

# O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de *Accountability*

Autoria: Arlindo Carvalho Rocha

## RESUMO

Este artigo dedica-se a esclarecer como o processo orçamentário brasileiro, entendido como o conjunto dos instrumentos legais e dos procedimentos técnico-administrativos decorrentes, definidos e implantados pelo Estado e que devem ser seguidos pelas entidades e agentes públicos, se articula em relação aos seus três principais instrumentos constitutivos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) e como essa articulação permite a responsabilização permanente dos gestores públicos mediante a integração efetiva das formas de *accountability* relativas ao processo eleitoral e ao controle institucional durante o mandato.

## INTRODUÇÃO

É pacífico o entendimento de que a qualidade das sociedades democráticas modernas está diretamente relacionada à prática da *accountability*, entendida esta como a responsabilização permanente dos gestores públicos em relação aos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

No Brasil, a par das dificuldades sempre proclamadas em relação ao exercício do controle social e institucional das atividades governamentais, alguns avanços têm sido conseguidos no sentido de criar e ampliar as possibilidades reais de promoção da *accountability*. A Constituição Federal de 1988 (CF/88) inovou ao tratar do orçamento público e instituir um processo orçamentário – aqui entendido como o conjunto dos instrumentos legais e dos procedimentos técnico-administrativos decorrentes, definidos e implantados pelo Estado e que devem ser seguidos pelas entidades e agentes públicos – que permite o planejamento da ação governamental em bases mais consistentes e, o mais importante, que possibilita o estabelecimento de um vínculo efetivo das propostas eleitorais, naquilo que se pode chamar de “promessas de campanha”, com o planejamento das ações de governo para o período do mandato e deste com as propostas anuais e suas conseqüentes ações efetivas, estabelecendo assim, mediante um vínculo instrumental, a necessária ligação entre as formas de *accountability* relativas ao processo eleitoral e ao controle institucional durante o mandato.

Nesse sentido e considerando-se a relevância do entendimento dessas relações como instrumentos reais e efetivos para a promoção da *accountability* na sua plenitude, entende-se justificável um trabalho que se propõe a esclarecer como o processo orçamentário se articula em relação aos seus três principais instrumentos constitutivos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) e como essa articulação permite a integração efetiva das formas de *accountability*.

Com esse objetivo, o presente trabalho organiza-se em três partes principais, além desta introdução. Inicialmente discute-se o conceito da *accountability* como forma de responsabilização democrática dos agentes públicos e como o processo orçamentário se enquadra e reforça esse contexto. A seguir, apresenta-se o processo orçamentário no Brasil, caracterizando as suas três leis constitutivas: PPA, LDO e LOA mostrando-se como essas leis se articulam e como essa articulação permite a realização da *accountability* de forma

integrada. Finalmente, nas Considerações Finais são apontadas algumas questões que, por representarem verdadeiramente desafios à própria implementação da *accountability*, merecem maior reflexão e estudos.

## ACCOUNTABILITY E ORÇAMENTO

Já se tornou lugar comum dizer-se que o termo *accountability* não tem tradução para o português e, principalmente, salientar a ausência de significação dessa expressão na realidade brasileira (CAMPOS, 1990). Essa, aliás, não é uma condição apenas brasileira. Mauricio Merino, presidente do “Consejo Directivo del Colegio Nacional de Ciencias Políticas y Administración Pública” do México, ao comentar com deve ser entendido o termo “responsabilidade” afirma:

A responsabilidade dos governos constitui, com efeito, uma das preocupações centrais das democracias modernas. Não só em termos da capacidade de resposta dos governos ante as demandas da sociedade, como temos visto até agora, mas também do bom uso dos recursos legais que os cidadãos depositam em seus representantes políticos. É uma palavra com duplo significado, que lamentavelmente não temos no idioma espanhol: responsabilidade como *responsiveness*, no sentido de que os governos devem responder ante a sociedade que os elegeu e serem conseqüentes com suas demandas, necessidades e expectativas; e também como *accountability*: a obrigação de prestar contas sobre a sua atuação durante o mandato governamental. (MERINO, 2005, p. 28) (tradução nossa)<sup>1</sup>.

No Brasil, o conceito de *accountability* já é largamente empregado, principalmente quando se trata da administração pública, ainda que o conceito em si careça de um significado mais preciso e de uma delimitação teórica mais clara (CENEVIVA e FARAH, 2006). Portanto, parece razoável buscar uma melhor compreensão do significado da *accountability* no pensamento de alguns autores que têm se dedicado ao assunto.

Na opinião de Guillermo O’Donnell (1988, p. 30/40), a *accountability* entendida como formas permanentes de responsabilização dos agentes públicos, reúne dois mecanismos: *accountability* vertical, na qual a sociedade exerce o seu poder de premiar ou punir seus governantes e representantes mediante a sua manutenção ou retirada do poder por intermédio do voto em eleições livres e de outros mecanismos de pressão política, e *accountability* horizontal, definida como aquela que se efetiva mediante a existência de agências estatais com poder, vontade e capacitação para supervisionar, avaliar e punir, se for o caso, agentes ou agências governamentais, a exemplo dos tribunais de contas brasileiros.

Nessa mesma linha, Luís Felipe Miguel (2005, p. 27) afirma que a *accountability* “diz respeito à capacidade que os constituintes têm de impor sanções aos governantes, notadamente reconduzindo ao cargo aqueles que se desincumbem bem de sua missão e destituindo os que possuem desempenho insatisfatório” e o seu exercício se dá mediante o “controle que os poderes estabelecidos exercem uns sobre os outros (*accountability* horizontal), mas, sobretudo, à necessidade que os representantes têm de prestar contas e submeter-se ao veredicto da população (*accountability* vertical)”.

Já Abrucio e Loureiro (2004, p. 81) definem *accountability* como “a construção de mecanismos institucionais por meio dos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados”.

De um modo mais geral, pode-se estabelecer um conceito para a *accountability* que enquadre tanto a perspectiva institucional do controle administrativo da ação governamental e da conseqüente prestação de contas dos gestores públicos (*accountability* horizontal ou *accountability* associada ao controle institucional durante o mandato), quanto a perspectiva política do uso do poder delegado e do cumprimento das promessas que os conduziram às

suas funções (*accountability* vertical ou *accountability* associada ao processo eleitoral). Nesse sentido, pode-se entender a *accountability* “como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade” (ROCHA, 2007, p. 3).

No entanto, para o perfeito entendimento desse conceito faz-se necessário esclarecer o exato significado dos termos economia, eficiência, eficácia e efetividade nele empregados, o que foge do escopo deste estudo. Assim, permite-se a simplificação do conceito de *accountability*, sem quaisquer prejuízos para o seu emprego no âmbito deste artigo, para entendê-la tão somente como a responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

Uma vez definido o conceito de *accountability*, uma nova questão se impõe: ainda que as eleições tenham transcorrido livremente e dentro de padrões democráticos; ainda que a atuação de determinado governo esteja rigorosamente dentro dos parâmetros de conformidade/legalidade, eficiência, eficácia e efetividade, sem quaisquer ressalvas; ainda assim, como é possível avaliar, de fato, se o que foi “contratado” junto à sociedade quando da eleição é o que está sendo realizado durante o mandato? Em outras palavras: como verificar se as promessas eleitorais, que em última análise deveriam ser as linhas norteadoras da ação governamental ao longo do mandato, são e serão cumpridas? E mais importante: como estabelecer um vínculo efetivo entre a *accountability* associada ao processo eleitoral com a *accountability* associada ao controle institucional durante o mandato como forma de acompanhar e avaliar o cumprimento daquelas promessas?

Essa é, aliás, uma questão central de afirmação das democracias. Cabe destacar, por oportuno, um trecho do artigo “*Accountability* em Portais Estaduais e Municipais no Brasil: Realidades Distantes das Promessas” que dá bem a dimensão do papel do eleitor na construção e consolidação desse processo:

A falta de *accountability* também tem sido atribuída, nos países latino-americanos, à presença da democracia delegativa, definida como a situação em que o povo – tutelado – outorga plenos poderes a seu governante, que reforça seu papel de tutor (O’Donnell, 1991). Enquanto nas democracias representativas os governantes estão amarrados às promessas de campanha devendo prestar contas de seus atos, nas democracias delegativas os eleitores conferem ao governante uma “procuração de plenos poderes”, isentando-os da prestação de contas. A distinção entre esses dois tipos de democracia encontra-se na *accountability*, fraca (ou inexistente) nas democracias delegativas e consolidada nas democracias representativas estáveis. Nestas últimas, encontra-se tanto a *accountability* vertical expressa pela participação dos eleitores no processo eleitoral, quanto a *accountability* horizontal, definida pela existência de uma rede de instituições relativamente autônomas com capacidade de cobrar do governante suas responsabilidades e de exercer a punição caso necessário (idem). (PINHO, 2006, p. 3)

Não é sem razão que Abrucio e Loureiro (2004) entendem que a *accountability* corresponde ao modo pelo qual o mundo contemporâneo busca garantir os ideais democráticos a partir de três princípios orientadores:

Primeiro: o governo deve emanar da vontade popular, que se torna a principal fonte da soberania. Segundo: os governantes devem prestar contas ao povo, responsabilizando-se perante ele, pelos atos ou omissões cometidos no exercício do poder. E, terceiro: o Estado deve ser regido por regras que delimitem seu campo de atuação em prol da defesa de direitos básicos dos cidadãos, tanto individuais como coletivos. (ABRUCIO e LOUREIRO, 2004, p. 81).

A esses ideais, ainda segundo os mesmos autores, são associadas três formas de *accountability* democrática:

A primeira delas é o processo eleitoral, garantidor da soberania popular. A segunda é o controle institucional durante os mandatos, que fornece os mecanismos de fiscalização contínua dos representantes eleitos e da alta burocracia com responsabilidade decisória. Por fim, a terceira forma de *accountability* democrática relaciona-se à criação de regras estatais intertemporais, pelas quais o poder governamental é limitado em seu escopo de atuação, a fim de se garantir os direitos dos indivíduos e da coletividade que não podem simplesmente ser alterados pelo governo de ocasião. (ABRUCIO e LOUREIRO, 2004, p. 81).

Deve-se observar, nesse ponto, que essa classificação, embora mais ampla, não diverge conceitualmente da mais tradicional formulada por O'Donnell – *accountability* vertical e *accountability* horizontal – razão pela qual ambas as classificações são usadas como referência ao longo deste artigo.

Há, ainda, uma segunda questão relacionada à *accountability*: qual a sua abrangência e como pode ser exercida? Mainwaring e Welna (2003) ao tratarem do tema no livro por eles organizado *Democratic Accountability in Latin America*, apresentam a opinião dos principais autores que discutem como melhor definir e delimitar a *accountability* e no qual o próprio Mainwaring afirma na introdução (p. 3): “Embora não possamos reivindicar o consenso em nossa compreensão deste conceito, acreditamos que a confrontação direta das idéias fará avançar o debate.” (tradução nossa)<sup>2</sup>.

Embora não seja objeto deste trabalho participar de tal discussão, cabe definir o que se deve entender por abrangência da *accountability* no presente contexto, isto é, até que ponto determinada ação, seja individual ou coletiva, seja do próprio Estado, do cidadão ou da sociedade civil, pode ser considerada como *accountability*. A *accountability* é realizada quando qualquer ação, independente da sua origem, venha a representar alguma forma de sansão, seja ela legal ou moral, e que se reflita em constrangimento ou embaraço efetivo à atividade do agente público. Nesse sentido, no plano mais geral, ela se realiza no processo eleitoral com o eleitor exercendo o seu poder de premiar e punir, pela eleição ou exclusão, os seus governantes e os seus representantes – a *accountability* associada ao processo eleitoral. No plano mais específico do desempenho das atividades no exercício do mandato ou da função pública, admite-se não só a ação dos órgãos e sistemas formais das diferentes instâncias de controle no interior da estrutura do Estado – o controle político; o controle judiciário; e o controle administrativo<sup>3</sup>, mas, também, da imprensa, de organizações e associações da sociedade civil e, ainda, de autoridades e cidadãos que, de alguma forma, resultem em ações formais dos órgãos estatais de controle – notadamente os ministérios públicos e os tribunais de contas – ou que, por si só, provoquem algum tipo de correção de rumo em relação ao agente ou entidade visada.

Importante observar, também, como lembram Ceneviva e Farah (2006, p. 13), que “a *accountability* não é um predicado dos sujeitos, mas, ao contrário é um atributo do sistema político que se impõe aos agentes públicos, sejam estes governantes ou burocratas.”

Mas voltando à questão de como verificar se as promessas eleitorais serão cumpridas e como acompanhar essas ações, a resposta a estas questões está contida no arcabouço jurídico brasileiro, principalmente a partir do delineamento construído na Constituição de 1988. E o instrumento por meio do qual a sociedade pode verificar e controlar a transformação das promessas eleitorais em ações governamentais efetivas ao longo do mandato é o processo orçamentário.

Analisando a literatura existente é comum constatar-se referências ao orçamento público como peça fundamental para o planejamento, a implementação e a avaliação das políticas públicas (ABRUCIO e LOUREIRO, 2004; ARAÚJO, 2006; CENEVIVA e FARAH,

2006. GIACOMONI, 2005, VIGNOLI, 2004), e por conseqüência, como mecanismo para a *accountability* das ações de governo.

Abrucio e Loureiro (2004) tocam nesse ponto, ainda que de forma parcial, quando comparam o processo orçamentário nos Estados Unidos e no Brasil. Afirmam os autores:

Em comparação com os Estados Unidos, os mecanismos de responsabilização dos governantes no Brasil através do Orçamento são bem mais limitados, devido à pouca transparência do processo e à concentração, na prática, do poder decisório nas mãos do Executivo, no momento de sua execução. (ABRUCIO e LOUREIRO, 2004, p. 90).

para mais adiante concluírem:

A Constituição de 1988 trouxe inegável avanço na estrutura institucional que organiza o processo orçamentário brasileiro. Ela não só introduziu o processo de planejamento no ciclo orçamentário, medida tecnicamente importante, mas, sobretudo, reforçou o Poder Legislativo. (ABRUCIO e LOUREIRO, 2004, p. 90).

Também Ceneviva e Farah (2006) afirmam a importância do orçamento e a sua discussão no Legislativo:

Entre os principais instrumentos de controle parlamentar destacam-se: a fiscalização orçamentária tanto sobre a elaboração do orçamento como sobre sua execução e posterior prestação de contas; [...] mas, sobretudo, projetos do Executivo ou programas em implementação. Tal instrumento, embora pouco utilizado no Brasil, encontra-se bastante consolidado em países com democracias mais avançadas e apresenta a grande virtude de converter o Legislativo num foro de ampla deliberação pública e não apenas no lócus do debate entre governo e oposição. (CENEVIVA e FARAH, 2006, p. 7).

Vignoli (2004, p. 380) ao focar o assunto, enfatiza, também, a importância dos tribunais de contas nesse processo ao destacar a necessidade desses tribunais não só padronizarem as suas interpretações das leis, mas estabelecerem critérios objetivos e transparentes de análise que permitam o cruzamento do PPA, da LDO e da LOA com a execução orçamentária de forma a “se verificar se o que foi planejado está sendo executado” e com isso impedir o desvirtuamento do orçamento.

Muitos outros exemplos poderiam ser citados, mas é importante observar que geralmente as situações evidenciadas referem-se à atuação dos governantes durante o mandato, isto é, quando já estão propondo a realização de seus projetos de governo. Todavia, não é comum serem feitas referências ao processo orçamentário como instrumento também de verificação (e pode-se ousar dizer, até de imposição) do cumprimento dos compromissos de campanha ou eleitorais. E tal não acontece, provavelmente, porque a maioria das pessoas, e talvez boa parte dos próprios parlamentares, ainda não percebeu o alcance e a abrangência que o processo orçamentário adquiriu após a promulgação da Constituição de 1988 e do esforço de regulamentação daí decorrente, incluindo-se aí o Decreto nº 2.829/98 e a própria Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), entre outros atos de menor hierarquia legal.

Existe, de fato, a sensação de que faltam instrumentos que permitam controlar o que é prometido e o que é realizado pelos governos. Mas essa sensação não corresponde a uma verdade absoluta, pois o processo orçamentário pode e deve desempenhar tal papel. Como já salientado anteriormente, a CF/88 não só consolidou o propósito de planejamento do orçamento público, mas, ao mesmo tempo, ampliou as possibilidades de que isto viesse a acontecer de forma orgânica.

## O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY*

O processo orçamentário brasileiro é bastante abrangente e dispõe de instrumentos detalhados e específicos e padronizado para os três níveis de governo. A consolidação, padronização e sistematização do orçamento na sua forma atual, foi iniciada com a publicação da Lei nº 4.320, de 17/03/1964. Posteriormente, por força da publicação do Decreto-lei nº 200, de 25/02/1967 (DL-200/67), o orçamento sofre uma evolução na sua concepção e, embora sem abandonar as regras e a organização definidas na Lei nº 4.320/64, passa a adotar os princípios do que entre nós recebeu a denominação de Orçamento-Programa e que atualmente foi rebatizado de Orçamento por Programas. Sua concepção teórica inicial foi extraída da experiência do *Performance Budget* norte-americano, o qual foi posteriormente sistematizado pela Organização das Nações Unidas (ONU) que, mediante um intenso programa de divulgação, reuniões e debates, promoveu sua adoção pelos governos dos países membros. (GIACOMONI, 2005).

Desde a sua adoção até hoje, o orçamento sofreu uma série de adaptações e incorporações, sendo a sua última grande reforma promovida em 2000, na qual se implantou uma nova metodologia de elaboração para melhor adequá-lo não só aos novos instrumentos a ele incorporados pela Constituição, mas às novas exigências da administração, principalmente em função da necessidade de geração de informações estruturadas, de análises retrospectivas e prospectivas da execução orçamentária e à fixação de referenciais monetários para o exercício seguinte. (MTO-02, 2007).

Com a promulgação da CF/88 foram introduzidos no processo orçamentário brasileiro, dois novos instrumentos: o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que juntos à Lei Orçamentária Anual, passaram a compor o sistema de orçamento nacional.

O PPA é fruto de uma experiência antiga no orçamento iniciada com a própria Lei nº 4.320/64, que determinava em seu art. 23 que as receitas e despesas de capital (investimentos, principalmente) seriam objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital (QRAC), aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo um triênio. E o parágrafo único desse mesmo artigo previa o reajuste anual do referido QRAC e o acréscimo das previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos.

Posteriormente, já na vigência da Constituição de 1967, com a edição da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, esse dispositivo ganhou nova roupagem, passando a denominar-se Orçamento Plurianual de Investimentos (OPI), caracterizado como a “expressão financeira dos Planos Nacionais de Desenvolvimento” no âmbito federal, e dos respectivos planos estaduais e municipais. (GIACOMONI, 2005, p. 200).

Embora muitas críticas tenham sido feitas ao OPI, principalmente pelo fato de não ter caráter vinculante em relação ao orçamento anual e poder ser anualmente revisto, o que o transformava num documento de pouco valor como peça efetiva de planejamento, a experiência dele decorrente permitiu a criação do PPA, já agora depurado daquelas falhas.

O PPA nasce com características especiais. Sua duração é de quatro anos, porém a sua vigência tem início somente no segundo ano de mandato do governo entrante e perdura até o final do primeiro ano do mandato seguinte. Tal prescrição tem por finalidade permitir que o governo eleito possa utilizar-se de todo o aparato burocrático do Estado para isso existente e transformar as “propostas eleitorais” e os “planos para o governo” em “Planos de Governo” e estes em Programas Orçamentários. Mas, além disso, a vigência estendida até o final do primeiro ano do mandato seguinte impõe certo nível de continuidade administrativa aos governantes que tomam posse, na medida em que estes iniciam seus mandatos com o orçamento anual já em execução e, mais importante, com os recursos financeiros necessários à conclusão dos investimentos definidos na LOA (e, portanto, no PPA) já assegurados por

força das determinações da LRF, o que é, sem dúvida, pertinente e necessário quando se trata de recursos públicos, principalmente em um país acostumado às rupturas administrativas determinadas pelas trocas de governos, como é o caso brasileiro.

Por outro lado, as deficiências do OPI foram, em grande parte, sanadas a partir das condições impostas pela Constituição para o PPA. Nesse sentido, o § 1º do art. 165 determina explicitamente que o Plano Plurianual, constituído na forma de lei, estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Ainda mais. O § 4º do mesmo art. 165 estabelece que os planos e programas nacionais, regionais e setoriais serão elaborados em consonância com o PPA e apreciados pelo Congresso Nacional. Já o art. 166 estabelece que os projetos de lei relativos ao PPA, à LDO e à LOA serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma regimental. Mais importante, ainda. O § 1º desse artigo cria uma comissão mista permanente de senadores e deputados cuja atribuição é a de examinar e emitir parecer sobre os referidos projetos de lei e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República, além de examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação de outras comissões.

Esses dispositivos constitucionais deram ao PPA os atributos que faltaram ao OPI e o transformam em um verdadeiro instrumento de planejamento, ademais de possibilitarem o completo controle da programação das ações que o governo pretende desenvolver ao longo do seu mandato.

Mas ainda assim, o PPA poderia ser considerado apenas uma carta de intenções, na qual o governante indica os rumos de seu governo, seus objetivos, suas propostas administrativas e explicita como estas metas e objetivos serão alcançadas num futuro próximo, mas não estaria comprometido com a sua efetiva programação ao longo do mandato, não fossem os demais dispositivos constitucionais que deram organicidade ao processo.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias foi instituída na legislação orçamentária brasileira também a partir da Constituição de 1988 e, posteriormente consolidada como instrumento de programação com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal. A LDO tem como objetivo fazer a ligação entre o planejamento de médio prazo, representado pelo PPA, e o planejamento e as ações de curto prazo, representado pela LOA. Para tanto, entre outras finalidades, detalha e quantifica para cada exercício financeiro, as metas, as prioridades e as metas fiscais da administração que serão a base para a elaboração do orçamento anual (GIACOMONI, 2005).

A Lei Orçamentária Anual, por sua vez, também recebeu aperfeiçoamentos importantes a partir da promulgação da CF/88. Ao definir e detalhar a sua composição e estabelecer fortes vínculos com os demais instrumentos orçamentários, o constituinte deu um passo importante para transformar a LOA em um instrumento eficiente e confiável como organizadora e promotora das ações governamentais e, ademais, contribuiu fortemente para a consolidação do processo orçamentário dando-lhe maior abrangência e credibilidade.

Nesse sentido, a ligação e a interdependência entre esses instrumentos orçamentários ganharam destaque e reforço no bojo da Constituição. Com efeito, no artigo 166 a Constituição Federal fixa que as emendas ao projeto da LOA ou aos projetos que a modifiquem somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com o PPA e com a LDO (§ 3º, inciso I), e que as emendas ao projeto da LDO não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o PPA (§ 4º). Também o art. 167 veda expressamente o início de programas ou projetos não incluídos na LOA (inciso I do *caput*) e determina que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no PPA, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (§

1º). Além desses, cabe destacar que a Lei de Responsabilidade Fiscal também trata do assunto ao fixar que projeto da LOA deverá ser elaborado de forma compatível com o PPA, com a LDO e com as normas da própria LRF (*caput* do art. 5º).

Por fim, cabe destacar que o art. 48 da CF/88 determina que cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, entre outras (inciso II), e sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento (inciso IV).

Em resumo, percebe-se que o processo orçamentário estabelecido a partir de CF/88 institui o PPA como instrumento de planejamento vinculado às grandes políticas de governo. O PPA, por sua vez, é organizado em programas orçamentários e detalhado em objetivos e metas devidamente quantificadas e que serão objeto de deliberação a cada exercício mediante a discussão e aprovação pelo Legislativo da LDO. Ademais, o PPA tem características de temporalidade que lhe permitem a continuidade ao longo dos mandatos. A LOA, por sua vez, é a proposta de realização do governo para o exercício seguinte. A LOA, no entanto, é obrigatoriamente vinculada ao PPA e à LDO.

É de se observar, no entanto, que o processo orçamentário assim instituído só viria a constituir-se, de fato, em efetivo instrumento de planejamento a partir de 1995, pois até a implantação do Plano Real em 1994, a inflação crônica dos períodos anteriores impedia o planejamento e mascarava a execução orçamentária, disfarçando a incompetência dos administradores e comprometendo qualquer tentativa de fiscalização por parte do Legislativo. Nas palavras de Vignoli (2004, p. 370) “o Executivo fingia que planejava enquanto o Legislativo fingia que fiscalizava”.

Outro ponto a ser assinalado é o grande reforço legal dado ao processo orçamentário pela promulgação da já citada LRF. Ao dar especial ênfase às questões do planejamento e da responsabilização nas finanças públicas, a LRF criou e consolidou as condições para que “[...] a execução não se desvie daquilo que foi planejado e, ainda, os instrumentos de avaliação e controle” (VIGNOLI, 2004, p. 374).

Do ponto de vista da instrumentalização, portanto, o processo orçamentário está constituído de forma a propiciar a consecução dos objetivos da *accountability*, isto é, da responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

A lógica por trás do processo orçamentário é que as atividades de governo são definidas na forma de *Programas* devidamente identificados, detalhados e quantificados em termos dos seus objetivos e metas a serem atingidas. A partir desses programas, cada entidade, órgão ou unidade participante do orçamento, tratadas aqui genericamente por Unidade Orçamentária (UO), deverá buscar no rol de programas àqueles que coincidam com os seus próprios objetivos institucionais e, a partir daí, planejar e promover ações que, uma vez executadas, irão contribuir para a consecução dos objetivos e metas do programa ao qual se vinculam.

Essas ações, também devidamente identificadas, detalhadas e precificadas – isto é, integradas pelas diversas despesas necessárias à sua execução – são os elementos próprios de cada UO para a consecução dos seus objetivos operacionais e, por consequência, dos programas aos quais se vinculam.

A esse respeito vale observar o que diz o Manual Técnico de Orçamento – MTO-02 (2007) do Governo Federal:

O programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido mensurado por indicadores instituídos no plano, visando a solução



de um problema ou o atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

O programa é o módulo comum integrador entre o plano e o orçamento. Em termos de estruturação, na concepção inicial da reforma orçamentária de 2000, o plano termina no programa e o orçamento começa no programa, o que confere a esses instrumentos uma integração desde a origem. O programa, como módulo integrador, e as ações, como instrumentos de realização dos programas.

...

As ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. (MTO-02, 2007, p. 28/31).

Esquemáticamente têm-se:

|      | Programa 1 | Programa 2 | Programa 3 | Programa n |
|------|------------|------------|------------|------------|
| UO 1 | Ação A     | Ação B     | -          | -          |
| UO 2 | -          | Ação C     | Ação D     | Ação X     |
| UO 3 | Ação E     | Ação F     | Ação G     | -          |
| UO n | Ação Y     | -          | -          | Ação Z     |

Quadro 1 – Estrutura matricial do Orçamento por Programas.

Fonte: elaborado pelo autor.

Cria-se, assim, uma estrutura matricial que permite que cada UO haja de forma coordenada com os objetivos do governo. E se os objetivos do governo são definidos nos seus programas, têm-se uma ação orgânica cuja finalidade é proporcionar maior eficiência, racionalidade e transparência na aplicação dos recursos públicos, mormente quando se sabe que o orçamento federal em 2007 abrigava 436 unidades orçamentárias.

Esse aparato, porém, por si só não explica como se dá o vínculo entre as “promessas de campanha” e as propostas de realizações durante o mandato. Para que se esclareça esse vínculo, ter-se-á que admitir que os planos e programas nacionais, bem assim os regionais e setoriais não surgem do nada. Eles provêm do “conhecimento” que os candidatos têm da realidade do país, convertido em propostas formuladas e discutidas no âmbito das respectivas equipes e partidos e “negociadas” com a sociedade via eleições. Ou seja, são o reflexo direto das propostas para o governo apresentadas pelos candidatos à sociedade no período eleitoral. Aí reside o ponto chave do processo. Os instrumentos que permitem a efetiva ligação entre as “promessas de campanha” e as e as propostas de realização – e posteriores ações – durante o mandato estão contidas no orçamento. Na verdade no próprio PPA.

A grande contribuição que as alterações do processo orçamentário, principalmente com a inclusão do PPA e a sua defasagem de um ano em relação aos mandatos foi, exatamente, a possibilidade de o candidato eleito transformar aquelas propostas discutidas e aceitas pela sociedade durante o processo eleitoral em programas de governo consistentes. E essa consistência significa não só a afirmação da vontade popular representada pela proposta vencedora nas urnas, mas, também, a exequibilidade dessa proposta e sua convergência em relação a todo um planejamento de longo prazo para o país, isto é, aos propósitos de Estado e não apenas aos propósitos de um governo.

A lógica do processo orçamentário e do vínculo que ele estabelece entre o processo eleitoral e o controle institucional durante o mandato, conforme descrito até aqui, pode ser verificada por um estudo produzido por Garcia (2000) para o IPEA sobre o PPA 2000-2003, no qual, ao fazer uma crítica sobre o primeiro Plano Plurianual formulado após a sua criação (PPA 1992-1995), dá bem a dimensão de quão são importantes os programas formulados pelos candidatos em relação às efetivas propostas e ações de governo.

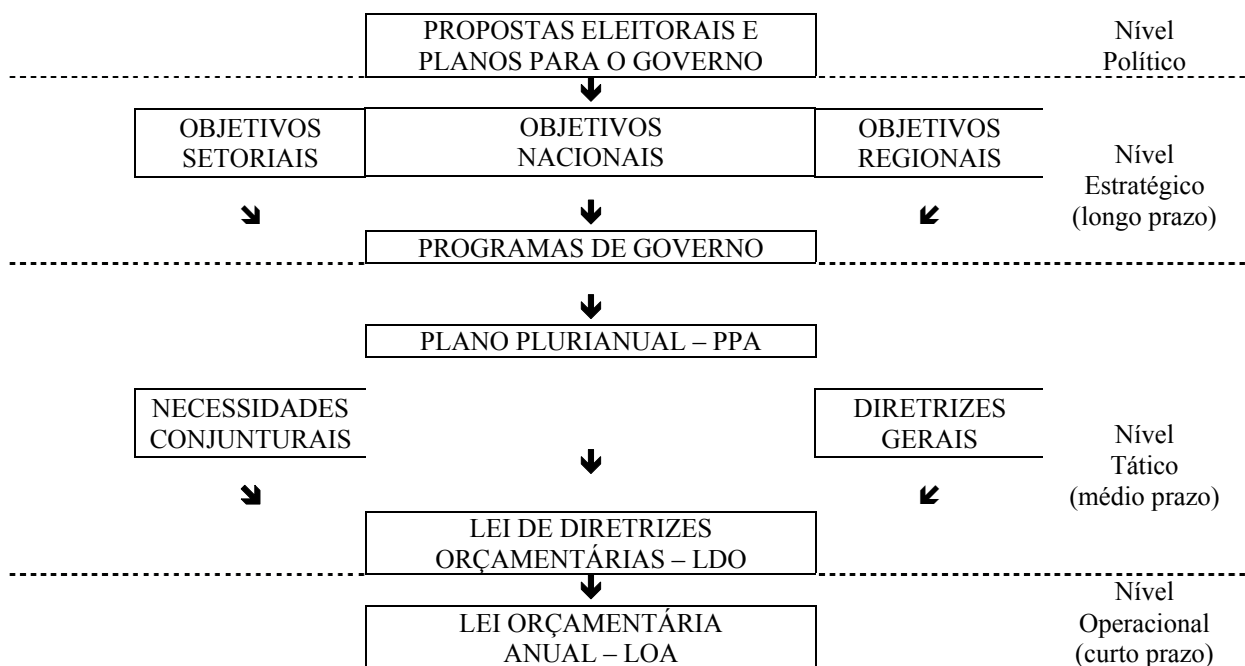
O primeiro PPA foi desenhado como um OPI ampliado (em tempo e em tipos de despesa), sem estar suportado por um projeto de governo preciso para o qual fizesse

a mediação com os orçamentos anuais. Sua elaboração deu-se sob enorme improvisação, pois os responsáveis por sua redação trabalhavam sem contato regular com os dirigentes máximos, que, por sua vez, apenas declaravam intenções vagas, anunciavam programas com nomes pomposos e sem substância. Muitas palavras de ordem, sem indicação de como realizá-las na prática.

Difícilmente poderia ser diferente. O programa de campanha do candidato vencedor tinha sido dominado pelo marketing. Os conteúdos ou não existiam ou eram mascarados. Apelava-se diretamente à massa despolitizada com chavões e imagens de fácil aceitação popular. A campanha eleitoral não havia sido utilizada para a discussão sincera dos problemas nacionais e de como enfrentá-los. Ao chegar ao governo, não se buscou o concurso dos melhores quadros da tecnoburocracia; ao contrário, os servidores públicos foram culpados por todos os males do país, colocados em disponibilidade, execrados. Por tudo isso, qualidade e propriedade no primeiro PPA não se fizeram mostrar.

O plano apenas cumpriu as exigências constitucionais. Foi apresentado ao Congresso Nacional e aprovado quase sem discussão e emendas. [...] A dissociação do PPA das verdadeiras intenções do governo ficou clara em pouco tempo. Ainda no primeiro semestre de 1992 foi iniciada uma revisão do plano, concluída com a aprovação da Lei nº 8 446, de 21/06/92. Esta, no entanto, foi de pouca valia, dado que praticamente à mesma época tinha início a abertura do processo de impeachment, terminado com o afastamento do presidente. (GARCIA, 2000. p. 11/12).

A idéia de como se estabelece o vínculo entre o processo eleitoral e o controle institucional durante o mandato por intermédio do processo orçamentário pode ser acompanhada no esquema a seguir:



Quadro 2 – Estrutura orgânica do processo orçamentário brasileiro.

Fonte: elaborado pelo autor.

Todo esse processo, incluindo-se aí o aparato legal, o instrumental disponível e os procedimentos técnico-administrativos, ainda que permita a promoção da *accountability* associada ao controle institucional durante o mandato de forma bastante eficaz – embora esta esteja sujeita, evidentemente, à atuação dos órgãos formais de controle, mormente daquelas dedicadas ao Controle Externo – depende, para que se possa estabelecer uma vinculação

efetiva com a *accountability* associada ao processo eleitoral, da ação específica e direta do Legislativo. E este pode ser o elo mais forte ou o elo mais fraco dessa cadeia.

Com efeito, considerando que compete ao Legislativo discutir e aprovar o PPA, as LDOs e as LOAs de um mandato, e que também compete ao Legislativo, mediante Controle Externo, neste caso exercido pelos tribunais de contas, verificar, acompanhar e avaliar a execução orçamentária, pode-se afirmar que o Legislativo assume papel preponderante como participe em todas as fases desse processo, e com efetivo poder de conduzir e influir na transformação das promessas de campanha em programas orçamentários de médio prazo (por intermédio do PPA) e estes em ações orçamentárias de curto prazo (por intermédio da LDO e da LOA) e, além disso, fiscalizar e avaliar o seu cumprimento.

Portanto, há que se perguntar – e a questão vale para os legislativos dos três níveis de governo e para cada ente individualmente: terá o Legislativo as condições e a vontade política de fazer valer as suas prerrogativas na plenitude do poder de ação que o processo orçamentário lhe permite? Essa é a questão fundamental. E ainda que a análise dessa questão esteja fora do escopo do presente trabalho, cabem alguns comentários a respeito.

O processo orçamentário brasileiro como visto até aqui, apenas permite que o Legislativo cumpra o seu papel de representação da sociedade, isto é, permite que os parlamentares ajam de acordo com a representação que lhes é delegada, mas não os obriga, e nem poderia fazê-lo. A obrigação de um parlamentar de cumprir bem o seu papel de representação dentro dos propósitos e das condições que lhes são outorgadas pela sociedade só pode ser imposta pela vontade e pela cobrança do eleitor. E para que isso aconteça é necessário que também eles estejam efetivamente submetidos ao processo de *to be accountable for...*, ou mais apropriadamente, sofram eles também a responsabilização permanente dos eleitores em razão das suas ações e omissões, do bom e do mau uso do poder de representação que lhes é outorgado.

Campos (1990, p. 35), já no início da década passada, alertava para esse problema ao afirmar que “Somente a partir da organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos haverá condição para a *accountability*. Não haverá tal condição enquanto o povo se definir como tutelado e o Estado como tutor”.

Também Arato (2002, p. 88/89 e 103) reforça a importância da participação ativa do cidadão no processo de formação da cidadania plena ao afirmar que não basta institucionalizar as normas e garantir os direitos, pois nenhum modelo institucional, por melhor que seja, consegue garantir a *accountability* se os atores sociais não se organizarem e não participarem ativa e conscientemente do processo político (p. 88/89). E conclui: “Mas a pré-condição mais importante para que um sistema de *accountability* realmente funcione é a atividade dos cidadãos nos fóruns públicos democráticos e na sociedade civil”. (p. 103).

Mesmo Mauricio Merino (2005) tendo como referência a realidade mexicana, geograficamente distante da nossa, mas nem por isso muito diferente, afirma:

A melhor participação cidadã na democracia, em resumo, não é a que se manifesta sempre e em todas as partes, porém a que se mantém alerta; a que se manifesta quando é necessário impedir os desvios daqueles que têm a responsabilidade de governo, ou assumir demandas justas que não são atendidas com a devida profundidade. Porém é preciso que os espectadores não percam de vista o espetáculo. Neles [nos espectadores] reside a chave da participação democrática. (MERINO, 2005, p. 22) (tradução nossa)<sup>4</sup>.

Infelizmente parece que a sociedade brasileira ainda não chegou a esse ponto. Ao menos não plenamente ou não em todos os lugares. Outra, aliás, não é a observação proporcionada por um estudo exploratório realizado em seis municípios da Região Metropolitana de Salvador por Sacramento e Pinho (2007), com vistas a verificar o como está

se concretizando a transparência, com ênfase na abertura à participação popular, na administração pública local após a promulgação da LRF. Nesse estudo a constatação é categórica:

Entretanto, e como se vê, longe de motivar um amplo debate comparando o que foi planejado (PPA, LDO e LOA) com o que, de fato, está sendo executado, as audiências têm se limitado a uma simples exposição das contas pelos técnicos das Secretarias de Fazenda ao Legislativo que, pelo tom de tranquilidade revelado nos depoimentos, na maioria das vezes tem se comportado de forma passiva, característica esta marcante do Legislativo em democracias delegativas. Nota-se também que a comunidade tem permanecido ausente nesses momentos e que é praxe o chefe do executivo municipal, o prefeito, não comparecer às audiências. (SACRAMENTO e PINHO, 2007, p. 13)

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se viu, ainda que o termo *accountability* não tenha tradução para o português, ele já é largamente empregado no Brasil e, embora careça de um significado mais preciso e de uma delimitação teórica mais clara, é possível entendê-la como a responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

Viu-se, também que, a par da conceituação da *accountability*, a questão se impõe é como verificar se as promessas eleitorais serão cumpridas? E mais importante: como estabelecer um vínculo efetivo entre a *accountability* associada ao processo eleitoral com a *accountability* associada ao controle institucional durante o mandato de forma a acompanhar e avaliar o cumprimento daquelas promessas?

Constatou-se, ademais que essa é uma questão central garantia dos ideais democráticos e de afirmação das democracias realmente representativas, nas quais os governantes são cobrados pelas promessas de campanha, prestando contas de seus atos.

Observou-se, ainda, que são comuns referências ao orçamento público como peça fundamental para o planejamento, a implementação e a avaliação das políticas públicas e, por conseqüência, como mecanismo para a *accountability* das ações de governo, mas que poucas análises são feitas do processo orçamentário como um vínculo efetivo entre as promessas do processo eleitoral e as realizações do mandato.

A partir daí, fez-se uma análise do processo orçamentário brasileiro ampliado e consolidado pelos novos instrumentos e vinculações instituídas pela Constituição Federal de 1988.

Com esse pano de fundo, muitos podem argumentar que na prática esse processo não funciona. Que o Legislativo e os parlamentares não cumprem as suas obrigações de representantes da sociedade e que o processo orçamentário, entendido e constituído como um instrumento pleno e integrador da *accountability*, é de difícil implementação política. Pode ser verdade. Mas a culpa não é do processo orçamentário. O sucesso da *accountability* não está apenas nos instrumentos que a possibilitam. Ao observar-se a realidade brasileira, verifica-se que os mecanismos de *accountability* não só existem como são regularmente utilizados. As eleições livres e democráticas acontecem a cada período sem quaisquer problemas e as diferentes instâncias de controle no interior da estrutura do Estado funcionam normalmente. O que parece acontecer, de fato, é que a maneira como esses mecanismos são utilizados não conduzem ao exercício pleno da *accountability*. Daí poder-se inferir, como já mostrado, que um dos aspectos que estão contribuindo para essa situação, ainda que certamente não o único, é a falta de compromisso da própria sociedade com a participação e, principalmente, com a sua representação.

Pode-se concluir, portanto, que todo esse “novo” aparato, por si só, não é suficiente para promover a integração da *accountability* entre o processo eleitoral e as realizações do mandato, na medida em que, para além dos instrumentos necessários é fundamental que os próprios parlamentares sejam submetidos também ao processo de *accountability*, isto é, sejam cobrados e responsabilizados pelos eleitores na medida exata da representação que cada cidadão e toda a sociedade deles espera.

Se dada a nossa tradição política, a permanência de uma estrutura de Estado ainda autoritária e conservadora e considerando que a participação consciente dos cidadãos não só no processo eleitoral, mas nos fóruns democráticos da sociedade civil é a condição mais importante para a *accountability* realmente aconteça, a formulação e a implementação de políticas públicas que incentivem, viabilizem e superem as barreiras que o próprio Estado impõe à participação da sociedade em todo esse processo, é fundamental.

Por outro lado, parece que ainda há um longo caminho a percorrer, o que não significa que muito já não tenha sido feito. A persistência de um processo orçamentário que, embora tenha sofrido vários aperfeiçoamentos ao longo da sua trajetória, se mantém fiel aos seus princípios norteadores há mais de quarenta anos (se considerarmos como marcos iniciais do processo a Lei nº 4.320/64 e o DL-200/67), é alentador quando se busca a construção de uma nação séria e democrática. Os novos instrumentos e as condições de realização do processo orçamentário trazidas pela CF/88 representam outro alento nessa construção. A LRF, por sua vez, representou um marco histórico na consolidação do processo orçamentário e na moralização da condução dos negócios públicos, e é, sem dúvida, um passo importante na construção da nação que todos queremos. Por fim, não se pode deixar de ressaltar o trabalho desenvolvido ao longo de todo esse tempo pelos órgãos técnicos incumbidos do planejamento, desenvolvimento e supervisão do orçamento, com destaque para a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), cujo trabalho persistente e constante tem dado uma contribuição inestimável para a consolidação do processo orçamentário no Brasil.

Mas é preciso persistir. É necessário que a própria academia também participe, com mais afinco e determinação, da formulação, consolidação e avaliação das políticas públicas que visam proporcionar e ampliar a participação da sociedade em todo esse processo. É necessário, portanto, entre outras medidas possíveis, que se discuta e se realizem estudos que busquem compreender e criar condições para: 1) despertar na sociedade o sentimento da *accountability* de modo a transformar o Brasil numa verdadeira democracia participativa; 2) promover uma mudança de postura dos parlamentares e governantes em relação às suas responsabilidades como representantes e agentes públicos, a partir e em decorrência, principalmente, da realização do item anterior; e 3) retirar os sistemas e órgãos de controle institucional da cômoda letargia representada pelas análises limitadas e limitantes dos padrões tradicionais de controle, restritos à verificação da conformidade/legalidade das despesas públicas para exigir-lhes uma atuação mais consentânea com a realidade e com as novas técnicas de revisão e avaliação que permitem a responsabilização permanente dos gestores públicos e, portanto, o pleno exercício da *accountability*.

#### Notas:

<sup>1</sup> Texto original: La responsabilidad de los gobernantes constituye, en efecto, una de las preocupaciones centrales de las democracias modernas. No sólo en términos de la capacidad de respuesta de los gobiernos ante las demandas ciudadanas, como hemos visto hasta ahora, sino del buen uso de los recursos legales que los ciudadanos depositan en sus representantes políticos. Es una palabra con doble significado, que lamentablemente no tenemos en el idioma español: responsabilidad como *responsiveness*, en el sentido de que los gobernantes deben responder ante la sociedad que los eligió y ser consecuentes con sus demandas, necesidades y expectativas; y también como *accountability*: la obligación de rendir cuentas sobre su actuación en el mando gubernamental.

<sup>2</sup>A esse respeito ver, entre outros, Abrucio e Loureiro (2004) e Rocha (2007).

<sup>3</sup> Texto original: Although we cannot claim consensus in our understanding of this concept, we believe that the direct confrontation of ideas will advance the debate.

<sup>4</sup>Texto original: La mejor participación ciudadana en la democracia, en suma, no es la que se manifiesta siempre y en todas partes, sino la que se mantiene alerta; la que se propicia cuando es necesario impedir las desviaciones de quienes tienen la responsabilidad del gobierno, o encauzar demandas justas que no son atendidas con la debida profundidad. No es necesario ser gladiadores de la política para hacer que la democracia funcione. Pero sí es preciso que los espectadores no pierdan de vista el espectáculo. En ellos reside la clave de bóveda de la participación democrática.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (Org.) **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.

AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antonio Gomes de. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governos no Brasil. **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV, v. 36, n.5, set/out. 2002.

ARATO, Andrew. Representação, soberania popular e *accountability*. **Revista Lua Nova**. São Paulo, n. 55/56, p. 85 – 103, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos & ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. República Federativa do. **Constituição Federal**. Brasília: Disponível em <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: jul. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 25/05/2000** - Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: jul. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17/03/1964**. Disponível em <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: jul. 2008.

\_\_\_\_\_. **Manual Técnico de Orçamento – MTO-02**. Brasília: MPOG/SOF, 2007. Disponível em [http://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO\\_2008\\_03.pdf](http://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO/MTO_2008_03.pdf). Acesso em julho de 2008.

CENEVIVA, Ricardo; FARAH, Marta Ferreira Santos. **Democracia, Avaliação e Accountability: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático**. Anais do EnANPG-2006. São Paulo. Novembro de 2006.

CAMPOS, Ana Maria. *Accountability*: Quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV, fev./abr. 1990.

GARCIA, Ronaldo Coutinho. A Reorganização do Processo de Planejamento do Governo Federal: O PPA 2000-2003. **Texto para discussão nº 726**. Brasília: IPEA, mai. 2000. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/default.jsp>. Acesso em: jul. 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MAINWARING, Scott; WELNA, Christopher (Edit.). **Democratic Accountability in Latin America**. Oxford Studies in Democratization Series. Oxford: Oxford University Press, 2003.

MERINO, Mauricio. La Participación de la Ciudadania en la Democracia. **Cuadernos de Divulgación de la Cultura Democrática nº 4**. Ciudad de México: Instituto Federal Electoral, 2005. Disponível em: <[http://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/1528/1/participacion\\_ciudadana\\_democracia.pdf](http://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/1528/1/participacion_ciudadana_democracia.pdf)>. Disponível também em <<http://www.ife.org.mx/portal/site/ife/menuitem.8bf7ad12ae9735e0348dc7ff100000f7/8bf7ad12ae9735e0348dc7ff100000f7>>.

Acessos em: jul. 2008

MIGUEL, Luís Felipe. Impasses da *Accountability*: Dilemas e Alternativas da Representação Política. **Revista de Sociologia e Política**. Curitiba, UFPR, nº 25, Nov. 2005.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública**. São Paulo: Saraiva, 2006.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Revista Lua Nova**. São Paulo, n. 44, p. 27 – 54. 1998.

PINHO, José Antonio Gomes de. **Accountability em Portais Estaduais e Municipais no Brasil: Realidades Distantes das Promessas**. Anais do EnANPG-2006. São Paulo. Setembro de 2006.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria de Gestão - Uma Forma Eficaz de Promoção da Accountability**. Anais do XXXI EnANPAD. Rio de Janeiro, setembro de 2007.

\_\_\_\_\_ ; QUINTIERI, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria Governamental. Uma Abordagem Metodológica da Auditoria de Gestão**. Curitiba: Juruá, 2008.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes de. Transparência na Administração Pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da Região Metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**. Salvador: UFBA, v. 1, n. 1, 2007. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/2579/1822>>. Acesso em jul. 2008.

SANTOS, Luiz Alberto dos; CARDOSO, Regina Lima Cardoso. Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública. **Prêmio Serzedello Correa 2001: Monografias Vencedoras: Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública**. 4º lugar. Brasília: TCU, 2002.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. Controle Social: Reformando a Administração para a Sociedade. **Prêmio Serzedello Correa 2001: Monografias Vencedoras: Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública**. 1º lugar. Brasília: TCU, 2002.

VIGNOLI, Francisco Humberto. Legislação e execução orçamentária. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.