar nº 101.

A Lei de Responsabilidade Fiscal expressa à intenção do legislador e da sociedade em promover uma administração financeira eficiente, atendendo-se diante dos anseios pelo maior controle social sobre o Estado.

Segundo o Princípio Orçamentário da Especificação ou Especialização, as receitas e despesas orçamentárias devem ser autorizadas pelo Poder Legislativo em parcelas discriminadas e não pelo seu valor global, facilitando o acompanhamento e o controle do gasto público, conforme previsto no artigo 5º da Lei nº 4.320/1964: “Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras [...]”

A Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, que institui o Manual de Despesa Nacional, destaca o princípio da especificação que confere maior transparência ao processo orçamentário, possibilitando a fiscalização parlamentar, dos órgãos de controle e da sociedade, inibindo desta forma o excesso de flexibilidade na alocação dos recursos pelo

poder executivo, vindo a facilitar o processo de padronização e elaboração dos orçamentos, bem como o processo de consolidação de contas.

O princípio orçamentário da não-afetação da receita está consagrado como regra geral, no inciso IV, do artigo 167, da Constituição Federal de 1988, que veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

[...]

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

A própria Constituição estabelece as ressalvas que estão relacionadas à repartição do produto da arrecadação dos impostos através dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) e Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, quanto à destinação de recursos para as áreas de saúde e educação, além do oferecer garantias às operações de crédito por antecipação de receitas.

Esta medida é tratada como de bom-senso, uma vez que possibilita ao administrador público dispor dos recursos de forma mais flexível para o atendimento de despesas em programas prioritários.

No âmbito federal, a Constituição reforça a não-vinculação das receitas por meio do artigo 76 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), ao criar a DRU (Desvinculação das Receitas da União), conforme o abordado no Manual de Despesa Nacional instituído pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008.

O princípio da legalidade ou submissão da ordem jurídica, se comparado com o princípio da autonomia da vontade presente no direito privado, diverge no sentido de que, neste último, a máxima existente é a daquela na qual tudo que não está proibido pela lei, é permitido, ao contrário do direito público, em que tudo que não está permitido pela lei, é proibido.

O princípio da legalidade que é apresentado por Caetano (1996, p.156) como representação da transformação de uma atividade administrativa em elemento subordinado à

lei, condicionando a observação pelos administradores das garantias subjetivas de seus administrados.

Moraes (2002, p.671) evidencia o aspecto constitucional da obrigatoriedade de acesso ao ensino gratuito como um direito público subjetivo, e que, a sua não oferta pelo poder público, ou sua oferta insuficiente e irregular poderá importar responsabilidade da autoridade competente.

A Carta Magna atribui em seu art. 23, inciso III, a competência comum à União, aos Estados e aos Municípios de proporcionar o acesso à educação, sendo que este aspecto reflete a importância dedicada pelos legisladores ao respectivo tema, e que também atribui à totalidade dos entes estatais obrigações e deveres para com o sistema educacional.

Os direitos sociais referidos no artigo 6º da Constituição, são direitos que visam a uma melhoria das condições de existência, mediante prestação positivas do Estado, que deverá assegurar a criação de serviços de educação, saúde, ensino, habitação e outros, para a sua realização. (GONÇALVES CARVALHO, 2008, p.694).

O conceito de educação constante da LDB (Lei de Diretrizes e Bases da Educação) é mais compreensivo e abrangente do que o da mera instrução, de que a educação possui como fundamento principal propiciar a formação necessária ao desenvolvimento das aptidões, das potencialidades e da personalidade do educando, desta forma, atribui o acesso a educação uma das formas de realização concreta do ideal democrático.

Dando prosseguimento ao tema, a Constituição cidadã descreve e atribui a competência dos Municípios, reiterando a responsabilidade dos demais entes da federação.

Em conformidade com o previsto na Constituição, “Art. 30. Compete aos Municípios: [...] VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental;”

A presença na Carta Magna de um capítulo exclusivo sobre a educação, em especial no seu artigo 205, deixa clara a responsabilidade da educação em uma nação, e acima de tudo, destaca-se a imputabilidade da responsabilidade comum do poder público e da família de prover aos seus membros com a educação devida.

Neste contexto, conforme previsibilidade legal da Constituição e que insere: “Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.”

Os artigos 206 e 208 da Carta magna garantem a obrigatoriedade do custeio do ensino público pelo poder público.

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;

[...]

IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

I - ensino fundamental, obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria;

[...]

III - atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;

IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;

[...]

VII - atendimento ao educando, no ensino fundamental, através de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

§ 1º - O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.

§ 2º - O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.

§ 3º - Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela freqüência à escola.

Moraes (2002, p.673) evidencia que os limites definidos para a aplicação obrigatória de recursos à educação pelos entes da federação anualmente e determinada pela constituição em face das receitas resultantes de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e no desenvolvimento do ensino, excluindo-se a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios ou pelos Estados aos respectivos Municípios, nunca deverá ser menor que 18% no caso da União e no mínimo 25% nos casos de Estados, Distrito Federal e Municípios.

Para compreendermos os fundamentos do constitucionalismo social, devemos, antes de mais nada, ter em mente ser a constituição não apenas a norma que se posiciona no ponto mais elevado do sistema jurídico de um país, mas a interação de fatores de ordem social, política e econômica. A constituição é o resultado do dialético processo de informação do Estado.

O constitucionalismo social, como parte integrante da grande maioria das constituições contemporâneas, não poderia, em absoluto, se postar infenso a tal constatação. (JORGE e NETO, 2006 - p.42).

Em outubro de 2009, o Senado Federal aprovou, após seis anos de tramitação, o fim da DRU da Educação através de uma proposta de emenda à Constituição que desvincula a partir do ano de 2009 as Receitas da União (DRU) gradativamente da incidência do orçamento da Educação e que deixará de ser cobrada integralmente em 2011.

Conforme o texto aprovado, será estabelecido que o fim da DRU será gradual, sendo que: 12,5% em 2009, 5% em 2010 e nada a partir de 2011.

O texto da PEC (Projeto de Emenda Constitucional) 277/2008, já com as alterações ocorridas após o projeto originalmente apresentado possui o seguinte conteúdo:

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional::

Art. 1º Os incisos I e VII do art. 208 da Constituição Federal, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 208. [...]”

I – educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

[...]

VII – atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

[...]”

Art. 2º O § 4º do art. 211 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 211. [...]”

[...]

§ 4º Na organização de seus sistemas de ensino, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios definirão formas de colaboração, de modo a assegurar a universalização do ensino obrigatório.

[...]”

Art. 3º O § 3º do art. 212 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 212. [...]”

[...]

§ 3º A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, no que se refere à universalização e à garantia de padrão de qualidade e equidade, nos termos do plano nacional de educação.

[...]”

Art. 4º O caput do art. 214 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação e acrescido do seguinte inciso VI:

“Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e o desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades, por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

[...]

VI – estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.”(NR)

Art. 5º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte

§ 3º:

“Art. 76 [...]”

[...]

§ 3º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, o percentual referido no caput deste artigo será de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) no exercício de 2009, 5% (cinco por cento) no exercício de 2010, e nulo no exercício de 2011.”(NR)

Art. 6º O disposto no inciso I do art. 208 da Constituição Federal deverá ser implementado progressivamente até 2016, nos termos do Plano Nacional de Educação, com apoio técnico e financeiro da União.

Art. 7º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data da sua publicação.

Sala das Sessões, em 30 de setembro de 2009.

Desta forma, após a promulgação da respectiva emenda constitucional, a educação básica gratuita anteriormente exigida a oferta para crianças entre 6 e 14 anos passará para todos os jovens de 4 a 17 anos, representando um incremento significativo de atividades na competência dos Municípios, que já possuem um papel de destaque nesta modalidade educacional e que terão novos desafios, pois, de acordo com o projeto esta medida será colocada em prática gradativamente até 2016.

A Constituição que anteriormente determinava que 18% da arrecadação com tributos federais deveria ser destinada à DRU, e que permitiria ao governo a retenção de parte de sua

arrecadação sem justificativas no projeto de orçamento quanto à destinação destes recursos, afetava também à educação.

Estados e Municípios podem estabelecer limites mínimos superiores aos 25% fixados na Constituição, mas, neste caso, o Estado ou o Município deve respeitar os limites estabelecidos em sua Constituição ou Lei Orgânica.

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (FUNDEF) que foi implantado a partir de janeiro de 1998 com o objetivo de atender a Emenda Constitucional nº 14/96, passando a dar prioridades ao ensino fundamental.

Melchior (1997, p.8) aponta para a indefinição da responsabilidade por parte da União, que ficou sem responsabilidade definida em relação aos graus de ensino, sob o argumento de que a educação é de responsabilidade dos Estado e Municípios, e que estes deveriam organizar os sistemas de ensino, como consequência da espantosa miséria que é o ensino no País levando o distanciamento da União em relação à educação.

3.3.1 Financiamento da Educação

O histórico do interesse pelo financiamento da educação no Brasil tem apresentado papel de destaque na formulação de políticas públicas diante da crescente demanda e das restrições decorrentes dos vastos aspectos que envolvem a matéria no setor governamental.

A aplicação de políticas fiscais e metas tributárias que são propostas pelo sistema tributário vigente, possuem como papel de destaque tanto na Constituição da República como através da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), assumindo desta forma a característica de principais instrumentos doutrinadores da aplicação dos recursos tributários na educação pública, que a partir de 1988, com a aprovação da Constituição vigente, a sua organização passa a apresentar uma estrutura complexa, pois, até então, era precária e quase não existente, passando a preocupação com o financiamento público a ter um papel de destaque no contexto político e social da Nação.

A preocupação social da Constituição de 1988 apresenta-se inserida em um capítulo dedicado aos direitos sociais, que conforme Medauar (2009, p.29) evidencia na existência de um Estado Social verificada pela generalização de instrumentos e ações públicas de bem-estar social, que trás reflexos e peso na atividade da administração, repercutindo na relação entre o Estado e a sociedade, acarretando novos mecanismos nas atividades administrativas.

A necessidade de elaboração de um novo modelo de sistema de financiamento da educação, através das medidas asseguratórias da aplicação de recursos públicos, tendo como plano de fundo as medidas tomadas pela LDB, que objetiva a manutenção de um sistema estável e seguro de financiamento e administração, que veio a dar origem ao aparecimento do FUNDEB em substituição ao anterior FUNDEF.

A educação pública, como dever estatal através da constante da LDB, seria efetuada através de garantias do ensino fundamental, obrigatório e gratuito e, neste contexto, o poder público encontra-se incumbido de programar e manter instrumentos de financiamento de ensino que possa suprir de recursos os entes governamentais, fornecendo elementos para atenderem a crescente demanda educacional.

A LDB veio a instituir em seu art. 68 a receita tributária como a principal fonte de recursos para o financiamento público da educação, que abrange os impostos das três distintas esferas de entes da federação, as transferências constitucionais e as demais transferências entre esferas de governo, além de acrescentar, que os recursos públicos destinados à educação serão classificados como sendo originários de:

- I - receita de impostos próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- II - receita de transferências constitucionais e outras transferências;
- III - receita do salário-educação e de outras contribuições sociais;
- IV - receita de incentivos fiscais;
- V - outros recursos previstos em lei.

Historicamente a robustez do financiamento público da educação ocorreu em 1988 com a Carta Magna, que passou a dar uma colocação de destaque às garantias e aos limites para a aplicação dos recursos públicos necessários à sua manutenção, gerando em decorrência desta garantia, a fixação do montante destinado a aplicação dos recursos em educação.

Em conformidade com o disposto no artigo 69 da Constituição Federal, a União aplicará, anualmente, nunca menos de 18%, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, aplicaram, anualmente, 25%, ou o que consta nas respectivas Constituições ou Leis Orgânicas, da receita resultantes de impostos, compreendidas as transferências constitucionais, na manutenção e desenvolvimento do ensino público.

Desta forma, os recursos mínimos de impostos vinculados à manutenção e para o desenvolvimento do ensino devem ser aplicados no ensino público, e em consonância ao disposto na Constituição Federal, decorrendo que a restrição aplica-se tanto aos mínimos de 18% dos impostos da União e os de 25% dos impostos dos Estados e Municípios.

No período em que também encontrava-se em fase de aprovação a LDB, teve como destaque a preponderância da necessidade de controles que estejam adequados e que também

permitam uma perfeita fiscalização dos recursos públicos ali implementadas pela criação do FUNDEB, que passaria a acrescentar para o setor educacional um modelo de financiamento público com a inclusão de sistemas e estruturas dos recursos orçamentários destinados à educação.

Controle administrativo é todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades visando a mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito. Sob ambos esses aspectos pode e deve operar-se o controle administrativo para que a atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo a finalidade plena, que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais dos administrados. (MEIRELLES, 1998, p.548).

Como outra importante fonte de financiamento do ensino fundamental, destaca-se o salário-educação, que foi criado em 1964, apresentado sob a forma de contribuição social destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para o financiamento da educação básica pública.

A previsibilidade da contribuição social do salário-educação encontra-se no artigo 212, § 5º, da Constituição Federal, que desta forma recepcionou a contribuição, tornando-a compulsória, impondo-lhe natureza tributária.

O cálculo da contribuição social do salário-educação é efetuado com base na alíquota de 2,5% sobre o valor total das remunerações pagas ou creditadas pelas empresas, a qualquer título, aos segurados empregados, ressalvadas as exceções legais, e é arrecadada, fiscalizada e cobrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda.

A contribuição do salário-educação decorre do recolhimento efetuado pelas empresas em geral e pelas entidades públicas e privadas vinculadas ao Regime Geral da Previdência Social.

As políticas governamentais de planejamento tributário que pretendam ter uma existência estável e duradoura devem atender simultaneamente as necessidades de todas as suas partes interessadas, garantida através da aplicação de recursos que serão revertidos na geração de benefícios superiores ao sacrifício tributário a que a população beneficiada estará sujeita.

É nesta concepção que Silva (2009, p.4) destaca que:

Por sua vez, a alocação dos recursos para a satisfação das necessidades pode ser observada sob duas óticas de fundamental importância nos estudos de Contabilidade aplicada ao setor público e que são: a) A ótica política que tem relações com o processo decisório para estabelecimento das prioridades, mas que deve estar em consonância com os limites e normas Constitucionais condizentes com a separação dos Poderes, bem como com o processo legislativo, em especial o que se refere aos instrumentos de planejamento e orçamento.

b) A ótica técnica que, a partir da ótica política, estabelece restrições ao poder discricionário e determina a aplicação permanente de critérios de economia, eficiência, eficácia e avaliação e acompanhamento do planejamento, execução e controles. (SILVA, 2009, p. 4).

O cenário nacional e internacional evidenciam a necessidade existente da redução de desigualdades e da obtenção de receitas tributárias como fonte de incremento para as mais diversificadas regiões e o desenvolvimento de políticas públicas, que pode ser notadamente observada em Prado e Cavalcanti (2000, p. 14), ao destacarem a elevada preocupação com o desequilíbrio participativo dos Estados na geração de valor adicionado como forma de ameaça à possibilidade de forte concentração da arrecadação em uma região mais desenvolvida, desta forma, o modelo adotado pela legislação tributária do Imposto Sobre Mercadorias (ICM), atual imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), como forma de aplicativo da política da legislação tributária para a opção da tributação do comércio interestadual elencando um misto de princípio de origem e destino, fundamentado na diferença de alíquotas entre as operações internas e interestaduais.

A responsabilidade pelo ensino fundamental e a oferta com prioridade do ensino médio atribuídas aos Estados pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação consistiu em um sistema de cooperação entre os respectivos entes federativos.

Por sua vez, aos Municípios, foi atribuída a manutenção e a oferta da educação infantil, tendo como prevalência e com prioridade o ensino fundamental.

A presença da União no sistema educacional restringiu-se em sua quase totalidade ao ensino superior, mas, há também, porém, menos intensamente a sua presença em outros níveis e modalidades de ensino.

As similaridades entre as afirmações de Silva (2009, p.4) e de Prado e Cavalcanti (2000, p.14) denotam as preocupações com o desenvolvimento da atividade política na gestão estatal.

Conforme diz Machado (2005, p. 51), “A técnica de atribuição de competências é de grande importância porque tem a virtude de descentralizar o poder político, mas tem o inconveniente de não prestar como instrumento para a minimização das desigualdades econômicas entre os Estados e entre os Municípios.”

A aprovação da LDB inseriu diversos elementos no ordenamento jurídico vigente, com características específicas para fortalecer a elaboração de políticas de financiamento da educação diante da demanda por características mais ativas e menos passivas nas políticas públicas e nos gastos oriundos da arrecadação tributária, inserindo mudanças estruturais e conceituais, que culminaram com a criação do FUNDEB (Fundo Nacional de

Desenvolvimento do Ensino Básico), caracterizado por elementos evolutivos e inovadores para o modelo de financiamento público educacional do País e para o controle e acompanhamento dos gastos públicos em educação, que passa desta forma a substituir o antigo FUNDEF (Fundo Nacional de Desenvolvimento do Ensino Fundamental).

A criação do FUNDEB veio a ampliar a cobertura do programa FUNDEF, pois, este somente inseria o Ensino Fundamental, desta forma, o FUNDEB passa a englobar não somente o ensino fundamental, mas também toda a educação básica.

A origem dos recursos do FUNDEB caracteriza-se pela participação das esferas de governo, Federal, Estadual e Municipal.

Como evidência, tem-se a determinação do acompanhamento e do controle social sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos dos fundos que deverão ser exercidos, junto aos respectivos governos, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por conselhos instituídos especificamente para esse fim.

A criação dos fundos sociais seguiu um modelo em que prioriza a reserva de recursos com o objetivo de executar políticas específicas, e que no caso da educação caracteriza-se pela presença de uma administração composta por conselhos de composição paritária, com o objetivo de acompanhar e fiscalizar as políticas públicas, apresentando representantes governamentais e não-governamentais.

A busca do bem-estar social em decorrência da utilização de recursos obtidos através dos tributos, propicia a existência de políticas públicas voltadas para o social e que permitam a redistribuição da renda gerada por meio orçamento e a de fundos públicos.

3.3.2 O FUNDEB e o FUNDEF

Andrade (2002, p.163) cita que o surgimento de um Fundo Especial ocorre diante da eminência de objetivos de importância extrema para a coletividade, no sentido de descentralizar a aplicação de recursos, propiciando maior agilidade e flexibilidade no cumprimento dos princípios, regras e objetivos específicos de recursos, em programas especiais prioritários, sendo classificados como ente contábil sem personalidade jurídica.

Dentre as diversas características dos fundos, encontra-se a centralização de recursos com a finalidade de desenvolver ou consolidar, por financiamento ou negociação, uma atividade pública específica.

O inciso I, do artigo 50 da Lei Complementar 101/00 destaca a necessidade do registro individualizado dos fundos.

Quanto aos tipos de fundo, Oliveira (2007, p.283) insere que o respectivo vocábulo apresenta dois significados em direito financeiro.

O primeiro estaria vinculado às receitas para a aplicação em determinada finalidade.

O segundo estaria vinculado à reserva de recursos para distribuição a pessoas jurídicas determinadas.

Neste sentido, um fundo destinado ao financiamento da educação estaria enquadrado na primeira definição, o que seriam rotulados como fundos de destinação e possuem como fundamento constitucional no inciso II do parágrafo 9º do art. 165 da Constituição, cabendo a Lei Complementar dispor a respeito de sua instituição e de seu funcionamento.

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (FUNDEF), que foi implantado a partir de janeiro de 1998 com o objetivo de atender a Emenda Constitucional nº 14/96, inseriram prioridades ao ensino fundamental.

Desta forma, as principais alterações decorrentes da aprovação da respectiva emenda e destacadas por Andrade (2002, p.167), que trouxe profundas modificações na aplicação dos recursos públicos com ensino e imputaria aos administradores uma maior responsabilidade ao gerir recursos destinados ao ensino, são:

- Intervenção da União no Estado, quando não comprovar a aplicação de recursos do ensino;
- Acesso ao ensino fundamental gratuito a todos e universalização do ensino médio no menor tempo possível;
- A união passa a ter função redistributiva e seletiva, de forma a garantir oferta igualitária de oportunidades educacionais e um e um padrão mínimo de qualidade;
- Prioridade do município no ensino fundamental e na educação infantil, ampliando a expressão pré-escolar para ensino infantil de zero a 6(seis) anos, como obrigação dos municípios;
- Os Estados passaram a atuar prioritariamente no ensino fundamental e médio;
- Foram criadas formas de colaboração entre Estados e municípios, através de convênios;

- Supressão da possibilidade de empresas deduzirem as despesas com ensino de seus empregados e dependentes da contribuição social, com a ampliação do financiamento pelo Poder público;
- 60% do ensino geral destinado ao ensino fundamental;
- Criação de um FUNDEF no âmbito de cada Estado, de natureza contábil;
- Distribuição dos recursos do FUNDEF os Estados e seus municípios proporcionalmente ao número de alunos;
- Complementação pela União de recursos do FUNDEF para os Estados cujo valor por aluno não alcance o mínimo definido nacionalmente.

Destaca-se o surgimento da previsibilidade do acompanhamento e do controle social sobre a repartição, a transferência e a aplicação dos recursos do Fundo, exercido em conformidade com o disposto no art. 4º da norma que o instituiu juntamente as respectivas esferas de governos, através de conselhos a serem instituídos em cada esfera.

Quanto a competência da fiscalização dos Fundos, Oliveira (2007, p.286) afirma que há duas etapas a serem consideradas.

Uma a que representa enquanto os recursos encontram-se no Banco do Brasil, a competência seria do Tribunal de Contas da União.

A outra ocorre após os recursos serem repassados, estando esta competência também transferida aos Tribunais de Contas dos Estados ou Municípios.

A edição da Lei nº 9.394 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), em dezembro de 1996, que apresenta em seu art. 71 a restrição da classificação de gastos como despesas de manutenção de ensino, as utilizadas em determinadas naturezas, dentre as quais encontram as efetuadas com programas suplementares de alimentação e outras formas de assistência social.

A revogação da Lei 9.424/96, que criou o FUNDEF, ocorreu através da conversão da MPv nº 339, de 2006, em lei, em 20 de junho de 2007, após a promulgação da Lei 11.494, a qual regulamenta o Fundo de Municipal de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Passa desta forma a ser instituído no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), em substituição ao FUNDEF, contando com a participação da União, conforme previsibilidade no Parágrafo 2º, do art. 3º da Lei 11.494/07.

Há fundos que foram criados por Emenda Constitucional. Assim, a EC 14/96 criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), que já teve seu conteúdo jurídico expirado. Referido fundo duraria até 12.09.2006. Sobreveio a Emenda Constitucional 53/2006 que instituiu o FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, de natureza contábil. (OLIVEIRA, 2007, p. 286).

Em seu portal eletrônico, o Ministério da Educação informa que o FUNDEB representa um importante compromisso da União com a educação básica, na medida em que aumenta em dez vezes o volume anual dos recursos federais. Além disso, materializa a visão sistêmica da educação, pois financia todas as etapas da educação básica e reserva recursos para os programas direcionados a jovens e adultos.

Para atender a este objetivo, a estratégia informada é a de distribuir os recursos pelo País, levando em consideração o desenvolvimento social e econômico das regiões e a complementação do dinheiro aplicado pela União é direcionada às regiões nas quais o investimento por aluno seja inferior ao valor mínimo fixado para cada ano. Desta forma o FUNDEB passa a ter como principal objetivo o de promover a redistribuição dos recursos vinculados à educação.

Como referência para a destinação dos investimentos, que é feita de acordo com o número de alunos da educação básica, encontra-se a base de dados do censo escolar do ano anterior. O acompanhamento e o controle social sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos do programa são feitos em escalas federal, estadual e municipal por conselhos criados especificamente para esse fim. Cabendo ao Ministério da Educação promover a capacitação dos integrantes dos conselhos.

Com o objetivo de promover a melhoria da qualidade do ensino e a sua equidade, entre as características principais do FUNDEB, encontram-se:

- Abrangência de toda a educação pública básica ;
- Vigência por 14 anos, no período de 2007 a 2020;
- Distribuição dos recursos baseada no número de alunos matriculados na educação básica e conforme o censo escolar;

Base de alunos:

- * Ensino fundamental – Todos os alunos a partir de 2007.
- * Educação Infantil, Ensino Médio e EJA
 - 1/3 dos alunos em 2007
 - 2/3 dos alunos em 2008
 - 3/3 dos alunos de 2009, em diante.
- Abrangência na educação básica de creches, pré-escolar e ensino médio.

3.3.3 Aspectos Tributários

As regras constitucionais referente à obtenção dos principais recursos públicos necessários ao financiamento da atividade estatal e das políticas públicas encontram nos tributos a sua grande base, desta forma o sistema tributário torna-se o principal conjunto de regras que atribui competência aos diferentes entes da federação, inserindo princípios e dispendo sobre a repartição das receitas tributárias.

A receita tributária é aquela proveniente de qualquer tributo, neste sentido, entende como impostos, taxas e contribuições de melhorias, desdobrando-se em fontes e estas em subfontes, desta forma tanto os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias são classificadas como subfontes da receita tributária.

Silva (2009, p.14) remete que os ingressos ou receitas correspondem à integralidade das quantias recebidas pelos cofres públicos, ao passo que as receitas públicas correspondem a integração ao patrimônio público dos ingressos sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, que afeta o elemento novo positivo.

Em conformidade com a definição de tributo constante do artigo 3º do Código Tributário Nacional, o qual define pelo entendimento por tributos, aquele onde toda a prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, mas que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada e possuindo os impostos fato gerador de situação independente da contraprestação imediata e direta do Estado.

Da Silva (1999, p.696), ao analisar o sistema tributário nacional, salienta que este se encontra assentado na técnica de discriminação das rendas entre as entidades da Federação, contemplando as quatro entidades autônomas da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conferindo competências expressas a cada uma para instituir impostos, taxas e contribuição de melhorias, estabelecendo a privacidade tributária exclusiva a cada esfera, sendo a competência residual excepcional da União.

A gestão da administração pública, em cada esfera de governo, do ponto de vista financeiro e orçamentário tem sido gerida através de um caixa único ou de um fundo geral, desta forma, todas as receitas originadas da arrecadação para os cofres públicos têm sido direcionadas para este caixa governamental.

Este procedimento deve-se ao disposto no artigo 56 da Lei 4.320/64, que estabeleceu o princípio da unidade de caixa ou de unidade da tesouraria, que desta forma, os diferentes

entes governamentais devem destinar os recursos oriundos de suas arrecadações para uma única conta, que permita o controle e a fiscalização dos recursos orçamentários e extra-orçamentários.

A Constituição ao dispor sobre as vedações ao orçamento proíbe como regra geral a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, que, conforme Junior et Al (1999, p. 104) adere ao princípio da não-afetação da receita, no entanto, ainda há ressalvas, como as decorrentes da destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos artigos 198, § 2º, 212 e 37, XXII da Constituição.

As fases do processo orçamentário, desde o seu planejamento, elaboração e até a sua execução devem estabelecer orientações que permitam a perfeita execução de políticas governamentais, incluindo todas as fontes de receitas e despesas públicas, que correspondam ao respectivo exercício.

Desta forma, no orçamento deve estar inserido na previsão de todas as fontes de receitas destinadas à educação e todas as despesas que serão realizadas.

No caso da educação, conforme afirma Da Silva (1999, p.810) a verdade é que se a Constituição ao estabelecer que seja direito a todos e dever do Estado, significa que a elevou à condição de serviço público a ser prestado indiscriminadamente e, desta forma, gratuitamente aos usuários, ficando o seu custeio por conta das arrecadações gerais do Estado.

A necessidade da busca por instrumentos que permitam a melhor gestão de recursos públicos destinados à educação, e que demonstrem claramente as suas respectivas origens e a aplicação dos recursos, pode ser evidenciada pela materialização destes objetivos através da criação de fundos específicos e sistemas de financiamentos.

A previsibilidade legal existente no artigo 72 da Lei 4.320 estabelece que a aplicação das receitas orçamentárias vinculadas por fundos especiais, deverá ser feita por meio de dotação consignada através da lei de orçamento ou em créditos adicionais.

Medauar (2009, p.395) indica que a rigidez no funcionamento da estrutura hierarquizada da administração pública, dentre outros motivos acarretaram a busca de novas técnicas de controle, tendo como um novo método a gestão por objetivos de realização com centros de responsabilidades para realização de determinados resultados e objetivos de ação em termos de despesa e qualidade, exigindo do controle o uso de indicadores de gestão, assim como, um orçamento fundamentado.

Desta forma, tanto as receitas, como as despesas que constam do orçamento deverão ser classificados em conformidade com o disposto na respectiva norma legal.

A Constituição vincula os recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino que se originam da receita dos impostos, classificados pelo Código Tributário Nacional, em quatro grupos, a saber:

- Imposto sobre o comércio
- Imposto sobre o patrimônio e a renda
- Imposto sobre a produção e a circulação
- Imposto extraordinário

Neste sentido, Oliveira (2007, p. 40) afirma que:

Ao celebrar-se o pacto federativo através da elaboração do pacto político que é a Constituição, deve haver o sopesar das necessidades de cada ente autônomo e os recursos previstos no texto. Se não houver compatibilidade, o pacto será vesgo. Se não se estabelecer razoabilidade entre fins e meios, parecem as soluções democráticas, criando-se odiosa estrutura de dominação dos entes maiores sobre os menores. [...] Logo, urge que as limitações ao poder de tributar não tornem exangues as fontes dos Municípios e Estados, nem se institua mecanismos de imunidades de tal ordem que atinjam somente as esferas menores da federação. (OLIVEIRA, 2007, P. 40).

Conforme o exposto, os tributos representariam o principal instrumento de transferência de recursos financeiros do setor privado para o Estado.

Machado (2005, p.81) destaca que a função dos tributos, apesar de fazer parte de matéria da Ciência das Finanças, pois, o objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado, porém, no mundo moderno, o tributo tem sido largamente utilizado com o objetivo de estimular atividades e no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo somente é utilizado apenas como instrumento de arrecadação, e assim quanto a seu objetivo, o tributo é:

- Fiscal, quando o seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado;
- Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros;
- Parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas, este a desenvolve através de entidades específicas.

3.3.4 A Receita Tributária e a Governança

Os tributos tornam-se elementos essenciais ao orçamento governamental e a elaboração e execução de políticas de governo, pois, representam a origem da geração das receitas públicas e desta forma, o grande financiador do Estado através da população, que paga os seus impostos direta ou indiretamente e por eles deverá ser beneficiada.

Bonavides (2004, p. 443) acrescenta que:

A temática da planificação econômica e educacional, a chamada política nuclear, as relações exteriores, a segurança nacional, o sistema tributário, [...] constituem problemas capitais do Estado na segunda metade deste século, exigindo da cúpula governante uma preparação prévia e rigorosa, para a qual não se acham qualificados os parlamentos tradicionais nem tampouco aptos os executivos herdados à sociedade de nisso tempo pelo Estado liberal. BONAVIDES (2004, P. 443).

A necessidade de estratégias claras permite uma correta previsão dos recursos tributários a serem recebidos, encontrando como aliada a procura de metas definidas para a aplicação dos recursos e a validação por futuras auditorias, como indicador da presença de maior segurança e integração dos diversos entes envolvidos na relação.

A presença da governança poderá desencadear mudanças consideráveis e crescentes na rotina dos entes governamentais, pelo planejamento que evidenciará a representação da demanda por maior transparência necessária aos agentes políticos.

A busca constante pelo bem-estar social que objetiva privilegiar a aplicação de recursos do orçamento governamental, cuja origem deve ser obtida através da tributação pela transferência de recursos dos mais ricos para os mais pobres que constitui uma nova modalidade de redistribuição de renda, de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

O sistema tributário significa um instrumento importante na distribuição de riquezas e aplicação de recursos públicos para o desenvolvimento eficiente de políticas sociais a cada dia mais exigidas diante da velocidade com que a informação trafega por um universo cada vez mais globalizado em que o papel do Estado sofre influência das mais diversas decisões e opiniões.

Os aspectos decorrentes das relações existentes entre o setor público e a sociedade encontram na governança pública detalhes desafiadores que poderão originar ao setor governamental melhor eficiência em solucionar possíveis problemas aliando-se a modernização do Estado.

A população como parte interessada e diretamente afetada pelas distintas formas e modelos de tributação, além de beneficiária da aplicação dos recursos oriundo dos impostos por ela pagos, torna-se elemento atuante e essencial no planejamento estratégico das políticas públicas, que compreende todos os envolvidos no processo duradouro da missão estatal de produzir o bem-estar.

O sucesso de qualquer política depende da participação de todas as partes interessadas, tornando-se necessária a garantia de que os anseios e as expectativas sejam conhecidas e analisadas, de forma equilibrada e eficiente evoluindo através de modelos envolventes de valores éticos e financeiros.

Diante deste dilema, torna cada dia mais claro a necessidade de que apesar das legislações vigentes que se referem ao tema, a sociedade e os governantes precisam percorrer caminhos muitas vezes tortuosos e que atravessa necessariamente com a matéria tributária das mais diferentes esferas de governos.

Apesar da tendência de acomodar diferentes interesses federativos por meio de fundos públicos de financiamento, Prado e Cavalcanti (2000, p.12) indicam que esta política já apresentava uma tendência de desinteresse por parte da União ao longo dos anos, em que possuía como padrão a tendência de viabilizar o controle e o planejamento das principais decisões de investimento a partir do governo central, que desta forma apresentava-se como um elemento disciplinador e inibidor de políticas autônomas divergentes do investimento público que por ventura estivesse divergente dos objetivos determinados na constituição do respectivo fundo.

Silva (2009, p.81) manifesta que a contabilidade aplicada ao setor público, como sistema de informação específico, vem incorporando novas metodologias e recuperando seu papel, adotando parâmetros de boa governança, o que demonstra a importância de um sistema que provenha de apoio necessário à integração das informações do setor público.

A governança ocorre como uma forma de análise eficaz que objetiva permitir a perfeita utilização de mecanismos que reduzam ou eliminem os conflitos de interesses que possam surgir no decorrer das atividades executadas pelas partes envolvidas, neste contexto encontram-se os contribuintes e o poder público.

Desta forma, como mecanismo de redução destes conflitos, poderá surgir a edição de normas e regras que estabeleçam formas e modelos de controles da gestão e da aplicação dos recursos públicos decorrentes da arrecadação tributária, que origina a atuação do poder fiscalizador e de controle a ser exercido pela sociedade, incluindo a criação de instrumento

auxiliares que propiciem a responsabilização dos gestores por suas decisões, na tentativa de reduzir-se os riscos e custos da agência.

Diante da fixação dos limites legais mínimos a serem aplicados em educação, surgiu-se a necessidade da criação de sistemas e instituições, que insere e facilita os acessos das informações necessários ao controle dos gastos público, conforme evidenciado no Sistema de Informações Sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE), o qual é um sistema eletrônico, operacionalizado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), desenvolvido para permitir a coleta, o processamento, à disseminação e o acesso público às informações referentes aos orçamentos de educação de cada ente federado, sem prejuízo das atribuições próprias dos Poderes Legislativos e dos Tribunais de Contas, permitindo desta forma à padronização de tratamento gerencial e o cálculo da aplicação da receita vinculada à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Segundo informação constante do site <https://www.fnde.gov.br/siope>, o principal objetivo do SIOPE é o de levar ao conhecimento da sociedade o quanto as três esferas de governo investem efetivamente em educação no Brasil, fortalecendo, assim, os mecanismos de controle social dos gastos na manutenção e desenvolvimento do ensino, contribuindo para garantir a maior efetividade e eficácia das despesas públicas em educação e, em última instância, para a melhoria da qualidade dos serviços prestados à sociedade pelo Estado.

A definição da palavra planejamento paira na ação de efetuar uma série de medidas para preparar as condições de um trabalho. Neste contexto a compreensão de planejamento passa pelo entendimento dos modelos e métodos a serem efetuados para permitir a consecução de determinados objetivos, inserindo como grande valor a necessidade de existência de uma linguagem comum entre as diferentes instâncias da administração pública e os agentes envolvidos na definição dos objetivos comuns.

Compreender as características presentes nos significados de eficiência, eficácia, transparência e equidade que norteiam o setor público, permite verificar que a solução das mais variadas dificuldades a serem enfrentadas no financiamento da educação que se passa através da arrecadação de recursos tributários e a sua consequente comprovação, delegando aos órgãos de controle a elaboração e confecção de relatórios oficiais que permitam evidenciar se a prioridade da aplicação de verbas públicas e a distribuição dos recursos refletem as prioridades formais definidas pelas políticas sociais de interesse da população envolvida.

Meirelles (1998, p. 85) acrescenta que a Administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar com legitimidade, sendo assim, deve cumprir as normas pertinentes

a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização, inclusive nos atos discricionários a conduta de quem os pratica há de ser legítimo, entendendo-se que o mesmo deve estar em conformidade com as opções permitidas em lei e as exigências do bem comum.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) veio a introduzir na gestão pública a transparência, cabendo ao administrado o dever de estabelecer modelos de comunicação com os diversos agentes envolvidos e interessados nos atos públicos, cultivando modelos de relatórios e sistemas que traduzam as informações de forma clara e precisa para toda a sociedade.

Na concepção de Meirelles (1998, p.85), “Os princípios básicos da administração pública encontra-se consubstanciado em quatro regras de observância permanente e obrigatória para o bom administrador: legalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade.”

A busca pela transparência na gestão de recursos públicos gera a possibilidade da adoção de políticas eficientes de acompanhamento e de controle, permitindo a divulgação precisa dos dados constantes das receitas e das despesas para a sociedade em geral, caracterizando a implementação dentro do alcance do papel do governo de inserir a obrigação e o dever de informar, passando a ser gerador de resultados positivos de governança, representando uma parcela do conjunto de procedimentos e de legislações que regulam a forma como a matéria poderá ser controlada.

Medauar (2009 p.397) acrescenta que o controle financeiro é um controle interno específico, incidindo sobre os aspectos financeiros dos atos e atividades da administração, e encontra-se inserido na Constituição Federal, com uma seção dedicada à fiscalização contábil, financeira e orçamentária, determinando que os poderes executivo, legislativo e judiciários mantenham sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento de metas, a execução de programas e dos orçamentos, avaliando resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial além de apoiar o controle externo.

As estruturas das entidades governamentais devem ser projetadas de forma que atendam as demandas dos cidadãos e aos anseios integrais da sociedade como um todo, devendo as demandas serem atendidas em um tempo razoável o que evidencia a responsabilidade socioambiental da organização. No entanto, para que este processo obtenha êxito, faz-se necessário a presença de elementos fundamentais, como um planejamento e a execução de políticas públicas responsáveis.

3.4 Controle dos Gastos Públicos

A crise do Estado do bem-estar conforme evidências históricas descritas por Matias-Pereira (2008, p.48) apresentam quatro fatores fundamentais que contribuíram para o seu agravamento, os quais são:

- Os crescentes desequilíbrios internos, característicos dos déficits fiscais;
- A espiral inflacionária que repercutiu na dinâmica do comércio internacional;
- O crescimento dos índices da dívida externa;
- A crise de legitimidade social, impulsionada pelo processo de segmentação da sociedade em que se confrontam setores minoritários enriquecidos e uma classe média empobrecida.

Fatores que tornam responsáveis pela implementação de políticas visando à modernização e a reforma do Estado para estabelecer um controle dos gastos públicos que restabeleça o equilíbrio fiscal, reduzindo o tamanho do Estado para viabilizar o predomínio do mercado, mas com garantia do cumprimento dos direitos sociais.

O controle das contas públicas municipais, no ordenamento jurídico vigente, encontra no Artigo 31 da Constituição de 1988, as suas diretrizes básicas.

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

A aprovação da LRF, a que Torres (2004, p.33) ilustra como representante de uma série de medidas que objetivam o melhor controle na Administração Pública, estabelecendo regras de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e para a transparência inserindo a característica da disponibilização e facilidade de acesso, as mais diversas informações pertinentes às finanças públicas governamental, para a sociedade.

Desta forma, estaria criado um arcabouço legal que Torres (2004, p.51) apresenta como um estímulo ao controle social, com inegáveis ganhos na qualidade dos gastos públicos, citando como positivo de mecanismo de controle e transparência o modelo do orçamento participativo, já adotado em várias capitais e importantes cidades do Brasil, e que representa a democratização do orçamento.

Mas, à medida que as necessidades básicas são satisfeitas progressivamente pelo poder público, as pessoas passam a erguer os seus olhos para horizontes mais amplos.

As constantes mudanças na sociedade e o desenvolvimento dos meios de informação estão fazendo com que as questões éticas e sociais comecem a disciplinar mais intensamente a administração pública.

A expansão de novas formas e modelos de tecnologia permite o crescimento da participação da sociedade com o incremento de mecanismos de controle e acompanhamento da gestão pública.

A abordagem conceitual da parte teórica dos controles descrita por Peixe (2002, p.28) chama a atenção para a enorme lacuna existente na área de estudo das entidades públicas, carentes de uma nova filosofia diante da modernização, encontra-se carente de uma nova filosofia e a forma de administrar os recursos que a sociedade contribui já que necessita de uma maior transparência, o que contempla a LRF.

A análise da função controle efetuada por Peixe (2002, p.29) corresponde à faculdade e dever dos indivíduos em estabelecer comparações entre padrões preestabelecidos e suas pretensões, podendo dar-se sequência com a comparação dos resultados previstos e os realizados.

Neste contexto, Peixe (2002, p.29) destaca que para existir um controle adequado torna-se necessário que os gestores participem da elaboração do planejamento, devendo este ser constantemente revisado de maneira que se mantenha em harmonia com o ambiente externo e interno da organização.

A análise macroambiental, conforme Tavares (1991, p.101) destaca, veio a proporcionar um estudo das influências mais amplas e mais significativas da organização, uma vez que nestes ambientes derivam as oportunidades e ameaças à sua atuação. A possibilidade de previsão e de lidar adequadamente com sinais que ocorrem anteriormente à grande parte das modificações que aí ocorrem poderá explicar boa parte do sucesso e fracassos e das dificuldades com que uma organização pode se deparar.

Na identificação das variáveis ambientais mais significativas, Tavares (1991, p.110) destaca a economia, a tecnologia, a demografia, a política e a cultura.

3.4.1 A Cidadania e o Controle dos Gastos Públicos

A cidadania constitui um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, fazendo-se presente no ordenamento jurídico vigente no inciso II do art. 1º da Constituição.

A origem histórica do conceito de cidadania encontra-se ao lado da democracia representativa.

Segundo Appio (2009, p.69), a cidadania sempre foi considerada como uma das principais conquistas da civilização, possuindo destaque a partir do iluminismo francês, que cultuava o racionalismo, estando a cidadania baseada nos princípios de igualdade e de fraternidade.

Nos tempos atuais a compreensão da cidadania passa a ser desenvolvida através da possibilidade de participação do poder jurídico nacional no governo e na administração estatal, exercendo funções e usufruindo de serviços públicos, além de fiscalizar a atividade estatal.

No decorrer dos tempos e com o desenvolvimento de novas tecnologias, principalmente a facilidade de acesso à internet, a gestão democrática dos recursos públicos tem se transformado na forma mais significativa de exercer a cidadania com dignidade e responsabilidade socioambiental.

Ao analisar a crise política ocorrida nos últimos períodos do Estado Brasileiro, Bresser-Pereira (2008, p.240) atribui como resultado da recente transição da ditadura e o incipiente interesse pelo exercício da cidadania e controle social. Pois, diante deste caminho, a cidadania precisa crescer de maneira a evidenciar aos contribuintes de que bons serviços são a contrapartida dos impostos pagos.

A participação da sociedade através da manifestação de vontade democrática encontra-se diante da possibilidade de não ser o único elemento suficiente para modificar os rumos da realidade social para que se atinja o bem-estar.

Desta forma, a participação e o controle democrático dos recursos públicos através da sociedade alcançam a cada dia maior destaque, representando a preocupação de que estes sejam revertidos em benefícios reais em prol da população.

O modelo do *Welfare State* desenvolvido nos Estados Unidos da América, que Appio (2009, p.73) analisa como instrumento de conservação do modelo de produção capitalista em que surgiu a partir da crise econômica de 30 e na Europa surgiu após a Segunda Guerra Mundial, com a redistribuição do poder político exigindo a presença do Estado-providência.

O surgimento do Estado-providência evolui com o crescimento das expectativas sociais de ingerência efetiva do Estado com o objetivo de diminuir as desigualdades sociais através da aplicação de recursos públicos.

O investimento público (Welfare) nas classes menos favorecidas e a ampliação da participação destas mesmas classes através do sufrágio universal e gratuito foram portanto, os dois pilares históricos de reconstrução do modelo iluminista que deu origem – em sua versão econômica – ao capitalismo. (APPIO, 2009, p. 74).

A participação e reivindicação ativa nas decisões pela sociedade por meio da elaboração de propostas transformaram-se em uma questão de ampliação do controle sobre o patrimônio público, representando alternativas para a busca do bem comum, objetivando o retorno através de benefícios para a sociedade, com maior transparência das ações políticas.

O controle democrático da gestão representa a não redução deste ao mero agente importante de fiscalização, mas, trata-se do controle da gestão, em que, através de pressupostos legais permite aos cidadãos atuarem em prol da coletividade junto ao Poder Público na busca pela transparência de seus atos, avaliação do seu desempenho da gestão, além de possibilitar a promoção de ações coletivas próprias para coibir irregularidades e responsabilizar os agentes políticos.

Matias-Pereira (2008, p.6) aponta para a indicação de que à medida através da qual se elevam os graus de cidadania e educação, o surgimento de demandas sociais torna-se crescente aliada ao processo de aprofundamento da democracia.

Este fator torna cada vez menos uma população inclinada a aceitar respostas inflexíveis e burocráticas dos serviços públicos, o que propicia a busca pelo aumento da qualidade e metas amplamente definidas.

Os gestores públicos diante de um quadro de restrições fiscais, e da necessidade de atendimento dessas demandas, encontram-se no dever de melhorar o desempenho da gestão pública e elevar a qualidade do controle.

Fica implícito, portanto que, independentemente da quantidade de recursos alocados ao setor público, ele tem o dever de aplicá-los de maneira adequada. Nesse sentido, o Estado necessita desenvolver competência na formulação, implantação e prestação de contas de recursos orientados para as políticas públicas sob sua responsabilidade. (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 6).

A integração entre o jurista-cidadão, segundo Appio (2009, p.78) pode ser concebida como uma das alternativas para a construção da cidadania no Brasil, na medida em que impõe uma pauta de comportamento ao Poder Judiciário e que considere o aumento da concentração

de renda cuja origem está na globalização da economia e retirada do papel assistencial do Estado em áreas de grande importância de atuação.

Diante da perspectiva de esvaziamento do espaço público de debate sobre o conteúdo das políticas públicas através de novos modelos de tomada de decisão e exercício do poder, levou-se a tendência de classificar a sociedade pelo mercado, como uma massa analisável de consumidores.

O surgimento de novos mercados parte da premissa universal de que as relações de consumo seriam travadas de forma profissional em decorrência da descentralização dos conflitos sociais na área do mercado, equiparando-se o conceito de cidadão e consumidor, que Appio (2009, p.75) observa como o fato de que, quanto maior a capacidade financeira do consumidor, maior será o seu nível de atuação na política nacional.

A desigualdade social tem se avolumado de tal forma, que as ofertas públicas se tornam a cada dia mais espreçadas e insatisfatórias. Nem mesmo a oferta pública do ensino fundamental – Garantia na Constituição como direito universal na respectiva idade – atinge hoje pelo menos a metade dos interessados, em termos de alunos que entraram na 1ª série um dia e concluíram a 8ª. (DEMO, 1994, p.51).

O exercício da cidadania, propiciando desta forma o conhecimento por todos, sem qualquer distinção, dos trâmites por que passa o Orçamento Público, possibilitando o surgimento de condições para a elaboração de instrumentos de controle do seu real cumprimento, contribuindo para a participação da gestão democrática dos recursos públicos. Pois, pressupões que a sociedade civil participou efetivamente.

A contribuição para a elaboração do Orçamento anual e a participação de sua execução pelo acompanhamento da aplicação dos gastos públicos são meios pelos quais o exercício da cidadania torna-se presente como representante o controle social.

A interferência do cidadão nas decisões que afetam diretamente a sua qualidade de vida, através de modelos de controle democrático, permite a presença da sociedade para o exercício da cidadania fundamentado pela Constituição.

Meirelles (1998, p.546) identifica o controle externo popular, através da previsibilidade constante no art. 31, parágrafo 3º da Constituição, que determina que as contas do Município (Executivo e Câmara) permaneçam durante sessenta dias anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, podendo questionar-lhe a sua legitimidade nos termos da Lei. Uma vez que apesar de inexistência de Lei específica sobre o assunto, não impede que o controle possa ser efetuado através dos meios processuais, com medidas jurídicas do mandado de segurança e ação popular.

3.4.2 Aspectos do Controle

A preocupação com o controle nas organizações governamentais culminou com o surgimento do orçamento público, segundo Giacomoni (1996, p.233), representando uma fórmula eficaz de controle político.

Giacomoni (1996, p. 233) insere que, “Durante algum tempo, a função de controle pode ser exercida através da própria elaboração do orçamento que, na maioria dos casos, era de competência do Parlamento ou, então, recebia desse grande influência.”

Matias-Pereira (2008, p.177) afirma que a democratização do Estado após o fim do autoritarismo que vigorou de 1964 a 1985, culminou com a preocupação da transparência tornando-se um elemento de destaque, tendo como pressuposto o controle do aparelho estatal pela sociedade civil, com a expressão na possibilidade de acesso do cidadão à informação governamental, considerada como um requisito.

O modelo brasileiro de controle da execução orçamentária encontra-se na Lei nº 4.320/64, sendo estabelecido através dos sistemas de controle interno e externo.

O artigo 70 da Constituição manteve este modelo, ao estabelecer que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária.

O controle da execução orçamentária, em conformidade com o disposto no artigo 75 da Lei nº 4.320/64, deverá compreender:

I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;

III – o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Desta forma, em conformidade com a previsibilidade legal, o controle externo será de competência do poder legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas.

Conforme a definição de Meirelles (1998), o controle externo representa o exercício da atividade de controle por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado.

O controle interno, presente em cumprimento ao disposto no artigo 74 da Constituição, cujo teor segue reproduzido:

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da união.
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O controle interno na Administração Pública, na concepção de Matias-Pereira (2008, p.184), pode ser aceito como a ação exercida, sobre si própria, através da organização responsável pelo desempenho da atividade que será controlada.

Controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique. (MEIRELLES, 1998, p.546).

A finalidade geral do controle que é descrita por Graham e Hays (1994, p.208), encontra a sua fundamentação na atividade de avaliar e corrigir a operação da organização dentro de uma estrutura de padrões internos e externos, representando um controle bem sucedido, aquele que elimina o caos e permite que as metas sejam atendidas.

Meirelles (1998, p.546) destaca que a Constituição determina que os três Poderes de Estado mantenham sistema de controle interno de forma integrada e que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade deverão dar ciência ao Tribunal de Contas.

A organização do controle depende da efetivação de diversas ações decorrentes do planejamento estratégico, as quais as lições de Tavares (1991, p.39), chamam a atenção para o fato de que tanto no ambiente externo como interno de uma organização, a sua implementação se dá em seu contexto interno. Tornando-se importante que algumas medidas sejam tomadas para assegurar a sua implementação.

A primeira medida representa a possibilidade de elaboração de uma matriz de gerenciamento, detalhando os objetivos e as metas a pretendidas com a identificação das respectivas responsabilidades.

A segunda medida está baseada na preocupação de que sejam asseguradas as fontes de recursos necessários à materialização das várias atividades detalhadas durante o seu processo.

A terceira medida deve criar mecanismos de manutenção do comprometimento e participação dos níveis envolvidos.

A quarta medida consiste em definir os pontos de verificação, avaliando-se periodicamente o desenvolvimento do processo.

O controle interno através da Controladoria Governamental, analisado por Peixe (2002, p.27), surge diante da presença de diversas dúvidas, dentre as quais:

- Será possível definir qual a função do Estado?
- Qual o Estado necessário?
- Quais as atribuições para o aprimoramento dos sistemas de controle interno integrado dos órgãos públicos?
- Quais os produtos que a controladoria poderá gerar de natureza social e de efetividade?
- A sociedade pode ter conhecimento e uma melhor visão da efetividade dos serviços públicos pelos bens e serviços oferecidos?
- Como evidenciar e divulgar as informações relevantes na gestão dos recursos públicos?
- Como formar e consolidar o processo democrático no "trinômio" da moralidade, cidadania e justiça social?
- Como atender as normas constitucionais, de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional?

Diante destas questões, Peixe (2002, p.27) deixa claro em seu estudo, que a "Controladoria Governamental", como órgão de controle interno, não possui a finalidade principal de apurar fraudes, mas a de dar consultoria e orientação permanente aos gestores nos diversos órgãos ligados ao governo.

Este modelo de estudo deve-se a vários fatores, dentre os quais tem-se a oportunidade de trabalhar com o setor público, que, no entender de muitos, precisa de pesquisas para criar uma "cultura de transparência" e de salientar as coisas que poderão ser feitas com fins substanciados e objetivos definidos para trazer satisfação à sociedade. (PEIXE, 2002, p. 27).

Para Graham e Hays (1994, p.207) o processo de controle está inserido no contexto de que as organizações projetam metas com finalidades gerais para suas operações e que estas finalidades passam a ser denominadas como objetivos ou padrões.

O cumprimento das metas das organizações públicas estabelecidas através de organismos públicos como as legislaturas encontram nos administradores e repartições o desempenho de um papel fundamental na execução destas. Pois, a presença de administradores especialistas no quadro de pessoal do governo, nem sempre representa a garantia de execução dos objetivos e metas tecnicamente adequados, uma vez que os legisladores e alguns membros atuantes no governo podem não possuir o conhecimento exigido para a sua execução.

Além das metas estratégicas o processo do controle, segundo Graham e Hays (1994 p.208), passa a ter a função de avaliar a realização dos objetivos.

Neste modelo, em decorrência da forma de atuação para a obtenção dos seus objetivos, os controles podem ser exercidos de forma direta, através da disciplina interna e das normas das ações destinadas a enfrentar ameaças externas, através da forma indireta de execução do controle apresenta-se através da relação existente com o ambiente externo e com as reservas necessárias para lidar com o imprevisto e pela existência do controle através de abordagens democráticas, descentralizadas ou hierarquizadas.

Enquanto as metas se relacionam com considerações externas ou políticas, o enfoque dos objetivos é basicamente interno, o exercício da discricionariedade gerencial em operações do governo – ou seja, a tomada de decisões sobre a seleção, o projeto, a operação, o controle e a atualização dos procedimentos de uma agência. (ROSENTHAL, 1982, apud GRAHAM e HAYS, 1994, p.207).

Gomes e Salas (2001, p.22) classificam a presença do controle, como um instrumento de reforço do comportamento positivo para a correção do rumo no caso de resultados não desejados, tornando-se um elemento necessário e auxiliar aos membros da organização para o desenvolvimento de ações congruentes com o interesse das partes envolvidas.

A preocupação atualmente vigente pela implementação de mecanismos de controle social, na concepção de Torres (2004, p.66), não pode representar o abandono da preocupação com o aprimoramento das instituições tradicionalmente responsáveis pelo controle interno e externo. Pois, a situação ideal indica que a atuação conjunta entre as instituições responsáveis pela transparência e *accountability* na gestão pública, pode garantir uma melhor eficiência na efetiva aplicação dos recursos públicos.

A evolução do sentimento de "coisa pública" característica do setor público e que tem conquistado a cada dia um grau de importância maior, representando um elemento acionador da evolução da atividade de auditoria no setor público.

Como destaque surgiu à aprovação dos Decretos-Lei 199 e 200, em 1967, que representaram um grande impulso na carreira do contador no setor governamental, e que passou a tornar obrigatória a auditoria na prestação de contas dos Administradores Públicos, conforme a seguir evidenciado.

O Decreto-Lei 200 em seu artigo 13 apresenta a seguinte redação:

Art. 13 - o controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) [...]
- b) [...]
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

A auditoria no setor governamental passa a assumir a função de base deste cenário, decorrente da necessidade de verificar-se o fiel cumprimento das mais variadas normas e procedimentos, diante da obrigatoriedade dos administradores de prestar conta de forma transparente e eficiente dos gastos públicos.

Desta forma, surgiu a auditoria no setor público como um modelo de atuação da profissão de auditor, sendo funcionário público, e conforme Almeida (1996, p.24) este não deve estar subordinado àqueles cujo o trabalho examina.

A demanda por instrumentos de avaliação da eficácia governamental e de controle eficiente que permitam a fiscalização dos atos administrativos e o desenvolvimento do trabalho do profissional da área contábil no setor público, tendo como atividade principal a atuação no controle interno e externo.

A presença imprescindível de vinculação de desempenhos às linhas de autoridade e responsabilidade na organização, para fins de avaliação de desempenho descritas por Catelli (2001, p.217), cujo o objetivo seria o de procurar suprir as necessidades do processo de gestão em que as decisões são acionadas no âmbito de atuação de cada gestor, pois, a avaliação de desempenho requer uma clara definição de autoridades e responsabilidades, considerando-se apenas as variáveis por eles controláveis.

Neste contexto, Catelli (2001, p. 217) afirma que, “A avaliação de desempenho deve evidenciar como os gestores têm feito uso da autoridade que lhes foi delegada para gerir atividades, diante de um conjunto limitado de recursos que ficam à sua disposição, a fim de atender às expectativas com relação a seu trabalho.”

3.4.3 A Cultura e o Controle

Ao analisar a cultura nas organizações públicas, Matias-Pereira (2008, p.76) destaca que estas organizações podem ser representadas através da classificação mais aceita de um conjunto de estruturas complexas e dinâmicas para desenvolver os seus mais variados objetivos, recebendo a influência cultural do contexto a que está inserida.

Mas, em geral estas organizações possuem uma estrutura rígida e com burocracias centralizadoras, com tendência a refletir na forma de atuar de seus servidores. Destacando-se como características principais o apego as regras e à rotina, e que podem representar grandes obstáculos na promoção de mudanças e introdução de novas tecnologias.

A melhoria das informações prestadas pelos setores e originada através das relações existentes nas organizações, considerando-se a influência dos seus aspectos organizacionais, possui variadas ligações diretas com a orientação da ação e a adequação da estrutura organizacional

Ao analisar a influência e as consequências da cultura no controle, Hofstede (2003, p.206) destaca que as incertezas podem ser reduzidas através do planejamento e não devem representar surpresas, se a estrutura do processo de controle na organização apresentar reflexos básicos da cultura organizacional.

Os reflexos aos padrões de comportamento e a resposta às escolhas inconscientes poderá estar na cultura organizacional. Pois, com o passar do tempo, a influência da cultura da sociedade da qual a organização se encontra poderá interagir com a organização.

Hilal (2003, p.103) preconiza que Schein (1985/1992) foi um dos primeiros pesquisadores organizacionais a destacar a importância da cultura no contexto das organizações, pois, ele achava que a compreensão da cultura organizacional era tão crítica para o sucesso do líder de uma organização que talvez a única coisa que realmente importasse para os líderes seria o de criar e gerenciar a cultura, e que o talento de um líder seria caracterizado pela habilidade de trabalhar e compreender a cultura.

Zeff (2007, p.290), através de seus estudos referente a internacionalização das normas contábeis que objetivam a melhora continua da informação financeira mundial, evidencia os impactos da cultura nas organizações diante deste procedimento, analisando principalmente quatro formas de cultura recorrentes em uma organização, as quais são segregadas da seguinte forma:

Cultura financeira e empresarial: diante de fatores financeiros semelhantes, a cultura local pode afetar a decisão da organização sob a forma de registrá-la, como no caso de arredondamentos de valores e o registro de seus ativos;

Cultura contábil: as diferentes formas de enxergar um fator futuro, pode influenciar o seu registro afetando a contabilidade, como a tendência de uma cultura contábil localizada em uma nação que tem por prática reconhecer minimamente a possibilidade de ocorrer um determinado encargo;

Culturas de Auditoria: apesar das normas de auditoria seguirem um padrão internacional, ainda ocorrem casos em que a auditoria tende a observar em conjunto, a cultura local;

Cultura regulatória: decorrente das diferentes tradições de um local, refletindo das atividades que regulam as relações e as atividades das organizações.

Arruñada (1998, p.378) ilustra que o controle de uma organização encontra na contabilidade o instrumento necessário para a busca do conhecimento mais útil para estabelecer uma perfeita análise das decisões a serem tomadas e muitas das vezes, esta relação não poderá ser decodificada, ou mesmo claramente expressa, pois, o conhecimento assume um papel que é inexplicável e muitas das vezes silencioso. Sendo este o caso dos padrões culturais e dos tabus reais que não estarão escritos, assim como a existência de hierarquias informais na organização.

Os responsáveis pelo controle necessitam estar ciente da possibilidade de ocorrência destas informações silenciosas e que podem ter grande importância na elaboração de estratégias e na obtenção de instrumentos eficientes de gestão, pela própria característica de seus resultados e por serem de difícil padronização diante da possibilidade de tornarem-se descritas através de indicadores, ao contrário do que se baseia a troca das demais informações de fácil acesso.

O surgimento de dificuldades a serem enfrentadas pelas organizações decorrentes da velocidade de adaptação à uma nova realidade, o desconhecimento do futuro, a possibilidade de permanência de traços da cultura anterior, a descrença em uma visão compartilhada de futuro e a falta de capacitação para novos papéis são alguns dos aspectos que Dumont et Al (2006, p.34) destaca como um novo contexto organizacional que redefine o perfil do trabalhador da Era do Conhecimento.

Precisa-se de profissionais que aprendam de forma não-convencional e que saibam trabalhar na formação, agora necessariamente continuada, para que as pessoas permaneçam produtivas, em condições de acompanhar as mudanças e otimizando o seu tempo. Além disso, a

tecnologia vem permitindo desenvolver experiências para treinar mais pessoas com maior economia. (DUMONT et AL, 2006, p.34).

Dubrin (2003, p.352) insere que o conhecimento da cultura organizacional é um fator de suma importância e que pode contribuir para a realização mais suave e menos traumática de uma mudança e a superação de uma resistência potencial a essa mudança que é como a personalidade da organização.

Este ponto de vista, tornou evidente a lógico que os responsáveis pelo desenvolvimento organizacional e pelo controle necessitam ficar atentos a sua presença, pois, poderá representar um instrumento auxiliar na elaboração da estratégia a ser adotada e pode indicar o rumo a ser tomado nas decisões necessárias.

O desenvolvimento de novos sistemas decorrentes da evolução da tecnologia da informação representa um forte aliado na implementação de instrumentos de controle, evidenciando estruturas menos expostas a interferência da assimetria da informação, o que também pode significar maior segurança ao controle.

Desta forma, possibilitando a atuação como um instrumento de interferência positiva, que propicia o surgimento de novos elementos inibidores da assimetria da informação no controle da gestão, principalmente através da possibilidade da agilidade da visualização e transferência das informações na organização, tornando a tomada de decisão eficiente.

Pois, cada organização estaria incumbida de planejar o seu sistema de informação de acordo com a sua realidade e as suas necessidades, com o objetivo de preparar informações com qualidade, que permita auxiliar no processo de controle e de tomada de decisões.

Neste sentido, Lopes de Sá (apud Kroetz, 2000, p.32) destaca que:

No contexto da Contabilidade, há uma tecnologia de registros da qual resultam informações derivadas da doutrina; outra, de custos, que permite analisar as aplicações patrimoniais na elaboração de um produto ou de um serviço; uma terceira, de auditoria, que utiliza modelos racionais para consultar a conformidade de situações patrimoniais; uma quarta, de análise funcional, que evidencia os diversos sistemas de utilidades de riqueza; uma quinta, voltada para os orçamentos ou previsões de atos e fatos; uma sexta, que estuda a participação da empresa no campo social, a Contabilidade Social; uma sétima, de observação; uma oitava, que examina a disfunção ou ociosidade funcional do patrimônio; e uma nona, que se volta para o impacto das cargas fiscais sobre os negócios e ainda outras tecnologias que possam vir a ser identificadas. (SÁ, 1987 apud KROETZ, 2000, p. 32).

Segundo Kroetz (2000, p.32), a presença de um sistema de informação encontra-se presente em qualquer entidade, por mais simples que seja. Inclusive em organizações de pequeno porte, que necessitam coletar e processar dados necessários a divulgação das informações, seja ao nível interno para o gerenciamento, seja externamente para outros agentes.

Desta forma, Kroetz (2000, p. 32) diz que, “O conjunto de tecnologias contábeis, identificadas por Lopes de Sá, demonstra a importância do Sistema de Informações Contábil, aplicáveis às diversas áreas do saber.”

A presença de um sistema de informação que se enquadre aos anseios do controle, possuirá maior probabilidade de ser aceito e compreendido pelos usuários, além de possibilitar a adequação da cultura da organização aos padrões necessários e esperados.

A permanência de sistemas de informação utilizando novas tecnologias para o processamento das informações e a execução das tarefas torna-se um importante aliado para o controle e para a organização, no sentido de transmitir mais rapidamente a informações e que pode impactar diretamente na redução da assimetria informacional.

3.4.4 O Comportamento Humano

A compreensão e a preocupação com o estudo das relações decorrentes do comportamento humano diante da estrutura de uma atividade é necessária para uma correta abordagem da análise do comportamento burocrático, o que constantemente já se encontra evidenciado na teoria da agência ou chamado problema principal-agente.

A análise desta relação conduz a definição de que o termo principal refere-se ao indivíduo ou entidade detentora da autoridade necessária para agir, enquanto o agente é aquele que atua no lugar do principal e sob a autoridade contratual do mesmo.

Mas, há de se destacar que os gastos necessários na elaboração de instrumentos de controle adequados à contabilidade e a organização, cuja origem encontra-se nas relações contratuais existentes entre o principal-agente precisam ser conhecidos e evidenciados.

Segundo Warren et Al (2008 p.2), as informações econômicas geradas em uma organização, seja ela da iniciativa privada ou do setor público, podem ser classificadas de várias maneiras, pelas quais os contadores sempre dividem a informação contábil em dois tipos: financeira e gerencial.

Entender essas relações ajuda a compreender as necessidades da gerência e da organização.

Neste sentido, quanto melhor a qualidade das informações geradas, menor será a possibilidade de ocorrerem assimetrias que possam impactar no controle, reduzindo assim o surgimento de conflitos e gastos inesperados decorrentes das relações contratuais estabelecidas entre o principal-agente ou agência.

A compreensão do problema principal-agente auxilia no entendimento dos diferentes dispêndios que estarão sendo gerados em decorrência das diferentes relações contratuais formais e informais de uma estrutura, de tal forma que possibilite a maximização da eficiência e da eficácia, reduzindo conflitos e custos necessários para a obtenção de informações confiáveis.

A consideração da natureza imperfeita da informação utilizada para determinar a necessidade de julgar e apurar a qualidade das decisões, podendo ocasionar o não envio dos dados disponíveis, mas necessários e exigidos em determinado momento para serem utilizados prontamente em uma ação, podendo representar a opção de adiar uma tomada estratégica de decisão até que se obtenham as necessárias informações adicionais e confiáveis

O risco de estabelecer uma seleção adversa, ou de ocorrerem informações ocultas, torna-se o principal quando um governante estabelece determinadas prioridades, e ao colocá-la em prática encontrará a população como principal interessada.

O agente político ao definir uma determinada prioridade para concentrar o esforço designado e a aplicação de recursos públicos, deverá ficar atento a probabilidade de ocorrer o retorno, que poderá estar associado com a sua experiência prévia com os interesses da sociedade.

Desta forma, enquanto os agentes políticos possuem acesso as informações exclusivas sobre suas próprias habilidades para executar a atividade, a sociedade encontra-se sujeita a não observar os gestores na ação, o que não permitirá a verificação da sua qualidade e eficiência. Assim, uma situação de assimetria de informação surge neste contexto político.

Em seu estudo, Arruñada (1998, p.72) enfatiza que a eficiência do desempenho tende a aumentar, na medida em que a atuação da coordenação ocorre no sentido de proceder aos ajustes necessários aos interesses de todos e aos objetivos de uma organização, pois, os indivíduos possuem os seus próprios interesses.

O comportamento humano e a tomada de decisões diante dos gastos ocorridos e abordados através do respectivo estudo revelam que por meio de experimento com seres humanos ocorreria a tendência de serem classificados como critérios de determinação dos gastos considerados mais relevantes, aqueles decorrentes da sua representatividade, no entanto, existem outros fatores que também poderiam ser incluídos na tomada de uma decisão racional, como por exemplo, a frequência de sua ocorrência

Sendo assim, apesar do valor aparente de determinadas despesas serem aparentemente pequenas, se estas forem incidentes em um considerado número de ocorrências, tenderão a tornar-se um volume considerável.

No entanto, caberia estacar que os gastos decorrentes desta troca poderão ser combatidos, evitando-se possíveis desperdícios, tendo como resultado desta interação, uma característica evidente da representação dos diversos contratos existente entre os seres-humanos, e, a contabilidade governamental necessita possuir instrumentos que permitam o controle e a melhoria da racionalidade necessária a redução das informações imperfeitas ou assimétricas.

A contabilidade governamental tornou essencial diante da necessidade de considerar-se a informação como elemento fundamental a todos, e que precisa tratá-la de forma adequada aos objetivos pretendidos e o bem-estar social.

Neste sentido, o problema de agência surge quando, no estabelecimento das relações decorrentes de um contrato, não ocorram informações perfeitas que permitam a avaliação do esforço ou da ação desenvolvida pelo agente, ação que afeta o bem-estar do primeiro e a ocorrência de informações assimétricas para a gestão resultaria em gastos decorrentes da seleção adversa.

A visão do controle poderia ser compreendida através de diferentes concepções, as quais, Gomes e Salas (2001, p.32) destacam com distintas e evidentes concepções, sendo a perspectiva racional do controle, centrada no estudo dos sistemas de controle e, em especial, através do desenvolvimento de uma contabilidade de gestão, como instrumentos explícitos e formalizados cuja implantação permite alcançar por si mesma a eficácia e a eficiência.

A Teoria da Contigência e a Teoria da Agência devem ser consideradas, pois, tais abordagens baseiam-se na premissa de que nenhum sistema de controle possui características universais, pois é dependente de circunstâncias específicas e dependente de variáveis contingentes, possuindo como destaque três que influenciam no desenho de um sistema de gestão: a tecnologia, a dimensão e o contexto social.

Estando desta forma a eficácia de um sistema de controle dependente de ajustes e em especial a estas três variáveis.

Esta visão culminaria com concepção de que o controle também estaria ligada ao desenvolvimento da psicologia social e da sociologia, baseada no estudo da influência das pessoas no exercício do controle organizacional, representando uma oposição clara à perspectiva racional, pois, as contribuições psicossociais e o conceito de controle estaria associado à influência das teorias de relações humanas, ao processamento humano da informação e a teoria de sistemas abertos, possuindo especial distinção entre à influência da contabilidade de gestão nas pessoas.

E que neste contexto apresentariam duas linhas básicas objetivando atribuir uma maior ênfase ao aspecto humano e cultural, na tentativa de contribuir para tornar compatíveis os objetivos

individuais com os objetivos organizacionais, aumentando a motivação e a capacidade de autocontrole das próprias pessoas.

Uma séria consequência da influência que poderia ser originária da utilização de medidas incompletas ou erráticas, com efeitos na motivação, atitudes e na satisfação pessoal.

A outra estaria aliada a influência dos diferentes estilos de liderança e no desenho dos sistemas de controle.

A intensidade da força da cultura pode afetar e impactar a eficácia da e coibir a implementação de controle eficientes, podendo representar a necessidade de maiores gastos na conclusão dos objetivos inicialmente previstos que representariam a elevação dos custos.

4 RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

A responsabilidade social decorre do papel das finanças públicas no desempenho do controle dos gastos públicos, encontrando na cidadania e na atuação da sociedade a sua mais efetiva representação.

A mobilização social através da responsabilização encontra na palavra *accountability* conceito de aspecto ético e que denota a responsabilidade socioambiental, imputabilidade, obrigações e prestação de contas.

Na administração pública, a *accountability* passa a representar o aspecto central da governança, como a controladoria e a divulgação de indicadores.

A preocupação com a transparência e acessibilidade das informações à sociedade, que nos últimos anos tem se destacado, principalmente com o desenvolvimento de novas tecnologias da informação, veio a permitir que através do acesso aos sites que contém as mais variadas formas de divulgação das informações de interesse da sociedade, permitindo que se consiga conhecer o montante dos recursos arrecadados, os respectivos gastos e se o gestor público cumpriu adequadamente a obrigação de informar os indicadores devidos.

A teoria da escolha pública reflete a interação das preocupações sociais com a política em obter resultados a serem expressos de forma econômica, diante da relação estabelecida entre a burocracia governamental e o papel do Estado.

A responsabilidade socioambiental insere na gestão democrática dos recursos públicos a forma mais significativa de exercer a cidadania com dignidade e responsabilidade.

Porem, não basta somente à gestão democrática dos recursos públicos para modificar uma realidade. A participação da sociedade e a forma com que esta atua no controle e fiscalização dos recursos públicos indica a possibilidade com que os recursos serão revertidos em benefício da coletividade.

Diante da possibilidade dos interesses dos administradores, neste caso denominados de agentes, nem sempre se encontram em sintonia com os interesses da sociedade, denominada principal, o surgimento de conflitos pode ser evidente.

Esta relação de delegação de poder, os quais a teoria do agenciamento ou teoria da agência objetiva analisar, no sentido de criar mecanismos eficientes que permitam a redução destes conflitos e estabelecer um comportamento adequado dos gestores públicos de acordo com os anseios da sociedade.

A participação ativa da sociedade das decisões, seja através das reivindicações ou no controle dos gastos públicos, representa a possibilidade de estabelecer propostas e alternativas que serão mais adequadas e de interesse para o bem comum, indicando maior transparência na atividade política e na construção de benefícios adequados em prol da sociedade.

Neste sentido, a denominação do controle não se restringiria apenas a também importante fiscalização, mas permitiria o controle democrático da gestão pública permitindo através de instrumentos legais a avaliação do desempenho, além de permitir a promoção de ações coletivas para coibir irregularidades e a responsabilização dos agentes políticos.

4.1 *Accountability*

A palavra *accountability* é originária da língua inglesa e que não possui tradução exata para o idioma português, tornando a ter o significado de responsabilização e desta forma possuindo mais esta significativa inserção nas finanças públicas.

Em decorrência dos aspectos legais elaborados pelos legisladores e com o objetivo impor-se o vínculo da aplicação de parcelas específicas dos gastos públicos em educação, as finanças públicas e a sociedade passaram a possuir um papel de destaque no acompanhamento do desempenho dos gastos públicos com educação, assim como, passaria as finanças públicas a ter a imputação tácita para desempenhar o papel de auxiliar do exercício da democracia e da cidadania, seja através do controle da aplicação efetiva dos gastos públicos, seja através da divulgação das informações necessárias a sociedade, auxiliando na propagação e na difusão do dever cívico moral de informar com responsabilidade e credibilidade.

Este termo passa também a ser utilizado para definir à obrigação de membros do poder público ou seus representantes de prestarem contas a seus representados.

Bahena (2004, p.13) destaca que mesmo nos casos em que possa haver a necessidade de perquerir a valoração subjetiva do administrador, alguns juristas apelam para o princípio da razoabilidade que deve nortear o aspecto decisório, e que esta tendência foi oficialmente inaugurada com o art. 37 da Constituição da República, que atribui a permissão ao judiciário de examinar o cunho moral e ético dos administradores e invalidar os atos administrativos que atentem contra o padrão do homem comum e causem repúdio a sociedade resguardando desta forma, nesta visão, o princípio da razoabilidade e da moralidade.

A ideia de *accountability*, conforme Peters e Pierre (2003, p.344), passa pela distinção de responsabilidades perante as quais foram capturadas em por Monsher's em 1968, possuindo a distinção conceitual entre o que chamou de responsabilidade objetiva e responsabilidade subjetiva.

A responsabilidade objetiva aborda o enquadramento institucional na forma como aqueles que exercem o trabalho de autoridade pública baseada na estrutura presente no sistema governamental.

Já a responsabilidade subjetiva apresenta-se como a escolha moral individual, não concentrando a sua atenção no formal e nos procedimentos através dos quais os políticos e funcionários devem projetar as suas ações, mas, sobre as dimensões morais dessas ações, passando a ter uma idéia psicologicamente orientada, com o foco no conflito moral e na escolha entre os direitos subjetivos, sentindo a obrigação de confrontar os políticos e os administradores.

A qualidade da informação e a transparência dos gastos públicos são aspectos que devem ser analisados pelo poder público no sentido de consolidar o ideal democrático e reduzir a assimetria informacional.

A *accountability* na administração pública poderá ser considerada como um aspecto central da governança confirmando a tomada de decisões políticas pela administração em face dos gastos públicos, mas, com o suposto dever de informar e explicar as suas tomadas decisões aos cidadãos e contribuintes.

Neste sentido a utilização do termo *accountability* tem sido aplicada para referir-se a transparência governamental e a prestação de contas das mais variadas esferas de governo.

As entidades governamentais representam um sistema social voltado para o desenvolvimento econômico, político e social do homem, e, como todo sistema social, pode estar muito ou pouco formalizado e organizado.

Os sistemas sociais como os pequenos grupos ou famílias possuem o grau da formalização da estrutura organizacional muito pequena, quase inexistente, conforme Motta (2004, p. 5).

A ética necessária nos gastos públicos e a responsabilidade socioambiental encontraram no termo *accountability* uma possível definição também aplicável que aponta para a imputação de prestação de contas e demais obrigações pelos detentores do poder público, membros da administração governamental e por aqueles que utilizam bens ou valores públicos.

Não se trataria apenas de prestar contas em termos quantitativos, mas de permitir a auto-avaliação, de dar conhecimento do que se conseguiu e de poder justificar aquilo em que se falhou.

Prestar contas, neste aspecto é a obrigação em sentido amplo, tornando-se tanto maior quanto a função é pública.

A tendência moderna do direito administrativo, e que se reflete no controle jurisdicional, consiste em homenagear a cidadania, aproximando a administração do administrado, levando a sociedade a exercer uma democracia verdadeiramente participativa, não somente fiscalizando e tencionando uma boa gestão da coisa pública, mas indo além e reclamando por uma melhor administração. BAHENA (2004, p. 77).

Com a responsabilização do poder público decorrente da *accountability* a sociedade passou a possuir um papel de destaque no sistema governamental, e, originou uma mobilização social ansiosa pelo acompanhamento dos gastos nas diferentes esferas de governo, exigindo prestação de contas cada vez mais transparentes.

A governança decorrente da imputação do aspecto social da *accountability* desempenha um papel de destaque, pois, caso ocorram possíveis desvios na utilização de recursos aponta para a possibilidade de punição e identificação dos agentes.

A característica pela atuação, através de instrumentos de obrigação legais, como designadores ou de imputação de prestar contas pelo governo de suas ações e decisões e o estabelecimento de punição no caso de má conduta refletem a presença da *accountability*.

O conceito da *accountability*, segundo Gomes (2007, p. 142), encontra-se longe de ser concensual, pois, de acordo com o *General Accounting Office* (GAO) o conceito de *accountability* é um conceito importante, porém enganoso, cujo o sentido e características são diferentes de acordo com o contexto, ocasionando que seus limites e conteúdos fiquem poucos precisos estabelecendo um referencial para os sistemas que cobram a responsabilidade individual ou coletiva.

A *accountability* política encontra nas eleições a forma direta de assegurar a indicação pela sociedade de políticos responsáveis. Porém, os eleitores devem ficar atentos, no sentido de observar a existência de instrumentos que possibilitem assegurar e fiscalizar o cumprimento das promessas de campanha e a consideração do termo para que eles foram eleitos.

A *accountability* administrativa que manifesta-se através da implementação de regras internas e normatização que representem a preocupação com mecanismos que assegurem um

governo ético e responsável, no sentido de atender aos anseios da sociedade e dos cidadãos que são os principais interessados na responsabilidade pelo uso dos recursos públicos.

Uma das distinções características entre a *accountability* política e a *accountability* administrativa, segundo Hondegheem (1998, p.41), repousa na sequência de impactos da performance da administração, pois, primeiramente se faz ser sentida na contribuição da *accountability* administrativa e somente posteriormente na *accountability* política.

Os conceitos de *accountability* efetuados por Peters e Pierre (2003, p.344), Bahena (2004, p.13), Motta (2004, p. 5), e Hondegheem (1998, p.41) remetem a responsabilidade da administração para com a sociedade, porém de forma mais prudente, as definições de Gomes (2007, p. 142) destaca a necessidade de manter-se uma maior atenção ao contexto a que este estará inserido a sua utilização.

Neste sentido, a preocupação com a edição de atos normativos que privilegiem a transparência da administração, terá os seus impactos sendo sentidos nas eleições que as suscederem.

4.2 Teoria da Escolha Pública

A interface entre a economia e a administração pública, na concepção de Matias-Pereira (2008, p.135), refere-se à presença necessária do Estado para atender aos anseios da sociedade, atuando como agente regulador e promotor do desenvolvimento, tornando o crescimento da economia dependente do fornecimento de bens e serviços públicos.

A Teoria da Escolha Pública, apesar de ter a origem de sua natureza econômica, permite reflexões sobre outras áreas do conhecimento, em especial com relação à Ciência Política que, ao apresentar os problemas envolvendo questões de Estado, refletirá tais idéias no Direito Constitucional, no que tange a organização política e administrativa dos entes da federação.

A preocupação com a construção de uma nova administração pública, conforme De Paula (2007, p.160), encontra na teoria da escolha pública a possibilidade de aplicar conceitos econômicos na análise crítica da burocracia estatal.

A aplicação de princípios econômicos para explicar o comportamento dos eleitores e a Teoria do Estado, que preocupam os cientistas políticos, transferindo princípios da economia

para o campo da política partilhando postulados básicos do comportamento da economia, como o utilitarismo humano nas interações políticas, sociais e econômicas.

Na pesquisa efetuada por De Paula (2007, p.33), que em consulta à literatura, no sentido de compreender as origens da teoria da escolha pública, foram identificados os trabalhos de Joseph Schumpeter, *Capitalismo, socialismo e democracia* (1942) e Kenneth Arrow, *Escolha social e valores individuais* (1951).

O estudo permitiu observar que na concepção de Schumpeter, a política e os políticos não estão necessariamente voltados para o bem comum da sociedade, que na compreensão de Arrow, por sua vez, é defendido de que há barreiras lógicas que impedem que as preferências individuais sejam ordenadas na direção do interesse coletivo.

Dando prosseguimento à sua análise, De Paula (2007, p.33) observou que ambos os autores abririam caminho para que Anthony Downs no livro “Uma teoria econômica da democracia (1957)” concordasse com os pressupostos utilitaristas, evidenciando que os políticos buscam realizar seus interesses privados, o que posteriormente, o prêmio *nobel* em economia de 1986, James Buchanan, estabeleceria como as bases da chamada escola de Viginia.

Sendo assim, e considerando acertadamente que o político é antes de tudo um ser humano comum e, como tal, movido à busca de seus interesses pessoais, torna-se recomendável o estabelecimento de limites à interferência dos políticos nas decisões econômicas.

Esses limites devem ser votados pelos representantes democraticamente eleitos e inseridos na constituição do País, razão pela qual, a teoria da escolha pública é também chamada de teoria constitucionalista.

O Direito Constitucional é uma ciência dogmática e a aplicação da teoria da escolha pública pode ser positivada através da Constituição de um Estado.

A existência do Estado, conforme Meirelles (1998, p.61) indica, ocorre através da presença dos seguintes elementos :

- Povo - é o conjunto de cidadãos, representando o componente humano, que se subordinam ao mesmo poder soberano;
- Território – é a base física da Nação ou do Estado;
- Governo Soberano - elemento condutor do Estado corresponde ao núcleo decisório do Estado, encarregado da gestão da coisa pública e que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação e auto-organização emanado do Povo.

Hobbes (1651, p.7), já indicava que um governo legítimo, decorre da necessidade de haver a preocupação estatal com as evidências de existir a presença de um contrato social estabelecido entre este e os seus cidadãos, decorrente das regras existentes nos instrumentos legais em que a estrutura da sociedade está inserida, devendo haver, ainda, a preocupação com a preservação da riqueza comum e a proteção dos respectivos cidadãos.

A preocupação com a interferência da sociedade no controle democrático e nas decisões que afetam diretamente a sua qualidade de vida, propõe ao Estado estar junto com a sociedade no exercício da cidadania apregoado pela Constituição.

4.3 Teoria do Agenciamento

A relevância das contribuições da economia para a compreensão do tema que envolve o Estado, governo e Administração Pública, abordado através da Teoria da Seleção Racional (*Rational Choice*) que levaram a teoria do agenciamento, a qual Matias-Pereira (2008, p.136) destaca dentre os fundamentos teóricos da contratualização, duas entre as diferentes propostas de reorganização burocrática.

Uma refere-se à tradição que provem da Administração Pública e que enfatiza aspectos relacionados à identidade, socialização, sistema de crenças e capacitação da burocracia pública.

A outra encontra seu apoio nos aspectos da economia e com ênfase sobre os aspectos relacionados à estrutura de incentivos encontrada pelos atores de uma organização burocrática, sob a perspectiva de indivíduos racionais que visam maximizar os seus interesses.

A teoria do agenciamento trás ao convívio das organizações a evidenciação da preocupação com que a relação estabelecida pelo agente, quando o bem-estar precisa ser realizado por outra pessoa.

O principal, o ator social que pode ser afetado pela ação do agente.

O agente no setor público representa o executor que pode ser o eleito pelo povo.

O agenciamento nos serviços públicos pode gerar um encargo social, diante da preocupação que a sociedade e o eleitor possuem no aspecto de quanto irá pagar de tributos para custear a prestação de serviços públicos.

Os vínculos analisados por Rodriguez (1991, p.37) decorrentes da teoria da agência e que são estabelecidos de forma contratual entre duas ou mais pessoas, cuja a motivação

encontra-se nos próprios interesses, como uma forma de tentar maximizar os resultados esperados, mas que desta forma criam laços e que passam a ser conhecidos como relações de agência.

A hipótese central que sustenta o enfoque da agência, é aquela em que as relações contratuais que se estabelecem entre os indivíduos são razoáveis desde o ponto de vista econômico e para demonstrar este presuposto, em que torna necessária a análise da estrutura das interações entre os diversos sujeitos.

No âmbito governamental, as relações estabelecidas através da responsabilização, cuja origem repousa na mobilização social, possui como exemplo a adesão por parte da sociedade para inserir-se na educação e que protagoniza a relação estabelecida como novos consumidores do saber interessados na prestação governamental para participar do mercado.

A articulação da relação de agência se realiza através do vínculo contratual na qual o agente se compromete a realizar uma tarefa em benefício do principal, como exemplificado neste caso, o fornecimento do saber através do ensino, recebendo uma recompensa como contraprestação dos serviços prestados.

Silva (2005, p.17) esclarece que o surgimento da governança corporativa visa ultrapassar os conflitos decorrentes da teoria da agência, a partir do fenômeno decorrente da separação entre a propriedade e a gestão.

A preocupação dos problemas derivados da delegação de autoridade para os agentes tomarem decisões comuns as numerosas relações contratuais, em que o principal encarrega a outra parte, denominada agente na relação de uma tarefa em seu próprio benefício, podendo surgir o problema de agência se o principal e o agente possuem objetivos distintos.

No aspecto governamental, a teoria da agência aponta para a necessidade de criação de mecanismos eficientes de controle, de forma a possibilitar o alinhamento dos interesses e o comportamento dos gestores com os anseios da coletividade.

Neste contexto, surgem os *stakeholders*, sendo assim denominados os diferentes atores sociais que sofrem os impactos mais amplos contemplados pelas ações dos agentes, encontrando-se inserida nesta denominação a população, ao assumir o papel de integrante da clientela interessada na disponibilização de um serviço público de qualidade.

Na visão sistêmica, os gestores devem cumprir fielmente o regime de colaboração decorrente da relação contratual, pois podem responder ao princípio da responsabilização que cobrará resultados.

Conforme Rodriguez (1991, p.51) insere, a relação de agência é um dos mais antigos e comum modo de interação social codificado que se estabelece entre duas (ou mais) pessoas

quando uma (ou várias), denominada agente (ou agentes), atua como representante da outra (ou outras), designada como principal (ou principais), em um particular domínio de problemas de decisão.

O conceito fundamental da assimetria da informação encontra na teoria do agenciamento a sua origem, pois, uma vez que dá origem a outros problemas, como a seleção adversa, custos de informação e o risco moral (*moral hazard*).

Desta forma, gestores podem explorar de forma oportuna a informação assimétrica para depois impulsionados pelo auto-interesse utilizar informações exclusivas fugindo da responsabilidade e do dever, consumindo privilégios excessivos para manipular as informações.

4.4 Políticas Públicas

Oliveira (2007, p.63) afirma que quando inicia a vigência do texto constitucional, definindo-se as estruturas políticas, as regras de competências, da repartição dos interesses, as pressões sociais e econômicas, os jogos de grupo, as conveniências ocasionais, tudo se inclui na batalha de interesses, os quais irão culminar com o conglomerado de normas que passa a disciplinar a vida da sociedade, estabelecendo as possibilidades interventivas do Estado.

Machado (2005, p.60) afirma que é certo que a Constituição contém regras de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado, porém, a observação do princípio da capacidade contributiva previsto na Constituição, em seu art. 145, parágrafo 1º, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois, na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal, e que no caso da inobservância de um princípio constitucional, poderá ser objeto de controle por ação direta junto ao Supremo Tribunal Federal.

A principal característica desta modalidade de financiamento de recursos para políticas públicas encontra na criação de fundos públicos um aliado para o controle e financiamento de atividades estatais que visem à diminuição da desigualdade e a busca do bem-estar social como seus pilares.

O crescimento do setor público através da ampliação de redes de ensino é uma realidade e a garantia do acesso a educação evidenciada pelo art. 6º da Constituição representa um dos direitos sociais a ser disponibilizados e desenvolvido, e, neste contexto a arrecadação

tributária representa a sua principal fonte de financiamento e instrumento de implementação de acesso.

A vinculação de recursos públicos é uma característica política da constituição em vigor, que poderá ser interpretada através de uma tentativa de criar-se um instrumento de garantia e melhor controle da aplicação de receitas públicas, possuindo um modelo em que o sistema tributário nacional apresenta como incentivador e mantenedor de sistemas de políticas sociais priorizando a transparência e a fiscalização dos recursos através da sociedade, inclusive com a composição política de conselhos, assim como, pelos órgãos de controle interno e externo das diferentes esferas de governo envolvidas na captação e aplicação dos recursos.

4.5 A Contabilidade Social

Araújo (2004, p.25) destaca a importância da Contabilidade Governamental como um instrumento representante de gestão para a administração pública, uma vez que proporciona informações basilares para que se possam cumprir as determinações previstas na Constituição, ou seja, de prestar contas e de proporcionar informações orçamentárias, programáticas, financeiras, econômicas e patrimoniais.

Neste sentido, agrega-se a informação valores de confiança, clareza e oportunidade que suportarão a tomada de decisão, permitindo o adequado acompanhamento da execução e garantindo a adequação dos controles implantados.

Para que a Contabilidade Governamental, enquanto instrumento de controle, possa cumprir essa importante missão, torna-se necessário que as informações geradas por esse sistema sejam de fácil compreensão, relevantes, confiáveis, comparáveis, verificáveis, transparentes e úteis para os seus usuários. (ARAÚJO, 2004, p.25).

A elaboração de relatórios gerenciais e analíticos, contendo indicadores de despesa, receita, resultado, patrimônio e endividamento, a serem avaliados no processo de gestão das contas no âmbito dos órgãos de controle, representa um avanço, resultando em uma melhor evidenciação das prestações de contas para a sociedade.

A necessidade de divulgação das informações sociais pelas diversas organizações e principalmente na esfera governamental, tem se tornado a cada dia mais evidente.

Este contexto deve-se em grande parte a carência de informações que necessitam serem fornecidas aos mais diferentes usuários e que segundo Kroetz (2000, p.21), torna-se um instrumento gerencial que objetiva suprir uma exigência da sociedade, na qual seriam encontrados dados que auxiliariam o planejamento, o controle, a análise, a avaliação e a consequente tomadas de decisão nas mais diversas esferas governamentais.

E que neste sentido, por tratar-se a contabilidade de uma ciência social não restringiria a sua ação à necessidade de somente suprir as expectativas informativas dos usuários a ela ligados, devendo ser observada também a existência de sua correlação com outras formas de conhecimento.

5 DESCRIÇÃO DO CASO

A possibilidade de que administradores públicos possuam maneiras diferenciadas de gerir a coisa pública, passa pelo envolvimento de diversos fatores, como também a sociedade, o momento econômico, condições políticas, o ordenamento jurídico, dentre outros fatores.

A percepção da importância de formulações de programas para a gestão de contas públicas aponta para rumos na abordagem e desenvolvimento mais profundo do tema na esfera dos órgãos de controle de contas públicas.

É necessário identificar se a causa da situação atual da Educação pública consiste na combinação de dois ou mais fatores como a insuficiência de recursos financeiros destinados à Educação, a falta de vontade política de médio e longo prazo com vistas à responsabilidade social sem se subordinar apenas a responsabilidade fiscal, a disputa inócua entre as áreas meio (técnico administrativo financeiro) e fim (técnico pedagógico), a falta de gestores capacitados, ou ainda, a falta de transparência quanto aos financiamentos e investimentos nos diversos programas governamentais e seus indicadores de avaliação de resultado social. (SANTOS, 2010, p.18).

A avaliação durante o processo de gestão das contas municipais no âmbito dos órgãos de controle decorrente da elaboração de relatórios gerenciais e analíticos, que contenham indicadores de despesa, receita, resultado, patrimônio e endividamento, culmina com a possibilidade de serem obtidos melhores resultados na efetiva evidenciação das prestações de contas e melhor percepção por parte da sociedade.

A correta orientação da administração pública para a aplicação em gastos sociais permite o entendimento de que sua tarefa principal é determinar as necessidades, os desejos e os interesses da população, além de atender às satisfações desejadas de forma mais eficaz e eficiente, de maneira a preservar ou ampliar o bem-estar social.

A abordagem pelo interesse dos gestores que possuem responsabilidade em prestar contas de seu desempenho denominada *accountability* e que Catelli (2001, p.256) destaca como devendo ser estes os primeiros interessados por resultados justos nos processos de avaliação de seu desempenho e de suas áreas de responsabilidade.

Neste sentido, a avaliação de desempenho dos gestores ou de suas áreas deve estar pautada na garantia de que não sejam cobrados pelos efeitos das decisões que forem produzidas por outros gestores ou por decisões que estejam fora de seu controle.

A busca por um controle eficiente por parte da administração dos gastos públicos e a manifestação da preocupação dos legisladores para com a fiscalização e quanto à aplicação dos recursos públicos destinados para a educação, com o objetivo de garantir-se a sua efetiva

utilização pode ser notada em nosso ordenamento jurídico vigente, principalmente na Constituição.

Os aspectos que envolvem os gastos com educação pelos municípios que compõe a região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro e o comportamento humano na sua aplicação são algumas das responsabilidades primordiais compartilhadas pela população, legisladores e administradores.

A compreensão destes fatores permite o oferecimento de uma perspectiva das características dos mais variados aspectos, dentre estes, os governamentais, legais e da responsabilização que afetam as decisões e a eficiência dos gastos públicos em educação, que impõe aos entes governamentais algumas das responsabilidades que serão compartilhadas pela população, legisladores e administradores.

A necessidade dos administradores públicos, dos legisladores e dos órgãos de controle diante da crescente demanda da sociedade por investimentos e efetiva aplicação dos gastos em educação, encontra na busca por instrumentos e na construção de indicadores, a possibilidade de permitir analisar e comparar a qualidade dos gastos com educação nos municípios pesquisados, estabelecendo critérios em que a verificação da eficiência e a efetividade destes gastos, decorrentes da sua influência no contexto social possam ser percebidas.

A necessidade de indicadores e de pesquisas que propiciem uma melhor visualização da demanda da sociedade por modelos de gastos públicos e controles de políticas na área educacional, diante da crescente preocupação social por instrumentos de controle, transfere para os responsáveis pelo controle e pela gestão dos recursos públicos, a busca por elementos que sirvam de aliados do poder para indicar adequações auxiliando no êxito das ações públicas.

O relevante destaque representado pela necessidade de implementação por ações governamentais que permitam que a sociedade participe na avaliação e compreensão das ações de governo, consolida o acompanhamento da dimensão dos gastos públicos, representando o papel da contabilidade governamental e dos órgãos de controle a importante função técnica ao registrar e evidenciar os diversos aspectos que envolvem a aplicação dos recursos públicos em educação.

A análise de instrumentos adequados de registro e controle que propiciem a correta verificação das dimensões que envolvem os gastos públicos torna-se uma importante atividade de Estado, que auxilia na viabilização da formulação e no programa de políticas educacionais adequadas e em consonância com os anseios da sociedade.

Com este objetivo, o presente trabalho apresenta um estudo sobre a importância de evidência que na sociedade atual, o papel da população, dos órgãos de controle governamentais e das finanças públicas é de primazia para um perfeito controle e verificação da aplicação dos recursos públicos em prol do desenvolvimento e do bem-estar social, que passa a ser um aliado na busca de instrumentos que possibilitem a verificação e o acompanhamento da realização e aplicação dos gastos públicos.

Tomando-se como limitação de pesquisa os gastos públicos em educação dos municípios inseridos na região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, no período de 5 (cinco) anos, compreendido entre os anos de 2004 a 2008, o presente trabalho analisou diversos aspectos que envolvem os gastos públicos da área de educação, através da consulta as diversas bases de dados e indicadores disponíveis referente à matéria.

A análise de instrumentos que atendam a demanda por sistemas de controle e de informações sobre os gastos e políticas sociais, principalmente em matéria educacional, tem se tornado objeto de busca constante pelos diferentes agentes interessados e envolvidos nesta relação, e a consecução de elementos de referência adequados é fundamental para a elaboração de indicadores financeiros para uma correta análise, contribuindo para o desenvolvimento da cidadania, controle dos gastos públicos e dos gestores, no sentido de nortear os rumos das entidades governamentais, diante das novas exigências da sociedade impostas pelas limitações dos mais variados recursos.

Os impactos decorrentes das mudanças no contexto legal, a que os entes governamentais encontram-se sujeitos, e, sobretudo a evolução da consciência social através do papel de diversas organizações e da própria sociedade, representam elementos importantes no presente trabalho, pois, a sociedade será a maior beneficiária diante da análise e do entendimento dos processos de gestão governamental e controle dos gastos públicos.

5.1 A Região Metropolitana

Em 1960, com a inauguração de Brasília ocorreu à elevação da cidade do Rio de Janeiro para a categoria de Estado da Guanabara, mantendo esta situação até a fusão com o Estado do Rio de Janeiro, neste sentido, conforme Santos (2003, p. 111) descreve:

A separação político-administrativa entre a metrópole carioca e seu entorno, o antigo Estado do Rio de Janeiro, trouxe consequências negativas para a distribuição dos investimentos

públicos, que acabaram se concentrando no núcleo da região metropolitana, enquanto sua periferia sofria com a falta de infra-estrutura num contexto de grande crescimento demográfico.

Após o artigo 19, da LC nº 20 de 1974, que estabeleceu a criação da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, insere, em conformidade com o disposto no parágrafo 3º do artigo 25 da Constituição, a definição da competência dos Estados e a instituição de regiões metropolitanas.

Neste contexto, cada Unidade da Federação pode estabelecer os critérios referenciais para instituir uma Região Metropolitana.

Diante desta premissa, o Estado do Rio de Janeiro definiu os 17 municípios que integram a sua região metropolitana, que até dezembro de 2008, eram: Bel Ford Roxo, Duque de Caxias, Guapimirim, Itaboraí, Japeri, Magé, Mesquita, Nilópolis, Niterói, Nova Iguaçu, Paracambi, Queimados, Rio de Janeiro, São Gonçalo, São João de Meriti, Seropédica e Tanguá.

Constituição Federal, Art. 25, § 3º, estabelece que:

Os Estados poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum. (BRASIL, 1988).

Ao efetuar uma abordagem conceitual das regiões metropolitanas, Freitas (2009, p.46) esclarece que a ocorrência do processo de metropolização decorre a partir da polarização de uma região em torno de uma grande cidade, em dimensões físicas e, sobretudo, populacional, tendo como uma das principais características a alta densidade demográfica ao redor da qual se forma um núcleo metropolitano.

O processo de metropolização ocorre a partir da polarização de uma região em torno de uma grande cidade em dimensões físicas e, sobretudo, populacional, caracterizando-se pela alta densidade demográfica e alta taxa de urbanização. Essa grande cidade, também chamada de metrópole, constitui um núcleo, ao redor do qual há várias outras cidades sob sua direta influência, mantendo forte relação de interdependência econômica e notório movimento pendular de sua população. (FREITAS, 2009, p.46).

5.2 Programas e Indicadores de Percepção

A tomada de decisão pela administração pública objetivando um maior impacto dos gastos governamentais, encontra na necessidade de uma maior eficiência a ser obtida através

do desenvolvimento de instrumentos e técnicas que objetivem a avaliação das práticas decorrentes das políticas públicas.

Neste contexto, diante dos atos praticados pela administração, a elaboração de indicadores sociais em que insiram aspectos e dados financeiros, objetiva a permissão de que ocorra o melhor entendimento e visualização dos impactos decorrentes das finanças públicas, propiciando o desenvolvimento de técnicas eficientes e elementos adequados à gestão da coisa pública, e que permitam uma correta análise e evidenciação dos aspectos que podem afetar toda uma sociedade.

Neste sentido, encontra-se a análise das relações decorrentes das despesas sociais, em especial os gastos com educação, dos municípios que compõe uma determinada região do Estado, diante dos demais dados que a afetam, como por exemplo: o número de habitantes, número de alunos matriculados em determinado ciclo, receita tributárias, dentre outros.

A técnica usada através da coleta completa de informações disponíveis garante representatividade e operacionalidade, mantendo a variabilidade da amostra nos quesitos escolhidos.

A busca pela evidenciação de indicadores que permitam a percepção da execução de programas pelo setor público representa um desafio a ser compartilhado por administradores e membros do controle.

Dentre os diversos problemas enfrentados na busca de controles adequados, Gomes e Salas (2001, p.16) apontam a dificuldade dos diversos tipos de organizações em estabelecerem a utilização de medidas adequadas ao processo de avaliação de desempenho.

O acompanhamento da gestão pública tem se tornado uma necessidade, cada vez mais presente, tornando-se um objeto de interesse geral, seja pelo interesse em verificar se as prioridades estabelecidas por um governo qualquer estão de fato sendo realizadas, seja pela preocupação em evitar a ocorrência de desvios de recursos públicos.

O esforço necessário na busca de elementos que auxiliem o controle e o monitoramento da gestão pública, encontra na implementação de indicadores um forte aliado, que, diante das informações disponíveis pode propiciar a eficiência através do controle social da gestão pública, permitindo que o setor governamental estruture adequadamente as suas ações em prol das demandas da população.

Com destaque, surge a possibilidade da presença de um problema frequentemente encontrado, que é a utilização de um sistema de controle baseado em medidas físicas ou financeiras que pode evocar efeitos contrários aos desejados, diante da possibilidade de deparar-se com a dificuldade de implementar a formalização de sistemas de controle rígidos.

A elaboração de indicadores com base na despesa, propícia a análise das evidências e impactos no gasto público diante das condições sociais e econômicas em uma unidade da federação.

Relativamente à análise da função educação, este trabalho possui como destaque, a consideração para análise como dados mais relevantes, os seguintes elementos:

- Gastos em educação
- Receita tributária;
- Número de alunos matriculados;
- População;
- Nota do IDEB;
- IRFS-Social.

Diante da consideração dos dados descritos anteriormente, permitiu-se o estabelecimento de indicadores de percepção e um estudo comparativo, sob a ótica das finanças públicas diante dos produtos oriundos da educação, a saber:

Quadro 1: Indicadores Seleccionados

Indicadores	Gasto com educação por aluno matriculado na rede de ensino municipal
	Receita tributaria em relação à população
	Gasto com educação em relação à receita orçamentária
	Nota do IDEB dos alunos da 4ª e 5ª série do ensino fundamental em relação ao gasto em educação por aluno
	IRFS-Social em face da nota do IDEB 4ª e 5ª série do ensino fundamental

Fonte: Elaboração própria.

Cardoso (2006, p.525) assinala que em países com amplas massas empobrecidas, o indicador adequado para medir a melhoria na educação deve incluir o número de matriculas na escola fundamental.

Neste sentido, a elaboração de um indicador que congregue o gasto por aluno matriculado permitirá uma melhor evidenciação da efetiva aplicação dos recursos públicos em prol da sociedade.

A utilização de um indicador adequado permite ao setor público estruturar as suas ações para uma atuação mais eficaz e de acordo com as demandas da população.

A composição deste primeiro indicador ocorrera através da verificação dos gastos em educação do município e constante no relatório do FINBRA no período a ser analisado,

dividindo este valor pelo número de matrículas constante do censo escolar elaborado pelo INEP.

A elaboração de um indicador que utilize a receita tributária arrecadada por um ente da federação representa a parcela de contribuição direta da sociedade para com o custeio do serviço público colocado à sua disposição.

Desta forma, o segundo indicador foi elaborado através do resultado obtido da divisão da receita tributária arrecadada pelo número de habitantes, o que permitiu a visão de quanto à população contribuiu para a efetiva prestação do serviço público, e que desta forma, servirá de parâmetros também para a análise comparativa que obtém a visualização da eficiência do gasto público, se comparado e utilizado como peso outros indicadores de qualidade, como no caso dos resultados obtidos pelo desempenho na nota do IDEB do segmento de 4º e 5º conquistado por um município, parâmetro que foi utilizado na elaboração do quarto e quinto indicadores.

Através de uma operação matemática que converte o resultado obtido como indicador original em um índice classificado como 0 e 1 objetiva permitir a adoção de um critério de conversão para uma base comum que facilite a comparação entre todos.

Com o objetivo de estimular a melhoria da gestão dos municípios, a Confederação Nacional dos Municípios criou o IRFS.

Este indicador reflete, anualmente, o desempenho dos municípios sob as óticas fiscal, social e de gestão, oferecendo à sociedade um parâmetro simples e ao mesmo tempo amplo de avaliação das administrações municipais, e que não se restringe aos controles da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois abrange medidas de eficiência interna e de responsabilidade socioambiental.

O IRFS atribui aos municípios uma nota de desempenho para cada um dos 15 indicadores, variando de 0 (atribuído ao município com pior desempenho) a 1 (atribuído ao município com melhor desempenho), como ocorre com o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) das Nações Unidas.

A composição do IRFS ocorre da seguinte forma :

IRFS: Média do Índice Fiscal + Índice de Gestão + Índice Social

Índice Fiscal = Média de (Endividamento + Suficiência de caixa + Gasto com pessoal LRF + Superávit primário)

Índice Gestão = Média de (Custeio da máquina + Gasto com o legislativo+ Grau de investimento)

Índice Social = Média de (Subíndice Educação + Subíndice Saúde)

Subíndice Educação = Média de (Gasto com educação + Matrículas da rede municipal + Taxa de abandono da rede municipal + % Professores da rede municipal com curso superior)

O cálculo do IRFS reflete a relação entre diferentes variáveis, como por exemplo, os gastos com pessoal, o endividamento, a suficiência de caixa, o superávit primário, a taxa de investimento, as despesas de custeio, os gastos com o legislativo municipal, com saúde e educação, sendo mensurados como proporção da receita corrente líquida dos municípios ou, em alguns casos, divididos pela população.

Os indicadores fiscais do IRFS são calculados como prevê a LRF e as normas da STN.

A conversão do indicador em índice ocorre através da adoção de um critério de conversão para uma base comum que permite a comparação entre todos, através de uma operação matemática que converte o indicador original em um índice entre 0 e 1. O índice 0,500 é sempre atribuído à média dos indicadores.

Ao efetuar a comparação da nota do IDEB do segmento de 4º e 5º ano diante do indicador IRFS de um município, a respectiva operação insere a percepção de um novo indicador que acompanha a evolução e análise da efetividade de um benefício social.

5.3 Descrição das Receitas e Despesas

A descrição das receitas e despesas representa um aspecto fundamental para a enumeração de parâmetros quantitativos e qualitativos dos quais se busca fornecer uma definição e análise dos dados coletados, tornando-se útil e necessária para a compreensão e laboração dos indicadores de percepção referentes aos parâmetros decorrentes dos gastos com educação efetuados pelos municípios da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro no período analisado, assim como, os seus impactos na sociedade.

A descrição inclui parâmetros sutis e úteis que permitem o conhecimento da distinção das diversidades de receitas e de despesas.

A descrição é caracterizada por ser uma imagem do cenário financeiro e social do ambiente analisado.

Entretanto, destaca-se que a descrição não se encontra resumida à enumeração pura e simples, tendo como essencial a captação do traço distintivo e particular, o que representa a diferenciação de cada elemento descrito de todos os demais de sua espécie.

Neste contexto, a construção da caracterização e a descrição sinalizam como formas de enriquecimento do estudo.

Como principal fonte de origem dos recursos públicos, a compreensão anteriormente relatada em capítulo próprio, os tributos integram o entendimento da definição da receita tributária de um ente da federação, possuindo como característica principal a descrição da arrecadação permanente efetuada por um ente estatal com o objetivo precípuo de custear a máquina pública.

Neste sentido, a receita tributária integra a receita pública, indicando a principal fonte de ingressos no patrimônio público.

As receitas públicas, segundo classificação constante da Lei 4.320/64, são definidas sob a forma de originárias, como aquelas que são decorrentes da exploração do patrimônio público pela própria administração, e, as receitas derivadas, que são aquelas cuja natureza decorre da exploração compulsória pelo Estado exercendo o seu poder soberano.

A receita tributária, neste sentido, torna-se a principal forma de ingresso de receita pública derivada.

Diante da sua periodicidade, a receita tributária classifica-se como receita ordinária, pois, são arrecadadas regularmente e devem ser previstas no orçamento público.

A Lei 4.320/64 classifica a receita tributária na categoria econômica de receitas correntes, como aquelas decorrentes do seu objetivo de atender às despesas classificáveis como despesas correntes.

A despesa pública representa o conjunto de dispêndios efetuados pelos entes públicos com objetivo de custear a atividade estatal e os serviços prestados em prol da sociedade.

As despesas públicas devem obedecer aos princípios da utilidade, legitimidade, oportunidade, legalidade e economicidade.

O princípio da utilidade insere que a despesa deve atender aos gastos necessários para o perfeito funcionamento das atividades a serem desempenhadas pela Administração Pública, visando o bem-estar comum.

O princípio da legitimidade constante do art. 70 da CRFB descreve que a despesa pública deve refletir o interesse coletivo, através da discussão e aprovação da lei orçamentária.

O princípio da oportunidade que afeta a despesa pública destaca a necessidade da integridade dos seus registros de forma imediata e correta.

A obrigatoriedade da observação da previsibilidade da despesa na legislação vigente está descrita no princípio da legalidade.

O princípio da economicidade expresso no art. 70 da CRFB ocorre a transferência para a administração pública da necessidade de que esta atue de modo a promover a otimização da sua atividade, através da busca das soluções mais economicamente adequadas.

O orçamento público congrega a despesa pública prevista que será aplicada na prestação e deverão estar incluída na lei orçamentária.

A despesa orçamentária que depende de prévia autorização legislativa para a sua realização torna obrigatória a presença prévia da existência de crédito orçamentário em montante suficiente para atendê-la.

O art. 12 da Lei 4.320/64 determina que a despesa pública seja classificada como despesas correntes e despesas de capital.

A despesa de capital contribui para a formação direta do patrimônio público ou para a aquisição de um bem de capital.

A classificação das despesas constante do art. 20 da Lei 4.320/64 atribui a natureza de despesas correntes características daquelas que são de natureza contínua e as quais o ente governamental necessita para o desenvolvimento de sua atividade estatal em busca do bem-estar social.

As despesas correntes subdividem-se em despesas de custeio e transferências correntes.

As despesas de custeio são aquelas destinadas à manutenção dos serviços, gastos com pessoal e execução direta da prestação de serviços pela atividade estatal.

As transferências correntes caracterizam-se pela não execução direta da prestação de serviços pela atividade estatal e por subvenções sociais com o objetivo de atender as despesas de custeio de instituições mantidas pelo poder público.

Os gastos públicos em educação evidenciam os recursos alocados pela administração pública no financiamento e na manutenção do serviço público considerado essencial, cuja origem dos recursos encontra-se como fonte principal a receita corrente tributária.

A análise da despesa pública com educação evidencia a apuração de quanto e de como a receita proveniente dos recursos públicos disponibilizados ao governo atingem a finalidade de propiciar o bem-estar social.

5.4 Análise dos Dados

A possibilidade do crescimento significativo da modalidade de gasto público em educação e a sua comparação diante da análise das verbas que envolvem os gastos dos municípios e que compõe a região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro representam um rumo que estará em sintonia com a tendência de estabilidade econômica ocorrida nos últimos anos.

Neste sentido, as informações coletadas podem ser estudadas através da análise comparativa e evolutória dos dados no período de 2004 a 2008, através da percepção fornecida pela elaboração de indicadores.

Ao ser observada a evolução dos gastos com educação no período analisado pode perceber-se o quanto um município apresentou uma maior ou menor variação significativa em percentual do crescimento dos gastos com educação, em face das suas receitas, tomando-se como exemplo, este aspecto diante da quantidade de alunos matriculados em suas escolas públicas, dentre outros indicadores e comparativos que podem ser verificados.

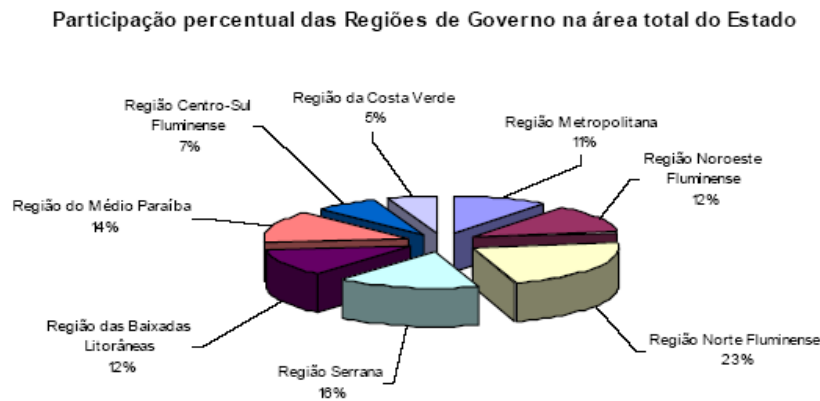
O destaque para o intervalo existente entre a variação ocorrida nos municípios que obtiveram a maior ou menor variação diante de um acréscimo ou decréscimo significativo de gastos públicos com educação pode ser verificado e analisado.

Dentre a análise precedida, denotam-se:

- A análise de possíveis tendências de estabilidade dos gastos em educação ocorridos no período analisado;
- Análise receita tributária dos municípios;
- Análise da evolução dos gastos com educação;
- Análise do número de alunos matriculados no ensino fundamental;

Estudos e análises pertinentes a matéria pesquisada, disponíveis em variados bancos de dados também será de relevância a presente dissertação.

Figura 1



Fonte: Centro de Informações e Dados do Rio de Janeiro - Fundação CIDE.

A concentração populacional existente em determinadas localidades da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro solicita a atenção diferenciada pelos poderes públicos, que devem possuir sensibilidade aguçada sobre a carência de investimentos em serviços públicos de qualidade para que possam suprir os adequadamente os anseios de uma considerável parcela populacional.

Através da consulta dos dados disponíveis no site da Superintendência do Tesouro Nacional (STN) depara-se com a ausência de informações referente ao município de Guapimirim no que se refere ao exercício de 2008 e 2004, assim como, a ausência de informações referente ao município de Seropédica correspondente ao exercício de 2007, fato que ocasiona a desconsideração destes municípios ao se efetuar a análise dos dados referente aos gastos com educação dos últimos cinco anos que ocorreram nos municípios integrantes da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro.

Apesar da evidenciação da pouca variação do número de habitantes dos municípios da região, a manutenção e a demanda por investimentos em educação merecem um destaque especial diante do controle dos poderes públicos, por representar um dos principais anseios comum de grande parcela dos cidadãos que compõe uma região e fundamental para o futuro de uma nação, principalmente pelos demais fatores sociais que seus investimentos podem impactar na região.

Em 2007, o Estado do Rio de Janeiro contabilizava, mais de 15.000.000 de residentes, o que corresponde a quase 10% da população do país, concentrando mais da metade da

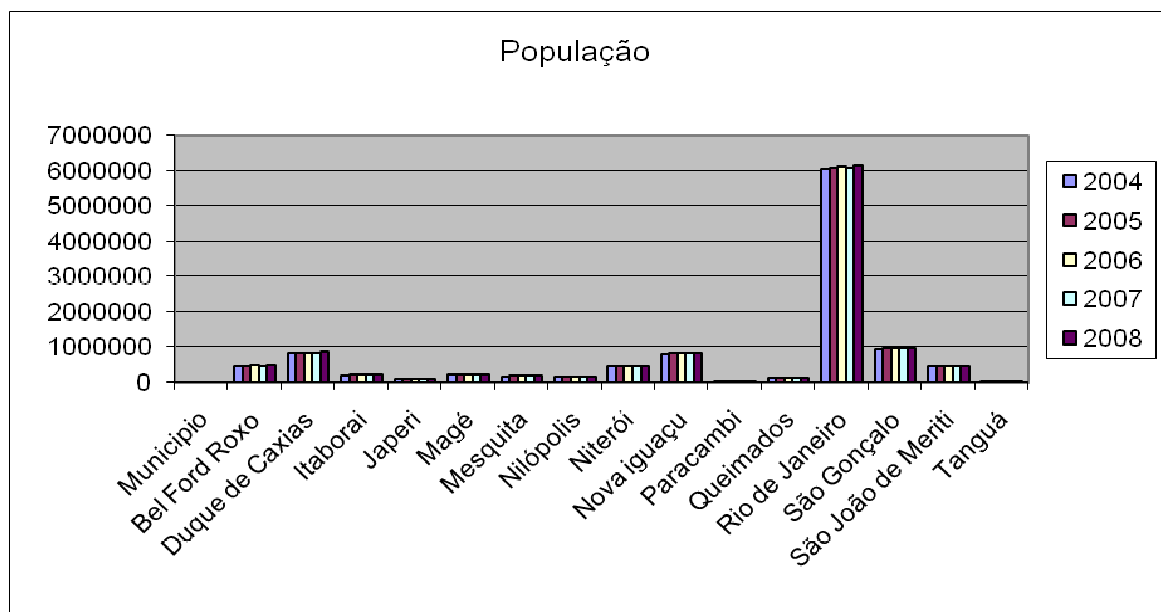
população nos municípios do Rio de Janeiro, São Gonçalo e Duque de Caxias, conforme dados disponíveis pela STN.

A evolução populacional dos últimos cinco anos dos municípios integrantes da região metropolitana apresentou um cenário de estabilidade, conforme o gráfico a seguir evidencia claramente, representando desta forma, uma aparente estabilidade do cenário demográfico e que não ensejaria uma possível imprevisibilidade de gastos inerentes a este contexto.

Observando-se o gráfico constante da figura 1(um), percebe-se que a região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro representada pelos municípios de Bel Ford Roxo, Duque de Caxias, Guapimirim, Itaboraí, Japeri, Magé, Mesquita, Nilópolis, Niterói, Nova Iguaçu, Paracambi, Queimados, Rio de Janeiro, São Gonçalo, São João de Meriti, Seropédica e Tanguá, apesar de não ser considerada a região com maior percentual de participação territorial no Estado, estes municípios concentram a maior parcela populacional do Estado do Rio de Janeiro.

Ao observar o gráfico constante da figura 2(dois) pode ser verificado que a maior parcela da população que reside na região metropolitana concentra-se no município do Rio de Janeiro, que apresenta mais de 50% da população da região metropolitana, assim como, no outro extremo como menos populoso, tem-se o município de Tanguá que concentra 0,2%, desta forma possuindo características visivelmente distintas.

Figura 2



Fonte: STN

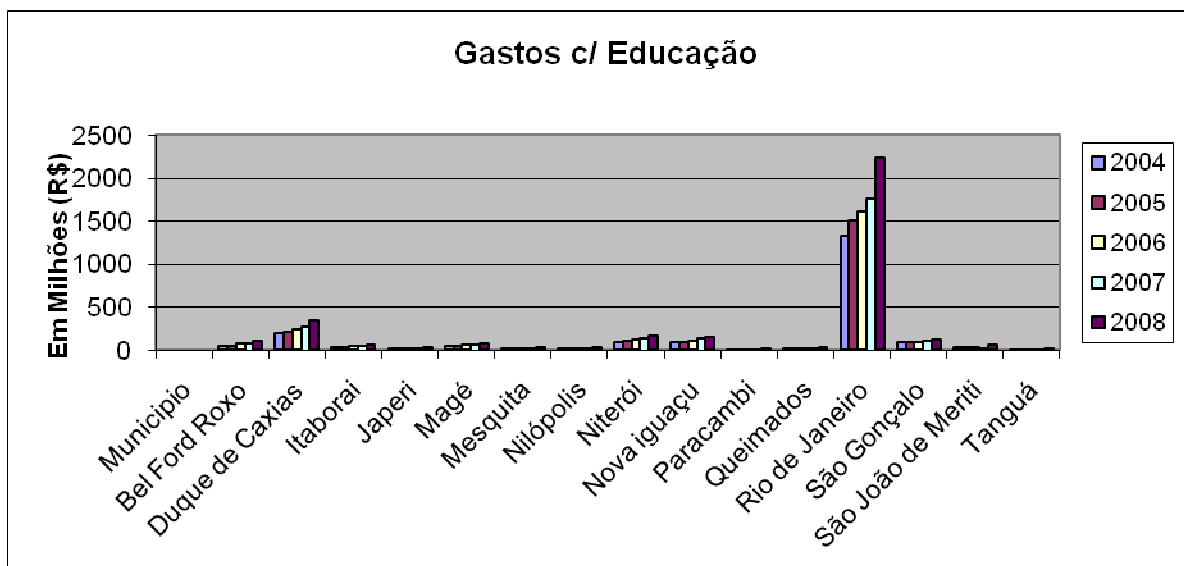
Os gastos com educação dos municípios da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, salvo algumas exceções, apresentaram uma tendência de estabilidade nos últimos

5(cinco) anos, conforme evidencia o gráfico constante da figura 3(três), entretanto, cabe ressaltar que algumas cidades apontaram para um crescimento significativo desta modalidade de gasto público.

Observando o gráfico da figura 4(quatro), ao compararem-se os gastos com educação no período de 5(cinco) anos percebe-se que o município de Bel Ford Roxo com uma variação crescente de 105%, sendo a maior variação significativa em percentual do crescimento dos gastos com educação no período analisado, seguindo-se dos municípios de Tanguá com 94%, Paracambi com 82% , Duque de Caxias com 79% e Rio de Janeiro com 67%.

Observa-se também, que o Município de São Gonçalo apresentou a menor variação no período, com um crescimento de 17%.

Figura 3

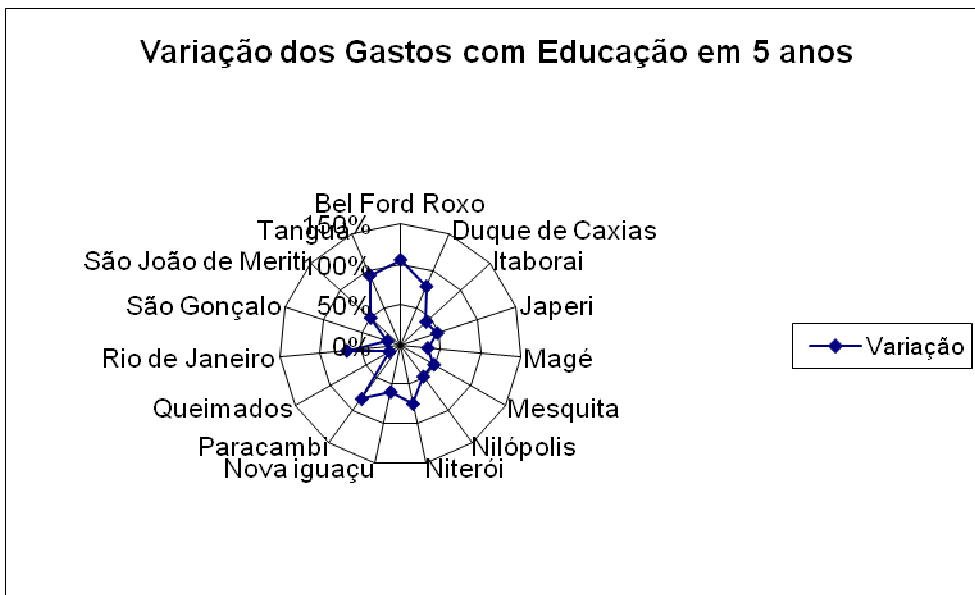


Fonte: STN

No gráfico constante da figura 3(três) torna-se evidente a possibilidade de visualização da percepção de como ocorrera a evolução os gastos em educação na região analisada, tomando-se como exemplo a indicação de que o município do Rio de Janeiro apresentou o maior volume desta modalidade de gasto público, seguido por Duque de Caxias, assim como, também permite a evidenciação da evolução desta modalidade de despesa no decorrer do período analisado.

Inserindo-se neste contexto, e dando prosseguimento a análise precedida, constata-se que a cidade de São João de Meriti apresentou uma variação de 81% nos gastos com educação ao ser comparando os exercícios de 2007 e 2008, assim como, a cidade de Duque de Caxias, que apresentou um acréscimo de 36% no mesmo período para esta classificação de gastos públicos.

Figura 4



Fonte: STN

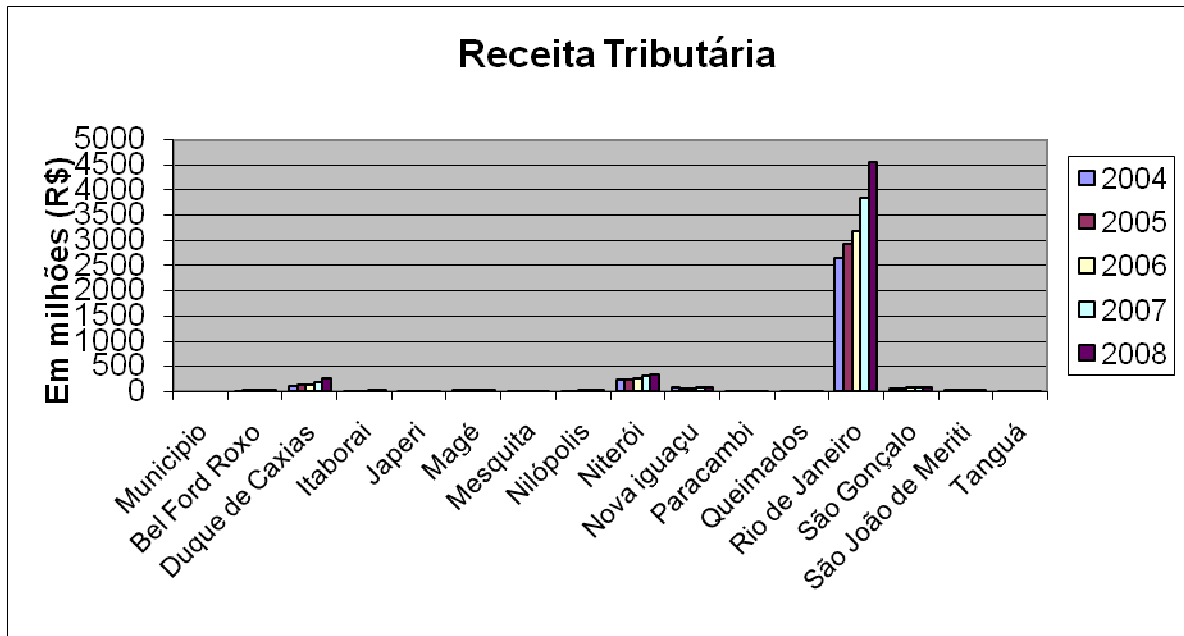
Como exceção à tendência de estabilidade verificada dos gastos em educação ocorridos no período analisado, torna-se evidente a percepção de que o município do Rio de Janeiro, que no período compreendido entre 2006 e 2008, apresentou um crescimento de aproximadamente 43%.

A análise dos recursos disponíveis para alocação dos gastos públicos em educação, conforme anteriormente descrito, passa necessariamente pela percepção de como ocorrera as principais fontes de arrecadação dos municípios, o que pode ser percebido ao compreender a evolução da receita tributária, conforme evidencia o gráfico constante da figura 5.

Apesar da receita tributária dos municípios apresentarem uma tendência de estabilidade, no período compreendido entre 2007 e 2008, a cidade de São João de Meriti apresentou um crescimento de 89% e a cidade de Duque de Caxias apresentou um crescimento de 36% em sua receita tributária

Como exceção à tendência de estabilidade de crescimento da receita tributária ocorrida no período analisado, surge também a cidade do Rio de Janeiro, que no período compreendido entre 2006 e 2008, apresentou um crescimento de aproximadamente 43%.

Figura 5



Fonte: STN

A evolução da arrecadação apresentada no gráfico constante na figura 6(seis), foi elaborada considerando-se a receita tributária dos municípios analisados, apresentando como pontos de destaques os municípios de Bel Ford Roxo e Duque de Caxias, com um crescimento de 125% em 5 (cinco) anos.

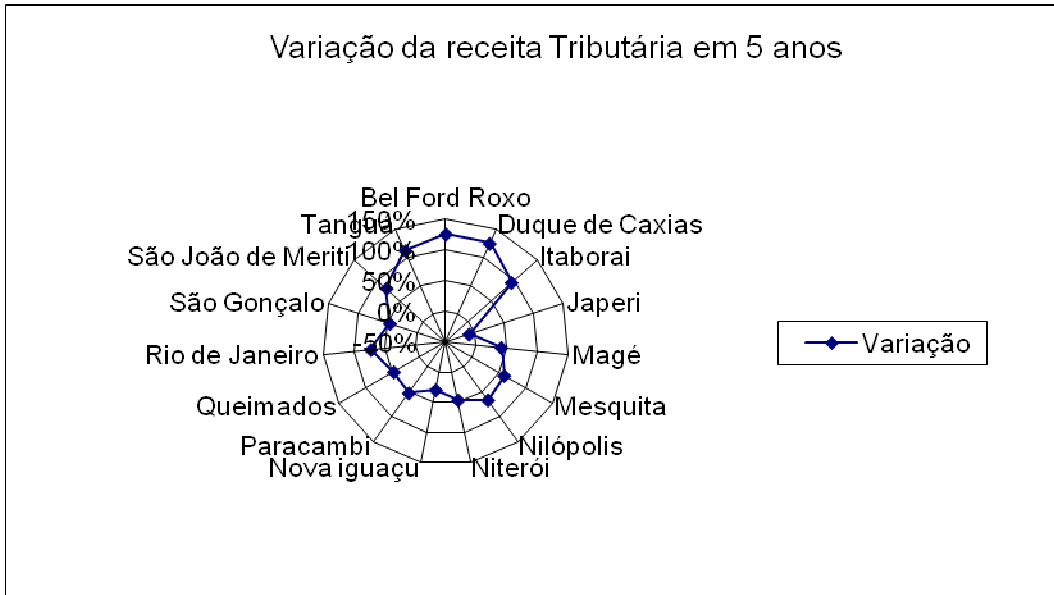
Outro ponto de destaque foi a constatação da redução de 10% da respectiva receita no município de Japeri, comparando-se os valores arrecadados em 2008 com 2004,

Uma análise da variação dos valores no período analisado permitiu a verificação de que, a exceção do município de Japeri, os demais entes integrantes da região metropolitana apresentaram uma evolução crescente e significativa da arrecadação referente à receita tributária.

Estas variações tornam-se evidentes através da visualização da elaboração de gráficos com os dados recolhidos nas bases da STN, inserindo a percepção que pode ser

notada de forma descritiva o quanto em percentuais variou a arrecadação tributária nos últimos 5 (cinco) anos dos entes analisados.

Figura 6



Fonte :STN

A evidenciação através da construção de indicadores objetiva a imersão aos aspectos que envolvem a percepção da administração pública no tocante a possibilidade de serem estudadas e analisadas as ações efetuadas pelos administradores públicos através da utilização dos recursos disponibilizados pelos contribuintes.

Jannuzzi (2009, p.9) destaca que a sociedade cada vez mais deseja saber e ter instrumentos que permitam saber os efeitos da gestão pública e a comparação do que foi feito antes, e que, a familiaridade com as bases quantitativas permitam alcançar conclusões qualitativas.

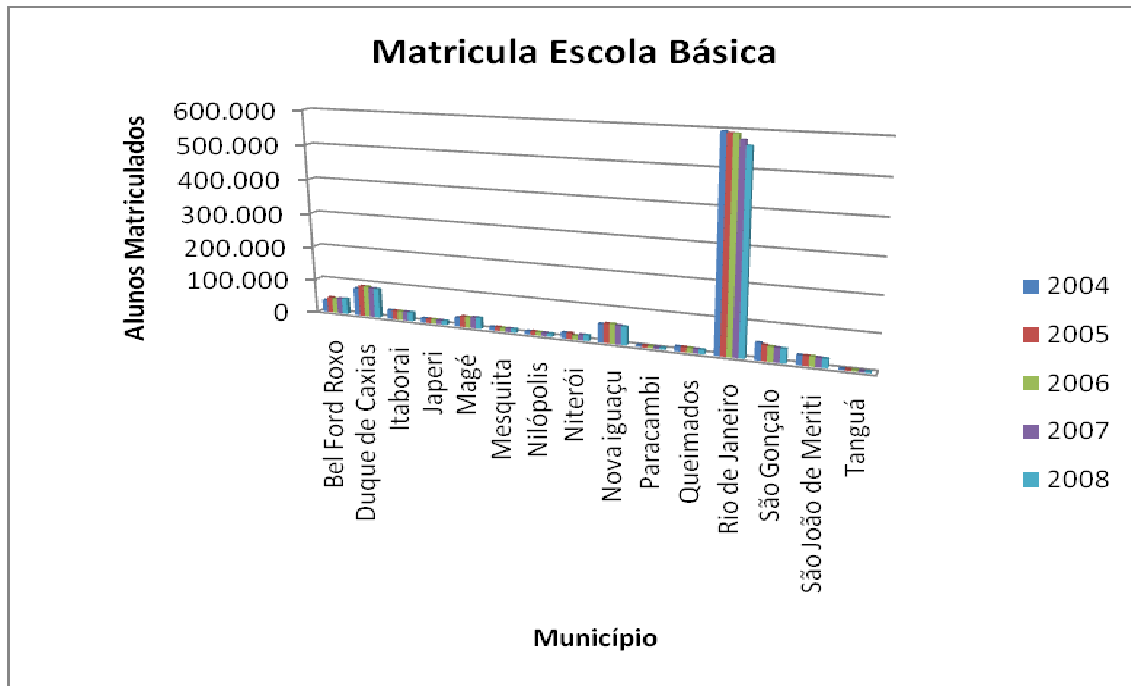
Neste sentido, indicadores de situação, de resultado e de desempenho propiciam conhecimentos de grande valor para a compreensão e gerenciamento da coisa pública.

Em matéria de indicadores de finanças públicas que envolvam gastos educacionais, torna-se interessante a inclusão de elementos que utilizem o número de alunos matriculados na rede pública.

Desta forma, tem-se a possibilidade de permitir o sentimento do tamanho da coisa pública estudada e a compreensão de que parte da sua complexidade está inserida no contexto do envolvimento das finanças públicas e o bem-estar da sociedade.

O gráfico constante da figura 7(sete), a seguir elaborado, permite a verificação da evolução das matrículas ocorridas na rede municipal dos entes analisados na presente pesquisa, e que foram obtidos conforme dados constates no Censo Escolar, evidenciando a percepção da demanda pelo serviço público por parte da população.

Figura 7

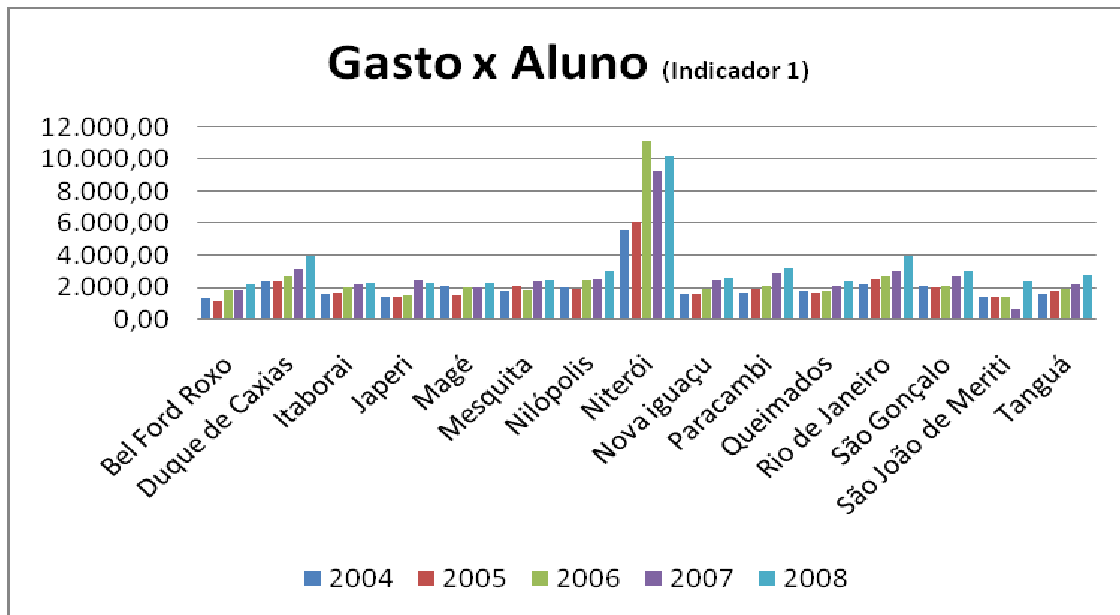


Fonte: Censo Escolar 2004 a 2008

Como elemento de análise, a elaboração de indicadores que permitam a visualização do gasto por aluno, torna-se um instrumento de grande valia em matéria de políticas educacionais e acompanhamento dos gastos públicos.

A possibilidade de evidenciação da demanda por um serviço público possibilita a administração pública estabelecer adequadamente políticas e metas de aplicação dos recursos públicos arrecadados de maneira mais efetiva em prol do bem-estar social.

Figura 8



Fonte: Elaboração Própria

A análise do gráfico constante da figura 8(oito) foi elaborado através da composição do indicador 1(um), constituído pela divisão dos gastos em educação dos município da Região Metropolitana do Estado do Rio de Janeiro pelo número de alunos matriculados na rede pública, no período de 2004 a 2008, sendo verificada a percepção de que os municípios apresentaram uma predominante evolução no sentido crescente deste indicador, salvo o município de São João de Meriti, que no ano 2007 apresentou uma redução significativa, reduzindo o valor gasto por aluno do ano anterior que fora de R\$1.438,80, para R\$690,38, e que no ano subsequente passa para R\$2.358,96.

O município de Niterói apresentou a maior média do indicador 1 (gasto/aluno) no período analisado, possuindo o gasto por aluno no montante de R\$8.467,37, e no outro extremo encontra-se o município de São João de Meriti, com a média de R\$1.484,52 para o gasto por aluno no mesmo período.

A análise do período de 2004 a 2008 do indicador 1, evidencia que o valor obtido pelo indicador, insere que a aplicação de recursos superiores a media pelo ente da federação representa um fator de maior efetividade do gasto público em prol da população, que, desta forma, leva a atribuir-se para análise a pontuação 1 (um) para os municípios que aplicaram recursos públicos em montante superior à média anual do respectivo indicador e pontuação 0 (zero) para os municípios apresentaram valores inferiores è esta.

Desta forma, tem-se a seguinte tabela de percepção e análise:

Tabela: 1

Município	Indicador 1 (Gasto x Aluno)				
	2004	2005	2006	2007	2008
Bel Ford Roxo	0	0	0	0	0
Duque de Caxias	1	1	1	1	1
Itaboraí	0	0	0	0	0
Japeri	0	0	0	0	0
Magé	1	0	0	0	0
Mesquita	0	0	0	0	0
Nilópolis	1	0	0	0	0
Niterói	1	1	1	1	1
Nova Iguaçu	0	0	0	0	0
Paracambi	0	0	0	1	0
Queimados	0	0	0	0	0
Rio de Janeiro	1	1	1	1	1
São Gonçalo	1	0	0	0	0
São João de Meriti	0	0	0	0	0
Tanguá	0	0	0	0	0

Fonte: Elaboração Própria

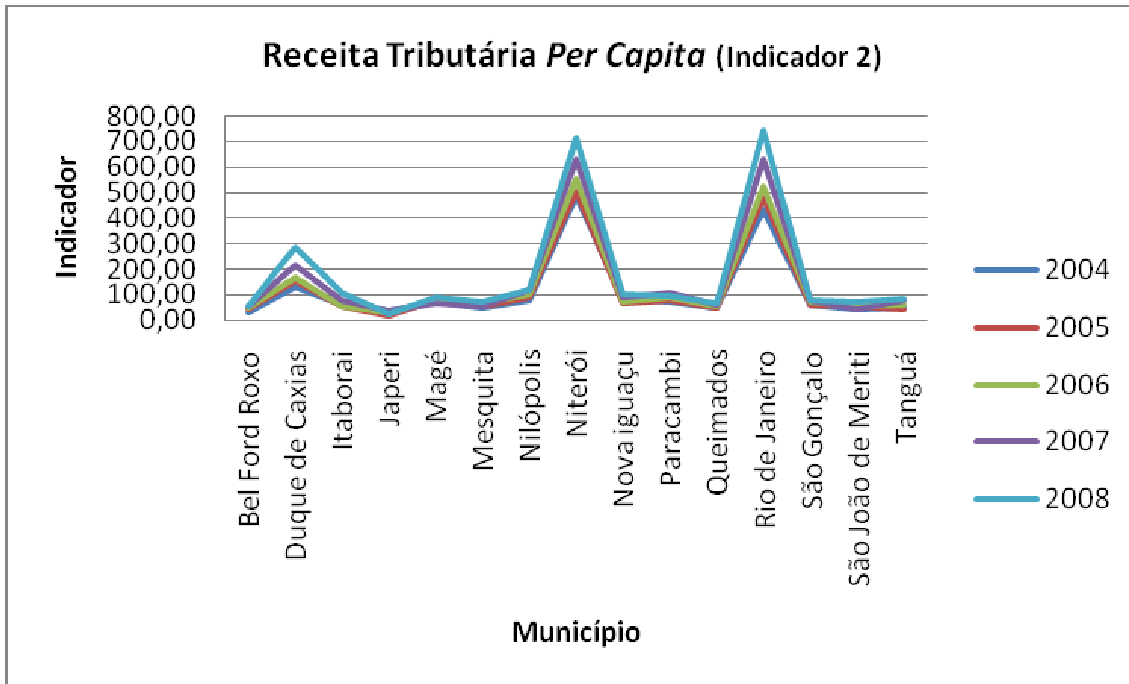
Diante do anteriormente exposto, a respectiva tabela permite a verificação de que os municípios do Rio de Janeiro, Niterói e Duque de Caxias apresentaram preponderantemente, no período analisado, a constituição de indicadores de efetivo investimento de recursos públicos em seus alunos matriculados na rede pública, superiores a média dos demais municípios da Região Metropolitana do Rio de Janeiro.

Através da divisão da receita tributária pela população do município, obtém-se a construção do indicador 2(dois), conforme o gráfico ilustrado na figura 9(nove), o qual insere a possibilidade de evidenciar a identificação do quanto a sociedade participa no financiamento da atividade pública através dos tributos.

Os municípios de Niterói e do Rio de Janeiro apresentaram, no período analisado, a preponderância como aqueles em que a contribuição tributária por parte da população foi a de maior incidência, apresentando o município do Rio de Janeiro no ano de 2008, o maior montante, atingindo o valor de R\$743,25 por habitante e o município de Niterói a maior média para o período analisado, no valor de R\$578,48.

O município de Belford Roxo, no ano de 2004, apresentou o menor valor obtido no respectivo indicador, atingindo o montante arrecado de R\$26,96 por habitante, sendo coincidentemente o município que também apresentou a menor média, do respectivo indicador, para o período de 2004 a 2008.

Figura 9



Fonte: Elaboração Própria

Considerando que na área de controle há a necessidade constante de serem estabelecidos parâmetros que objetivem auxiliar a administração, e que a base de toda informação que será analisada é constituída por dados, a média aritmética apesar das suas limitações representa uma possibilidade simples de obter-se um indicador de caráter central muito útil para a atividade gerencial e desta forma não deve ser desprezada.

A análise do indicador 2(dois), no período de 2004 a 2008, vislumbra que o valor obtido através da sua média aritmética, insere a percepção de que a contribuição da população com valores superiores a esta média, em prol de um ente da federação, representa a base para sinais da ocorrência de maior sacrifício por parte da população diante da efetividade do gasto público, e que desta forma, leva a atribuir-se para análise e percepção a pontuação 1 (um) para os municípios que apresentaram a incidência de recebimento de recursos públicos da população para custeio dos gastos públicos em montante superior à média anual do respectivo indicador, e, pontuação 0 (zero) para os municípios apresentaram valores inferiores à esta média.

Desta forma, tem-se a seguinte tabela de percepção e análise:

Tabela 2

Município	Indicador 2 (Receita Tributária Per Capita)				
	2004	2005	2006	2007	2008
Bel Ford Roxo	0	0	0	0	0
Duque de Caxias	1	1	1	1	1
Itaboraí	0	0	0	0	0
Japeri	0	0	0	0	0
Magé	1	0	0	0	0
Mesquita	0	0	0	0	0
Nilópolis	1	0	0	0	0
Niterói	1	1	1	1	1
Nova Iguaçu	0	0	0	0	0
Paracambi	0	0	0	0	0
Queimados	0	0	0	0	0
Rio de Janeiro	1	1	1	1	1
São Gonçalo	1	0	0	0	0
São João de Meriti	0	0	0	0	0
Tanguá	0	0	0	0	0

Fonte: Elaboração Própria

A análise da constituição de indicador que evidencie a contribuição da sociedade para as bases do financiamento do serviço público, que ocorre através de recursos tributários, evidenciado conforme a tabela 2(dois), insere que a população local dos municípios do Rio de Janeiro, Niterói e Duque de Caxias apresentaram uma participação no financiamento da atividade estatal, com valores superiores a média dos demais entes da Região Metropolitana do Estado do Rio de Janeiro.

Neste contexto, os entes da federação em que estão localizadas estas populações obtiveram um maior benefício e mais significativo recursos, se comparado aos demais municípios da região analisada, representando a base para os sinais da ocorrência de um maior sacrifício por parte da população para obter a efetividade do custeio do serviço público a ela disponibilizado pela administração.

Através da divisão dos gastos em educação efetivamente utilizado pelo município e a sua receita orçamentária, obtem-se a construção do indicador 3(três), conforme o gráfico constante da figura 10(dez), cujo o objetivo é o de possibilitar uma perfeita visualização e a percepção do quanto em percentual compõe o montante aplicado em educação diante do total dos recursos disponíveis integralmente para o financiamento da atividade pública plena.

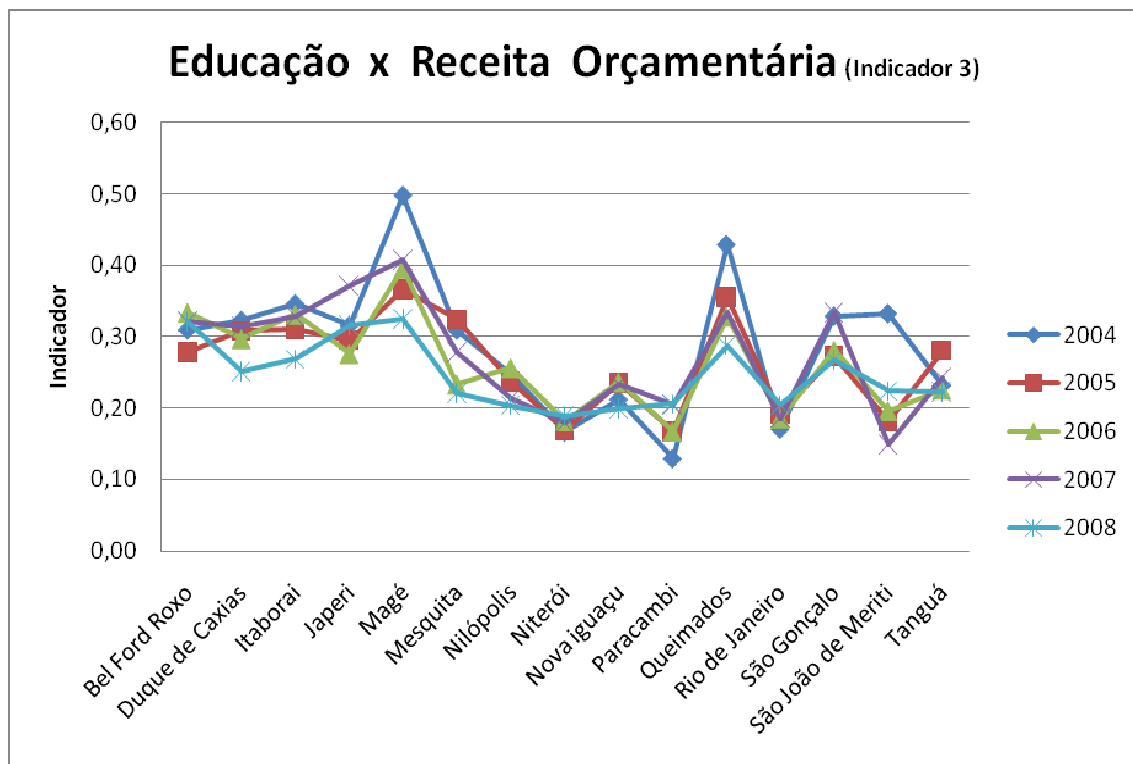
Como destaque, constatou-se a percepção de que o município de Magé no ano de 2004 aplicou 50%, ou seja, metade dos seus recursos orçamentários em educação, mantendo nos

demais anos analisados, um percentual próximo a este e superior aos demais entes federativos analisados.

O município de Paracambi no ano de 2004, ao aplicar aproximadamente 13% dos recursos do seu orçamento em educação, apresentou o menor indicador de investimentos nesta modalidade de gasto público.

Desta forma, o potencial da possibilidade de investimentos dos recursos disponíveis por um município em outras atividades públicas em prol da população torna-se evidente e que a análise do respectivo indicador também possibilita a verificação do peso em que ocorre o comprometimento dos recursos de um ente para atender a atividade educacional.

Figura 10



Fonte: Elaboração Própria

A análise do indicador 3(três), no período constituído entre 2004 e 2008, insere a percepção de que o financiamento público através comprometimento da aplicação dos gastos em educação diante da receita orçamentária, em valores superiores a média dos demais municípios analisados, representa a base para sinais da ocorrência de um maior comprometimento por parte da administração municipal na efetividade deste gasto público.

Desta forma, para efeito de análise e percepção, leva a atribuir-se a pontuação 1 (um) para os municípios que apresentaram a incidência de aplicação de recursos públicos para custeio dos gastos públicos em educação, em montante superior à média anual do respectivo

indicador alcançada pelos demais entes analisados, e, pontuação 0 (zero) para os municípios apresentaram valores inferiores à esta média.

Desta forma, tem-se a seguinte tabela de percepção e análise:

Tabela 3

Município	Indicador 3 (Educação x Receita Orçamentária)				
	2004	2005	2006	2007	2008
Bel Ford Roxo	1	1	1	1	1
Duque de Caxias	1	1	1	1	1
Itaboraí	1	1	1	1	1
Japeri	1	1	1	1	1
Magé	1	1	1	1	1
Mesquita	1	1	0	1	0
Nilópolis	0	0	1	0	0
Niterói	0	0	0	0	0
Nova Iguaçu	0	0	0	0	0
Paracambi	0	0	0	0	0
Queimados	1	1	1	1	1
Rio de Janeiro	0	0	0	0	0
São Gonçalo	1	1	1	1	1
São João de Meriti	1	0	0	0	0
Tanguá	0	1	0	0	0

Fonte: Elaboração Própria

A análise da constituição da participação dos gastos em educação em face da receita orçamentária dos municípios analisados, conforme constante na tabela 3, indica a percepção do quanto a unidade da federação insere seus recursos para atender as políticas educacionais em decorrência dos recursos arrecadados para o cumprimento das metas e dos anseios estabelecidos pela sociedade.

Neste sentido, a análise permitiu constatar que os municípios de Bel Ford Roxo, Duque de Caxias, Itaboraí, Japeri, Magé, Queimados e São Gonçalo apresentaram integralmente, no período analisado, o comprometimento de parte dos seus recursos recebidos superiores a média dos demais entes da federação, para atender o desenvolvimento de sua função pública na atividade educacional.

Os municípios de Niterói, Nova Iguaçu, Paracambi e Rio de Janeiro para atender à sociedade na prestação de serviço público para executar a atividade educacional, comprometeram um percentual inferior de participação das suas receitas, diante da média do percentual comprometimento dos recursos obtidos pelos demais entes analisados.

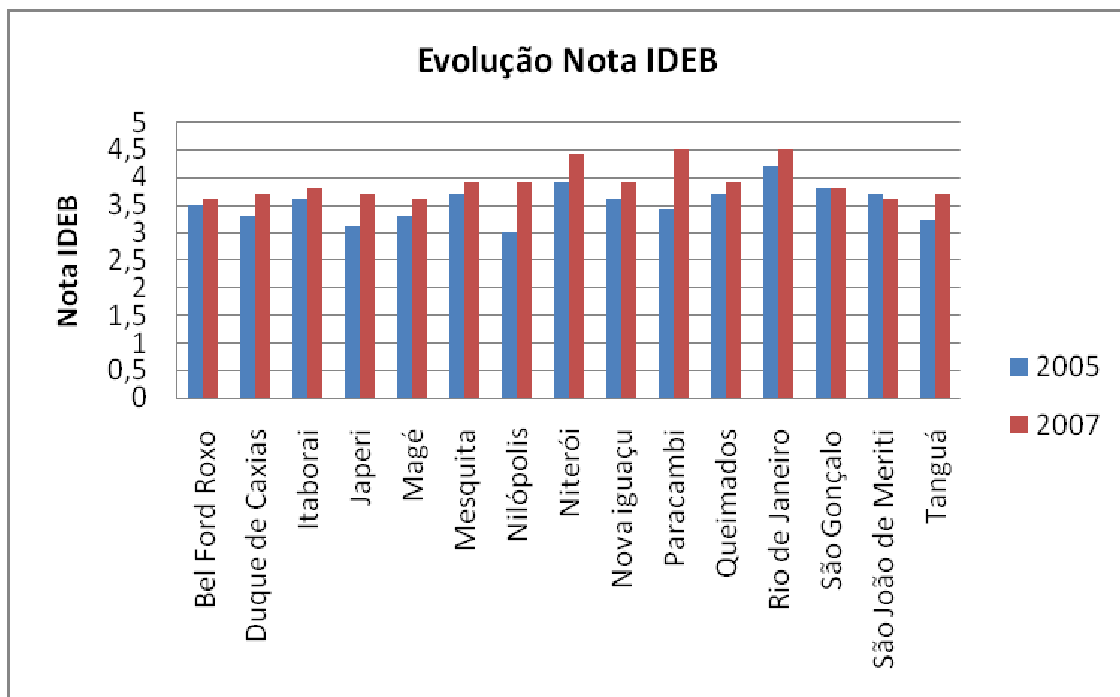
Desta forma, torna-se evidente a percepção do grau de comprometimento dos recursos arrecadados por cada município analisado, com o objetivo de atender à demanda educacional de

sua população, além de permitir o vislumbre do quanto restará disponível dos recursos para suprir as demais atividades pública e os diversos anseios da sociedade.

O IDEB (Índice de Desenvolvimento da Educação Básica) representa uma ferramenta instituída pelo governo para avaliar e acompanhar as metas de qualidade do PDE (Programa de Desenvolvimento Educacional), representando um instrumento indicador de qualidade para o monitoramento e avaliação da educação básica, que é por imposição constitucional de competência dos municípios.

No período analisado, ocorreram duas avaliações do desempenho dos municípios através do IDEB, nos anos de 2005 e 2007, conforme o gráfico constante na figura 11(onze) demonstra.

Figura 11



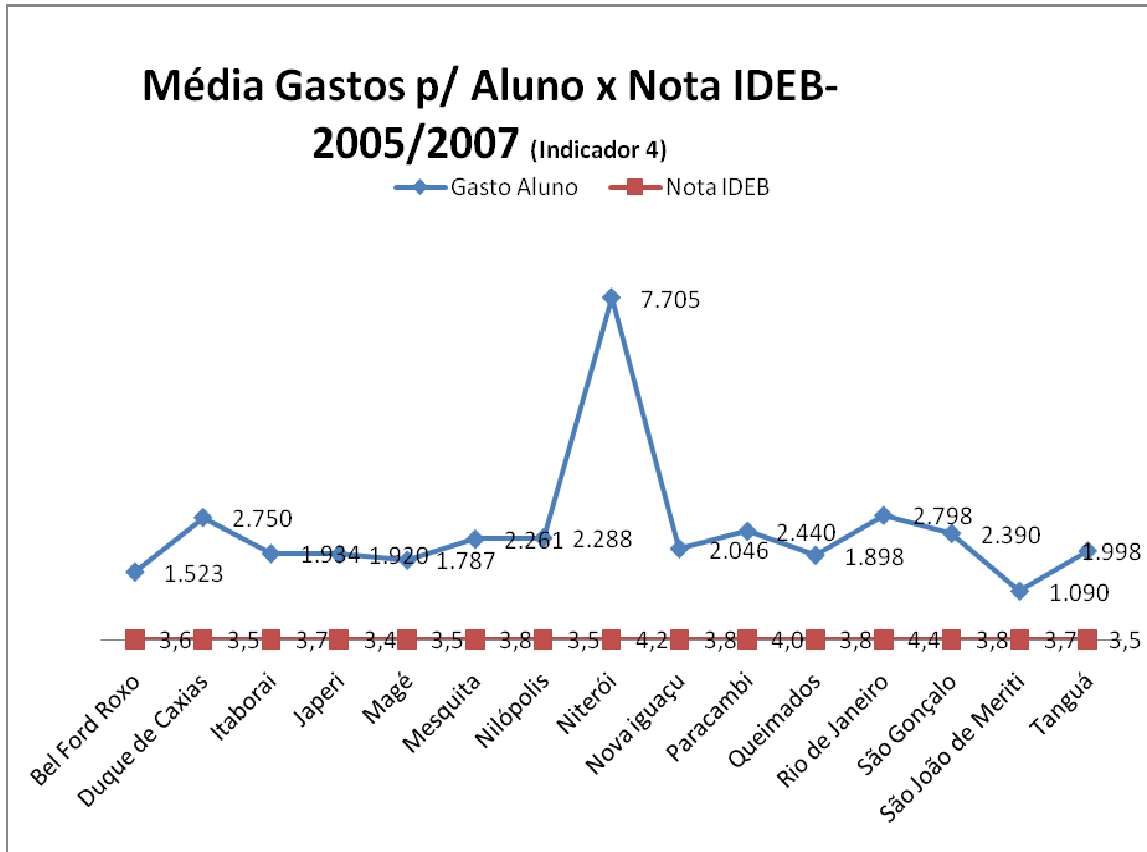
Fonte: INEP

Neste sentido, a percepção de um indicador que permita a visualização do rendimento obtido na prova do IDEB comparada aos recursos gastos pelo município indica a percepção da eficácia da aplicação dos recursos públicos em prol da sociedade.

Seguindo este princípio, o indicador 4(quatro) é constituído pela análise comparativa da média dos gastos em educação por aluno e a média obtida na nota do IDEB pelo ente da federação nos anos de 2005 e 2007.

Através da análise dos resultados obtidos pelos municípios, torna-se evidente a possibilidade de verificar o resultado alcançado pela sociedade em face dos gastos públicos em educação e o papel de destaque das finanças públicas nesta análise, conforme visa evidenciar o gráfico constane da figura 12(doze).

Figura 12



Fonte: Elaboração Própria

A análise do indicador 4(quatro), nos anos 2005 e 2007, permite a percepção de que o gasto por aluno, em valores superiores a média dos demais municípios analisados, representa a base para sinais da ocorrência de um maior esforço por parte da administração municipal na busca da eficácia dos resultados a serem obtidos junto a avaliação instituída no PDE.

Diante do exposto, leva a atribuir-se para efeito de análise e evidenciação a pontuação 1 (um) para os municípios que apresentaram a incidência de aplicação de recursos públicos para custeio dos gastos com educação, em montante inferior à média anual dos gastos por aluno, ou, que também obtiveram resultado na prova do IDEB superior à média alcançada pelos demais entes analisados, e, pontuação 0 (zero) para os municípios apresentaram valores inversos a estes.

Desta forma, tem-se a seguinte tabela de percepção e análise:

Tabela 4

Município	Indicador 4 (Gasto Aluno x IDEB)	
	Educ / Aluno	IDEB
Bel Ford Roxo	1	0
Duque de Caxias	0	0
Itaboraí	1	1
Japeri	1	0
Magé	1	0
Mesquita	1	1
Nilópolis	1	0
Niterói	0	1
Nova Iguaçu	1	1
Paracambi	1	1
Queimados	1	1
Rio de Janeiro	0	1
São Gonçalo	1	1
São João de Meriti	1	1
Tanguá	1	0

Fonte: Elaboração Própria

A análise dos gastos por aluno e o respectivo resultado obtido pelo município na prova do IDEB permite a percepção da verificação da eficiência dos gastos públicos em educação além do destaque que as finanças públicas possui em mensurar o quanto a sociedade pode obter o retorno de forma eficaz dos impostos pagos.

A tabela 4(quatro) insere a percepção do quanto a administração pública municipal efetivamente utilizou dos seus recursos públicos por aluno, para buscar o êxito através dos resultados estabelecidos através das metas previstas no PDE.

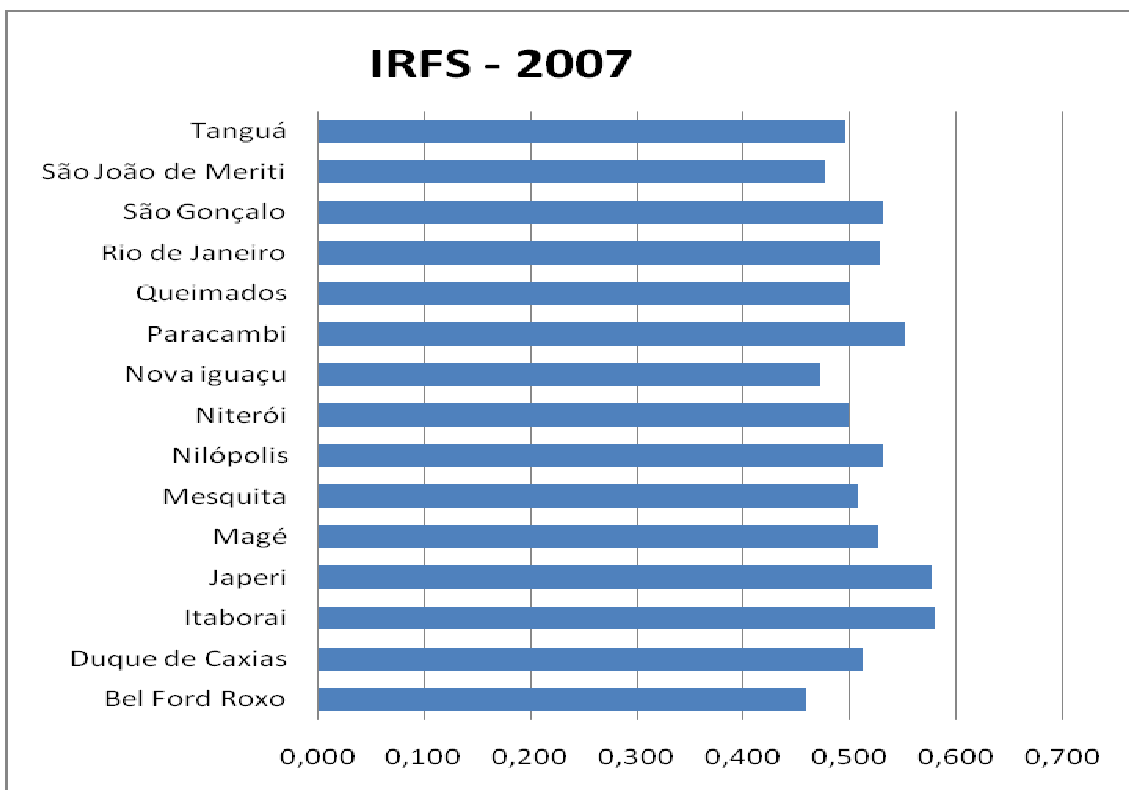
A análise permitiu constatar que os municípios de Itaboraí, Mesquita, Nova Iguaçu, Paracambi, Queimados, São Gonçalo e São João de Meriti apresentaram a melhor relação estabelecida pelo indicador, no tocante ao menor gasto por aluno e melhor rendimento na prova do IDEB em relação a média obtida pelos entes da federação analisados.

O município de Duque de Caxias, apesar de efetuar o gasto por aluno em montante superior a média obtida pelos demais municípios, apresentou rendimento na prova do IDEB inferior a média dos municípios analisados, podendo indicar a menor eficácia do gasto público em educação no período analisado.

O IRFS (Índice de Responsabilidade Fiscal, Social de Gestão) elaborado pela CNM (Confederação Nacional dos Municípios) veio a possibilitar a análise do desempenho na área social dos municípios, pelos gestores e pela sociedade.

Ao analisar o período de 2004 a 2008, construiu-se gráfico constante da figura 13(treze), e que permite a verificação de que no ano de 2007 ocorreu a avaliação integral do desempenho dos municípios por este indicador, possibilitando a análise comparativa em um novo indicador de percepção no presente trabalho, através do IDEB e pelo IRFS do respectivo ano.

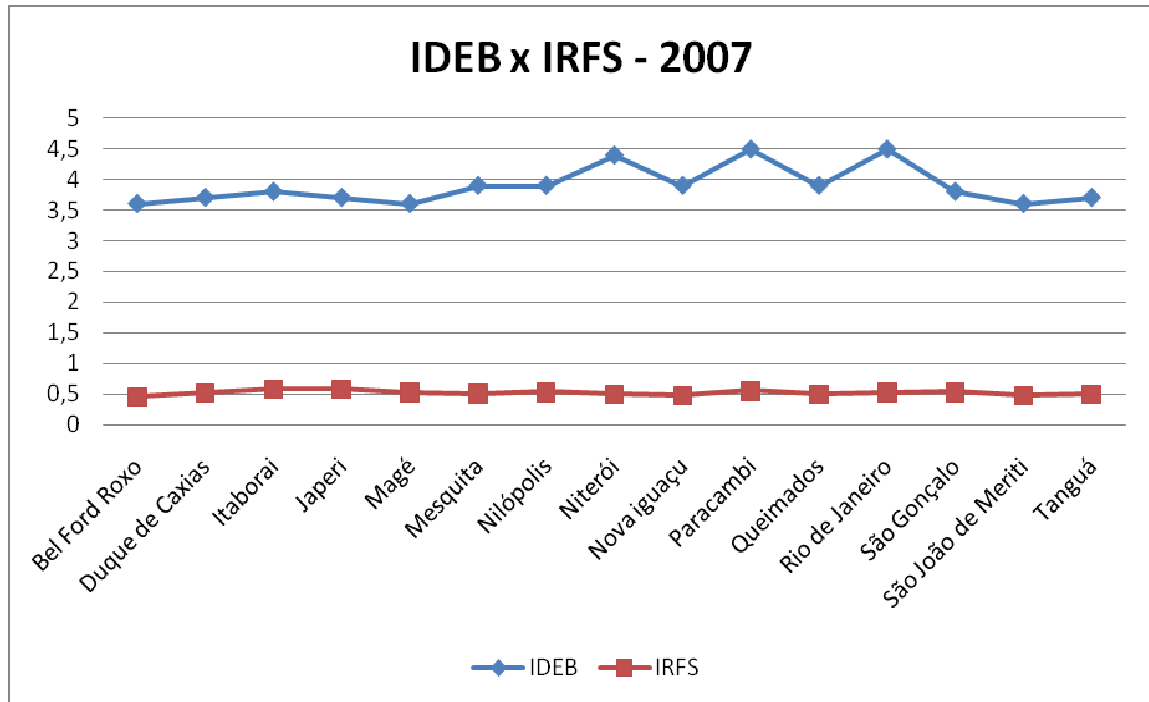
Figura 13



Fonte: CNM

O indicador 5(cinco) foi constituído pela análise comparativa do IRFS do município e a nota obtida no IDEB diante da ocorrência da média dos demais municípios analisados, no sentido de permitir a percepção do impacto do índice IRFS relacionado à área social, financeira e educacional, conforme o gráfico constante da figura 14(catorze).

Figura 14



Fonte: Elaboração Própria

A análise do indicador 5(cinco), no ano de 2007, permite a percepção de que o índice IRFS em valores superiores à média dos demais entes, sinaliza que a sociedade a qual esta inserido este município possui o retorno por parte da administração pública de benefícios sociais em melhor qualidade diante dos demais entes analisados, e que desta forma, representa um sinal de ocorrência de melhor condição social e menor esforço dos alunos para obter uma melhor nota no IDEB.

Diante do exposto, para efeito de percepção da eficácia do poder público, levou a atribuir-se a pontuação 1 (um) para os municípios que apresentaram a incidência do índice do IRFS ou da nota do IDEB, em montante superior à média alcançada pelos demais entes analisados, e, pontuação 0 (zero) para os municípios apresentaram valores inversos a estes.

Desta forma, tem-se a seguinte tabela de percepção e análise:

Tabela 5

Município	Indicador 5 (IDEB x IRFS)	
	IDEB	IRFS
Bel Ford Roxo	0	0
Duque de Caxias	0	0
Itaboraí	0	1
Japeri	0	1
Magé	0	1
Mesquita	1	0
Nilópolis	1	1
Niterói	1	0
Nova Iguaçu	0	0
Paracambi	0	1
Queimados	1	0
Rio de Janeiro	1	1
São Gonçalo	0	1
São João de Meriti	0	0
Tanguá	0	0

Fonte: Elaboração Própria

A tabela 5(cinco) insere a percepção do quanto a administração pública municipal efetivamente transformou os recursos recebidos pela população em resultados obtidos pelos alunos e em benefícios sociais.

A análise permitiu constatar que os municípios de Nilópolis e Rio de Janeiro apresentaram o melhor desempenho na análise evolutória do respectivo indicador, apresentando no ano de 2007 o IRFS e a nota do IDEB em fatores superiores a média dos demais entes da federação analisados.

Os municípios de Itaboraí, Japeri, Magé, Paracambi e São Gonçalo, apesar de apresentarem o IRFS superior à média dos municípios da região, não obtiveram rendimento no IDEB na mesma indicação.

Os municípios de Mesquita, Niterói e Queimados obtiveram melhor desempenho no IDEB apesar de possuir o índice IRFS abaixo da média dos municípios analisados.

6 CONCLUSÃO

O dia a dia das atividades desempenhadas pelos diversos órgãos de controle no setor público depara-se com uma demanda cada vez mais crescente de medidas que possibilitem a percepção pela sociedade da efetividade e eficiência da prestação do serviço público e da aplicação dos recursos arrecadados pelos impostos.

As finanças públicas através das diferentes abordagens que envolvem o tema relacionado ao financiamento público da educação e ao papel da sociedade possuem função de destaque nesta relação, considerando que apesar da maior participação desta pela contribuição dos impostos, a garantia dos resultados obtidos através dos serviços públicos nem sempre alcança a mesma proporção inserida nesta expectativa.

Em decorrência dos diferentes instrumentos legais que afetam a matéria, a sociedade demanda que as finanças públicas introduza cada vez mais elementos do controle na busca pela perfeita evidenciação da qualidade dos gastos governamentais.

A análise da evolução dos gastos em educação, cuja a orientação é afetada pela ingerência da sociedade e por normas legais, permitiu a verificação de que a preocupação a com a qualidade e o controle dos gastos públicos, teve as suas ações e o seu desempenho acompanhado por uma demanda crescente por indicadores sociais e de desempenho.

A nova concepção da definição de controle encontra nas diversas abordagens e teorias, os instrumentos necessários para a reflexão dos elementos e razões que conduzem a compreensão dos motivos e das formas de financiamento público, e a reflexão pode ser utilizada na elucidação do papel desempenhado pela sociedade e pelo poder público na elaboração de políticas eficazes, assim como, através da inserção de medidas que propiciem uma melhor fiscalização e controle na consolidação eficiente do bem-estar social.

Os aspectos humanos e culturais que envolvem o tema controle do gasto público remetem a inserção da população na necessidade de uma participação cada vez mais ativa e de forma democrática na busca pela atuação dos órgãos de controle, encontrando nas finanças públicas um passaporte para o exercício pleno da cidadania.

A fixação de percentuais vinculados em face das receitas tributárias através da Constituição Federal e outros instrumentos legais representam a garantia para a manutenção de políticas públicas contínuas e direcionadas para o desenvolvimento com o incremento de metas educacionais, deparando-se com políticas de gestão tributária necessária à compreensão do sistema de financiamento, com importantes características, assumindo contornos cada vez mais intensos diante da complexidade e do tamanho que a matéria abrange.

O compartilhamento das bases do financiamento da educação na esfera tributária, com a sociedade, tornou-se necessário ao custeio de um serviço essencial, encontrando na educação a garantia de um direito vinculado aos recursos, pois, inseriu-se a esta garantia aspectos legais originários da participação e manifestação da sociedade através do voto em legisladores que contribuem para o desenvolvimento de políticas públicas e que encontra na sociedade o seu maior agente interessado em políticas e instrumentos eficazes.

A construção e a utilização de indicadores de percepção social através das informações constantes dos registros elaborados pelas finanças públicas representam um instrumento de controle e de aferição gerencial da gestão pública através da análise de dados financeiros e a sua contribuição para os impactos sociais.

A preocupação dos administradores com o controle dos gastos públicos compartilhada com a sociedade, encontra como aliados o desenvolvimento de novas tecnologias da informação e o aumento do sentimento de cidadania, impondo as finanças públicas a necessidade de desenvolver instrumento adequados a este cenário e aos anseios da sociedade.

Neste sentido, as finanças públicas passam a representar parte dos anseios da sociedade, evidenciando as exigências a cada dia mais imputadas aos políticos e administradores públicos na efetiva utilização dos recursos públicos em prol do bem-estar social e da transparência.

O controle social encontra-se fortalecido através da criação e manutenção de fundos destinados a manutenção da educação em que representantes da sociedade estão presentes, como no caso do FUNDEB.

As políticas públicas aliadas ao planejamento e a implementação de um sistema tributário eficaz serve de importante instrumento na perseguição de investimentos sociais necessários na construção de uma sociedade melhor.

A responsabilidade dos membros do poder público e de seus representantes permite à facilitação da prestação de contas as instâncias superiores, fiscalizadoras e a sociedade, denotando a aplicação da imputabilidade de prestar contas aos contribuintes dos recursos recebidos, pois, ao compreender que o planejamento das ações e dos gastos públicos em educação devem ser criteriosamente analisados e objetivando à execução considerando fatores que por ventura venham a afetá-los, como as condições financeiras, sociais, políticas, materiais e humana.

As finanças públicas municipais e a atuação da sociedade possuem fundamental importância no contexto da administração pública, principalmente em decorrência das transformações resultantes do ordenamento jurídico nacional, tendo-se como alicerce a Constituição Federal de 1988, aliando-se a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que

inseriu aos municípios brasileiros a necessidade de organizarem as suas administrações financeiras e proporcionarem a transparência devida dos gastos públicos.

A municipalização dos gastos com a Educação é uma tendência, que por outro lado, encontra a preocupação da rigidez fiscal que aponta como uma direção para a ação da cidadania, tanto no que diz respeito à transparência e na eficiência dos gastos públicos.

Este novo processo de planejamento no Brasil pode ser considerado como um foco do desenvolvimento local e sinalizador da *accountability*.

A importância assumida pelas finanças municipais, que possuem um papel de destaque, aponta para a necessidade da transparência e para o desenvolvimento de modelos que permitam um acompanhamento eficiente dos gastos governamentais pelo próprio poder público e principalmente pela sociedade, representando a construção de indicadores financeiros e sociais um elemento agregador deste sentimento, contribuindo para a melhoria da qualidade de vida e o crescimento humano.

A maior transparência e aplicação eficiente dos gastos públicos em educação, assim como, nas demais despesas públicas tornaram-se consenso quase que unânime, e, o esforço neste sentido passa pela atuação comum dos diferentes níveis de governo e da população, de forma a garantir a publicidade das contas públicas em conformidade com formalidade exigidas pela legislação vigente.

No sentido de propiciar uma estreita comunicação entre as mais variadas esferas de governo e a sociedade, a *accountability* possui papel de destaque, passando a ter desta forma, o desempenho analisado à medida que precisam ser reduzidas as divergências, aumentando a transparência da gestão fiscal e o controle pela sociedade.

Em síntese, a pesquisa desenvolvida alcançou o seu objetivo, verificando os aspectos que envolvem as finanças públicas e a sociedade, ao evidenciar os padrões que envolvem os gastos públicos em educação efetuados pelos municípios da região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro.

Apesar de ter alcançado os seus objetivos, esta pesquisa apresenta algumas limitações, com destaque para as seguintes:

- Este estudo foi realizado examinando apenas os municípios que compõem a região metropolitana do Estado do Rio de Janeiro, região que apresenta particularidades específicas. Neste sentido, não se torna razoável estender seus resultados para outras regiões, sem antes proceder-se um exame fundamentado

na pesquisa científica, sendo admissível gerar contribuições para a área de estudo;

- A utilização de indicadores de percepção através da média insere uma base de posição central na análise, sendo indispensável para o gerenciamento, pois, o que pode ser medido pode ser gerenciado. Porém, em caso de tomadas de decisões, recomenda-se adicionar outros fatores a percepção verificada;

- Cabe ressaltar que a própria forma de avaliar a aplicabilidade do modelo de percepção através de indicadores pode apresentar-se como limitação da pesquisa, uma vez que retrata a realidade por uma determinada ótica, e as possibilidades de avaliação não se esgotam.

Desta forma, cabe ressaltar alguns pontos importantes sobre a pesquisa, como recomendações para serem propostas e lições obtidas com a pesquisa, no sentido de proporcionar uma contribuição para o controle das finanças públicas e para sociedade.

Apesar do acesso às informações financeiras dos entes governamentais serem disponibilizada mediante a atuação das finanças públicas, dando cumprimento às diferentes normas legais, a necessidade de tornar transparente o patrimônio público insere a um percepção de que a demanda por modelos de indicadores que evidenciem o controle dos gastos públicos, recomendando-se:

- Planejamento e criação de instrumentos de acessibilidade das informações para a sociedade;
- Estabelecimento de responsabilização dos detentores da gestão pública para com a sociedade, através de controles mais efetivos dos gastos em educação;
- Desenvolvimento e ampliação de políticas comprometidas com modelos de controle dos gastos públicos em educação;
- Criação e avaliação de indicadores de percepção que possibilitem o estabelecimento de metas e avaliações de desempenho dos impactos socioambiental;
- A tomada de decisões pela administração através de uma classificação qualitativa representa um fator gerencial na busca pela qualidade do setor público em prol da sociedade;
- Estabelecimento de uma política organizacional que permita a promoção do desenvolvimento do bem-estar social aliada ao controle dos gastos públicos.

Como resultado desta pesquisa, se propõe para a academia:

- As informações obtidas através da construção de indicadores remeteram a busca por dados secundários disponíveis principalmente em fontes governamentais, porém, em caso de tomadas de decisões recomenda-se a continuidade da pesquisa e a sua complementação por meio da coleta de dados primários;

- Embora tenha sido gerada uma metodologia de que ilustra a percepção da eficiência e efetividade da aplicação dos recursos públicos em educação, esta pode ser considerada como apenas um importante passo na geração de conhecimento sobre o tema. Outras aplicações necessitam ser realizadas para uma melhor consolidação da metodologia apresentada.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *A auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 1996. 592p.

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal: novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN*. São Paulo: Atlas, 2002. 317p.

APPIO, Eduardo. *Teoria geral do Estado e da Constituição*. Curitiba: Juruá, 2009. 192p.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Redescobrimo a contabilidade governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 434p.

ARRUÑADA, Benito. *Teoria contractual de la empresa*. Barcelona : Marcial Pons Ediciones, 1998. 484p.

BAHENA, Kele Cristiani Diogo. *Princípio da Moralidade Administrativa e Seu Controle Pela Lei de Improbidade*. Curitiba: Editora Juruá, 2004. 186p.

BERNAREGGI, G. M.(Coord.); LODOVICI, E. Semek (Coord.); *Parceria Público Privado: cooperação financeira e organizacional entre o setor privado e administrações públicas locais*. Organizador da edição brasileira, Henrique Fingeremann. São Paulo : Summus, 1992. 192p.

BOBBIO, Norberto. *A teoria das formas de governo: 1909*. Tradução de Sérgio BATH. 6.ed. Brasília: Ed. da Unb, 1992. 179p.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10.ed. São Paulo : Malheiros, 2004. 550p.

BRASIL. Decreto-Lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização do Tribunal de Contas da União e dá outras Providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 fev. 1988. Seção1, Suplemento,p.1. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=199&tipo_norma=DEL&data=19670225&link=s>. Acesso em: 21 de maio de 2010.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 fev. 1988. Seção1, Suplemento, p.4. Disponível em:< <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 14 de maio de 2010.

_____. Lei Complementar nº 20, de 1 de julho de 1974. Dispõe sobre a criação de Estados e Territórios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1 jul. 1974, Seção1, p. 7253. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp20.htm>>. Acesso em: 14 de maio de 2010.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário*

Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio 2000, Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 15 de maio de 2010.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 15 de maio de 2010.

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 dez.1996, p. 27833. Disponível em :<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm> Acesso em: 15 de maio de 2010. Data de acesso :

_____. Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 26 dez. 1996, Seção 1, p. 28442. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9424.htm> Acesso em: 21 de maio de 2010.

_____. Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nºs 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 jun. 2007, Seção 1, p. 7. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11494.htm> Acesso em:21 de maio de 2010.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 out. 1988, Seção 1, p.1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 de maio de 2010.

_____. CONGRESSO NACIONAL.CÂMARA DOS DEPUTADOS. Apresenta informações gerais sobre a Câmara. Disponível em:< www.camara.gov.br>. Acesso em: 06 jul. 2010.

_____. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Apresenta informações gerais sobre a Controladoria. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 17 jul. 2010

_____. _____. Portal da transparência. uma iniciativa da Controladoria Geral da União para assegurar a boa e correta aplicação dos recursos públicos. Disponível em: < <http://www.portaldatransparencia.gov.br>>. Acesso em: 16 set. 2010.

_____. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E ESPORTE. Apresenta informações gerais sobre o MEC. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2010.

_____. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Apresenta informações gerais sobre o Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 21 maio 2010.

_____. _____. Situação fiscal do município. O programa fornece subsídios para avaliação fiscal do Município selecionado. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/situacao_fiscal_municipio.asp>. Acesso em: 01 jul. 2010

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Apresenta informações gerais sobre o Tribunal. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>, Acesso em: 15 set. 2010.

_____. _____. CONTAS PÚBLICAS. Homepage criada pelo TCU. Disponível em: <<http://www.contaspublicas.gov.br>> Acesso em: 23 maio 2010

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. (Org.) *Nação, câmbio e desenvolvimento*. Rio de Janeiro : FGV, 2008. 310p.

CAETANO, Marcello. *Princípios fundamentais de Direito Administrativo*. Coimbra: Livraria Almedinam, 1996. 583p.

CARDOSO, Fernando Henrique. *A arte da política: a história que vivi*. 3.ed. Rio de Janeiro : Civilização Brasileira, 2006. 699p.

CARVALHO, Antonio Vieira de. *Aprendizagem organizacional em tempos de mudança*. São Paulo: Pioneira, 1999. 208p.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito Administrativo*. 14.ed. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2005. 1095p.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito constitucional: teoria do estado e da constituição direito: constitucional positivo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. 1.078p.

CATELLI, Armando. *Controladoria uma abordagem da gestão econômica: GECONA*. São Paulo: Atlas, 2001. 570p.

CAVALCANTI, Bianor Scelza. *O gerente equalizador : estratégia de gestão no setor público*. Rio de Janeiro: FGV, 2007. 277p.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS (BRASIL).IRFS. Reflete, anualmente, o desempenho dos municípios sob as óticas fiscal, social e de gestão. Disponível em: http://www.cnm.org.br/irfs/mu_irfs.asp?iIdMun=100127018>. Acesso em: 12 out. de 2010

CENTRO DE INFORMAÇÕES E DADOS DO RIO DE JANEIRO. Apresenta informações gerais sobre o Centro. Disponível em: <<http://www.cide.rj.gov.br>> . Acesso em: 23 ago. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (BRASIL). **Resolução nº 1.111**, de 20 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em:

<http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1111.htm> Acesso em: 21 de outubro de 2010

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7.ed. Porto Alegre: Bookman, 2003. 640p.

DAVENPORT, Thomas O. *Capital humano: o que é e por que as pessoas investem nele*. São Paulo: Nobel, 1999. 248p.

DEMO, Pedro. *Política social educação e cidadania*. 10.ed. Campinas: Papyrus, 1994. 124p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2006. 896p.

DUARTE, Newton. *Educação escolar, teoria do cotidiano e a escola de Vigotski*. 3.ed. Campinas : Autores Associados, 2001. 115p.

DUBRIN, Andrew J. *Fundamentos do comportamento organizacional*. São Paulo: Thompson, 2002. 488p.

DUMONT, Danilo Mozeli; RIBEIRO, José Araujo; RODRIGUES, Luiz Alberto. *Inteligência pública na era do conhecimento*. Rio de Janeiro: Revan, 2006. 329p.

FARIA, Flávia Peixoto. *Gastos sociais e condições de vida nos municípios fluminenses: uma avaliação através da análise envoltória de dados*. 2005. 134 f. Tese (mestrado) - Escola Nacional de Ciências Estatísticas, 2005.

FARIA, Flávia Peixoto; JANNUZZI, Paulo de Martino; SILVA, Silvano José da. *Eficiência dos gastos municipais em saúde e educação: uma investigação através da análise envoltória no estado do Rio de Janeiro*. Revista de Administração Pública FGV, v. 42; p. 155-177, Jan/Fev, 2008.

FILOMENO, José Geraldo Brito. *Manual de teoria geral do estado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994. 268p.

FREIRE, Paulo. *Pedagogia da autonomia*. São Paulo: Paz e Terra, 2008. 152p.

FREITAS, Ruskin. *Regiões metropolitanas: uma abordagem conceitual*. Humanae, v.1, n.3, p. 44-53, Dez. 2009.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO (BRASIL). Sistema de Informações sobre orçamentos públicos em educação. Sistema eletrônico, operacionalizado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, instituído para coleta, processamento, disseminação e acesso público às informações referentes aos orçamentos de educação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <www.fnde.gov.br/siope>. Acesso em: 30 jun. 2010

GARRIDO, Laércio M. *Quero continuar gerente, e agora?* São Paulo: Nobel, 2004. 255p.

GHEVENTER, Alexandre. *Autonomia versus controle: origens do novo marco regulatório antitruste na América Latina e seus efeitos sobre a democracia*. Rio de Janeiro: Editoria UFMG, 2005. 257p.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 6.ed. São Paulo : Atlas, 1996. 368p.

GOMES, Angela Maria de Castro (Coord.). *Direitos e cidadania : justiça, poder e mídia*. Rio de Janeiro: FGV, 2007. 329p.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 2001. 192p.

GRAHAM, Cole Blease; HAYS, Steven W. *Para administrar a organização pública*. Rio de Janeiro: J. Zahar, 1994. 204p.

GRESSIER, Lori Alice. *Introdução à pesquisa: projetos e relatórios*. 2.ed. São Paulo: Edições Loyola, 2004. 295p.

GUERRA, Isabel Carvalho. *Pesquisa qualitativa e análise de conteúdo: sentidos e formas de uso*. Portugal: Principia, 2006. 96p.

HIDAL, Adriana Victoria Garibaldi de. *Dimensões e clusters de cultura organizacional de uma empresa brasileira com atuação internaciona l*. Rio de Janeiro: Mauad, 2003. 254p.

HOBBS, Thomas. *Leviathan*. [s.l.] : Forgotten Books, 2008. 506p. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?id=-Q4nPYeps6MC&printsec=frontcover&dq=leviathan+hobbes&hl=pt-br&ei=HAZMTb2SLpDQgAe95Kwg&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1&ved=0CCkQ6AEwAA#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 5 novembro de 2010.

HOFSTEDDE, Geert. *Culture's consequence: comparing values, behaviors, across nations*. 2.ed. California: Sage, 2001. 590p.

HONDEGHEM, Annie. Ethics and accountability in a context of governance and new public management. EGPA Yearbook, International Institute of Administrative Sciences – IIAS, 1998. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?id=21T7XnOpfwC&pg=PR8&lpg=PR8&dq=HONDEGHEM,+Annie.+Ethics+and+accountability+in+a+context+of+governance+and+new+public+management.+EGPA+Yearbook,+International+Institute+of+Administrative+Sciences+%E2%80%93+IIAS,++1998&source=bl&ots=WQH28Syo9R&sig=kTC-ZqjdcWKymM2q5op2w-wo-NY&hl=pt-BR&ei=X29ITd-sJMOatwex-cWWBg&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1&ved=0CBcQ6AEwAA#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 16 de outubro de 2010.

IBGE. Apresenta informações gerais sobre o Instituto. Disponível em:<<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 15 de setembro de 2010.

INEP. Apresenta informações gerais sobre o INEP. Disponível: <<http://www.inep.gov.br>> . Acesso em: 16 out. 2010.

_____. Índice do desenvolvimento da educação básica. Indicador de qualidade educacional que combina informações de desempenho em exames padronizados (Brasil ou Saeb). Disponível em: <<http://sistemasideb.inep.gov.br/resultado/>>. Acesso em: 28 jul. 2010.

IPEA. Apresenta informações gerais sobre o IPEA. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso em: 28 jun. 2010.

JANNUZI, Paulo de Martino. *Indicadores sociais do Brasil: conceitos, fontes de dados e aplicações*. Campinas: Alínea, 2009. 159p.

JORGE, Manoel; NETO, Silva. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. 500p.

KROETZ, Carlos Eduardo Stevens. *Balço social: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2000. 162p.

LONGO, Carlos Alberto; TOSTER, Roberto Luis. *Economia do setor público*. São Paulo: Atlas, 1993. 202p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 296p.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O príncipe*. Tradução de Maria Lúcia Curmo. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1996. 270p.

MATIAS-PEREIRA, José. *Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais*. São Paulo: Atlas, 2008. 280p.

_____. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006. 216p.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 13.ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2009. 446p.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 23.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. 793p.

MELCHIOR, José Carlos de Araújo. *Mudanças no financiamento da educação no Brasil: polêmicas do nosso tempo*. Campinas: Autores Associados, 1997. 92p.

MONEY, Artur H.; HAIR, Joseph F. Jr; BABIN, Barry; SAMOUEL, Phillip. *Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração*. Porto Alegre: Artmed, 2003. 472p.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. São Paulo: ATLAS, 2002. 906p.

MULLINS, Laurie J. *Gestão da hospitalidade e comportamento organizacional*. São Paulo: Artmed, 2001. 390p.

MOTTA, Fernando C. P. *Introdução a organização burocrática*. São Paulo: Pioneira, 2004. p. 5-18.

- NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *Gestão pública*. São Paulo: Saraiva, 2006. 312p.
- NASCIMENTO, Leonardo do; CHERMAN, Bernardo. *Contabilidade pública*. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007. 576p.
- NAZARETH, Paula Alexandra Canas de Paiva. *Descentralização e federalismo fiscal: um estudo de caso dos municípios do Rio de Janeiro*. 2007. 335f Tese (doutorado) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, 2007.
- NÓBREGA, Mailson da. *O Brasil em transformação*. São Paulo: Editora Gente, 2000. 324p.
- OBSERVATÓRIO das metrópolis. Grupo de pesquisa que trabalha na forma de uma rede identificando as tendências convergentes e divergentes entre as metrópoles, geradas pelos efeitos das transformações econômicas, sociais, institucionais e tecnológicas por que passa o país nos últimos 20 anos. Disponível em: < <http://web.observatoriodasmetrosoles.net> >. Acesso em: 30 nov. 2010
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 2.ed., São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda, 2007. 638p.
- PAULA, Ana Paula Paes de. *Por uma nova gestão pública*. Rio de Janeiro: FVG, 2007. 201 p.
- PEIXE, Blênio César Severo. *Finanças públicas: controladoria governamental*. Curitiba: Juruá, 2002. 251p.
- PETERS, B. Guy; PIERRE, Jon. *Handbook of public administration*. London: Sage, 2003. 640p.
- PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. *A guerra fiscal no Brasil*. São Paulo: Ipea, 2000. p. 9-16.
- PRIMAK, Fábio Vinicius. *Infotabilidade : a contabilidade na era da informática*. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2009. 176p.
- RIBEIRO, Leandro Molhano. *Partidos e políticas sociais nos municípios brasileiros (1996 – 2003)*. Trabalho apresentado como Tese de Doutorado ao Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor em Ciência Política. Rio de Janeiro, 2005. 172f.
- REDE de Controle Social da Administração Pública Municipal. Apresenta informações gerais sobre a Rede. Disponível: <http://www.redecontrolesocial.emrede.org/raio_x_sistema_de_indicadores_municipais>. Acesso em: 16 de set. 2010.
- REZENDE, Flávio da Cunha. *Por que falham as reformas administrativas*. Rio de Janeiro: FGV, 2004. 131p.
- RODRIGUEZ, Susana Gago. *La relación de agencia en la empresa: análisis y control de los costes de la agencia*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, 1991. (Ministerio de Economía y Hacienda). ICAC, 1996. *Revista Galega de Economía*, vol. 7, n. 2, p. 355-357.

SANTOS, Angela Moulin S. Penalva. *Economia, espaço e sociedade no Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: FGV, 2003. 226p.

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. *Financiamento e investimento na educação nos municípios de Duque de Caxias e Nova Iguaçu – RJ: avaliação da eficácia, da efetividade e da transparência das políticas públicas*. 2010. 300 f. Tese (doutorado) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Educação, 2010.

SILVA, André Luiz Carvalhal da. *Governança corporativa e decisões financeiras no Brasil*. Rio de Janeiro: Mauad, 2005. 163p.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16.ed. São Paulo Malheiros, 1999. 650p.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque da nova contabilidade pública*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. 368p.

SILVA, Lino Martins da. *Seminário Internacional de informação de custos no setor público e a controladoria geral do município do Rio de Janeiro*. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2009/12/06/seminario-internacional-de-informacao-de-custos-no-setor-publico-e-a-controladoria-geral-do-municipio-do-rio-de-janeiro>>. Acesso em: 5 de dezembro de 2010.

SIQUEIRA, Marcelo Costa. *Gestão estratégica da informação: como transformar o conteúdo informacional em conhecimento valioso*. São Paulo: Brasport, 2005. p. 24-74.

SIMIONOVSKI, Marcelo; AMARAL, Augusto Prates; RUZZARIN, Ricardo. *Sistema integrado de gestão de pessoas com base em competências*. Porto Alegre: AGE, 2006. 133p.
SPECK, Bruno Wilhelm (Org.). *Caminhos da transparência*. Campinas: Unicamp, 2002. 516p.

TAVARES, Mauro Calixto. *Planejamento estratégico: a opção entre o sucesso e fracasso empresarial*. São Paulo: Harbra, 1991. 199p.

TÁVORA, Fernando Juarez Pitanga. *Gerência de custos*. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 1973. 117p.

THOMAS, D. A. Lloyd. *Routledge philosophy guidebook to Locke on government*. London: University College London, 1988. p. 11-15.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. *Estado, democracia e administração pública no Brasil*. 1ª Ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004. 224p.

VICCARI JUNIOR, Adauto; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nelio; BARBOSA, Rui Rogério Naschenweng. *Comentários a Lei 4.320*. São Paulo: Atlas, 1999. 454p.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. *Contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Language Learning, 2008. 600p.

WEBER, Max. *Ciência e política: duas vocações*. 18.ed. São Paulo: Editora Pensamento-Cultrix, 2010. 128p.

ZEFF, Stephen A. Commentary : some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, v. 39, n.4, dez. 2007. p. 290-302.