

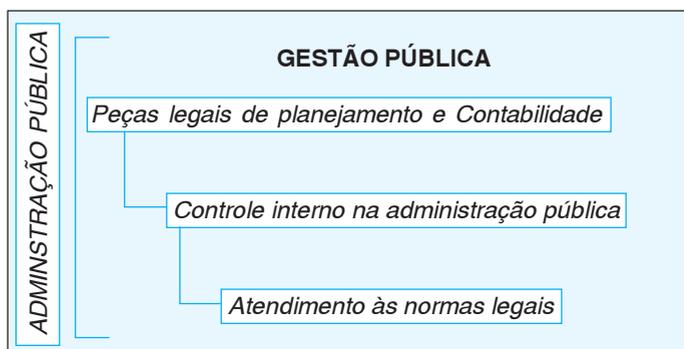


O planejamento como base da contabilidade para a gestão pública

Planejamento é a forma de programar e administrar o futuro, pensando nas conseqüências e adaptações à realidade e aos fatos físicos, orçamentários, financeiros e históricos que interveham no decorrer de uma ação e que podem influenciar os resultados esperados. Tal procedimento parte de premissas pré-definidas ou estimadas, as quais serão administradas mediante controles adequados, capazes de formalizar registros, promovendo segurança, dar garantias, eficácia, eficiência, quantificação, qualificação, avaliação e, conseqüentemente, uma tomada de decisão mais acertada.

Mas como planejar? Qual a ferramenta inicial do planejamento? Não se pode falar em planejamento sem controle. Esta correlação proporciona o acompanhamento da realização de fatos, que, agrupados, demonstram vantagens e desvantagens para qualquer ente ou administração, permitindo adaptações e ajustes a fim de se obter resultados satisfatórios.

Quadro I – Ambiente da Administração Pública.



Destaca-se aqui a realidade de como o planejamento está ligado intimamente ao controle. Não há sentido em estabelecer planos sem estabelecer formas de controlar a sua execução e, nos casos de desvios, executar ações de alinhamento ao objetivo e estabelecer os ajustes que a realidade for impondo ao longo do tempo. Assim, planejar deve ser uma constante e esta tarefa deve estar adequada à realidade e às necessidades da administração governamental.

Tratando-se de administração pública, incluindo os órgãos das esferas federal, estadual e municipal, percebe-se uma exi-

- Cleber Batista de Sousa
- Daniel Gerhard Batista
- Nilton de Aquino Andrade

□ Contador, Mestrando em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu, Pós-graduado em Consultoria Contábil pelo Centro Universitário Newton Paiva em Belo Horizonte - MG, Professor do Centro Universitário Newton Paiva e da Faculdades Integradas de Caratinga - FIC.

□□ Contador, Mestrando em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu, Pós-graduado em Administração Pública Municipal pela Faculdade de Pedro Leopoldo - MG, Professor e Coordenador da Faculdade de Ciências Gerências de Manhuaçu - FACIG e Centro Educacional de Manhuaçu - CEM.

□□□ Contador, Mestrando em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu, Pós-graduado em Administração Pública pela Faculdade de Estudos Administrativos - FEAD e em Direito Público pela Universidade Gama Filho - RJ, Diretor de Ensino da Academia de Gestão Fiscal junto ao Grupo SIM. Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - (PUC) Belo Horizonte

gência rotineira e constante de controles, relatórios e planejamento, por se tratar de administração dos direitos, deveres e obrigações dos bens de domínio público. O administrador público recebe a confiança de administrar, mediante o voto popular, e se subordina às penalidades da má administração, as quais são previstas em diversos instrumentos legais.

Em vistas do exposto, pode-se verificar que na administração pública, planejar passa por criar métodos rotineiros e específicos a fim de proporcionar ações que possam dar condições de se atingir determinados objetivos. Não deve ser visto como "pacotes" de procedimentos padrões. Cada entidade tem sua particularidade e cada uma terá seus procedimentos individualizados.

Sendo assim, é o planejamento um dos instrumentos administrativos que mais se destacaram e se consolidaram como diferencial da administração informal, para aquelas dos últimos anos, ou seja, pautada no profissionalismo e na coerência legal. Seu uso persistente e sistemático contribui para desenvolvê-lo e aperfeiçoá-lo ainda mais.

As administrações de órgãos públicos, que até bem pouco tempo atrás eram efetivadas a toque de caixa, sem critérios ou mensuração de impacto sócio-econômico, passaram a ficar, na

atualidade, mais atentos às falhas e desvios administrativos, além de estarem sujeitas a legislações mais rígidas que determinam o uso sistemático de controles para melhorar a administração.

Esta notoriedade pode ser percebida pelo destaque no planejamento que chamou atenção de diversos setores da indústria, comércio, prestação de serviços e terceiro setor, onde cada um se adaptou a fim de utilizar os benefícios e controles estimulados pelo mesmo, o qual deve ser elaborado de forma responsável e coerente. Inicialmente, deve ser usado como diretriz e no decorrer do trabalho deve ser visto como instrumento de vigilância e de controle na canalização de esforços em busca de um objetivo.

Destacam-se as características mais relevantes do planejamento:

- antecedência, onde o planejamento deve anteceder aos atos e fatos previstos em seu plano de ação;
- diagnóstico de situação que deve dar um *feed back* dos atos e fatos planejados;
- identificação de necessidade que deve apontar os pontos que necessitam de mensuração e controle;
- definição de programas e objetivos que os explicitará e canalizará esforços para cumpri-los;
- quantificação de metas e custos onde traçará os objetivos e os custos dos mesmos;
- avaliação de resultados que deve proporcionar uma checagem para avaliar resultados; e
- integração de todos os sistemas, influenciando a minimização de esforços e recursos e a maximização de resultados.

A gestão perante exigências legais

No caso das administrações públicas houve uma nova preocupação nesta tarefa após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/00, considerando que novas responsabilidades foram impostas aos gestores públicos.

Infere-se que gestão e administração são termos aplicados como sinônimos; entretanto, tem-se observado que todo gestor é administrador, mas nem todo administrador é gestor. Enquanto o conceito de administração para Holanda (1999) é "conjunto de princípios, normas e funções que têm por fim ordenar a estrutura e funcionamento de uma organização" o conceito de gestão é mais amplo, pois além de envolver a administração está diretamente ligado aos projetos da entidade, bem como relevar a situação mercadológica de se preocupar com seus funcionários, fornecedores, governo e população. Assim, a efetiva gestão proporciona o atingimento de resultados com grandes repercussões junto ao *status quo* da entidade e de todos seus envolvidos.

Os administradores públicos estão sob evidência na atualidade, já que, além de serem mandatários do povo que os elegeram, estão sob regime de leis e normatizações que os obrigam a ser veementes planejadores de seus atos.

A própria legislação pública fornece instrumentos capazes de dar subsídios para a gerência, ou seja, a Lei Orçamentária Anual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Plano Plurianual, definidos no artigo 165 da Constituição Federal (CF); o Plano Diretor em cidades com mais de vinte mil habitantes, exaltado

no artigo 182, §1º, da CF/88; e ainda o Estatuto da Cidade, conforme Lei nº 10.257/01; todos apresentados como instrumentos governamentais, que, ao mesmo tempo em que denotam e induzem a um planejamento real das condições das entidades públicas e de seus representantes, atendem às referidas exigências legais, dando todas as informações precisas e necessárias para a tomada de decisão.

Os três primeiros instrumentos mencionados, ou seja, a LOA, a LDO e PPA, devem se relacionar entre si de forma harmônica e eficaz. Esta harmonia deve exaltar a coerência, a sistematização e a identidade de vontades presentes nas referidas normas legais e sua eficácia deve retratar os esforços para o atingimento de seus objetivos.

Plano Plurianual

O plano plurianual (PPA) deve demonstrar todas as ações de forma coordenada. Nele deve conter a delimitação e a enunciação das diretrizes genéricas e abrangentes, com os respectivos objetivos, programas, ações e metas; inclusive com valores financeiros, possibilitando a cobertura das ações governamentais que se queira executar. Conforme a CF, o plano plurianual é um instrumento que objetiva estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital, ou seja, os investimentos, e para as relativas aos programas de duração continuada, aquelas que ocorrem constantemente e são necessários à manutenção das ações que não podem ser interrompidas.

Deve-se lembrar que quando da elaboração do PPA é importante o levantamento da situação atual do ente público, seus projetos em andamentos, terminados ou não, inclusive das suas fontes de financiamento.

Lei de Diretrizes Orçamentárias

A lei de diretrizes orçamentárias (LDO) deve estabelecer as prioridades das metas físicas presentes no plano plurianual, incluindo as metas fiscais, entre elas o resultado primário e nominal com vistas ao equilíbrio das contas públicas, e ainda relacionar os possíveis riscos fiscais. Esta lei tem também o objetivo de orientar a elaboração da lei orçamentária anual e dispor sobre alterações na legislação tributária local, além de definir a política da aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, critérios e formas de limitação de empenho, direcionar formas de limites de gastos com pessoal, dívidas, uso da reserva de contingência, avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar tal equilíbrio.

Infelizmente, os anexos de metas e riscos fiscais são obrigatórios apenas para municípios com população acima de 50.000 habitantes, com penalidades previstas em lei. Acredita-se que em breve a obrigatoriedade atingirá a totalidade, tendo em vista que todos são obrigados a apresentar o relatório de gestão fiscal, demonstrativo que só será útil se estiver amparado por estabelecimento de metas; caso contrário, não surtirá nenhum efeito gerencial.

Segundo Andrade (2002) "a definição das prioridades demonstram um real planejamento, dando segurança ao Poder

Legislativo e à comunidade que participou do processo decisório...". Das ações do governo são estabelecidas prioridades que devem ser executadas, podendo existir, além dessas, outras necessidades administrativas e mesmo investimentos necessários embutidos no planejamento.

Os riscos fiscais são a avaliação do que é incerto ou eventual, devendo, para isso, basear-se em ocorrências anteriores e experiências, tais como calamidades públicas, demandas judiciais etc.

Lei Orçamentária Anual – Orçamento Público

A lei orçamentária (LOA) deve conter a representação monetária de parte do plano e explicitar a previsão de receitas e a fixação de despesas necessárias à execução orçamentária, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

É um instrumento que deve conter o orçamento fiscal, assim como orçamento de investimento das empresas em que o Poder Público, direta ou indiretamente, possua a maioria do capital social com direito a voto e o orçamento da seguridade social, incluindo todas as entidades e órgãos a ela vinculados; e sua aplicação é obrigatória para os poderes da União, dos estados e municípios, e de seus respectivos fundos, órgãos e entidades da administração pública direta e indireta.

O Orçamento público ou orçamento-programa evidencia a política econômico-financeira e o programa de trabalho da administração, discriminando as receitas e despesas segundo sua natureza e materializa o planejamento com a definição de ações, tanto as de rotina, quanto àquelas que se referem à execução de seus projetos (ações com início, meio e fim), respaldados pela origem e o montante dos recursos a serem obtidos (receitas), onde a alocação desses visa à consecução de objetivos e metas.

A classificação orçamentária da despesa dá aos programas estabelecidos no plano plurianual um novo papel no planejamento, qual seja retratar os objetivos do governo, que devem ser criados por cada ente federado segundo seu próprio plano, os quais serão os instrumentos de organização da ação governamental. Estas ações dividem-se em projetos, atividades e operações especiais, que, por sua vez, trazem do plano plurianual os indicadores e as respectivas metas.

A utilização da contabilidade no processo de planejamento

A Contabilidade pública tem suas características próprias e o orçamento público a compõe com o registro da previsão das receitas e fixação das despesas, expressando as políticas desenvolvidas pela entidade pública, os interesses que nele predominam e os setores beneficiados.

No Brasil o orçamento é definido para o exercício financeiro que coincide com o ano civil.

O contador tem um grande papel na elaboração do orçamento, pois apesar de existirem outros responsáveis pelo planejamento nas instituições públicas, cabe a ele a adequação de textos e anexos ao idioma contábil, à luz dos princípios, normas

e determinações legais, assim como a verificação de limites constitucionais, tais como os de saúde, educação, dívidas, pessoal, repasses ao Poder Legislativo etc, que interferem diretamente na vontade política, mas que foram conquistadas da sociedade. A omissão do profissional da contabilidade poderá comprometer o sucesso da administração e expô-la a riscos de estagnação financeira, autuações dos órgãos fiscalizadores e penalidades legais, principalmente as mencionadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na administração pública só é permitida a realização de despesas que estejam previamente autorizadas, portanto, o orçamento-programa é a evolução do controle preventivo e sistematiza a apropriação e controle de recursos públicos. O primeiro passo é a previsão da receita e o segundo é a fixação da despesa. Uma das formas de fixação das despesas que vem emergindo nos tempos atuais e com grande repercussão popular, é o chamado "Orçamento Participativo", em que há uma discussão externa, junto à população, através de reuniões de setores, para que haja **participação e fiscalização da sociedade, um poderoso e eficaz instrumento no controle, combate à corrupção e ao clientelismo.**

O orçamento participativo pela sua essência consegue diminuir a distância entre o planejamento orçamentário das despesas de capital (investimentos e obras) e a necessidade da população. Esta última tem direitos e condições de reivindicar aquilo que, por escolha própria e popular, definiu-se que seria de mais importante e prioritário para o município e seus habitantes.

Observa-se que os referidos instrumentos fornecem um emaranhado de relatórios financeiros e contábeis com grande volume de informações, usadas para monitorar programas e ações e fornecer uma base para o planejamento de programas e orçamentos. Estes instrumentos são capazes de produzir melhoria no processo decisório e, conseqüentemente, melhoria na vida da sociedade como um todo.

A existência desses instrumentos de controle e planejamento, pautado na contabilidade das entidades públicas, pode e tem condições de dar subsídios para uma gestão eficiente e eficaz, daí torna-se imprescindível a presença de um contador com capacidade, conhecimento e qualificação técnica para interpretar os dados e transformá-los em informação útil e inteligível aos diversos usuários.

Em se tratando de previsões orçamentárias, torna-se difícil acertar qual é a real necessidade das entidades governamentais, tendo em vista a dificuldade de identificar e avaliar os gastos públicos. Como define Piscitelli (2002) "... o orçamento pode ser utilizado como um instrumento para prever e programar; a contabilidade, um sistema para acompanhar, verificar, analisar; e o controle, uma função para avaliar e replanear".

Os instrumentos de planejamento possibilitam avaliar o desempenho das administrações públicas e levam a resultados eficientes e eficazes. São ferramentas disponíveis para acesso ao público, inclusive pela Internet, com todos demonstrativos, fomentando a necessidade e a obrigatoriedade da prestação de contas irrestrita ao contribuinte, além de proporcionar a legitimidade dos atos e fatos praticados e demonstrados.

Neste contexto, o controle da despesa pública deve, efetivamente, ser focado sob dois pontos de vista, quais sejam: sua legalidade, executando somente aquilo que foi autorizado no orçamento que, diga-se de passagem, é elaborado pelo Poder

Executivo e autorizado pelo Poder Legislativo, e sua efetividade, representada pela economia de tempo, recursos e pessoal, sua eficiência no caminho a se atingir um objetivo e sua eficácia no objetivo alcançado.

Enfim, o Planejamento serve de base ao processo que proporciona a capacidade de fornecer, ao administrador, meios de desempenhar sua missão de gestor/ordenador do Patrimônio Público. Deve-se ressaltar ainda que o Estado, em seu sentido mais amplo, existe, primordialmente, para gerir os bens públicos e atender às necessidades da população.

Os objetivos bases do Estado podem ser resumidos em dois pontos fundamentais:

- a) manutenção da ordem política, segurança e melhoria da qualidade de vida dos cidadãos; e
- b) promoção do bem estar da coletividade e a implementação de atividades econômicas e sociais.

Com a melhoria do nível informativo do setor público, o processo de planejamento, muito mais que o orçamento anual, atingiria a elaboração das demonstrações contábeis projetadas, nas quais se estimaria a influência e o impacto da previsão orçamentária sobre os ativos e passivos públicos, mensurando a situação financeira responsável da entidade pública.

Os Ministérios de Orçamento e Gestão e o da Fazenda, por meio das respectivas Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), emitem constantemente Portarias com o objetivo de adequar os planos contábeis à realidade econômica do país, assim como disseminar a cultura nacional de padronização contábil e universalização da linguagem no meio público.

Níveis do Processo de Planejamento

Pode-se considerar o planejamento como uma forma de se direcionar energia, em busca de se atingir uma meta ou objetivo. Porém, pode-se definir ainda, o nível de detalhamento de planejamento que se quer fazer. Sob a luz da Constituição Federal de 1988, da Lei nº 4.320/64 e da Lei Complementar nº 101/00 (LRF), combinadas com as Portarias do Ministério do Orçamento e Gestão, verifica-se que estas ditam normas relativas ao orçamento público, realçando as exigências de controle e planejamento, inclusive quanto à forma de programação estabelecida através de diretrizes, programas, objetivos, ações, metas e prioridades da administração.

Deve-se observar, para atender ao citado artigo da Constituição Federal, que:

- o plano plurianual divide-se em diretrizes, objetivos, programas, ações e respectivas metas físicas;
- a lei de diretrizes orçamentárias exalta a prioridade das ações e estipula metas e riscos fiscais; e
- a lei orçamentária anual transparece o próprio orçamento, apresentando a receita e a despesa em seu menor nível de detalhamento, para que possa ser cumprido o planejamento.

Trilhando no caminho dos enlaces das peças de planejamento público deve-se estabelecer valores e ações dentro da realidade de cada entidade pública, atendendo suas realidades e necessidades distintas.

Algumas constatações podem ser observadas nos Municípios em relação aos Estados e à União. Cita-se a dificuldade de encontrar recursos humanos especializados, disponibilidade financeira compatível e infra-estrutura física. O que pode ser uma solução é a elaboração de planos de execução de trabalho, com a utilização de metodologia adequada a estas realidades e instrumentos eficazes de controle, a fim de levar à obtenção de vantagens e segurança nas decisões.

Sugere-se:

- seleção de pessoal adequado à atividade;
- capacitação e formação de habilidades para a execução da função;
- existência de condições físicas adequadas (espaço, maquinário, inclusive software, hardware, acesso à Internet, dentre outros);
- administração da receita em relação a despesas, ou seja, gastar no máximo aquilo que se arrecada, diminuindo a obtenção de empréstimos ou financiamentos; e
- busca de novos recursos financeiros próprios, incluindo-se a correta administração tributária (cobrança e fiscalização).

Para que se possa colher frutos positivos numa boa administração, pode-se resumir que para se elaborar um orçamento para cada exercício, compatível com o plano plurianual e com formalidades e diretrizes previstas em lei de diretrizes orçamentárias, deve-se seguir o plano de governo.

Deverão ser incluídos nesta metodologia, além dos instrumentos de planejamento, os novos instrumentos de realização orçamentária, trazidos pela LC 101/00, tais como a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, além do fluxo de caixa previsto, a revisão orçamentária, entre outros.

Deverá, ainda, haver uma atenção especial da realidade da administração pública, a curto, médio e longo prazo, levando-se em consideração o restrito período de gestão, dado aos gestores eleitos democraticamente. As iniciativas de uma administração deverão sempre ter continuidade em outra, evitando paralisações das decisões que prejudicariam o erário. Tal determinação está definida pela CF, artigo 167, §1, poderá estar presente na LDO e deve ser atendida em respeito à população que é o beneficiário da administração pública.

Princípios Orçamentários

Concomitantes ao surgimento do orçamento, surgiram seus princípios básicos, os quais são encarados de forma muitas vezes divergentes pelos diversos autores que já estudaram a matéria. Contudo, entende-se que esses princípios não têm caráter absoluto ou dogmático, antes constituem categorias históricas e, como tais, estão sujeitos a transformações e a modificações em seu conceito e significação.

Os princípios tradicionais sempre apresentaram relevância conceitual, mas seus significados originais, rígidos e simples, condizentes com a pouca complexidade das finanças públicas do Estado, em tempos mais remotos, em contraposição as complexas exigências do Estado mais desenvolvido e da atualidade.

É importante observar que, no Estado Soberano, é indispensável a promoção do bem comum, e sendo soberano o Estado,

pode estabelecer norma jurídica, submetendo-se a tais normas, criando direitos e obrigações tanto para os cidadãos como para si próprio.

Defende-se, pois, o planejamento público, tanto no orçamento das receitas e das despesas, como das metas físicas plurianuais, com o objetivo de proporcionar o relacionamento harmônico necessário entre elas, para viabilizar o programa de trabalho do governo.

O comprometimento dos recursos enumerados no planejamento deve ser norteado, sendo respeitados os princípios do processo de planejamento, conforme se segue:

- unidade que exalta a integração e coordenação de planos;
- universalidade que busca o envolvimento de todas as fases do processo, setores e níveis da administração;
- anualidade onde para cada exercício financeiro deverá haver um orçamento correspondente;
- legalidade dos três instrumentos básicos de planejamento (PPA, LDO e LOA), traduzidos em lei e relacionados harmoniosamente;
- publicidade que são colocados em locais públicos ou publicados em periódicos escritos e por meio da Internet;
- racionalidade que demonstra compatibilidade das alternativas com os recursos disponíveis;
- previsão onde as ações devem ser previstas de acordo com os objetivos, recursos e possibilidade de controle. Num sentido mais amplo, é prever a direção e a extensão, partindo do conhecimento do presente, do passado, e com base em certas hipóteses sobre o futuro, admitindo-se a probabilidade e excluindo-se a certeza absoluta;
- continuidade para induzir a constância em busca de racionalização;
- aderência para destacar o comprometimento dos órgãos, com os objetivos da administração;
- equilíbrio onde a aplicação dos recursos deve estar respaldada pela origem dos mesmos, ou seja, equivalência entre receitas e despesas;

- clareza que denota uma tradução em linguagem técnica, mas de forma coerente e esclarecedora; e
- especificação capaz de identificar as previsões e fixações conforme classificações orçamentárias.

Atendidos os princípios orçamentários, a entidade pública estará adequada à norma legal a que está sujeita, além de estar caminhando na direção do planejamento responsável, controle eficaz e respeito ao contribuinte.

Considerações finais

Uma administração pública coerente, responsável e transparente deve priorizar o planejamento, como um esboço dos objetivos da administração e como meio para alimentar a execução e permitir o controle do que se busca.

Uma contabilidade correta, eficiente e eficaz dará subsídios aos gestores para buscar diversas parcerias ou convênios que impulsionem o desenvolvimento municipal, estadual e do país. Vislumbra-se, nesse caso, toda a influência e importância da contabilidade.

A ênfase no planejamento como base da contabilidade para a gestão pública pode ser percebida nos diversos âmbitos do governo, nas entidades e até nos partidos políticos. Todos querem um desenvolvimento social sustentado, com critério ponderado, dentro da realidade de cada um, sem esquecer da população que é o cliente principal dos governos.

O resultado do bom planejamento surtirá efeito no lucro social, representado pela ampliação da capacidade dos governos estenderem a todas as camadas sociais os benefícios almeçados.

O planejamento da gestão pública coloca o administrador no caminho gerencial e na direção definida pelas leis em cumprimento da responsabilidade social depositada sobre as entidades públicas, quando a boa contabilidade comprovará todas suas previsões e realizações.



Contabilista

(Registrado no CRC-RJ)

Utilize seu e-mail gratuitamente
com o domínio @crcrj.org.br

Visite o portal do CRC
(www.crc.org.br)

Referências Bibliográficas

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

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

CASTRO, José Nilo de. *Responsabilidade fiscal nos municípios*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *A lei de responsabilidade fiscal e os novos desafios do ordenador de despesa*. Revista Fórum Administrativo, Belo Horizonte: Fórum, 2001.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. *Dicionário Aurélio*. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. CD-ROOM. Século XXI. Versão 3.0.

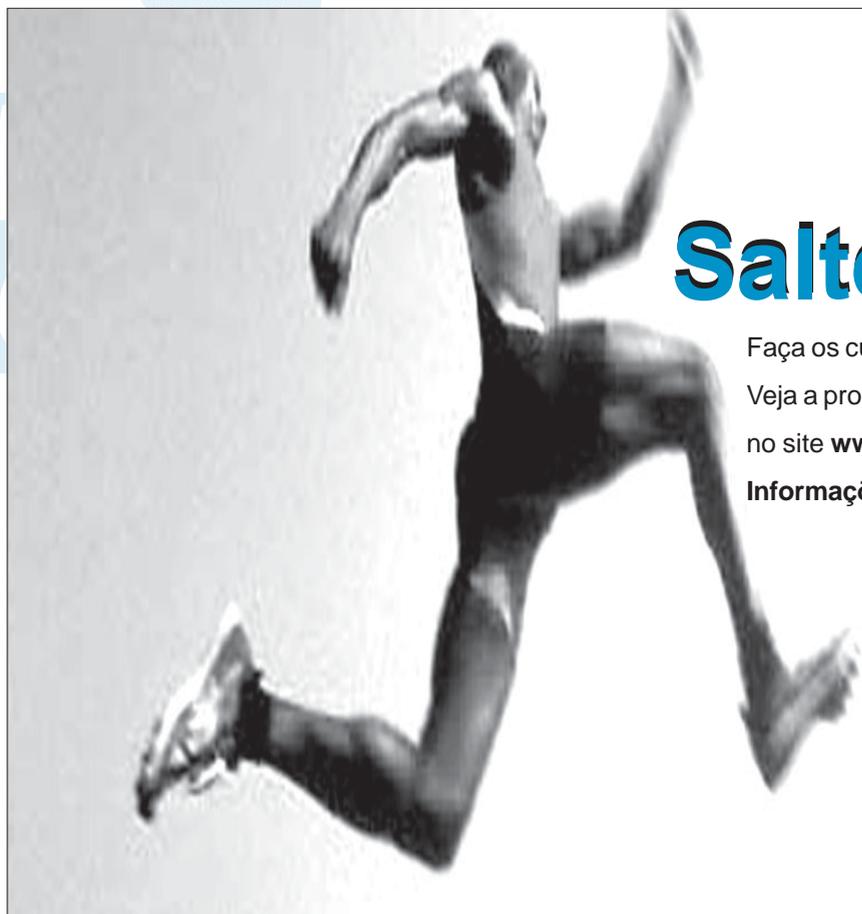
LIMA, Diana Vaz de et al. *Contabilidade pública*. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO JUNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4320 comentada*. 30 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

PEIXE, Biênio César Severo. *Orçamento e contabilidade: uma contribuição relevante ao redesenho do controle interno na administração pública*. Revista de Contabilidade do Conselho Regional do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1997.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. *Contabilidade Pública – Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Sebastião Sant'Anna e. *Os princípios orçamentários*. Rio de Janeiro: FGV, 1962.



Salte na Frente

Faça os cursos do **CRC-RJ**
Veja a programação na Tribuna do Contabilista,
no site www.crc.org.br e na sede do Conselho.
Informações: (21) 2216-9544 / 2216-9545 / 2216-9571



CRC-RJ
Conselho Regional de Contabilidade
do Estado do Rio de Janeiro