

UFRRJ

INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS

MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO E ESTRATÉGIA EM NEGÓCIOS

DISSERTAÇÃO

GESTÃO DAS CONTAS PÚBLICAS: UMA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

DO ORÇAMENTO-PROGRAMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

FEDERAL NO BRASIL

MARCELO JACOMO LEMOS

2003



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO E ESTRATÉGIA EM NEGÓCIOS**

**GESTÃO DAS CONTAS PÚBLICAS: UMA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO
DO ORÇAMENTO-PROGRAMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
FEDERAL NO BRASIL**

MARCELO JACOMO LEMOS

Sob a Orientação do Professor
Silvestre Prado de Souza Neto

e Co-orientador do Professor
César Froes

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre** no Mestrado Profissional em Gestão e Estratégia em Negócios, Área de Concentração em Gestão e Estratégia em Negócios.

Seropédica, RJ
Março de 2003

**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO E ESTRATÉGIA EM NEGÓCIOS**

MARCELO JACOMO LEMOS

Dissertação submetida ao Curso de Pós-Graduação em Gestão e Estratégia em Negócios, área de Concentração em Gestão e Estratégia em negócios, como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre** em 19/03/2003.

DISSERTAÇÃO APROVADA EM 19/03/2003.

Silvestre Prado de Souza Neto Dr. UFRuralRJ

Maxwel Ribeiro Moreira Dr. UFRuralRJ

Eduardo Carnos Scaletsky Dr. UFRuralRJ

SUMÁRIO

	Página
LISTA DE FIGURAS.....	i
LISTA DE QUADROS.....	ii
LISTA DE SIGLAS.....	iii
RESUMO.....	iv
ABSTRACT.....	v
1 INTRODUÇÃO.....	01
1.1 Formulação do Problema.....	01
1.2 Objetivos.....	02
1.2.1 Objetivo geral.....	02
1.2.2 Objetivos específicos.....	02
1.3 Hipótese.....	03
1.4 Metodologia.....	04
1.5 Limitações do Estudo.....	04
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	05
2.1 Administração Pública.....	05
2.1.1 Conceito de administração pública.....	05
2.1.2 Classificação da administração pública federal.....	05
2.2 Contabilidade Governamental.....	07
2.2.1 Histórico da contabilidade governamental na administração pública federal.....	07
2.2.2 Conceito de contabilidade governamental.....	08
2.3 Orçamento Público.....	09
2.3.1 Histórico sobre a evolução e a origem do orçamento público.....	09
2.3.2 Conceito de orçamento público.....	10
2.3.3 Técnicas orçamentárias aplicadas no setor público.....	12
2.3.3.1 Técnicas de elaboração do orçamento público.....	12
2.3.3.2 Orçamento tradicional.....	13
2.3.3.3 Orçamento-programa.....	13
2.3.3.4 Orçamento base zero.....	14
2.3.3.5 Sistema de Racionalização do Orçamento (SRO).....	15

2.3.3.6 Administração por objetivos.....	16
2.3.3.7 Sistema de Planejamento Programado e Orçamentação.....	16
2.3.3.8 Orçamento participativo.....	17
2.4 Despesa Pública.....	18
2.4.1 Definição de despesa pública.....	18
2.4.2 Princípio contábeis aplicáveis às despesas	20
2.4.2.1 Princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis.....	20
2.4.2.2 Princípio da Competência.....	20
2.4.3 Comparação entre as despesas empresarial e pública.....	21
2.4.4 Créditos adicionais.....	22
2.4.5 Classificação da despesa.....	24
2.4.5.1 Classificação orçamentária.....	25
2.4.5.1.1 Classificação institucional.....	25
2.4.5.1.2 Classificação funcional-programática.....	25
2.4.5.2 Classificação econômica.....	28
2.4.5.3 Outras classificações.....	31
2.5 Orçamento-Programa.....	31
2.5.1 Orçamento-programa como mecanismo de controle.....	31
2.5.2 A adoção do orçamento-programa.....	31
2.5.3 Antecedentes do orçamento-programa.....	33
2.5.4 Conceito de orçamento-programa.....	34
2.6 Sistemas de Informações.....	37
2.6.1 Conceito de sistemas.....	37
2.6.2 Sistema integrado de administração financeira do governo federal.....	41
2.6.2.1 Conta como instrumento de informação.....	45
2.6.2.1.1 Sistemas de Contas.....	46
2.6.2.1.2 Plano de contas.....	47
3 ANÁLISE DE CUSTO-BENEFÍCIO.....	49
3.1 Funções Econômicas do Estado.....	49
3.1.1 Função alocativa.....	50
3.1.2 Função distributiva.....	51

3.1.3 Função estabilizadora	52
3.2 Princípio do Maior Benefício Social	53
3.3 Orçamentos Característicos	54
3.3.1 Orçamento seqüencial e fragmentado	54
3.3.2 O modelo racional-compreensivo	55
3.4 Análise de Custo-Benefício	55
3.4.1 Princípios gerais	57
3.4.1.1 Formulação do problema.....	57
3.4.1.2 Enumeração de custos e benefícios.....	58
3.4.1.3 Avaliação de custos e benefícios.....	59
3.4.1.4 Escolha da taxa de juros.....	59
3.4.1.5 Limitações relevantes.....	60
3.4.1.6 Considerações finais.....	61
4 CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	63
4.1 Tipos de Controle na Administração Pública	63
4.1.1 Enfoques essenciais	63
4.1.2 Controle técnico e controle político	64
4.2 Controle da Execução Orçamentária	64
4.2.1 O controle no direito orçamentário brasileiro	65
4.2.1.1 O controle externo.....	66
4.2.1.2 O controle interno.....	66
4.3 Avaliação do Desempenho Governamental	68
4.3.1 Avaliação orçamentária	69
4.3.2 Avaliação no orçamento-programa	71
4.4 Mensuração das Operações Governamentais	73
4.4.1 Níveis de mensuração	74
4.4.2 Unidades de medida na mensuração das operações	77
4.5 Auditoria Governamental	80
4.5.1 Auditoria de gestão da despesa orçamentária	82
4.5.2 Auditoria Operacional da despesa orçamentária	83
5 RESULTADOS E DISCUSSÃO	91
5.1 Análise dos Principais Aspectos Relacionados à Administração Orçamentária Brasil	91

5.1.2 Análise do processo orçamentário brasileiro.....	92
5.1.3 Análise da prática de elaboração do orçamento no Brasil.....	95
5.1.4 Aspectos gerenciais e operacionais da política orçamentária.....	97
5.1.5 Análise da classificação funcional-programática adotada no Brasil.....	98
5.1.6 Análise do conceito de projeto e de atividade em relação à Portaria nº 09/74.....	99
6 CONCLUSÕES E SUGESTÕES.....	101
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	105

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fluxograma de autorização de despesa orçamentária.....	24
Figura 2 - Disposição funcional-programática.....	28
Figura 3 – Interação da informação com o processo decisório.....	38
Figura 4 – Hierarquia de elementos em um referencial conceitual para a Contabilidade e a divulgação de informações financeiras.....	39
Figura 5 – Componente do SIG.....	41
Figura 6 – Fluxo do processo de planejamento e orçamento.....	96

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Orçamento tradicional e Orçamento-programa – características comparativas.....	12
Quadro 2 - Comparação entre a classificação das despesas privadas e públicas.....	22
Quadro 3 - Orçamento Tradicional x Orçamento-Programa.....	36
Quadro 4 - Lançamento Contábil no SIAFI.....	44
Quadro 5 - Constas estruturadas de acordo com a sua numeração algébrica e de classe.....	45
Quadro 6 - Constas estruturadas por níveis de desdobramentos.....	46
Quadro 7 - Identificação da conta no SIAFI	47
Quadro 8 - Estrutura do plano de contas de 3º nível no SIAFI.....	48
Quadro 9 - Características principais dos níveis de mensuração76.....	76
Quadro 10 - Exemplos de unidades de medida para programas.....	79
Quadro 11 - Unidades de medida para projetos e atividades.....	79
Quadro 12 - Determinação de unidades de trabalho em certos programas.....	80
Quadro 13 - Indicadores para a despesa da União.....	83
Quadro 14 - Carga de trabalho e afetações na rotina dos cidadãos.....	86
Quadro 15 - Mensuração da produtividade por índices evolutivos.....	87
Quadro 16 - Administrar a qualidade do ensino.....	89
Quadro 17 - Administrar a qualidade da saúde preventiva.....	90
Quadro 18 - Características do Projeto e Atividade.....	99

LISTA DE SIGLAS

CEPAL	- Comissão Econômica para a América Latina
CI	- Centro de Informações
CISSET	- Secretaria de Controle Interno
COF	- Coordenação de Orçamento e Finanças
COFIN	- Coordenação-Geral de Programação Financeira
CONCONTA	- Consulta Conta Contábil
COSIS	- Coordenação-Geral de Sistemas de Informática
DTN	- Delegacia do Tesouro Nacional
EUA	- Estados Unidos da América
IN	- Instrução Normativa
IPVA	- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	- Lei de Orçamento Anual
NL	- Nota de Lançamento
OBZ	- Orçamento Base Zero
OGU	- Orçamento Geral da União
ONU	- Organização das Nações Unidas
PI	- Plano Interno
PPBS	- Sistema de Planejamento Programado e Orçamentação
RCB	- Sistema de Racionalização do Orçamento
SERPRO	- Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAFI	- Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIG	- Sistema de Informação Gerencial
SOF	- Secretaria de Orçamento Federal
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
UG	- Unidade Gestora
UM	- Unidade Monetária
UO	- Unidade Orçamentária

RESUMO

LEMOS, Marcelo Jacomo. **GESTÃO DAS CONTAS PÚBLICAS: UMA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL NO BRASIL**. Seropédica/: UFRRJ, 2003. 108p. (Dissertação, Mestrado Profissional em Gestão e Estratégia em Negócios).

As despesas públicas representam a retribuição que o Estado realiza, no cumprimento de suas funções, dos recursos por ele auferidos através da própria sociedade a ser beneficiada. O crescente e constante aumento das funções do Estado, exige o desenvolvimento de novas técnicas para o acompanhamento da execução, bem como da avaliação do desempenho da gestão, não só por parte dos órgãos de controle interno e externo, mas sobretudo, dos gestores públicos. O objetivo da pesquisa é o de explorar os aspectos do Orçamento-Programa que facilitem a atividade de controle e a avaliação do orçamento relativos à mensuração dos programas e atividades, para que possam medir o desempenho em relação à eficiência na utilização dos recursos alocados no setor público, como também medir a eficácia do alcance das metas. São apresentadas as teorias relativas ao orçamento público, o desenvolvimento das técnicas orçamentárias e as características do Orçamento-Programa que o tornam instrumento de planejamento e controle. Também são apresentadas teorias relativas à análise de custo-benefício e a importância da análise no planejamento e na administração pública; trata da teoria do controle e avaliação pública, estudando as características da técnica do Orçamento-Programa que auxiliam a avaliação do desempenho organizacional. A partir desse diagnóstico, a dissertação trata das técnicas de análise para que se proceda à avaliação da administração orçamentária. Este estudo apresenta, uma contribuição para a avaliação do desempenho organizacional no setor público, através do enfoque da eficiência. Por fim realiza-se uma análise crítica de todo o processo de planejamento e orçamento na administração pública federal do Brasil.

Palavras Chave: planejamento e controle, recursos públicos, custo-benefício.

ABSTRACT

LEMOS, Marcelo Jacomo. **MANAGEMENT OF THE PUBLICS ACCOUNT: AN EVALUATION ABOUT THE PERFORMACE OF THE BUDGET- PROGRAM OF THE FEDERAL PUBLIC MANAGEMENT IN BRASIL**. Seropédica/: UFRRJ, 2003. 108p. (Dissertation, Professional Master on Managent and S trategy on Business)

The publics expenditure represent the recompense the State carries out, in accomplishment of your functions, of the resources that he had gotten through the own society to be benefit. The growing and constant increase of the State functions require the development of new techniques for the fulfilment attendance, as well as the management performance evaluatiin, not only through part of the inside and outside control organ, but specially, of the public managers. The research aim is to explore the aspects of the Budget-Program that make easier the control activity and the evaluation of the budget related to programs and activities measuring, to inable them to estimate the performance relating to the efficiency in the utilization of the resources located to the public sector, as also to estimate the efficacy of the goals reach. Following, are introduced the theories related to public budget, the budget techniques development and the Budget-Program features that make it planning and control tool. It's presented, also, theories related to the analysis of cost-benefit and the importance of the analysis on the analysis of cost-benefit and the importance of the analysis on the planning and on the public administration; discuss about the control and public evaluation theory, studing the Budget-Program technique features that aid the organizational performance evaluation. From this diagnosis, the dissertation handles the analysis technique to procedure the evaluation of the budget management. This study introduce a contribution to the evolution of organizational performance on public sector, through the emphasis of the efficiency. Finally, carries out an critical analysis of all the process of planning and budget on the Brazil federal public management.

Key- Words: planning and control, public resources, public management.

1. INTRODUÇÃO

1.1 Formulação do Problema

O Estado moderno caracteriza-se por crescente volume e diversificação das atividades. Elas contribuem para a elevação do padrão de vida e ampliação da liberdade humana.

O orçamento público constitui um dos principais instrumentos para o planejamento e controle da utilização dos recursos públicos. Na medida em que sejam bem utilizados os programas governamentais atenderão cada vez melhor ao interesse da população.

A nova realidade da atuação do Estado moderno exige a adoção de novos enfoques de controle, que não substituiriam os atuais, mas ao lado das questões tradicionais, as novas abordagens da avaliação considerariam, por exemplo, os resultados econômicos, financeiros e administrativos da ação governamental.

O orçamento tem sido tradicionalmente associado com a Contabilidade. No entanto, os sistemas contábeis governamentais, têm sido estruturados para averiguar somente a probidade dos funcionários e para limitar o exercício dos seus arbítrios. Embora o governo venha reconhecendo a necessidade da contabilização dos custos, não existe uma conscientização ampla na análise dos programas, projetos e atividades quanto à eficiência e eficácia na utilização dos insumos.

Há que se privilegiar os mecanismos de avaliação de desempenho na administração pública, a fim de propiciar maior retorno social na utilização dos recursos públicos. A técnica do Orçamento-programa apresenta-se de primordial importância ao propiciar mecanismos de avaliação de desempenho dos programas, projetos e atividades, facilitando e auxiliando as atividades de controle interno e externo.

Ao contrário do passado, quando a ênfase do controle interno residia nas questões ligadas ao mero cumprimento dos aspectos legais do gasto público, os novos dispositivos legais, ao lado de manter o controle quanto à observância das normas e demais exigências legais, trazem inovações no campo do controle orçamentário. É o caso do inciso II do art. 74 da Constituição Federal de 1988, que define como uma das finalidades do controle a avaliação dos resultados das gestões orçamentárias, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia.

É necessário que a linguagem orçamentária, ao lado da representação financeira, passe a incorporar indicadores e metas físicas preconizadas pelo Orçamento-programa.

Para que seja realizado a contento esse controle, os Sistemas Contábeis Governamentais necessitam implantar metodologias de apuração de custos apropriados com cada programa, atividade ou projeto a fim de fornecer informações fidedignas aos profissionais incumbidos das atividades de controle, isto é, auditores internos e externos, e também aos profissionais incumbidos das atividades de planejamento.

De acordo com as considerações levantadas anteriormente, toma-se como cerne do trabalho análise das características do Orçamento-programa que podem auxiliar os trabalhos de auditoria na avaliação do desempenho da administração pública federal.

Com a informatização da Contabilidade através do SIAFI no setor público federal e o atendimento à legislação específica, os órgãos de controle interno e externo uniformizaram os procedimentos contábeis das diversas entidades públicas, o que tem possibilitado uma melhor transparência dos seus gastos. Contudo, o sistema ainda não conseguiu satisfazer às necessidades essenciais do processo de gestão: o controle das contas públicas quanto à eficiência, a economicidade, à eficácia e à efetividade, como determina a Constituição Federal; e a elaboração de um painel gerencial que incorpore as informações compostas por indicadores financeiros e não-financeiros capazes de traduzirem o desempenho da gestão, a fim de subsidiar o titular da organização em sua tomada de decisões.

Há, portanto, a caracterização de um sério problema face à grande dificuldade, ou mesmo impossibilidade de expressar, adequadamente, o desempenho da gestão, quanto aos gastos públicos para a execução dos programas governamentais.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral:

O objetivo geral nesta pesquisa consiste em avaliar o desempenho do Orçamento-Programa da Administração Pública Federal no Brasil.

1.2.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos nesta pesquisa são os seguintes:

1. Conceituar e classificar a Administração Pública Federal;
2. Fazer um histórico sobre a Administração Pública Federal;
3. mostrar a evolução histórica e a origem do Orçamento-Programa;
4. Conceituar Orçamento Público;
5. Relatar as técnicas orçamentárias aplicadas no Setor Público;

6. Definir despesa pública;
7. Demonstrar os princípios contábeis aplicáveis na despesa pública;
8. Comparar despesa empresarial com a despesa pública;
9. Classificar despesa pública com a finalidade de prestar melhores informações à Administração Pública;
10. Contextualizar o Orçamento-Programa como mecanismo de controle;
11. Identificar as vantagens e desvantagens da utilização do Orçamento-Programa como instrumento de controle; e
12. Mostrar os Sistemas de Informações Gerências utilizados pela Administração Pública Federal.

1.3 Hipótese

As seguintes hipóteses são propostas:

1. Através de mecanismos que permitam evidenciar melhor aplicação dos recursos orçamentários, as atividades de controle e auditoria na esfera federal tornar-se-iam mais objetivas, fornecendo subsídios para otimização na alocação de recursos;
2. A análise de custo-benefício permite que os recursos sejam alocados de uma forma mais racional, isto é, utilizando-se os recursos em projetos ou atividades que tragam mais benefícios sociais; e
3. A auditoria operacional, utilizando-se conceitos de avaliação de desempenho, propiciaria melhores resultados para a administração pública.

1.4 Metodologia

O modelo de estudo desta pesquisa se classifica em exploratória. Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Na maioria dos casos, esse tipo de pesquisa envolve:

- Levantamento bibliográfico; e
- Análise de exemplos que “estimulem a compreensão”.

O levantamento dos dados da pesquisa foi feito por documentação direta, documentação indireta e observação direta extensiva.

A documentação indireta foi realizada por meio de:

- Pesquisa Documental – através de consulta à legislação federal e aos manuais e publicações normativas relativas ao controle interno e externo dos órgãos da administração pública federal; e
- Pesquisa Bibliográfica – através de consulta às obras e publicações de autores relativos á Contabilidade Pública, Orçamento Público, Orçamento-Programa, Controle Governamental, Administração Pública, Análise de Desempenho, Análise de Demonstrações Contábeis e Análise de Custos por Atividades.

1.5 Limitações do Estudo

Utiliza-se nesta pesquisa o orçamento público da União, especificamente o Orçamento-programa, realizando um estudo das técnicas de desempenho para se avaliar a execução da despesa.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Administração Pública

2.1.1 Conceito de administração pública

Basicamente, a Administração Pública é a função característica do Poder Executivo. Exclui-se do conceito de Administração Pública as funções típicas do Poder Judiciário (distribuição da justiça) e do Poder Legislativo (elaboração e aprovação da legislação).

Segundo Meirelles (2002:63) em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Conforme Cotrim (2000:49) é o conjunto de atividades desempenhadas ou dirigidas pelas autoridades e órgãos do Estado, a fim de promover o bem comum da coletividade.

2.1.2 Classificação da administração pública federal

De acordo com Estatuto da Reforma Administrativa Decreto-Lei Federal (200/67) alterado pelos Decretos-Leis n.ºs (900 e 991/69, e 1.903/70) e Leis (6.036/74 e 7.596/87), a administração Pública Federal compreende a Administração Direta e Administração Indireta.

Segundo Dutra (1991:16) a administração direta corresponde ao que chamamos de núcleo central, que abrange os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, nos níveis Federal, Estadual e Municipal (este nível não possui Poder Judiciário). A administração indireta compreende as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas. Sua finalidade é auxiliar o Estado no exercício da atividade administrativa.

Em relação às entidades da administração indireta, o Decreto-Lei n.º 200/67 assim dispõe:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

- I- Autarquia – o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor

funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizadas.

- II- Empresas Públicas – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por forças de contingência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.
- III- Sociedade de Economia Mista – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei, para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou à entidade da administração indireta.
- IV – Fundação Pública – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelo respectivo órgão de direção e fundacional custeado por recurso da União e de outras fontes.

II- Fundação – A matéria está regulada pelos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei n.º 900, de 29 de setembro de 1969, nos seguintes termos:

Art. 2º. Não serão instituídas pelo Poder Público novas fundações que não satisfaçam cumulativamente os seguintes requisitos e condições:

- a) Dotação específica de patrimônio, gerido pelos órgãos de direção da fundação segundo os objetivos estabelecidos na respectiva lei de criação;
- b) participação de recursos privados no patrimônio e nos dispêndios correntes da fundação equivalentes a, no mínimo, um terço do total;
- c) Objetivos não lucrativos e que, por sua natureza, não possam ser satisfatoriamente executados por órgãos da Administração Federal, direta ou indireta;
- d) Demais requisitos estabelecidos na legislação, pertinente a fundações (arts. 24 e seguintes do Código Civil).

Art. 3º Não constituem entidades da administração Indireta as fundações instituídas em virtude de lei federal, aplicando-se-lhes, entretanto, quando recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento da União, a supervisão

ministerial de que tratam os arts, 19 e 26 do Decreto-Lei n.º 200, de 25 fevereiro de 1967.

De acordo com Piscitelli (1988:17) mais recentemente o Decreto-Lei n.º 2.299, de 21 de novembro de 1986, em seu art. 1º, introduziu o § 2º, ao art. 4º do Decreto-Lei n.º 200/67, integrando à Administração Federal Indireta as fundações instituídas em virtude de lei federal ou de cujos recursos participe a União. A Lei n.º 7.596, de 10 de abril de 1987, incluiu as fundações públicas entre as entidades constantes do inciso II do art. 4º do Decreto-Lei n.º 200/67 (da Administração Pública Indireta)

O art. 5º do Decreto-Lei 900, de 29 de setembro de 1969, complementa o inciso II do art. 5º do Decreto-Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967, assim dispendo:

Art. 5º Desde que a maioria do capital votante permaneça de propriedade da União, será admitida, no capital da Empresa Pública (Art. 5º, inciso II do Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967), a participação de outras pessoas jurídicas de direito público interno, bem como de entidade da Administração indireta da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.2 Contabilidade Governamental

2.2.1 Histórico da contabilidade governamental na administração pública federal

A Contabilidade Governamental no Brasil surgiu com a vinda, em 28 de junho de 1808, de D. João VI, Rei de Portugal, fundador do Erário Régio e do Conselho de Fazenda. Dessa data até 1919 pouca evolução teve a escrituração do Erário Público Brasileiro, senão a sua organização pelo método das partidas dobradas e a utilização dos livros diários, razão, contas-correntes e caixa. Após 1919, as seguintes legislações antecederam a Lei 4.320/64:

- a) Decreto n.º 13.746, de 03 de setembro de 1919, institucionaliza as instruções para a aplicação das normas contábeis em todas as repartições arrecadoras e pagadoras da União;
- b) Decreto n.º 15.210, de 28 de dezembro de 1921, cria a Contadoria Central da República, como uma diretoria do Tesouro Nacional – Diretoria Central de Contabilidade da República;
- c) Lei n.º 4.536, de 28 de janeiro de 1922, organiza o Código de Contabilidade da União e a Lei Orgânica;

- d) Decreto n.º 15.783, de 18 de novembro de 1922, aprova o regulamento da Contabilidade Pública, um momento notável da legislação contábil fazendária, persistindo até os nossos dias sua influência e, em muitos casos, vigência; e
- e) Decreto n.º 16.650, de 22 de outubro de 1924, organiza definitivamente a Contadoria Central da República e aprova o seu regulamento, com 123 artigos, procura esgotar e dar operacionalidade à implementação do controle da Administração Pública.

Pires (1998:31) menciona tais eventos como os principais ocorridos desde a implantação do Erário Nacional.

Decorridos quarenta anos de vigência do Decreto n.º 16.650, a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 – que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanço da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal – trouxe, para a Contabilidade Pública, um estreito relacionamento com o orçamento ao padronizar as atividades de Contabilidade e Finanças o que possibilitou, ao governo, a formulação de programas, o controle da execução e análise dos efeitos econômicos e sociais.

A operacionalização da Contabilidade Pública, almejada pela Lei 4.320, foi alcançada, na esfera federal, a partir de 1987 com o desenvolvimento de um sistema informatizado uniforme e consistente, que possibilita registrar, todos os atos e fatos da gestão pública; simultaneamente torna transparente as ações de cada gestor, o que faculta os controles interno e externo na apreciação das contas públicas quanto a sua legalidade e legitimidade.

Com o advento da promulgação da Constituição Federal de 1988, a exigência de uma Contabilidade que prestigiasse apenas o aspecto jurídico tornaram-se ultrapassadas. A Lei básica passou a exigir, da Contabilidade, a sua real finalidade: a capacidade do trato da riqueza com a produção de informações sobre a economicidade, a eficiência e a eficácia da gestão, além da transparência da execução do orçamento.

2.2.2 Conceito de contabilidade governamental

A literatura brasileira especializada é enriquecida com a caracterização da Contabilidade Pública oferecida por textos legais, órgãos públicos e ilustres mestres da Ciência Contábil, como os abaixo descritos:

De acordo com Angélico (1995:107)

“A Contabilidade Pública, aplicando normas de escrituração contábil, registra a previsão das receitas, a fixação das despesas, e as alterações introduzidas no orçamento. Examina as operações de créditos, exerce controle interno, acompanhamento passo a passo à execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro. Compara a previsão e a execução orçamentária mostrando as diferenças. Mostra a situação financeira do Tesouro. Apontam, em seus relatórios finais, o resultado da execução orçamentário e seus reflexos econômico-financeiros. Mostra as variações patrimoniais resultantes ou não da execução orçamentária.”

Para Kohama (2001:49), a Contabilidade Pública

“É a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos.”

Segundo Silva (2002:218), conceitua a Contabilidade Pública com ênfase no Estado democrático

“É a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos administrativos, e a Contabilidade Governamental é uma especialização voltada para o estudo e análise dos fatos administrativos que ocorrem na administração pública.”

2.3 Orçamento Público

2.3.1 Histórico sobre a evolução e a origem do orçamento público

O orçamento é tão antigo quanto à criação do Estado. Nos antigos reinados, mesmo antes de Cristo, o orçamento regulava, de forma discricionária, as funções judiciária e legislativa, assim como a arrecadação dos dízimos.

Com o passar do tempo, todo processo orçamentário dominante sofreu alterações, a fim de acompanhar a evolução da humanidade.

O orçamento público e a teoria do orçamento podem ser analisados de diferentes perspectivas: como instrumento de planejamento, como aspecto básico de política fiscal, como instrumento de controle político, como sistema de informação, como instrumento de suporte à gestão governamental e como instrumento de avaliação do gasto público.

Quanto à origem do orçamento, Baleeiro (1990:388) entende que não se prende a elucubrações de técnicos, nem à preocupação de racionalizar a máquina financeira. Uma penosa e multissecular cadeia de lutas políticas tornou a elaboração orçamentária indispensável no equilíbrio dos interesses antagônicos em volta do poder.

Conforme o autor citado o Orçamento Público é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz em termos financeiros, para determinado período, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a liberação contínua e oportuna, destes.

Segundo o citado autor, o Orçamento Público é o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza o Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

Silva (2002:26) menciona que

“O orçamento está intimamente ligado ao desenvolvimento dos princípios democráticos. À idéia de soberania popular e, por conseguinte, ao triunfo dos sistemas representativos do Governo, em contraposição dos Estados antigos, quando o monarca considerava patrimônio próprio o tesouro público e a soberania do príncipe tinha fundamento divino.”

2.3.2 Conceito de orçamento público

Orçamento Público é um planejamento materializado pela Lei Orçamentária, onde o Governo, em quaisquer de seus níveis, relaciona, de forma legal, o seu programa de trabalho, que contém planos de custeio, investimentos, inversões e obtenção de recursos, tudo para o preenchimento de suas necessidades funcionais.

O planejamento está intimamente ligado a um processo temporal, que envolve a vivência ou a experiência do que já se passou, o momento presente, conhecido como diagnóstico, onde se tem conhecimento dos recursos e das necessidades existentes e esperados, e a visão, que além do objetivo, trata das diretrizes e das metas que se pretende alcançar no futuro.

Inúmeros são os conceitos de orçamento com a abordagem própria de renomados cultores do pensamento contábil. Para Veiga Filho (1996:225)

“O orçamento é o documento fundamental das finanças do Estado, é a expressão mais concisa e evidente da boa política e de um bom governo, bem como do progresso moral e

intelectual de um povo. É finalmente no orçamento onde reflete toda a vida de um Estado.

Angélico (1995:19) conceitua orçamento como planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro.

Para Piscitelli et al (1997:47), o orçamento público é

“...ação do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento que dispõe o Poder Público (em quaisquer de suas esferas) para expressar, em determinado período de tempo, seu programa de ação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.”

Silva (2002:43), conceitua orçamento como um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira do governo e em cuja elaboração foram observados os princípios da unidade, universalidade, anualidade, especificação e outros.

Kohama (2001:61), ao abordar o orçamento como um instrumento de planejamento e programação das ações do governo, define: o orçamento, embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior e do posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios.

O processo de planejamento-orçamentário desenvolve-se através dos seguintes passos, segundo estudo elaborado por Kohama (2001:73):

- a. determinação da situação;
- b. diagnóstico da situação;
- c. apresentação de soluções alternativas;
- d. estabelecimento de prioridades;
- e. definição de objetivos;
- f. determinação das atividades para a concretização dos objetivos; e
- g. determinação dos recursos humanos, materiais e financeiros.

Giacomoni (1997:147) faz uma comparação entre orçamento tradicional, adotado no Brasil no início do Erário Público, e o orçamento-programa, atualmente adotado, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Orçamento tradicional e Orçamento-programa – características comparativas

Orçamento Tradicional	Tópico analisado	Orçamento Programa
Dissociação dos processos de planejamento e programação	Processo orçamentário	Elo de ligação entre o planejamento e as funções executivas da organização
Visa à aquisição de meios	Alocação de recursos	Visa à consecução de objetivos e metas
São tomadas tendo em vista as necessidades das unidades organizacionais	Decisões orçamentárias	São tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis
São consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais	Elaboração do orçamento	São considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício
Dá ênfase aos aspectos contábeis da gestão	Estrutura do orçamento	Está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento
Unidades administrativas e elementos	Principal(is) critério(s) classificatório(s)	Funcional-programática
Inexistem sistemas de acompanhamento e medição de trabalho, assim como dos resultados	Mensuração de resultado	Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados
Visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a lealdade no cumprimento do orçamento	Controle	Visa avaliar a eficiência a eficácia e a efetividade das ações governamentais

Fonte: Giacomoni (1997:147)

2.3.3 Técnicas orçamentárias aplicadas no setor público

2.3.3.1 Técnicas de elaboração do orçamento público

Neste tópico descrevem-se técnicas de elaboração do Orçamento Público, incluindo o Orçamento-Programa, que será objeto de estudo mais aprofundado no decorrer da pesquisa. Este tópico tem o objetivo de apresentar as várias metodologias que são aplicadas ao orçamento público, a fim de situar melhor o leitor no contexto das técnicas orçamentárias. Como técnicas alternativas ao Orçamento-Programa foram desenvolvidas, entre outras, as técnicas do *Rationalisation des Choix Budgetaires* (RCB), aplicado na França, o Orçamento Base Zero (OBZ), aplicado no Governo da Geórgia nos Estados Unidos pelo Governo Jimmy Carter, existe também o Orçamento

Participativo, que foi utilizado em Porto Alegre, na Administração do Prefeito Olívio Dutra e em alguns outros municípios brasileiros.

2.3.3.2 Orçamento tradicional

No entendimento de Souza (1984:5), a técnica tradicional do orçamento se fundamenta na alocação de recursos por origem da receita e objeto da despesa. Consiste numa relação ou listagem ordenada de receitas públicas a arrecadar, num rol de despesas, também de interesse público, a efetuar num determinado período de tempo, sem levar em consideração qualquer meta governamental.

Levando em consideração essas características, observou-se os motivos que levaram os governantes e estudiosos a concluírem que esse tipo de orçamento se mostrou ultrapassado. Impondo-se a adoção de mecanismos novos propiciadores da aplicação adequada dos recursos públicos sempre escassos.

2.3.3.3 Orçamento-Programa

O Orçamento-Programa, em sua concepção mais correta, apresenta característica do Sistema de Planejamento Programado e Orçamentação - PPBS e da Administração por Objetivos, sendo considerado um meio termo entre o enfoque macro e microeconômico, apresentando um plano operativo a curto prazo, originado de um processo de planejamento a médio e longo prazo, Belchior (1976:21).

Representa um esforço no sentido de outorgar maior racionalidade às decisões públicas, assim como garantir eficácia e controle do emprego dos recursos governamentais.

Fundamentalmente, afirma Souza (1984:5), essa técnica centraliza a atenção mais nos atos praticados por determinado governo, em termos de metas finais, do que nos instrumentos utilizados para levá-los a cabo. A ênfase está, portanto, nos resultados globais a obter, onde a racionalidade na distribuição dos recursos é assegurada quando do preparo da programação.

Dá, permitir o Orçamento por Programas conhecer os projetos e atividades a serem realizados, sua magnitude e seus custos e quais os organismos responsáveis pelas respectivas execuções. É ele o instrumento operante dos planos de desenvolvimento a médios e longos prazos.

Souza (1984:6) enumera as principais características do Orçamento-Programa:

- a possibilidade de vincular-se com o planejamento através de programas ;

- ênfase naquilo que o governo faz;
- a elaboração de recursos se determina em função do plano ou projeto, levando em conta as realizações ou metas correspondentes aos bens e serviços a serem produzidos e prestados;
- facilidade e ampliação do controle e da avaliação orçamentária através da medição do trabalho físico e financeiro, com o prévio estabelecimento de unidades de trabalho;
- possibilidade de se estabelecer a responsabilidade dos executores de projetos e atividades quanto à sua ação no que se refere ao cumprimento dos objetivos e metas a alcançar e a correta utilização dos recursos alocados para a sua consecução.

2.3.3.4 Orçamento base zero

Rodrigues (1979:8) menciona Peter A. Pyhrr como o precursor na utilização da técnica do Orçamento de Base Zero. Pyhrr, a partir de 1969 expandiu a nova técnica pelos diversos Departamentos da Texas Instruments, conseguindo aplicá-la em todos os órgãos ao preparar o orçamento da empresa para 1971.

De acordo com Rodrigues (1979:9), o propósito do processo OBZ é ajudar a administração a avaliar despesas e fazer transferências entre operações correntes, caracterizar necessidades e lucros para a Alta Administração, ou tomar decisões e alocar recursos. O enfoque zero exige de cada organização a avaliação e revisão de todos os seus programas e atividades (tanto as correntes, como as novas), de forma sistemática, com base no produto ou desempenho, assim como, também, os custos.

As etapas básicas para implantar a orçamentação de base zero são, essencialmente (Rodrigues, 1979:9):

- a. Identificar as “unidades de formulação ou preparação de decisões” (unidade pluridecisional);
- b. Descrever cada “unidade de formulação de decisão” como uma proposta (alternativa) de decisão (proposta multicriterial ou pluridecisional);
- c. Avaliar e graduar todas as “propostas (alternativas) de decisão” pela análise custo/benefício, para preparar a proposta orçamentária geral e a demonstração de lucros e perdas projetada; e
- d. Alocar os recursos adequadamente.

Algumas das principais características do orçamento Base Zero são citadas por Souza (1984:7):

- a. Não admite como válido o nível de gastos de anos anteriores, permitindo assim descobrir a ineficácia de muitas despesas inseridas rotineiramente no orçamento;
- b. Não centraliza a atenção exclusivamente em quanto se deve gastar, mas questiona o porquê dos gastos e a melhor forma de fazê-lo; e
- c. Proporciona um sistema de controle claro e eficaz, dado que cada pacote de decisão (proposta alternativa de decisão) deve conter de forma automática seu próprio modelo de eficiência ou de avaliação de resultados.

Por tais características, conclui o autor citado, esse método pode tornar-se muito complexo em sua aplicação prática. Requer bons sistemas de informação e pessoal de alta capacitação técnica.

2.3.3.5 *A rationalisation des choix budgétaires (RCB)*

Segundo Belchior (1976:19) A RCB, traduzindo para o português como Sistema de Racionalização do Orçamento (SRO), segundo o Ministério da Economia e Finanças da França, é um conjunto de métodos e procedimentos para decisão com conhecimento de causa que:

- a. Visa a assegurar coerência entre as decisões elaboradas dentro de um mesmo setor ou em setores diferentes;
- b. Dá precisão às conseqüências de toda sorte das diferentes escolhas possíveis, em todos os casos em que isto seja possível; as conseqüências políticas e sociais, bem como as econômicas, recebe uma atenção toda especial, como, da mesma forma, as conseqüências quase impossíveis de serem mensuradas e as que facilmente são; e
- c. Explicam a ligação entre os objetivos perseguidos, representados por indicadores numéricos, os meios propostos para os alcançar.

Conforme o autor citado a RCB pretende, portanto, aclarar as decisões, ao assinalar que estas devem referir-se simultaneamente aos objetivos e aos meios para os atingir. É preciso conhecer:

- a. Os fins e os objetivos perseguidos;
- b. Que meios escolher para se chegar a eles e que objetivos complementares serão atingidos simultaneamente; e

- c. Que procedimentos adotar para tornar essas escolhas efetivas aos diferentes níveis de decisão, para por em ação esses meios e para permitir o controle dos resultados, o que assegurará uma gestão eficiente.

Pode-se observar, portanto, que a RCB é uma versão francesa do Orçamento por Programas e por Realizações, preconizado no Manual da Organização das Nações Unidas.

2.3.3.6 Administração por objetivos

A Administração ou Gerência por Objetivos é um Sistema que visa à medição dos resultados esperados no planejamento empresarial, relativamente, entre os seguintes alvos básicos:

- a. Taxa de dividendos;
- b. Rentabilidade do capital investido;
- c. Estabilidade dos ganhos anteriores;
- d. Posição competitiva no mercado;
- e. Liderança do produto;
- f. Aumento de vendas e do rendimento sobre o passado;
- g. Força financeira e crédito no mercado;
- h. Produtividade e índices de eficiência;
- i. Desempenho e desenvolvimento dos empregados;
- j. Qualidade e desenvolvimento dos agentes;
- k. Responsabilidade pública e social.

A Administração por objetivos pode ser apresentada como um enfoque microeconômico do sistema, Belchior (1976:21). Essa técnica tem sido muito utilizada na gestão privada, no entanto, não tem encontrado condições favoráveis na administração pública.

2.3.3.7 Planning programming budgeting system (PPBS)

O PPBS é uma forma orçamentária surgida nos Estados Unidos da América na década de 1960, originada de experiência realizada pela Secretaria da Defesa. Afirma-se também, que sua origem data da década de vinte, quando foi utilizada em grandes empresas industriais.

A concepção fundamental do PPBS consistia na introdução da Análise de Custo-Benefício e da análise de sistema para as decisões entre prioridades conflitantes.

A literatura especializada dos Estados Unidos indica que a aplicação desse sistema naquele país não teve o êxito esperado, como afirma Wildawsky (1974:13). A idéia, no entanto, espelhou-se internacionalmente. A França adotou a – Rationalisation de Choix Budgetaires (RCB), a Suécia possui um sistema de Orçamento-Programa, sem todavia designá-lo de PPBS, o mesmo acontecendo com o Brasil e inúmeros outros países.

2.3.3.8 Orçamento participativo

Em vários municípios brasileiros e até mesmo em outros países, tem sido utilizado um modelo de escolha de prioridades de investimento, denominado orçamento participativo, onde as decisões são compartilhadas com uma nova instância: a comunidade.

Em relação a essa prática inovadora, Giacomoni (1994:47-8), afirma o seguinte:

“Ao abrir espaço para a discussão, em assembleias comunitárias, dos problemas que afetam as diversas regiões da cidade e que são de responsabilidade do governo local e ao aceitar as prioridades de atendimento selecionadas por essas comunidades, a administração municipal adota um modelo decisório inovador, distante das clássicas formas de programação e elaboração orçamentárias difundidas por uma ala bastante consagrada da literatura sobre administração e gerência.”

Os elementos básicos da estrutura e do processo do orçamento participativo utilizado na Prefeitura Municipal de Porto Alegre, durante o exercício de 1994, são descritos a seguir, de acordo com Giacomoni (1994:54-6):

- a. Demandas, reivindicações e interesses dos moradores são propostos, discutidos e aprovados no âmbito de reuniões e assembleias comunitárias;
- b. As demandas aprovadas no nível de cada entidade e hierarquizadas por prioridades são trazidas e defendidas em reuniões e assembleias de federações de entidades;
- c. Eleições dos representantes no conselho e dos delegados junto ao fórum do orçamento participativo são procedidos em assembleias anuais realizadas em cada região; e
- d. As reuniões do conselho do orçamento participativo são realizadas para que os representantes comunitários tomem conhecimento das finanças municipais e

das projeções orçamentárias para o exercício futuro, apresentem e defendam as prioridades das respectivas regiões.

Essa sistemática combina a adoção de critérios gerais com os respectivos pesos e critérios específicos com notas. A técnica adota uma metodologia que leva em conta a população das várias regiões, utilizando critérios empíricos de avaliação das carências de serviços, respeitando as definições de prioridades eleitas previamente em processos participativos.

2.4 Despesa Pública

2.4.1 Definição de despesa pública

Muitas são as definições de despesa pública por parte de conceituados autores. A seguir, são citadas algumas delas.

Veiga Filho (1996:29) definiu a despesa pública como o uso efetivo que o Estado faz de seus bens e recursos, para ocorrer às necessidades morais e materiais da vida civil e política.

Na visão de Deodato (1976:24) o que se chama despesa pública é o fato de que a autoridade estatal dá a um indivíduo ou a um grupo, dinheiro que ela tomou de outros indivíduos. O Estado não gasta; retribui. Deodato (1976:22), conceitua despesa como:

“O gasto da riqueza pública autorizada pelo poder competente, com o fim de ocorrer a uma necessidade pública. Explicitamente: Gasto, isto é, dispêndio; da riqueza pública, quase sempre em dinheiro que provém da arrecadação dos tributos ou do domínio privado do Estado; para ocorrer a uma necessidade pública: com o pessoal, com o material, com subvenções, prêmios e socorros, com o serviço da dívida pública etc. Necessitam satisfazer os seguintes quesitos:

- utilidade, a fim de que se torne uma despesa produtiva para a satisfação das necessidades do maior número possível de indivíduos; possibilidade contributiva do povo, pois o Estado não pode gastar mais do que o contribuinte possa sustentar;
- discussão pública, que é realizada através do processo orçamentário democrático atual;
- oportunidade, referindo-se ao gasto realizado no que realmente é necessário para o atendimento do povo, sem concentrar esforços no que representa benefícios supérfluos ou de atendimento minoritário e privilegiado;
- reunindo os requisitos de utilidade e oportunidade tem-se a despesa legítima; e como último requisito encontramos a legalidade que exige a observação da autorização legislativa para tal realização.”

No entender de Baleeiro (1990:65), a despesa é parte do orçamento, ou seja, aquela em que se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Forma, por outras palavras, o complexo da distribuição e emprego das receitas para custeio dos diferentes setores da administração (...) A aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo.

Para Dalton (1970:180) a

“Despesa pública deverá ir apenas até o ponto em que os benefícios sociais em todas as direções, igualemente e contrabalancem as desvantagens marginais de todos os métodos de levantamento de maior receita pública. (...) Uma grande distinção pode ser feita entre despesa pública destinada a preservar a vida social de uma comunidade contra violentos ataques internos ou externos e despesa pública destinada a melhorar a qualidade desta vida social. Em outras palavras, o objetivo pode manter a vida social segura e ordenada ou fazer esta vida segura e ordenada mais digna de ser vivida.”

Para Silva (2002:124), constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

Para Hendriksen & Breda (1999:232), as despesas constituem o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas.

Despesa Pública representa todos e quaisquer dispêndios efetuados pelo governo no atendimento das necessidades do Estado em prol da sociedade. São classificadas em orçamentárias – para aqueles dispêndios que tiveram autorização legislativa para serem realizados, através da lei orçamentária; e em extraorçamentária – aqueles dispêndios destinados à restituição de valores que ingressaram na organização sem prévia autorização legislativa, como por exemplo: os depósitos de diversas origens, as cauções, as consignações etc.

As autorizações das despesas são feitas através dos chamados créditos orçamentários, que dão a possibilidade à entidade de adquirir bens ou serviços. Todavia, a possibilidade de pagar não advém dos créditos, e sim, do numerário disponível na conta única do Tesouro Nacional, especificado para o pagamento da despesa.

2.4.2 Princípios contábeis aplicáveis às despesas

Existem dois princípios contábeis relacionados às despesas: o princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis; e o princípio de competência.

2.4.2.1 Princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis

“Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativo (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderem ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrem...” (Iudicibus, 1995:84).

A Contabilidade Pública não obedece a tal princípio durante a execução orçamentária. É possível fazer uso deste, quando da previsão e da fixação do orçamento, mas na execução à prática contábil consagrada pela legislação não possibilita tal confronto, devido à utilização do regime misto para a contabilização das receitas e das despesas públicas.

Como exemplo, as receitas provenientes do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) deveriam ser confrontadas com as despesas de conservação das estradas de rodagem. Todavia, as despesas são contabilizadas, no sistema orçamentário, pela emissão do empenho, e no sistema financeiro, pelo processamento da liquidação (recebimento do material ou serviço) e não pelo pagamento que, quando efetuado, será contabilizado, contra a baixa de uma exigibilidade (originada pela apropriação da despesa), e a redução da conta banco. As receitas são contabilizadas, tanto no sistema orçamentário quanto no financeiro, pela sua arrecadação, e não pelo reconhecimento do direito que o Estado tem sobre todos os proprietários de veículos automotores, que podem ou não efetuar o pagamento.

O procedimento descrito provoca constantes *déficits* financeiros para o Estado; sob uma ótica conservadora, impede que o Estado superavale as receitas lançadas, a fim de favorecer um *superávit* que não foi realizado financeiramente.

2.4.2.2 Princípio da competência

Representa o mais importante princípio contábil para as despesas. De acordo com a Resolução CFC 750/93:

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido. Estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas: (...)

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

- I- quando deixar de existir o correspondente valor do ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;
- II- pela diminuição ou extinção do valor econômico do ativo;
- III- pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Este princípio é a base para o registro contábil das despesas públicas, contudo, não é registrada somente a despesa incorrida (fato gerador ocorrido), como a prestação do serviço contratado ou o recebimento do material adquirido. A administração pública contabiliza, como despesa, àquela representada pelo ato orçamentário da emissão do empenho (ato emanado de autoridade competente que inicia o processo de despesa), que por qualquer uma das partes (Estado ou fornecedor) pode ser cancelado. O empenho não configura um fato, mas é registrado como despesa, devido à exigência legal.

No final do exercício financeiro, a administração pública apresenta, como despesa do período, o somatório de todos os empenhos emitidos, tenha ou não ocorrido seu fato gerador. Logo, a Contabilidade Pública pode apresentar despesas que só serão processadas (fato gerador ocorrido) no ano seguinte ao do seu empenhamento.

2.4.3 Comparação entre as despesas empresarial e pública

O conceito de despesa para a administração pública difere do conceito concebido para a administração privada, principalmente para as despesas de bens de capital, que representam, tipicamente, fatos permutativos e que para a administração privada, não são despesas do exercício, mas sim, permuta dos elementos patrimoniais sob o aspecto qualitativo da riqueza da organização. Para a administração privada, as despesas são

fatos modificativos da riqueza, que representam a utilização ou o consumo de bens e serviços a fim de se obter remuneração equivalente ou de maior valor.

Cruz (1997:13) faz uma comparação entre as despesas empresariais e as despesas públicas, conforme ilustrado no Quadro 2.

Quadro 2 – Comparação entre a classificação das despesas privadas e públicas

Classificação na Contabilidade de empresas privadas	Classificação na contabilidade dos órgãos públicos
Custos com mão-de-obra	Despesa com pessoal
Aquisição de imobilizado	Aquisição de bens móveis Aquisição de bens imóveis
Instalações e benfeitorias	Obras e instalações
Despesas operacionais	Outras Despesas de custeio
Investimentos em coligadas e controladas	Aquisição de títulos representativos de empresas em funcionamento
Obs.: geralmente dependem da decisão gerencial envolvida e podem ser estimuladas ou restringidas mediante incentivos fiscais.	Obs.: invariavelmente dependem da expressa autorização do Poder Legislativo, além da decisão gerencial envolvida em sua realização.

Fonte: Cruz (1997:73).

2.4.4 Créditos Adicionais

Quando o crédito orçamentário for insuficiente ou inexistente, poderá dar origem aos créditos adicionais, que podem ser caracterizados como:

- a. suplementares – que ampliam os já existentes em rubricas, mas que se tornaram insuficientes durante sua realização (ex. pagamento de pessoal – despesa de custeio);
- b. especiais – inexistentes na formação do orçamento, mas que se tornaram necessários para a execução de determinada categoria ou grupo de despesa; e
- c. extraordinários – para atender despesas urgentes e imprevisíveis, como guerra ou calamidade pública ou comoção interna.

Quando da abertura do crédito suplementar, este deve ser adicionado ao montante da dotação orçamentária, de acordo com sua destinação. Já os créditos especiais e extraordinários devem ser considerados separadamente.

Os créditos suplementares e os especiais dependem da existência de recursos disponíveis, são autorizados por lei e abertos por decreto que requer uma exposição justificativa para a sua abertura. Os créditos extraordinários são abertos por decreto do Poder Executivo, e deve ser levado ao conhecimento do Poder Legislativo.

Os créditos adicionais não podem ultrapassar o exercício financeiro, exceto os especiais e os extraordinários, e quando houver expressa disposição legal.

Para a abertura do crédito adicional, é necessário a observação do parágrafo primeiro do Art. 43 da Lei 4.320/64, que menciona:

Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

- I- superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II- os provenientes de excesso de arrecadação;
- III- os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em leis;
- IV- o produto de operações de crédito autorizadas, de forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

Para a autorização da despesa é necessária a existência de crédito orçamentário suficiente, seja o crédito inicialmente aprovado pelo orçamento, ou um dos créditos adicionais, que são aprovados durante a execução orçamentaria. É apresentado na Figura 1, mostrada na página seguinte um fluxograma com o objetivo de evidenciar a autorização da despesa orçamentária.

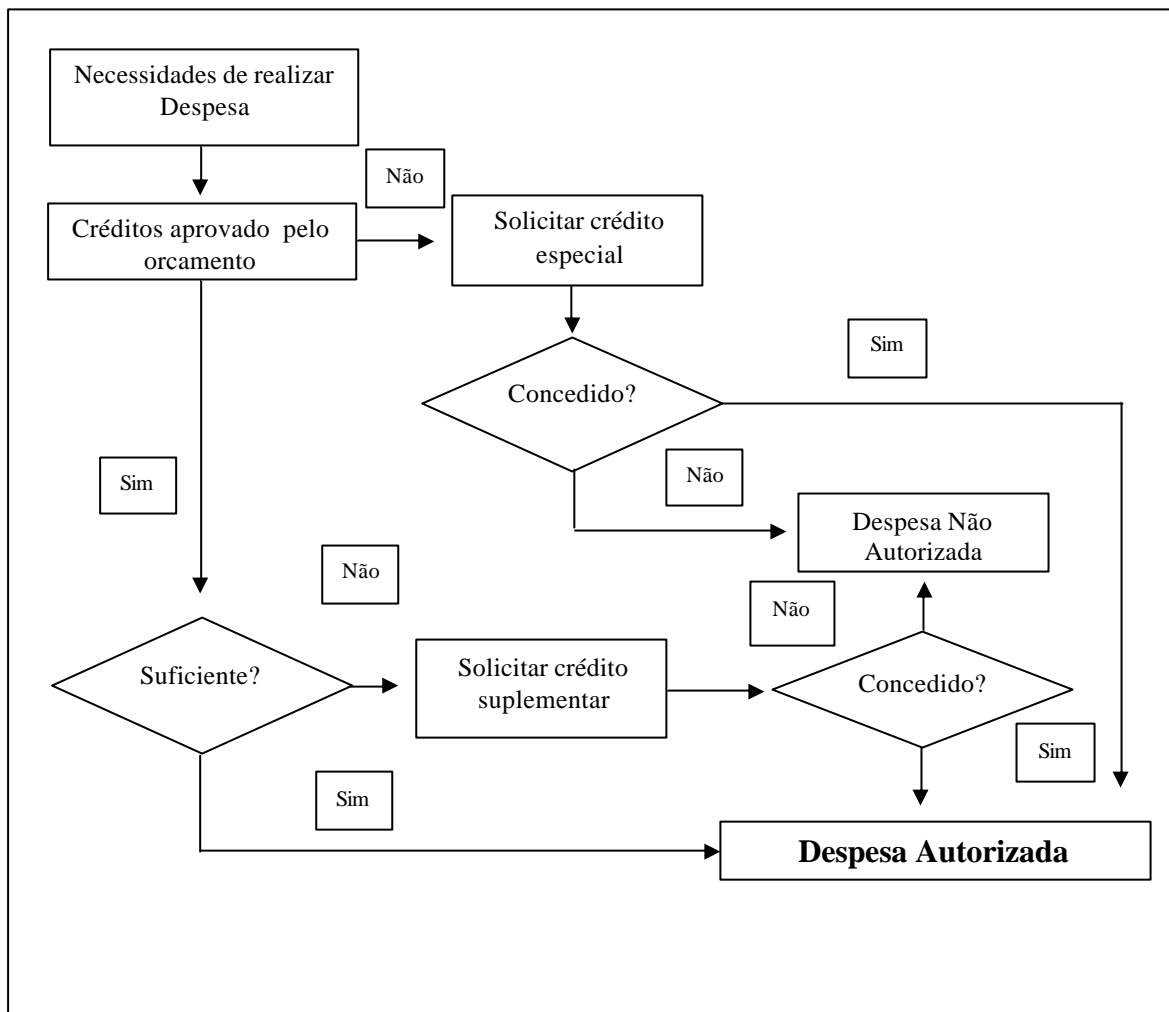


Figura 1 – Fluxograma de autorização de despesa orçamentária.

Fonte: (dados da pesquisa).

2.4.5 Classificação da despesa

A classificação da despesa tem a finalidade de prestar melhores informações à administração, à gerência e à tomada de decisão.

A despesa pode ser orçamentária ou extra-orçamentária. A orçamentária é aquela planejada pelo governo e aprovada na Lei orçamentária anual; a extra-orçamentária, representa o dispêndio que não foi previsto no orçamento, ou valores transitórios restituídos que, quando ingressaram no ativo financeiro da unidade, denominaram-se receita extra-orçamentária. Por exemplo: o desembolso de valores referentes a depósitos; cauções; a pagamento de restos a pagar; a resgate de operações de créditos por antecipação de receitas etc.

2.4.5.1 Classificação orçamentária

É expressa mediante um código identificador constituído de 22 (vinte e dois) dígitos, denominado programa de trabalho e representa a forma de mensuração mais usual do Estado. Nessa classificação são colocadas as ações que o Estado planejou em seu orçamento.

2.4.5.1.1 Classificação institucional

É a classificação que define o órgão e seus recursos destinados à realização do programa de trabalho e seu cargo durante o exercício financeiro, é por essa classificação que as dotações são consignadas a cada um dos órgãos que compõem a estrutura da administração pública.

É a identificação do órgão e suas respectivas unidades orçamentárias, onde os primeiro e segundo dígitos, indicam o órgão; e os terceiros; quarto e quinto dígitos indicam a unidade orçamentária. Por exemplo, a classificação 27101, onde:

27 – Órgão – Ministério do Exército

101 – Unidade Orçamentária – Secretaria de Economia e Finanças

2.4.5.1.2 Classificação funcional-programática

Obedece a uma estrutura hierárquica que retrata as ações que o governo pretende desenvolver para alcançar seus objetivos e os meios utilizados. A Figura 2 ilustra a disposição funcional utilizada pelo governo federal e apresenta a seguinte composição:

- a. função – representa o nível de agregação mais amplo de ação do Governo, através da produção de bens e serviços destinados ao cumprimento dos objetivos nacionais e à satisfação das necessidades sociais.

As ações, diretas ou indiretas, do governo estão agrupadas em funções para efeito de programação, elaboração e execução orçamentária, bem como para o controle execução dos planos. Pela estrutura orçamentária atual, as funções são: Legislativa; Judiciária; Administração e Planejamento; Agricultura; Comunicações; Defesa Nacional e Segurança Pública; Desenvolvimento Regional; Educação e Cultura; Energia e Recursos Minerais; Habilitação e Urbanismo, Comércio e Serviços; Relações Exteriores; Saúde e Saneamento; Trabalho; Assistência e Previdência; e Transporte;

- b. programa – é o instrumento que fixa os objetivos concretos a cargo de uma unidade administrativa de alto nível do governo; é a ligação entre o

- planejamento-orçamentário e as ações integradas necessárias para sua execução; representam os meios de ação organicamente articulados para alcançar os objetivos pretendidos;
- c. subprograma – é a especificação do Programa. O programa pode apresentar inúmeros subprogramas; cada qual representa um objetivo concreto e parcial identificável, dentro de seu produto final. Para o alcance dos subprogramas, a administração pública concentra seus esforços em duas formas de execução: projeto ou atividade;
 - d. projeto – envolve um conjunto integrado de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto final definido, que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação de uma administração. Apresenta como características: objetivos concretos que podem ser medidos, física e financeiramente, pela adição de bens e serviços; tem início e fim determinados; representa, sempre, expansão, modernização ou aperfeiçoamento da ação organizacional dá origem a uma ou mais atividades ou concorre para a expansão e/ou aperfeiçoamento da existente; e apresenta ênfase em despesa de capital;
 - e. atividade - envolve um conjunto de ações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessárias à manutenção e à continuidade de uma administração. Apresenta as seguintes características: seu principal objetivo a manutenção do funcionamento e a consistência da execução dos programas de trabalho; é permanente e contínua no tempo; engloba esforços para a manutenção da ação e a operação dos serviços públicos ou administrativos já existentes, instrumento de operacionalização do orçamento e peça básica das funções administrativas e gerências; e apresenta ênfase em despesa corrente;
 - f. sub-projetos ou subatividades - é o desdobramento do projeto ou da atividade, respectivamente; objetiva indicar metas mais específicas e melhor definidas; e
 - g. elemento de despesa – representa o tipo de despesa que será executada para o cumprimento do projeto ou da atividade.

A classificação, pode ser identificada pelos seguintes exemplos:

- a. 06.028.0166.1033.0001, onde:
 - 06 – Função: Defesa Nacional e Segurança Pública;
 - 028 – Programa: Defesa Terrestre;
 - 0166 – Subprograma: Operações Terrestres;

1033 – Projeto: Reaparelhamento do Exército¹;
0001 – Subprojeto: Estruturação da Força Terrestre.
b. 08.043.0188.2002.SSSS, onde:
08 – Função: Educação;
043 – Programa: Ensino Médio;
0188 – Sub-programa: Ensino Regular;
2002 – Atividade: Manutenção da Escola;
SSSS – Subatividade.

¹ O primeiro algarismo da esquerda para a direita, sendo ímpar (1, 3, 5 ou 7) identifica um Projeto, sendo par (2, 4, 6 ou 8) identifica uma atividade.

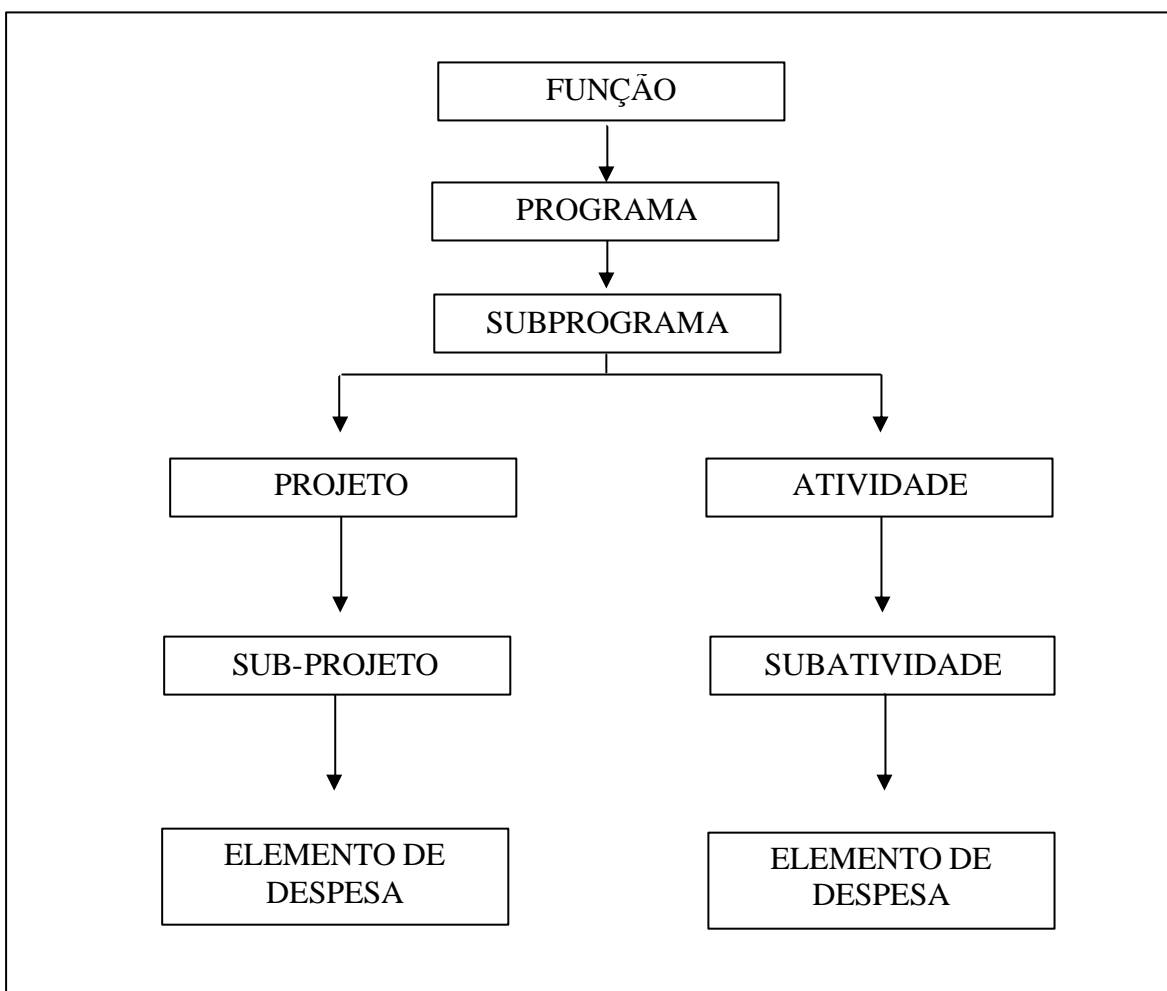


Figura 2 - Disposição funcional-programática.

Fonte: (dados da pesquisa).

2.4.5.2 Classificação econômica

De acordo com o Art. 12 da Lei 4.320/64, as despesas orçamentárias são classificadas em duas categorias econômicas distintas: corrente e de capital.

A especificação da despesa orçamentária, será feita mediante a seguinte codificação:

1º dígito - categoria econômica:

1. Corrente; e
2. Capital.

2º dígito - grupo de despesa:

1. Pessoal e Encargos Sociais;
2. Juros e Encargos da Dívida Interna;
3. Juros e Encargos da Dívida Externa;

4. Outras Despesas Correntes;
5. Investimentos;
6. Inversões Financeiras;
7. Amortização da Dívida Interna;
8. Amortização da Dívida Externa; e
9. Outras Despesas de Capital.

Os grupos codificados de 1 a 4, referem-se à despesa corrente e os grupos codificados de 5 a 9, referem-se à despesa de capital. Os 3º e 4º dígitos – modalidade de aplicação, que pode se apresentar de duas formas: direta, que representa as despesas que fazem parte da programação da unidade orçamentária; e indireta, que representa as despesas mediante transferência a outro órgão integrante ou não do orçamento:

- 11, 12, 13, 14 e 19. Transferências Intragovernamentais;
20. Transferências à União;
30. Transferências a Estado e ao Distrito Federal;
40. Transferências a Municípios;
50. Transferências a Instituições Privadas;
60. Transferências a Instituições Multigovernamentais;
71. Transferência ao Exterior – Governos;
72. Transferência ao Exterior – Organismos Internacionais;
73. Transferências ao Exterior – Fundos Internacionais; e
90. Aplicações Diretas.

5º e 6º dígitos – elemento da despesa, por exemplo:

01. Aposentadorias e Reformas;
04. Contratação por Tempo Determinado – Pessoal Civil;
11. Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil;
13. Obrigações Patronais;
30. Material de Consumo;
36. Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física;
39. Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica;
51. Obras e Instalações;
52. Equipamentos e Material Permanente;
61. Aquisição de Imóveis;
99. Regime de Execução Especial.

Como exemplo, é possível citar:

3.4.90.30, onde:

- 3 – despesa corrente;
- 4 – outras despesas correntes;
- 90 – aplicações diretas; e
- 30 – material de consumo.

Cabe ressaltar que para fins de especificação, a classificação apresenta, ainda, o item da despesa, que identifica o tipo de material de consumo que foi adquirido, por exemplo:

3.4.90.30.**07**, onde o código em negrito representa o item gênero de alimentação.

4.5.90.51, onde:

- 4 – despesa de capital;
- 5 – investimento;
- 90 – aplicações diretas;
- 51 – obras e instalações.

A despesa corrente é aquela necessária para a manutenção do Estado e divide-se em: custeio e transferência.

A despesa de custeio representa o gasto com pessoal; material de consumo; serviços de terceiros; obras de conservação e de adaptação de bens imóveis, e encargos diversos.

A transferência é a despesa que não representa a contraprestação direta de bens ou serviços; inclui as subvenções sociais ou econômicas; as transferências intragovernamentais ou intergovernamentais; as contribuições a fundos; a transferências a pessoas (inativos e pensionistas); e os encargos da dívida interna e externa.

A despesa de capital representa o fenômeno de troca qualitativa de elementos patrimoniais do Estado. É classificada como despesa pelo fato de ocorrer um dispêndio financeiro e não, por representar um esforço incorrido pela administração para a aquisição de bens de consumo ou de serviços. Essa despesa é consagrada pelo acréscimo patrimonial, seja pelo aumento do ativo, ou pela redução de um passivo. São classificadas nesta categoria econômica, as despesas com investimentos, inversões financeiras, e transferência.

Os investimentos são as despesas necessárias ao planejamento e à execução de obras e instalações; aquisição de equipamentos e material permanente, regime de execução especial; e constituição ou aumento de capital de empresas industriais ou agrícolas.

As inversões financeiras representam as destinadas à aquisição de imóveis; de bens de capital já em utilização; e à aquisição de título de capital de entidade de qualquer espécie.

A transferência de capital representa as amortizações de dívida pública; as transferências de bens numerários a outras entidades que devem realizar investimentos ou inversões financeiras.

2.4.5.3 Outras classificações

A despesa pública apresenta outras classificações, quanto à:

- a. Competência político-institucional: federal, estadual ou municipal;
- b. Afetação patrimonial: efetiva, que representa fato modificativo diminutivo da situação patrimonial; ou mutação, que representa simples dispêndio financeiro ocorrido devido ao fato permutativo, que se caracteriza pela troca qualitativa de elementos patrimoniais;
- c. Regularidade: ordinárias, aquela despesa normal e contínua à manutenção do Estado; ou extraordinária, para o dispêndio de caráter acidental ou esporádico; e
- d. Coercitividade: economia privada ou originária, que representa a despesa incorrida pelo Estado resultante de seu gasto na ação de exploração de atividades privadas; ou economia pública ou derivada, que representa a despesa incorrida pelo Estado, resultante do poder de governar.

2.5 Orçamento-Programa

2.5.1 Orçamento-programa como mecanismo de controle

A maioria das instituições tem no orçamento um eficiente mecanismo de controle, que refletirá aquelas ações que serão acompanhadas durante a sua execução. O Orçamento-Programa é um tipo de orçamento vinculado ao planejamento das atividades governamentais. É um documento em que se designam os recursos humanos, materiais e financeiros destinados à execução dos programas, subprogramas e projetos de execução da ação governamental.

2.5.2 A adoção do orçamento-programa

O Orçamento-Programa, de acordo com Schubert (1987:15), surgiu nos Estados Unidos, na década de 1950, nas grandes empresas privadas, com o nome de *Planning-*

Programming Budgeting System – PPBS, onde pode-se citar empresas como Du Pont, General Motors e Ford, em um esforço para planejar os seus desenvolvimentos empresariais.

Entretanto, de acordo com Trevor (1980:120), afirma, o PPBS como sistema, foi uma criação da Rand Co. e é originário das análises de pesquisa operacional realizada durante a guerra, e, mais diretamente, da abordagem orçamentária adotada pelo departamento de defesa dos EUA, no tempo do Secretário Mc Namara a partir de 1961, tendo surgido, posteriormente, em 1965, a tentativa de disseminá-lo por todos os departamentos de Governo pelo Presidente Lyndon Johnson.

Para Belchior (1976:11), em 1949, a primeira Comissão Hoover, nos Estados Unidos, recomendou, que se adotasse um orçamento baseado em funções, atividades e projetos, atribuindo-lhe o nome de Orçamento por realizações (*Performance Budgeting*). Em atenção a essa recomendação, o Governo Federal reformulou o orçamento de 1951 para indicar os programas e atividades de acordo com cada pedido de crédito, e determinou que fossem apresentados dados relativos ao volume de trabalho e a outras realizações, em termos descritivos. A Segunda Comissão Hoover, introduziu, através da Lei nº 863, de agosto de 1956, uma fórmula mais avançada de Orçamento-Programa, chamada “*Planing, Programming and Budgeting System (PPBS)*”, que também foi utilizada pelo Canadá.

No Brasil, o orçamento moderno também está representado no Orçamento-Programa, que foi sistematizado originalmente pela Organização das Nações Unidas (ONU), cuja concepção básica foi extraída da experiência federal americana obtida com a implantação do Orçamento de Desempenho (*Performance Budget*), recomendado pela Primeira (1949) e pela Segunda Comissão Hoover (1955). No final da década de 1950 e início da década de 1960, a ONU, através de seus diversos organismos, inclusive a Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL), estimulou a assimilação destas novas propostas pelas equipes de orçamento dos países membros. (Giacomoni, 1997:143-144)

A reorganização econômico-financeira e administrativa dos diversos níveis governamentais era uma das preocupações centrais do governo Provisório que resultou da Revolução de 1930, segundo Machado Jr, (1967:145). A criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) em 1938, a primeira (1939) e a Segunda (1940) Conferência de Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários foram eventos

pioneiros marcados pela busca de aperfeiçoamento na concepção e na técnica do orçamento público. (Giacomoni, 1997:163)

Segundo Machado Júnior (1967:162), na década de 1950, não houve avanço significativo na técnica e na linguagem dos orçamentos públicos brasileiros. Foram os manuais da ONU, especialmente aqueles difundidos ao nível da América Latina pela CEPAL, que possibilitaram a compreensão ampla dos novos conceitos e das novas categorias classificatórias, que tiveram as características contabilmente tradicionais do orçamento e transformavam-no, por representar o programa de trabalho da instituição, em instrumento de administração.

2.5.3 Antecedentes do orçamento-programa

Silva (1973:52) cita como antecedentes do Orçamento-Programa o Orçamento Funcional e o Orçamento de Desempenho. Esses tipos de orçamentos se assemelham muito em suas concepções, a diferença principal é a época em que surgiram.

O orçamento funcional (*Tasksetting Budget*) constitui o primeiro passo no sentido da reforma da técnica orçamentária.

Foi preconizado nos Estados Unidos, em 1912, pela Comissão Taft para a obtenção de economia e eficiência no serviço público, a qual recomendou avaliar e autorizar as despesas por funções, conforme Deodato (1976:345). Por essa técnica orçamentária, a preocupação é o custo, por unidade, do serviço dado. O que interessa é o objetivo a realizar, o fim a atingir-se no orçamento.

As despesas são classificadas por funções, atividades e tarefas governamentais (educação, saúde, tantas crianças a alfabetizar, tantos doentes a atender), e não por objeto (pessoal, material, serviços de terceiros etc.) como no orçamento tradicional. Essa é sua característica marcante e essencial, da qual defluem outras que lhe definem a estrutura, tais como: a mensuração dos custos das unidades de serviço (exemplo: gastos diários por leito em hospitais, exames efetuados, crianças alfabetizadas etc.); distribuição das dotações da despesa globalmente, à vista das funções de governo, das atividades e dos serviços a realizar, sem preocupação com sua especificação e discriminação por objeto, meio de racionalização das atividades estatais, e sistema descentralizado no sentido de que cada responsável por unidades de serviço participa, no que tange às suas funções, da elaboração dos objetivos e responde por sua execução, tal como se verifica nas empresas privadas, onde o Orçamento Funcional teve sua primeira experiência, Belchior, (1973:14-15).

O Orçamento de Desempenho ou de Realização foi sugerido pela primeira Comissão Hoover, propondo que se recomendasse inteiramente a concepção orçamentária do governo federal norte-americano pela adoção de um orçamento baseado em funções, atividades, e projeto, designando-o de Orçamento de Desempenho (*Performance Budget*).

A expressão inglesa *Performance Budget* tem sido traduzida pelos autores por Orçamento Funcional, quando efetivamente significa Orçamento de Desempenho ou de Execução ou de Realização, isto é, orçamento que se preocupa com as coisas que o Governo faz, e não com as coisas que o governo compra, pois, a intenção da classificação orçamentária de execução é conseguir que as coisas compradas por um governo já não se contem ou se classifiquem exclusivamente por tipos, como coisas em si mesmas, mas hão de organizar-se e agrupar-se de acordo com as atividades às quais sirvam.

Os objetivos comparados se enfocam como fatores ou componentes de atividades. Foi considerado significativo, e se classifica em relação aquilo para o qual se usa, e não em relação com o seu caráter específico. A diferença entre uma classificação de execução e as classificações tradicionais por objeto, de modo que as coisas adquiridas são consideradas e agrupadas.

Para Silva (1973:19), isso já é organizar a despesa por programas, de sorte que o Orçamento de Desempenho tem sido considerado Orçamento por Programas, como também o é até certo ponto o Orçamento Funcional. Há, na técnica do Orçamento de Desempenho, categorias que são essenciais ao Orçamento-Programa, mas ele mesmo não pode ainda ser considerado tal, tendo em vista faltar à vinculação ao planejamento econômico que constitui o fundamento deste.

2.5.4 Conceito de orçamento-programa

De acordo com Machado Júnior (1967:3), O orçamento é um plano de trabalho, expresso em termos financeiros, para um determinado período de tempo, contendo os meios de financiamento das despesas governamentais e aprovados por uma lei.

Esta definição, segundo o autor, permite

- a. definir o orçamento como instrumento de planejamento;
- b. conceber o plano em termos financeiros;
- c. manter o aspecto legal do orçamento; e

- d. limitar no tempo e nas dotações, a autorização legislativa para a arrecadação da receita e aplicação dos dinheiros.

Machado Júnior (1967:3) vê no Orçamento-Programa um importante instrumento voltado para os objetivos, ao afirmar: “Somente, pois, quando se concebe o orçamento como meio de ligação efetivo entre o processo de planejamento e de finanças públicas é que essa técnica adquire toda a sua pujança em administração.”

De acordo com Silva (1973:40), o orçamento tradicional limita-se, fundamentalmente, a uma relação das receitas e fixação das despesas. Era um ato de previsão e autorização das receitas e fixação das despesas. Seu objetivo básico, historicamente, foi sempre o de assegurar o controle político das atividades governamentais; controle que se fazia através dos órgãos do Executivo. Era um orçamento político, contábil e financeiro apenas. Não tinha outra pretensão, não visava outra finalidade.

Com a intervenção estatal na ordem econômica e social, o orçamento passou a ter novas funções, passou a ser um instrumento de programação econômica, de programação da ação governamental, em consonância com a economia global da comunidade a que se refere. Visa a influir na economia global do país. É um instrumento de política fiscal, quando procura criar condições para o desenvolvimento nacional, estadual ou municipal, conforme se trate de orçamento federal, estadual ou municipal, Silva (1973:41).

Daí a técnica do Orçamento-Programa, que é um tipo de orçamento vinculado ao planejamento das atividades governamentais. Na verdade, o Orçamento-Programa não é apenas uma peça financeira, é, antes de tudo, um instrumento de execução de planos e projetos de realização de obras e serviços, visando ao desenvolvimento da comunidade. É um documento em que se designam os recursos humanos, materiais e financeiros destinados à execução dos programas, subprogramas e projetos de execução da ação governamental, classificados por categorias econômicas, por função, programas e por unidades orçamentárias.

O contraste principal entre o Orçamento-Programa e o tradicional reside no fato de que o primeiro deve ser apresentado em termos de produto a ser obtido no final do exercício, ao passo que o orçamento tradicional enfatiza apenas os elementos de despesa: pessoal civil, pessoal militar, material, etc.

Resulta então que, para o Orçamento-Programa, deve existir uma estrutura de programas através da qual se processa, ano a ano, a tomada de decisões, a elaboração e

a execução do orçamento. No orçamento tradicional faz-se necessária tão só uma lista de elementos de despesa, aos quais se apropriam, ano a ano, os quantitativos financeiros, geralmente numa base incremental de tantos por cento ano. (Machado Júnior, 1967:3).

De acordo com Trevor (1980:117), o orçamento tradicional – que derivou, na prática, para uma técnica pobre de incrementos proporcionais ano a ano – produz unicamente um conjunto de dados financeiros esparsos, o Orçamento-Programa relaciona meio a objetivos.

No quadro a seguir estão sintetizadas as principais diferenças entre o orçamento tradicional e o Orçamento-Programa.

Quadro 3 - Orçamento Tradicional x Orçamento-Programa.

Orçamento Tradicional	Orçamento-Programa
1- O processo orçamentário é dissociado dos processos de planeamento e programação.	1- O orçamento é o elo de ligação entre o planeamento e as funções executivas da organização.
2- A alocação de recursos visa à aquisição de meios.	2- A alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas.
3- As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades das unidades organizacionais.	3- As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.
4- Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.	4- Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.
5- A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis da gestão.	5- Estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planeamento.
6- Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e elementos.	6- Principal critério de classificação: funcional-programática.
7- Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho.	7- Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.
8- O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais, e a legalidade no cumprimento do orçamento.	8- O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Fonte: Giacomoni (1997:149).

2.6 Sistemas de Informações

2.6.1 Conceito de sistemas

Para definir sistema de informações, é necessário primeiro conceituar sistema. Para Oliveira (1997:23), sistema é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.

Oliveira (1997:23-24), apresenta como componente de um sistema:

- “os objetivos, que se referem tanto aos objetivos dos usuários do sistema, quanto aos do próprio sistema;
- as entradas do sistema, cuja função caracteriza as forças que fornecem material, a energia e informação para a operação ou processo;
- o processo de transformação do sistema, que é definido como a função que possibilita a transformação de um insumo (entrada) em um produto, serviço ou resultado (saída);
- as saídas do sistema, que correspondem aos resultados do processo de transformação;
- os controles e avaliações do sistema, principalmente para avaliar se as saídas estão coerentes com os objetivos estabelecidos; e
- a retroalimentação, ou realimentação, ou *feedback* do sistema, que pode ser considerado como a reintrodução de uma saída sob forma de informação.”

Bio (1993:18), conceitua sistema como

“um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo. No entanto, é preciso distinguir sistemas fechados, como as máquinas, o relógio etc. dos sistemas abertos, como os sistemas biológicos e sociais: o homem, a organização, a sociedade.”

Bio (1993:26), destaca os seguintes aspectos para descrever um sistema:

- “o sistema total é uma extensão do processamento integrado de dados que ressalta na integração de todos os subsistemas principais num único sistema;
- o trabalho administrativo deve ser organizado de forma que permita que a empresa seja vista como entidade integrada;
- o sistema deve incorporar as informações necessárias para planejamento e controle;
- o sistema deve gerar informações necessárias para auxiliar os administradores de todos os níveis a atingirem seus objetivos;
- o sistema deve prover informações suficientes e precisas na frequência necessária;

- o processamento eletrônico de dados deve representar um papel importante, porque se torna necessário autorizar para prover informações exatas rapidamente;
- técnicas científicas devem ser usadas na análise de dados.”

A informação, sob qualquer aspecto, é diferente de dado, pois este não traz consigo a capacidade de compreensão, já que é uma forma primária e rudimentar de apresentação de uma futura informação, condicionada ao processamento ou transformação. Um dado, quando trabalhado ou processado, gera uma informação. A informação é o dado que, transformado, assume a capacidade de subsidiar o tomador de decisões.

A informação oportuna e na medida certa que o tomador de decisões necessita e pode interpretar, é a razão da eficiência de um bom sistema de informação. O processamento do dado em informação apresenta custos altos, e em alguns casos, custos mais elevados do que o benefício da própria informação. A informação prestada pelo sistema deve ser capaz de inteirar-se com o processo decisório da unidade. Como ilustração dessa interação, a Figura 3 apresenta o esquema elaborado por Oliveira.

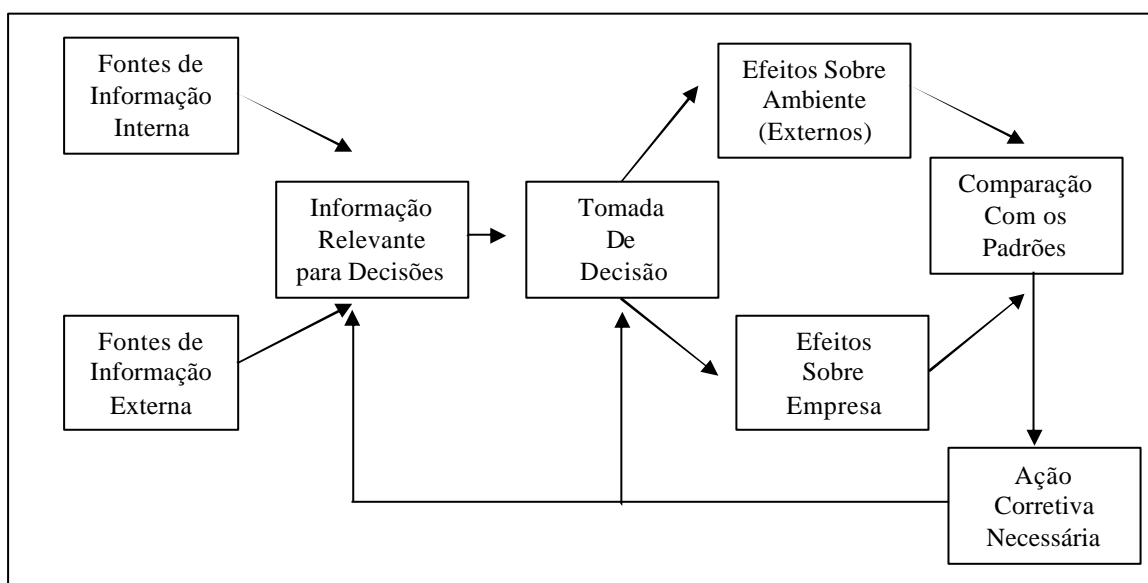


Figura 3 – Interação da informação com o processo decisório.

Fonte: Oliveira (1997:40).

As informações de caráter contábil-financeiro estão inseridas num contexto conceitual hierarquizado pelo grupo de estudos sobre os objetivos das demonstrações financeiras, também conhecidas como Comissão Trueblood, segundo Hendriksen & Breda (1999:90).

As informações para que tenham utilidade, devem estar subordinadas aos objetivos básicos da organização, bem como aos secundários, dessa forma, podem

atender às exigências dos administradores ou tomadores de decisões. Tal relação pode ser observada no diagrama da figura 4, que estabelece as ligações dos diversos componentes do referencial conceitual para a Contabilidade e a divulgação das informações financeiras.

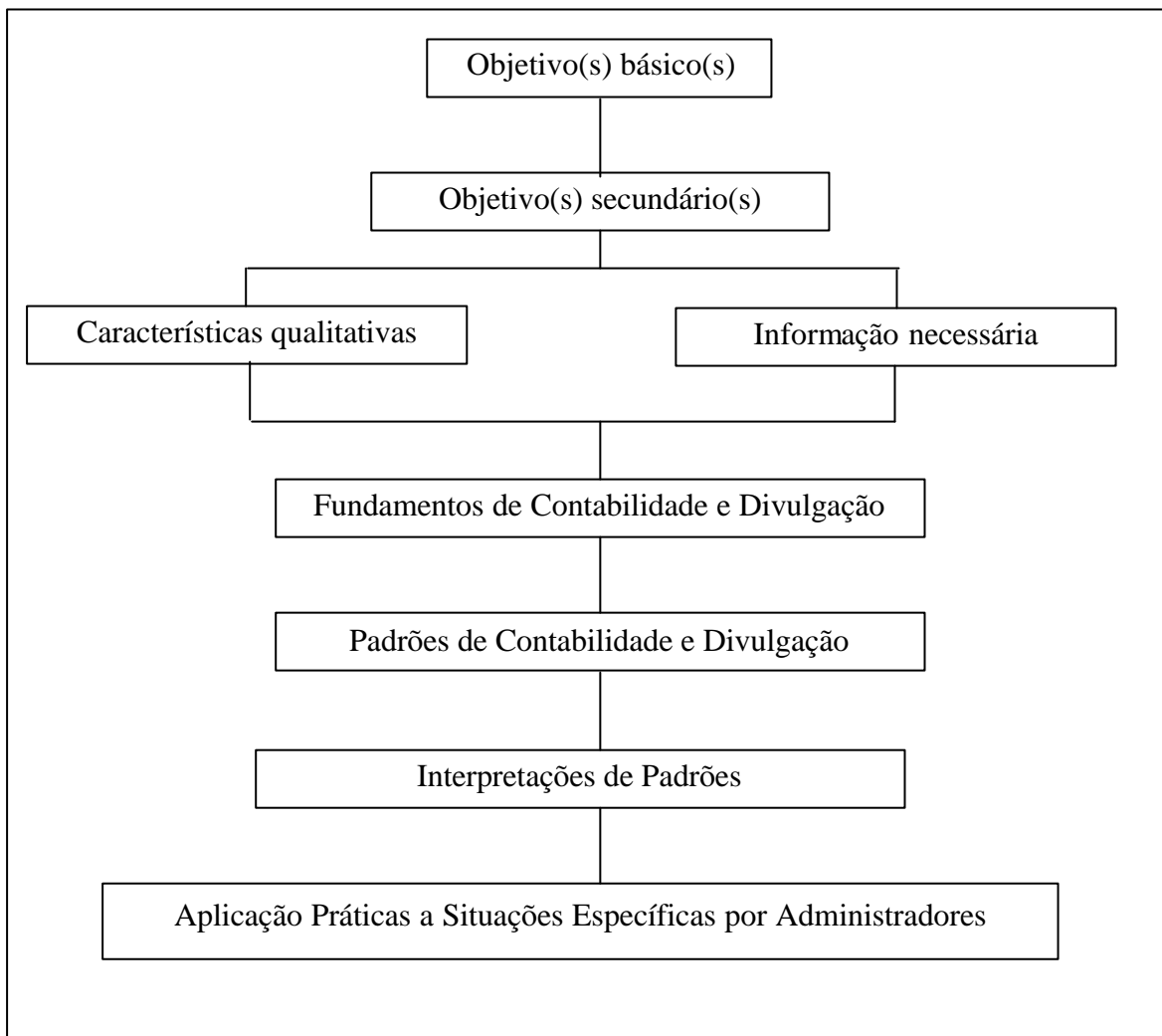


Figura 4 – Hierarquia de elementos em um referencial conceitual para a Contabilidade e a divulgação de informações financeiras.

Fonte: Hendriksen & Breda (1999:91).

Para Oliveira (1997:39), Sistemas de Informações Gerências (SIG), é o processo de transformação de dados em informações que são utilizados na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.

O SIG tem como base um banco de dados capaz de prover as informações necessárias para que o gestor possa tomar suas decisões. Entende-se por banco de dados uma coleção organizada de dados e informações, que possa atender às necessidades de

muitos sistemas, com um mínimo de duplicação e que estabelece relações naturais entre dados e informações (Oliveira, 1997:56).

Segundo Oliveira (1997:57), os sistemas de banco de dados apresentam as seguintes dificuldades:

- a falta em se relacionar adequadamente o sistema com o processo decisório pode resultar na coleta de muitos dados irrelevantes ou então na omissão de outros que sejam importantes para a tomada de decisões; e
- o tomador de decisão fica sobrecarregado com a tarefa de executar cálculos e avaliações necessárias para determinar os resultados e os cursos de ação desejáveis.

Para Oliveira, um SIG deve apresentar os componentes listados na Figura 5, que será mostrada na página seguinte.

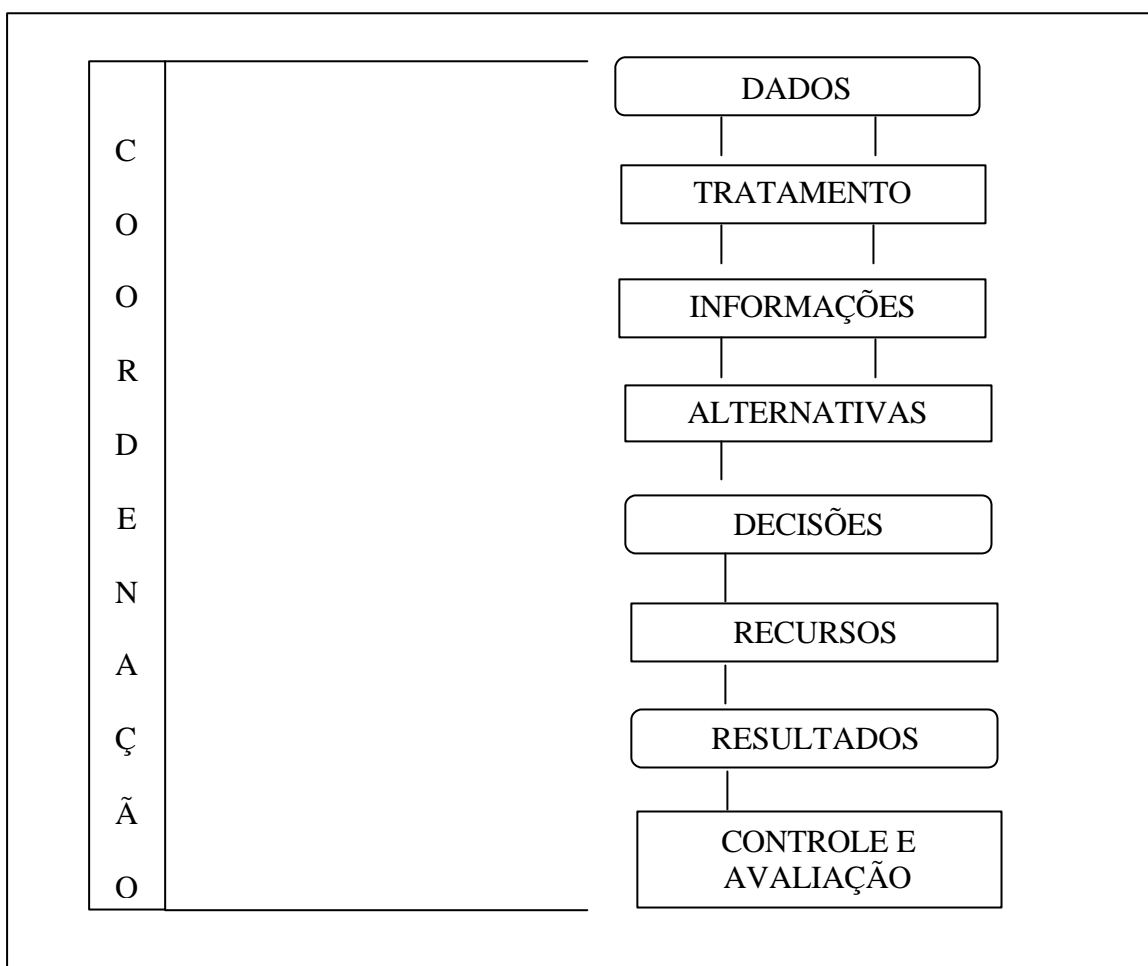


Figura 5 – Componente do SIG.

Fonte: Oliveira (1997:140).

2.6.2 Sistema integrado de administração financeira do governo federal (SIAFI)

O SIAFI é um sistema de teleinformática ligado em rede SERPRO de computadores com todas as unidades do governo federal integradas no sistema e que utilizem recursos do orçamento geral da União. O banco de dados central do SIAFI está instalado em Brasília-DF.

O SIAFI possibilita a uniformização e a centralização do processamento da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil, e valida a autonomia do gestor quanto aos gastos durante o exercício financeiro. Controla diariamente todos os atos/fatos registrados no sistema e sua consolidação ao órgão responsável, que permite a elaboração e o acompanhamento da programação orçamentária e financeira.

Para Pires (1998:33), o SIAFI é um sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da União, pelo uso de terminais, em todo Território Nacional e em alguns países, no exterior.

O Manual virtual do SIAFI, mantido no sistema pela Secretaria do Tesouro Nacional, em sua seção 02.01.00, apresenta a seguinte definição:

“o SIAFI, como sistema computacional, foi implantado em 1987, tornando-se, desde então, em importante instrumento para acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e contábil do Governo Federal, se configurando, atualmente, no maior e mais abrangente instrumento de administração das finanças públicas, dentre os seus congêneres conhecidos no mundo.”

O SIAFI apresenta como principais características:

- a. Banco de dados organizado por exercício fiscal da União, realiza a contabilização de suas receitas e despesas através da conta única, que funciona como um banco virtual;
- b. Sistema de informação operacional que inclui a programação e a execução orçamentária e financeira dos registros contábeis;
- c. Apresenta duas áreas de informações distintas. A principal, com a produção de informações a todas as Unidades vinculadas e a secundária, que entrega informações à Câmara e ao Senado para controle dos gastos públicos;
- d. Frequência de atualização em tempo real para todos os documentos e diariamente para as consultas agrupadas;

- e. Estatísticas: transações teclada/dia: 1.400.000; transações existentes: 702; usuários cadastrados 27.678; Unidades cadastradas: 6.000 (www.serpro.gov.br/siafi, 2002); e
- f. apresenta como proprietário e provedor do sistema a Secretaria do Tesouro Nacional.

O SIAFI foi implantado com o objetivo principal de promover a modernização e a integração dos sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de Contabilidade dos órgãos e entidades públicas do governo federal.

A Instrução Normativa (IN), da Delegacia do Tesouro Nacional, n.º 05, de 23 de junho de 1992, que contém orientações de consolidação e unificação de procedimentos do sistema, mencionam entre outros objetivos:

- “prover os órgãos central, setorial e seccional do Sistema de Controle Interno de mecanismos adequado ao registro e controle diário da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- propiciar a agilização da programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro;
- permitir que a Contabilidade Pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais, destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal; e
- promover a compatibilização e integração das informações disponíveis nos diversos órgãos e entidades participantes do sistema; e proporcionar transparência aos gastos públicos.”

O SIAFI apresenta como principal função a de eliminar os seguintes problemas de natureza administrativa que o governo federal enfrentava:

- a. Emprego de métodos inadequados de trabalho quanto ao controle das disponibilidades orçamentárias e financeiras;
- b. Utilização da Contabilidade como simples cumprimento da Lei;
- c. Existência de uma informação contábil defasada, não servindo como base para a tomada de decisão;
- d. Falta de integração dos sistemas de informações;
- e. Dificuldade no gerenciamento do fluxo de caixa da União; e
- f. Falta de informatização dos controles de disponibilidades orçamentárias e financeiras.

A entrada no sistema é realizada através do usuário, que é o principal responsável do preenchimento dos diversos documentos de entrada do próprio sistema.

A contabilização é feita pelo sistema automaticamente com base no documento de entrada.

Para que se processe os dados em informações, o usuário necessita informar diretamente quais as contas a serem movimentadas, devido ao uso regular do chamado “evento”, que é o instrumento capaz de transformar o ato ou fato ocorrido em lançamentos contábeis automáticos.

Como exemplo da operacionalização do sistema. O Quadro 4 que será mostrado na página seguinte, apresenta o Razão da conta fornecedores e seu respectivo movimento realizado através da nota de lançamento n.º156 com uso dos eventos: 520214, que movimenta a crédito a conta fornecedores do exercício e 510102, que movimenta a débito a conta despesa corrente de material de consumo, conforme espelho contábil da nota de lançamento.

A distância entre as informações nele registradas e a necessidade gerencial do tomador de decisão, imposta pela operacionalização do sistema, resulta na adequação dessas informações num painel gerencial mais amigável e sobretudo interpretável.

Quadro 4 – Lançamento Contábil no SIAFI

UG EMITENTE	:	160XXX				
GESTÃO EMITENTE	:	00001	Tesouro Nacional			
CONTA CONTÁBIL	:	212110100	Fornecedores do Exercício			
CONTA CORRENTE	:	01540803000100	Razão Social			
			Saldo anterior a 01 Abr 0,00			
Data	UG	Gestão	Número	Evento	Movimento	Saldo
29Abr	160XXX	00001	NL000156	520214	2.690,40C	2.690,40C
Espelho: reflete as contas movimentadas pelo documento analisado:						
						Número: 2001NL000156
UG/GESTÃO EMITENTE: 160XXX / 00001						
Evento	UG	Gestão	Conta	Conta-corrente	Valor	
510102	160XXX	00001	334903016		2.690,40D	
<u>510102</u>	<u>160XXX</u>	<u>00001</u>	<u>292410101</u>	2001NE000060	2.690,40D	
<i>510102</i>	<i>160XXX</i>	<i>00001</i>	<i>113180100</i>	<i>16</i>	<i>2.690,40D</i>	
510102	160XXX	00001	293200000		2.690,40D	
510102	160XXX	00001	292130100	1349030 160073	2.690,40D	
510102	160XXX	00001	292410401	01540803000100	2.690,40D	
510102	160XXX	00001	292410202		2.690,40D	
510102	160XXX	00001	292410102	2001NE000060	2.690,40C	
<i>510102</i>	<i>160XXX</i>	<i>00001</i>	<i>613110202</i>		<i>2.690,40C</i>	
510102	160XXX	00001	193290200	0100000000	2.690,40C	
510102	160XXX	00001	292130201	1 34903016 160073	2.690,40C	
510102	160XXX	00001	292410403	01540803000100	2.690,40C	
510102	160XXX	00001	292410302		2.690,40C	
542123	160XXX	00001	192430100	16007334903016	2.690,40D	
542123	160XXX	00001	192439900	16007334903016	2.690,40C	
520214	160XXX	00001	292410403	01540803000100	2.690,40D	
520214	160XXX	00001	212110100	01540803000100	2.690,40C	
520214	160XXX	00001	292410402	2001NE000060	2.690,40C	
PF1=AJUDA PF2=DETALHA PF3=SAI PF12=RETORNA						
Nota: as contas sublinhadas são do sistema financeiro, as em itálico são do sistema patrimonial, as iniciadas em 192 e 292 são do sistema orçamentário e as demais são do sistema de compensação.						

Fonte: (SIAFI, dados da pesquisa).

A fim de assegurar que todos os atos e fatos foram corretos e tempestivamente registrados no sistema, bem como para garantir a fidelidade das informações geradas, a inexistência de fraudes e de outros usos indevidos do dinheiro público ou do próprio sistema, o usuário deve registrar a conformidade.

A IN DTN n.º 05/92 descreve três tipos de conformidades:

- a. Diária - a cargo da Unidade Gestora, tem como finalidade principal, assegurar que todos os documentos emitidos (orçamentários, financeiros e patrimoniais) foram correta e tempestivamente registrados no SIAFI, pelos operadores de entrada de dados. Equivale à assinatura do responsável pela Contabilidade da Unidade, que dá o aval sobre todos os documentos digitados no dia anterior e ratifica sua autorização e legitimidade;
- b. De operações – a cargo da Unidade, permite identificar todos os operadores devidamente credenciados na Unidade para acessar o SIAFI. Tem por finalidade automatizar a rotina periódica de confirmação ou desativação de usuários pela própria Unidade e assegurar que o sistema é utilizado por esses operadores; e
- c. Contábil – a cargo da setorial contábil junto a STN, visa registrar o resultado dos exames procedidos nos processos e outras peças contábeis das Unidades; representa a assinatura no balancete mensal da Unidade, para todos os fins legais, inclusive tomadas de contas e prestações de contas exigidas pelo Tribunal de Contas da União.

2.6.2.1 Conta como instrumento de informação

Para que a Contabilidade forneça informações para seus usuários, necessário se faz o registro dos atos e fatos adequadamente. Esses registros são feitos em contas, que são definidas como o conjunto de transações diferentes, mas de natureza semelhante. É o instrumento principal de memória de informações quantitativas de uma entidade.

Na contabilidade pública, as contas se apresentam escrituradas de acordo com a numeração algébrica de sua classe, que varia de 1 (um) a 6 (seis), da seguinte forma: 1. Ativo; 2. Passivo; 3. Despesa; 4. Receitas; 5. Resultado Diminutivo; 6. Resultado Aumentativo, conforme exemplo ilustrado no Quadro 5.

Quadro 5 – Constas estruturadas de acordo com a sua numeração algébrica e de classe.

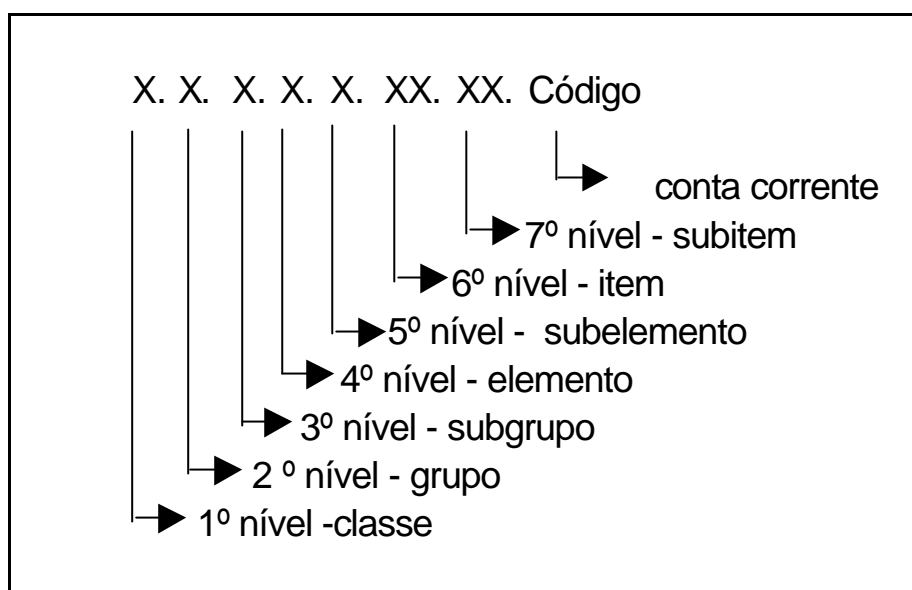
3.0.0.0.00.00	Despesa
3.3.0.0.00.00	Despesa Corrente
3.3.4.0.00.00	Outras Despesas Correntes
3.3.4.9.00.00	Aplicações Diretas
3.3.4.9.030.00	Material de consumo
3.3.4.9.030.xx	Classificação da Aplicação da Despesa

Fonte: (SIAFI, dados da pesquisa).

As contas são estruturadas por níveis de desdobramentos, da forma mais sintética para a mais analítica, com o objetivo de satisfazer as diversas necessidades de

extensão da informação. A estrutura da conta é composta por sete níveis mais o conta-corrente, conforme Quadro 6 adaptado.

Quadro 6 – Constas estruturadas por níveis de desdobramentos



Fonte: (dados da pesquisa, adaptado do Manual SIAFI)

2.6.2.1.1 Sistemas de contas

A Lei 4.320/64 determina que o registro contábil seja realizado em quatro sistemas independentes, mas que se complementam para a apuração dos demonstrativos obrigatórios. Os sistemas são:

- financeiro – contabiliza os ingressos (entrada) de recursos e dispêndios (saída) de valores no disponível através de transações orçamentárias e extraorçamentárias;
- patrimonial – registra os bens, imóveis, estoques, créditos, obrigações, valores, inscrição e baixa da dívida ativa, operações de crédito etc.; são as incorporações ou desincorporações de ativos e passivos;
- orçamentário – representa os atos de natureza orçamentária; abrange a fixação e a realização da despesa; a previsão e a realização da receita; e
- compensação – tem por finalidade controlar os atos da administração, que não alteram a situação patrimonial da instituição, mas que no futuro poderão afetá-la. São exemplos de compensação os acordos, as fianças, as cauções, as garantias, os contratos, os convênios, etc.

2.6.2.1.2 Plano de contas

Definido como uma relação lógica e ordenada de todas as contas que podem ser utilizadas pela administração pública. Apresenta como partes fundamentais:

- a. elenco – relação das contas utilizadas pela instituição. É o título de cada conta com sua numeração correspondente;
- b. função – para que serve cada conta; e
- c. funcionamento – mostra como a conta é movimentada a débito e a crédito.

A identificação da conta no SIAFI, é realizada pela transação consulta contas (>CONCONTA), ilustrada no Quadro 7.

Quadro 7 - Identificação da conta no SIAFI

<p><u>Conta Contábil:</u> 1.1.1.1.2.01.02</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Título: Banco do Brasil ▪ Encerramento: Conta para registro diário de documentos ▪ Conta Corrente Não exige ▪ Tipo de Saldo: Devedor ▪ Inversão de Saldo: Não aceita Inversão de Saldo ▪ Lançamento Órgão: Permite para qualquer Órgão ▪ Sistema Contábil: Financeiro ▪ Função: Registra a movimentação financeira da Conta Única através do Agente Financeiro Banco do Brasil S/A ▪ Debitada: <ul style="list-style-type: none"> – Pelo recolhimento de Receitas Federais; – Pelas transferências de outras Contas ou entre Unidades Gestoras integrantes do SIAFI e recolhimento efetuados por terceiros; – Pelo estorno com a negatificação parcial ou total dos valores ▪ Creditada: <ul style="list-style-type: none"> – Pelos saques em virtude de restituições de Receitas Federais; – Pelas transferências e pagamentos efetuados por Unidades Gestoras integrantes do SIAFI.

Fonte: (>CONCONTA, SIAFI, 2001).

Para um melhor entendimento do plano de contas, será ilustrado no Quadro 8, a estrutura de um plano de 3º nível que será mostrado na página seguinte.

Quadro 8 – Estrutura do plano de contas de 3º nível no SIAFI

1. Ativo	2. Passivo
1.1 Ativo Circulante	2.1 Passivo Circulante
1.1.1 Disponível	2.1.1 Depósitos
1.1.2 Créditos em Circulação	2.1.2 Obrigações em Circulação
1.1.3 Bens e Valores em Circulação	2.1.3 Empréstimos e Financiamentos
1.1.4 Valores Pendentes a Curto Prazo	2.1.4 Valores Pendentes a Curto Prazo
1.2 Ativo Realizável a Longo Prazo	2.2 Passivo Exigível a Longo Prazo
1.2.1 Depósitos Realizável a Longo Prazo	2.2.1 Depósitos Exigíveis a Longo Prazo
1.2.2 Créditos Realizáveis a Longo Prazo	2.2.2 Obrigações Exigíveis a Longo Prazo
	2.2.9 Outras Exigibilidade
	2.3 Resultados de Exercícios Futuros
	2.3.1 Receitas de Exercícios Futuros
	2.3.9 Custos ou Despesas (-)
1.4 Ativo Permanente	2.4 Patrimônio Líquido
1.4.1 Investimentos	2.4.1 Patrimônio/Capital
1.4.2 Imobilizado	2.4.2 Reservas
1.4.3 Diferido	2.4.3 Resultado Acumulado
	2.4.9 Ajuste do Patrimônio/Capital
1.9 Ativo Compensado	2.9 Passivo Compensado
1.9.1 Execução Orçamentária da Receita	2.9.1 Execução Orçamentária da Receita
1.9.2 Execução Orçamentária da Despesa	2.9.2 Execução Orçamentária da Despesa
1.9.3 Execução da Programação Financeira	2.9.3 Execução da Programação Financeira
1.9.4 Desp e Div. Dos Estados e Municípios	2.9.4 Desp e Div. Dos Estados e Municípios
1.9.5 Execução de Restos a Pagar	2.9.5 Execução de Restos a Pagar
1.9.9 Compensação Ativas Diversas	2.9.9 Compensação Passivas Diversas
3. Despesa	4. Receita
3.3 Despesas Correntes	4.1 receitas Correntes
3.4 Despesa de Capital	4.2 Receita de Capital
	4.9 Deduções da Receita
5. Resultado do Exercício	6. Resultado do Exercício
5.1 Resultado Orçamentário	6.1 Resultado Orçamentário
5.1.1 Despesa Orçamentária	6.1.1 Receita Orçamentária
5.1.2 Interferências Passivas	6.1.2 Interferências Ativas
5.1.3 Mutações Passivas	6.1.3 Mutações Ativas
5.2 Resultado Extraorçamentário	6.2 Resultado Extraorçamentário
5.2.1 Despesa Extraorçamentária	6.2.1 Receita Extraorçamentária
5.2.2 Interferências Passivas	6.2.2 Interferências Ativas
5.2.3 Mutações Passivas	6.2.3 Mutações Ativas

Fonte: (SIAFI, 2001).

3. ANÁLISE DE CUSTO-BENEFÍCIO

A análise de custo-benefício se constitui em uma metodologia destinada a avaliar a desejabilidade de projetos nos casos em que se precisa adotar uma perspectiva a longo prazo. Normalmente, esta técnica é associada ao Orçamento-Programa na escolha de projetos ou programas do governo.

3.1 Funções Econômicas do Estado

Musgrave & Musgrave (1980:17) citado em Giacomoni (1997:33), consideram a economia capitalista moderna um sistema misto, no qual o setor público e o setor privado interagem de maneira integrada.

Vasconcellos & Garcia (2000:189), relata que a necessidade da atuação econômica do setor Público prende-se à contratação de que o sistema de preços não consegue cumprir adequadamente algumas tarefas ou funções.

Segundo Vasconcellos & Garcia (2000:190), dado que alguns bens que o mercado não consegue fornecer (bens públicos); a presença do Estado se faz necessária (é a função alocativa). O sistema de preços, via de regra, não leva a uma justa distribuição de renda, daí a intervenção do Estado (função distributiva). Finalmente, o sistema de preços não consegue se auto-regular e, por isso, o Estado deve atuar visando estabilizar tanto a produção quanto o crescimento dos preços (função estabilizadora).

Musgrave & Musgrave (1980:35) citado em Giacomoni (1997:33), propôs uma classificação das funções econômicas do Estado, que se tornaram clássicas no gênero. Denominadas as “funções fiscais”, o autor as considera também como as próprias “funções do orçamento”, principal instrumento de ação estatal na economia. São três as funções:

- a. A função alocativa, que se estabelece através da política orçamentária do governo e que tem o objetivo de assegurar, de forma eficiente, o fornecimento de bens públicos à sociedade, em resumo, promover ajustamentos na alocação de recursos;
- b. A função distributiva, que se ocupa do complexo problema da distribuição de renda e da riqueza econômica, promovendo ajustamentos na distribuição de renda; e
- c. A função estabilizadora, que responsabiliza a política de governo a alcançar e manter um elevado nível de emprego, uma certa estabilidade dos preços, o

equilíbrio do balanço de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico, ou seja, manter a estabilidade econômica.

3.1.1 Função alocativa

Segundo Musgrave & Musgrave (1980:41-48) citado em Giacomoni (1997:33), a atividade estatal na alocação de recursos justifica-se naqueles casos em que não houver necessária eficiência por parte do mecanismo de ação privada (sistema de mercado). Duas situações bem exemplificativas neste caso são: os investimentos na infra-estrutura econômica e a provisão de bens públicos e bens meritórios.

a) Os investimentos na infra-estrutura econômica – transporte, energia, comunicações, armazenamento etc. – são indutores do desenvolvimento regional e nacional, sendo compreensível que se transformem em áreas de competência estatal. Os altos investimentos necessários e o longo período de carência entre as aplicações e o retorno desestimulam igualmente o envolvimento privado nesses setores.

b) Na outra situação, a demanda por certos bens assume características especiais que inviabilizam o fornecimento dos mesmos pelo sistema de mercado. Para explicar os autores trazem exemplos de bens privados e públicos típicos.

Um bem privado típico, um calçado por exemplo, tem as seguintes características:

- i. os benefícios do mesmo estão limitados a um consumidor qualquer;
- ii. há rivalidade no consumo desse bem;
- iii. o consumidor é excluído no caso de não pagamento.

No caso de um bem público igualmente típico – “medidas do governo contra a poluição”, por exemplo – as características são as seguintes de acordo com Musgrave & Musgrave (1980:41-48) citado em Giacomoni (1997:33-34):

- i. os benefícios do mesmo estão limitados a um consumidor qualquer;
- ii. há rivalidade no consumo desse bem;
- iii. o consumidor é excluído no caso de não pagamento.

O bem privado é oferecido através dos mecanismos próprios do sistema de mercado. Há uma troca entre vendedor e comprador e uma transferência da propriedade do bem. O não pagamento por parte do comprador impede a operação e, logicamente, o benefício. A operação toda é, portanto, eficiente.

No caso do bem público, o sistema de mercado não teria a mesma eficiência. Os benefícios geralmente não podem ser individualizados nem recusados pelos consumidores. Não há rivalidade no consumo de iluminação pública, por exemplo, e

como tal não há como excluir o consumidor pelo não pagamento. Aqui, o processo político substitui o sistema de mercado. Ao eleger seus representantes (legisladores e administradores) o eleitor-consumidor aprova determinada plataforma (programa de trabalho) para cujo financiamento irá contribuir através dos tributos. Em função de regra constitucional básica, o programa de bens públicos aprovados pela maioria será coberto também com as contribuições tributárias das minorias.

Há situações em que o Estado utiliza recursos orçamentários na provisão de bens com todas as características de bens privados. É o caso dos bens mistos, onde a educação é um bom exemplo: ela é um bem privado que pode ser comercializado, podendo seus benefícios ser individualizados. Mas ela é um bem público, já que o nível cultural da comunidade cresce quando seus membros se educam. O envolvimento do Estado na educação certamente tem outras importantes justificativas como, por exemplo, a necessidade de investimento no “capital humano”, a educação gratuita no contexto da distribuição de renda etc.

Nota-se, portanto, que a análise sobre quem produz os bens não possibilita nenhuma conclusão relevante: tanto as empresas privadas como as públicas produzem bens privados e públicos indistintamente. O estudo da alocação de recursos pelo Estado deve utilizar então o conceito de “provisão” de bens e serviços, isto é, não são necessariamente produzidos pelo governo, mas financiados (pagos) pelo orçamento público.

3.1.2 Função distributiva

De acordo com Musgrave & Musgrave (1980:41-48) citado em Giacomoni (1997:35), as doutrinas de bem-estar integradas na análise econômicas convencionais derivam da formulação consagrada pelo nome de “Ideal de Pareto”. Segundo ela, há eficiência na economia quando a posição de alguém sofre uma melhoria sem que nenhuma outra tenha sua posição deteriorada. A respeitar-se exclusivamente as regras econômicas, a distribuição da riqueza mantém estreita vinculação com a maneira como estão distribuídos os fatores de produção e com os preços obtidos por seus detentores no mercado.

O autor afirma que a função pública de promover ajustamentos na distribuição de renda justifica-se, pois, como correção às falhas do mercado. Para tanto, deve-se fugir da idealização de Pareto: a melhoria da posição de certas pessoas é feita às expensas de outras. O problema é fundamentalmente de política e de filosofia, cabendo

à sociedade, de acordo com o autor, definir o que considera como níveis justos na distribuição da renda e da riqueza.

Musgrave & Musgrave (1980:41-48) citado em Giacomoni (1997:35) lembram dois problemas que dificultam aplicação de regras em uma política de distribuição de renda: 1) é difícil ou mesmo impossível comparar os diferentes níveis de utilidades, que diversos indivíduos conseguem de suas rendas; 2) a outra dificuldade se relaciona ao fato de que o tamanho da renda disponível para distribuição está relacionado com a forma através da qual é realizada a sua distribuição.

Assim, o orçamento público é o principal instrumento para a viabilização das políticas públicas de distribuição de renda. Considerando que o problema distributivo tem por base tirar de uns para melhorar a situação de outros, o mecanismo fiscal mais eficaz é o que combina tributos progressivos sobre as classes de renda mais elevada com transferências para aquelas classes de renda mais baixa.

Além do imposto de renda, outro exemplo seria a concessão de subsídios aos bens de consumo popular financiados por impostos incidentes sobre os bens consumidos pelas classes de renda mais alta.

3.1.3 Função estabilizadora

Segundo Musgrave & Musgrave (1980:41-48) citado em (1997:36-37), além dos ajustamentos na alocação de recursos e na distribuição de renda, a política fiscal tem quatro objetivos macroeconômicos: manutenção de elevado nível de emprego, estabilidade nos níveis de preços, equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico, que configuram o campo de ação da função estabilizadora.

Em qualquer economia, os níveis de emprego e de preços resultam dos níveis da demanda agregada, isto é, da disposição de gastar dos consumidores, das famílias, dos capitalistas, enfim de qualquer tipo de comprador. Se a demanda for superior à capacidade nominal da produção, os preços tenderão a subir, se for inferior, haverá desemprego.

Mudanças orçamentárias tanto na receita como na despesa podem ser acionadas pela política de estabilização. Exemplos são as mudanças nas alíquotas tributárias com reflexos na quantidade de recursos disponíveis junto ao setor privado, assim como a implantação de programas de obras públicas que visam parcelas desempregadas de mão-de-obra.

Além dos instrumentos fiscais, a política de estabilização utiliza outros de cunho monetário com vistas no controle da oferta monetária, variável de grande importância no alcance dos objetivos de estabilização. A fim de que fosse regulada a oferta de moeda, os governos criaram seus bancos centrais. Entre as principais medidas monetárias podem ser citadas: manutenção de determinados níveis de recursos disponíveis para aplicação pelos bancos, controle da taxa de juros e lançamento de títulos públicos e funcionamento do *open-market*.

3.2 Princípio do Maior Benefício Social

“O melhor plano de finanças é gastar pouco e o melhor tributo será aquele que de menor vulto for”. Essa frase foi dita por Jean Baptiste Say. Ainda hoje há muita gente com essa opinião. Muita controvérsia parte da asserção de que “todo imposto é maléfico, de acordo com Dalton (1960:7)”.

Ainda historicamente, liga-se a idéia a uma suposta distinção entre despesa “produtiva” e despesa “improdutiva”. Imaginavam antigos economistas (entre eles Adam Smith e David Ricardo) que grande parte das despesas privadas – prejudicadas pelos impostos – eram “produtivas”, ao passo que as despesas públicas, custeadas com o resultado da arrecadação, eram “improdutivas”. A única condição econômica da “produtividade” de uma despesa, segundo Dalton (1960:8-9) é sua produção de bem-estar econômico e as despesas públicas para educação e saúde, por exemplo, são, não raro, neste sentido, mais produtivas que certas despesas privadas, em artigos de luxo ou até mesmo para aquisição de novas mercadorias.

Na opinião de Dalton (1960:8-9), há que distinguir, porém, de modo bem claro, entre a verdadeira e a falsa economia; entre gastar o mínimo possível, sem atentar nos resultados conseguidos, e gastar o que for necessário para conseguir os melhores resultados possíveis, ou seja, entre gastar pouco e gastar com acerto.

Dalton afirma que nas finanças públicas há um princípio que não se pode esquecer, que pode-se chamar de princípio do maior benefício social.

Com resultado de todas essas operações de finanças públicas, verificam-se mutações no vulto e na natureza da riqueza produzida, bem como na distribuição dessa riqueza entre indivíduos. Se essas mutações são socialmente benéficas em seus efeitos conjuntos às operações se justificam, do contrário não. Para Dalton (1960:10), o melhor sistema de finanças públicas é o que assegura maior benefício social como resultado das operações que leva a efeito.

Para que se atinja este objetivo, Dalton enumera duas condições principais que são necessárias para um aumento de bem-estar econômico da coletividade: primeiro, melhoria da produção e, segundo, melhoria da distribuição do que for produzido.

A melhoria da produção, por sua vez, se traduz em: 1) aumento do poder produtivo, de modo que se possa obter, por operário, o máximo de produção mediante menor esforço; 2) melhoria da organização da produção, a fim de reduzir ao mínimo o desperdício de recursos econômicos, desperdício que resulta do desemprego e de outras causas; e 3) melhoria da composição ou “padrão” da produção, para melhor atender as necessidades da coletividade.

A melhoria da distribuição se traduz em: 1) redução da grande desigualdade, observada na maioria das coletividades civilizadas, entre as rendas dos vários indivíduos e famílias e 2) diminuição das grandes flutuações que se verificam, com o tempo, na renda de determinados indivíduos e famílias, especialmente nos setores mais pobres da coletividade. É mister, de acordo com Dalton (1960:11), haver menos desigualdade, a fim de que a renda possa ser distribuída, a qualquer momento, de modo mais consentâneo com as necessidades do indivíduo e da família, no momento, e com sua capacidade para bem aproveitá-la.

Menos flutuação significa maior estabilidade através do tempo, na vida econômica da coletividade e, particularmente, nas rendas e empregos dos indivíduos. Mais estabilidade é outro aspecto da melhor organização da produção. De acordo com Dalton (1960:11), é preciso, porém, que seja uma estabilidade em alto nível de emprego e não simplesmente menos flutuação em torno de um nível mais baixo.

3.3 Orçamentos Característicos

Há dois tipos de orçamentos que se contrapõe: o orçamento seqüencial e fragmentado e o orçamento racional-compreensivo.

3.3.1 Orçamento seqüencial e fragmentado

A persistência do orçamento tradicional deve-se em boa parte ao fator inércia. Uma vez estabelecido certo processo, o investimento realizado na sua assimilação por funcionários, governantes e membros do Legislativo é tal que desencoraja o abandono do conhecido por algo novo. O hábito de usar o precedente como ponto de partida para decidir o que fazer no ano seguinte se arraiga, sobretudo por que a inovação gera desconforto e insegurança, além de por em dúvida a sabedoria de práticas passadas. A

resistência à mudança, portanto, tem os seus fundamentos. Para contorná-la, de acordo com Simon et al (1973:69/70), é necessária uma estratégia que encoraje e recompense a adoção do moderno e inovador e que desestimule um comportamento conservador ou rétrogrado.

3.3.2 O modelo racional-compreensivo

O modelo do tipo racional-compreensivo representa uma tentativa de aplicação de elementos da racionalidade econômica ao campo orçamentário. Seu pressuposto básico é o de que as decisões são respostas calculadas para problemas estratégicos. As políticas públicas são, portanto, o resultado de decisões que visam a maximização dos objetivos perseguidos, conforme afirma Souza (1993:133).

3.4 Análise de Custo-Benefício

O orçamento-programa compreende três elementos fundamentais: estrutural, analítico e informativo. O estrutural refere-se às partes que compõem o orçamento-programa, a sua estruturação interna, e a externa, que é a integração do orçamento-programa com outros instrumentos do planejamento. O processo analítico compõe-se de técnicas de análise, que são instrumentos pelos quais se examinam os custos necessários à execução de um programa e à consecução de seus objetivos, bem como a mensuração dos benefícios ou vantagens que daí derivam. O processo informativo consiste num sistema de dados destinados a ministrar informações necessárias para identificar os objetivos possíveis para decidir entre as alternativas que se apresentam e para colher dados que permitam o controle de gastos e resultados.

Para Machado Junior (1973:8), à medida que se busca a integração do orçamento ao planejamento como instrumento para mais eficientemente realizar na prática os planos governamentais, torna-se patente necessidade de algum processo de análise capaz de ajudar o administrador na formulação de decisões, antes que o orçamento seja apresentado em uma forma contábil.

Segundo Prest & Turvey (1994:145) a análise de custo-benefício constitui uma maneira de avaliar a desejabilidade de projetos nos casos em que se precisa adotar uma perspectiva a longo prazo (no sentido de examinar repercussões em futuro próximo e longínquo) bem como um enfoque amplo (no sentido de levar em conta efeitos colaterais de numerosos tipos sobre grande número de pessoas, indústrias, regiões, etc.), isto é, envolve a enumeração e avaliação de todos os custos e benefícios relevantes.

Prest & Turvey (1994:145) afirmam que no século XIX, a análise custo-benefício adquiriu, inicialmente, relevância nos Estados Unidos. Nesse país, a Lei de Rios e Portos de 1902 exigia que uma comissão de engenheiros apresentasse um relatório sobre a desejabilidade de projetos sobre rios e portos elaborados pelo Corpo de Sapadores do Exército, levando o volume do comércio beneficiado e os respectivos custos. Outra lei dispôs ainda que se acrescentasse uma relação de benefícios locais ou especiais como meio que permitisse cobrar aos interesses locais partes dos custos.

A despeito da crescente utilização da análise de custo-benefício, Prest & Turvey (1994:146) relatam que é preciso reconhecer, desde o início, a existência de duas limitações de princípio muito claras. Em primeiro lugar, a análise custo-benefício, da forma geralmente entendida, é apenas uma técnica para tomada de decisões dentro de termos de referências que precisam ser acordados antecipadamente e que envolve uma ampla gama de considerações, muitas delas de caráter político ou social. Em segundo, as técnicas agora desenvolvidas são menos relevantes e úteis para o que se poderiam chamar de decisões de investimentos em grande escala. Se a decisão de investimentos é tão grande em relação a uma dada economia (como, por exemplo, um projeto de grande represa num país pequeno) de forma a alterar a composição relativa da produção e o conjunto de preços relativos em toda a economia, a técnica padrão poderá não ser de muita utilidade.

Para Machado Junior (1973:9) com o auxílio da análise, o político ou o administrador não partirá para ação aconselhada apenas por sua intuição, mas terá um conjunto de elementos que consubstanciará a decisão formulada. Ou, contrariamente, pode o analista chegar a conclusões que desaconselhem seguir o rumo que a intuição do político indicava. Cabe, ao analista ser claro e franco, mostrando-lhe os lados negativos e as circunstâncias imperantes na economia nacional, estadual ou municipal, bem como em face de outros fatores de ordem social, porém não econômica. Entretanto, a decisão final repousa sempre sobre os ombros do político ou do administrador, ao analista compete, salvaguardando sua responsabilidade, acatar a decisão formulada ao nível próprio.

Machado Junior (1973:16) aponta como uma das missões do analista a de procurar novas alternativas no que se refere a objetivos ou a produtos intermediários para consecução dos objetivos dos programas. Pode ser que construir um grande grupo escolar seja uma solução ideal, mas outra alternativa seria construir pequenas escolas nos diversos bairros da cidade. Construir um grande hospital pode ser cotejado com a

construção de diversos ambulatorios. De acordo com o autor, a decisão não pode ficar unicamente na dependência do problema de custo: outros fatores entrarão na análise para o encontro da decisão mais objetiva.

Machado Junior (1973:18) analisa o orçamento em suas várias concepções, quais sejam: “...primeiro, o orçamento deve exprimir um programa em termos de objetivos; segundo, deve ser elaborado à base de análise, em que as alternativas sejam consideradas de modo apropriado; terceiro, as ações governamentais não podem ser vistas isoladas, mas devem compor um sistema; quarto, desde que o orçamento deva exprimir um programa, sujeito a análise, deve também partir de processo amplo e global de planejamento; quinto, desde que, em última análise, o programa exprime-se em um objetivo e, em consequência, para sua realização, alocam-se custos, nada mais elementar que ingressar no campo da análise de custo-benefício.”

Embora o orçamento público seja visto por muitos (Governo Federal, Governos Estaduais, Governos Municipais Bancos e Credores), como uma estratégia decisória por excelência, o fato é que o planejar (realizar estimativas das necessidades a curto e longo prazo) e o político (melhor estratégia que retorne em benefícios para o conjunto da sociedade) enfrentam sérios obstáculos ao tentar distribuir recursos orçamentários escassos. O primeiro deles relaciona-se com as obrigações assumidas em exercícios anteriores, as quais reduzem consideravelmente a discricão das autoridades públicas ao formularem uma política de governo. Pensões, pagamentos de inativos e da dívida pública são alguns itens que anulam as possibilidades de partir-se de um ponto zero quando da escolha de certos rumos de ação.

3.4.1 Princípios gerais

Prest & Turvey (1994:147) enumeram os princípios gerais da análise de custo-benefício.

3.4.1.1 Formulação do problema

Uma vez que a escolha envolve maximização, precisamos discutir aquilo que os responsáveis pelas decisões querem maximizar. Na maioria das análises de custo-benefício examinadas na literatura o objetivo consiste em maximizar o valor atual da diferença entre benefícios e custos, sujeito a algumas restrições

Esta formulação, embora muito geral, permite-nos formular uma série de perguntas, cujas respostas constituem os princípios gerais da análise:

1. Que custos e benefícios devem ser incluídos?

2. De que modo deve ser avaliado?
3. A que taxa de juros deve ser descontada?
4. Quais as restrições relevantes?

3.4.1.2 Relação de custos e benefícios

i) Definição de um projeto

Deve-se observar que se uma autoridade é responsável pela produção dos bens A e B, ao julgar entre projetos de investimentos de diferentes tamanhos relativos à produção do bem A, ela deve levar em conta o efeito do aumento na produção de A sobre a produção de B.

ii) Externalidades

Os patrocinadores de projetos de investimentos públicos devem levar em conta os efeitos externos de seus atos na medida em que eles alteram as possibilidades físicas de produção de outros produtores ou as satisfações que os consumidores podem tirar de determinados recursos; mas não devem levar em conta os efeitos colaterais se esses ocorrerem apenas via preços dos produtos ou fatores.

Um exemplo ocorre nos casos em que a construção de uma represa pela autoridade à montante de um rio impõe a necessidade de mais dragagem pelo organismo situado a vazante. Outro exemplo seria no caso de melhoramento de uma rodovia que resultasse em maior lucratividade das garagens e restaurantes à beira de estrada, contratação de mais empregados por eles. Pagamentos de alugueres mais altos aos proprietários, etc de acordo com Prest & Turvey (1994:148).

iii) Benefícios secundários

O princípio básico pode ser esclarecido tomando-se o caso da irrigação que resulta em aumento da produção de cereais, caso em que os benefícios diretos, ou primário, são medidos como o valor do aumento na produção de cereais, menos o aumento dos custos dos agricultores.

O aumento na produção de cereais envolve um aumento da atividade de comerciantes, firmas de transporte, beneficiadores, padeiros, assim por diante e, daí, afirma-se, implicará aumento de seus lucros. Se a razão entre os lucros totais de todas essas atividades e o valor do cereal na fazenda for de 48%, benefícios secundários da ordem de 48% do valor do aumento no produto dos cereais são creditados ao projeto de irrigação. São chamados de benefícios secundários “decorrentes”. Os benefícios

secundários “induzidos”, por outro lado, são os lucros extras obtidos pelos setores que vendem insumos aos agricultores.

iv) Vida do projeto

A estimativa da duração da vida útil de um projeto é um processo altamente subjetivo, dependendo da duração física do equipamento, de mudanças tecnológicas, modificações na demanda, aparecimento de produtos competitivos, etc.

3.4.1.3 Avaliação de custos e benefícios

i) Os preços relevantes

Segundo Prest & Turvey (1994:151), o princípio essencial é que todos os preços devem ser calculados na mesma base e, por conveniência, isto é geralmente feito ao nível de preços que prevalece no ano inicial.

ii) Bens coletivos

Os preços de mercado evidentemente não podem ser usados para avaliar benefícios que não podem ser vendidos. O argumento básico é que alguns bens e serviços supridos pelo Governo são de natureza coletiva no sentido de que a quantidade fornecida a qualquer membro do grupo não pode variar independentemente. Dando um exemplo, todos os membros da população beneficiam-se com os gastos em defesa, todos os habitantes de qualquer dado distrito com uma campanha de vacinação e todos os navios nas vizinhanças com a existência de um farol, de acordo com Prest & Turvey (1994:155).

iii) Intangíveis

De acordo com Prest & Turvey (1994:155), alguns custos e benefícios (tal como o efeito paisagístico da construção de linhas de transmissão de eletricidade) não podem ser quantificados enquanto outros, embora possam, não podem ser avaliados em qualquer sentido de mercado (como, por exemplo, uma redução em vidas perdidas). Esses custos e benefícios, denominados de intangíveis, precisam ser apresentados aos tomadores de decisão na linguagem que acompanha a aritmética de custo-benefício, visto que não podem ser incorporados à própria aritmética.

3.4.1.4 Escolha da taxa de juros

i) A taxa social de preferência temporal

Alguns autores acreditam que a preferência social temporal atribui mais importância ao futuro do que a preferência temporal privada e que é a primeira a

relevante para determinar a alocação dos recursos correntes da sociedade entre investimento e consumo.

Prest e Turvey (1994:156), por exemplo, sugeriu que o indivíduo era míope no que dizia respeito ao futuro (possuía “faculdade telescópica deficiente”) e que talvez fosse necessária à intervenção governamental para dar peso adequado ao bem estar das gerações ainda não nascidas.

Mais recentemente, outros argumentos foram apresentados, um deles afirma que a preferência de qualquer indivíduo pelo consumo corrente em relação ao consumo futuro, seu ou de seus sucessores, será menor se houver alguma espécie de programa organizado pelo governo para impor sacrifícios a todas as pessoas – ou pelo menos a uma grande parte da população – do que se a solução for deixada ao mercado.

ii) Ajustamento para levar em conta a incerteza

As previsões de incerteza podem ser feitas nas seguintes maneiras: 1) na avaliação dos níveis anuais de custos e benefícios; 2) nas suposições sobre duração de vida; 3) na taxa de desconto. O primeiro é mais apropriado se o risco de dispersão de produtos (ou insumos) é irregular e não regularmente distribuído no tempo. Se o principal risco é quanto ao prazo de duração do empreendimento, necessita-se do segundo tipo ajustamento. A terceira correção, um prêmio sobre as taxas de desconto, é apropriado quando a incerteza é estritamente uma função multiplicadora do tempo, conforme ilustra Prest & Turvey (1994:157)

iii) Princípios *versus* prática

Discussões sobre taxas sociais de preferência temporal, custo de oportunidade, etc., não se aplicam com grande sucesso na maioria dos trabalhos empíricos e não pudemos descobrir quaisquer casos onde por acaso tenha havido aplicação realmente convincente de tais idéias. Prest & Turvey (1994:157) conclui que a escolha das taxas de juros deve forçosamente continuar a ser um julgamento de valor.

Tampouco as idéias sobre a previsão de mudanças futuras nas taxas de juros parecem despertar muita atenção. De acordo com Prest e Turvey, o procedimento mais comum consiste em selecionar uma taxa ou taxas na base das vigentes na ocasião para o cálculo dos valores correntes.

3.4.1.5 Limitações relevantes

De acordo com Prest & Turvey (1994:158), em primeiro lugar, há limitações físicas. Nos casos em que a escolha deve ser feita entre diferentes projetos, ou no

tocante o tamanho e oportunidades de um deles, as restrições externas físicas podem ser igualmente relevantes.

Há também as limitações legais. O que se fizer deve encartar-se no contexto da lei, o que pode afetar o caso de numerosas maneiras, como por exemplo, o direito de acesso, o tempo necessário à realização de inquéritos públicos, a fixação regulamentada de preços, etc. Segundo Prest & Turvey (1994:158), temos também as limitações distributivas e orçamentárias, que necessitam de discussão mais ampla.

i) Limitações distributivas

A idéia de que a escolha entre projetos deve ser feita exclusivamente sobre o fundamento da “eficiência econômica” porque quaisquer efeitos desfavoráveis sobre a distribuição da renda podem ser compensados, levando-se alguns dos que ganham a compensar alguns dos que perdem, raramente é aplicável na prática, de acordo com Prest & Turvey (1994:158).

Qualquer que seja a razão, a política de preços adotada afetará o produto do projeto e, conseqüentemente, os seus custos. O pedágio numa rodovia, por exemplo, afetará o volume de tráfego e isto pode influenciar a largura apropriada à qual a estrada deve ser construída. Por conseguinte, os benefícios e custos não são independentes da política de preços.

3.4.1.6 Considerações finais

Acredita-se que o método mais comumente utilizado nos casos em que os projetos envolvem apenas custos e benefícios expressos em termos monetários consiste na verificação do valor atual dos benefícios, menos os custos.

Segundo Prest & Turvey (1994:160), pode-se estabelecer diferentes critérios para seleção dos projetos:

1. selecionam-se todos os projetos onde o valor atual dos benefícios exceda o valor atual dos custos;
2. selecionam-se todos os projetos onde a razão entre o valor atual dos benefícios e o valor presente dos custos exceda a unidade;
3. selecionam-se todos os projetos em que a anuidade constante, como mesmo valor atual como benefício, excede a anuidade constante (da mesma duração) com o mesmo valor atual como custo;
4. selecionam-se todos projetos em que a taxa interna de retorno excede a taxa de desconto escolhida.

Em resumo, Hinrichs (1974:22) afirma que a análise de custo-benefício apresenta algumas dificuldades passíveis de ocorrer como, por exemplo, a confusão inerente à classificação do que são meios e do que são fins e a consideração de que um objetivo pode consistir em não revelar objetivos. Ele, ainda, defende que, uma vez estabelecidos, os objetivos têm limitações quanto a sua execução, que podem ser de ordem física, legal, administrativa, distributiva, política, financeira, tradicionalista, social e religiosa.

Vários autores apresentam algumas dificuldades que são enumeradas:

- Há dificuldades em atribuir números aos objetivos e comparar esses valores para diferentes pessoas com diferentes gostos, de acordo com Hinrichs (1974:20).

- Muitos dos programas apresentam benefícios de difícil mensuração. Por exemplo, como medir a eficácia de um programa de educação? Neles, incorrem-se em custos de curtos e longos prazos de difícil estabelecimento, de acordo com Boiteaux (1978:29).

- Dentro do processo de análise de custo-benefício há controvérsias em relação à determinação dos preços dos insumos e dos produtos e à escolha da taxa de desconto mais adequada, de acordo com Hinrichs (1974:20).

4. CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

As idéias de acompanhamento e controle estão associados à de avaliação, é para avaliar o desempenho e a eficiência dos órgãos da Administração que se institui, em última análise, um sistema de controle orçamentário.

4.1 Tipos de Controle na Administração Pública

Na Administração Pública Federal, o controle se caracteriza em interno e externo conforme a Constituição Federal de 1988, no art. 70, “a fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituído por lei”. Essa classificação é a que consta em todas as normas legais, e se constitui num enfoque relativo ao órgão controlador.

4.1.1 Enfoques essenciais

Controle, em termos de administração pública, segundo Meirelles (1978:618), é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

Segundo Piscitelli (1988:33), são quatro os enfoques essenciais de um sistema de controle, na Administração Pública:

1. a revisão, a verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legal;
2. a eficiência, que concerne aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos;
3. a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e
4. a avaliação dos resultados, o julgamento da própria administração.

O primeiro dos enfoques é praticamente o único que tem sido levado em conta pelos controles internos (ou administrativo, numa concepção clássica) e externo (ou legislativo), tangenciando-se, apenas, o segundo e o terceiro. Sem dúvida, o aperfeiçoamento e adequação da Contabilidade Pública são fundamentais para a implementação do segundo; a falta de um sistema de Contabilidade de Custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo. O sucesso no que tange ao terceiro dos enfoques terá suporte no acompanhamento

físico-financeiro das atividades e projetos, naturalmente conjugado com o anterior. O quarto é o mais complexo e discutido, por envolver o próprio questionamento dos objetivos e diretrizes definidos – e não apenas o seu cumprimento – deve constituir prerrogativa exclusiva do Congresso Nacional, como órgão político de acordo com Piscitelli (1988:33).

Piscitelli (1988:34), distingue três conceitos aplicados aos sistemas de controle:

1. eficiência, como o máximo aproveitamento dos insumos necessários às operações;
2. eficácia, como o cumprimento das metas propostas; e
3. efetividade, como o alcance dos resultados esperados como consequência da ação do órgão ou entidade em termos de benefícios para a comunidade.

Enquanto a eficiência e a eficácia estão mais ligadas a aspectos tangíveis, mensuráveis objetivamente, a efetividade diz respeito a aspectos de natureza política, além das possibilidades operacionais dos controles referidos, pois representa a significação dos objetivos propostos em função dos resultados esperados em benefício da comunidade de acordo com Piscitelli (1988:34).

4.1.2 Controle técnico e controle político

De acordo com Piscitelli (1988:37), enquanto o controle técnico vai verificar a existência de recursos para determinado tipo de dispêndio, a autorização para a sua realização, o cumprimento das formalidades legais para a sua consumação, a efetiva execução da operação e a respectiva contraprestação em bens ou serviços, o controle político verificará se o dispêndio deveria ter sido realizado, se correspondia à melhor opção, qual o melhor modo de realizá-lo e seu efetivo grau de prioridade.

4.2 Controle da Execução Orçamentária

Segundo Silva (1993:350), a técnica orçamentária adotada define efetivamente as finalidades do controle da execução do orçamento.

Desse modo, as finalidades do controle da execução do Orçamento-Programa não podem ser as mesmas do controle da execução do Orçamento Tradicional. Naquele predomina o fim substancial no sentido da verificação dos resultados em face dos objetivos que se propôs a alcançar. Enquanto no segundo sempre se deu importância ao controle formal no sentido da verificação do respeito às determinações parlamentares de acordo com Silva (1993:350).

Na técnica do Orçamento-Programa, não se despreza o controle formal, apenas não se lhe dá a proeminência que se lhe reconhecia antes.

4.2.1 O controle no direito orçamentário brasileiro

No direito orçamentário brasileiro, sistemas de controle são os modos pelos quais eles se exercem por órgãos externos ou internos da administração controlada.

A base da distinção é o artigo 70 da Constituição vigente. Mas a Lei nº 4.320 de 1964, nos seus artigos 76 a 82, já consignava ao regular o controle interno e o controle externo. A Constituição trouxe grandes aperfeiçoamentos a esses institutos de fiscalização financeira e orçamentária, estabelecendo no caput do artigo 70:

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional 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.”

Enquanto a Constituição anterior enfatizava a fiscalização financeira e orçamentária, a atual ampliou o conceito, passando a abranger, também, as áreas operacional e patrimonial, além de cobrir de forma explícita, o controle da aplicação de subvenções e a própria política de isenções, estímulos e incentivos fiscais. Ficou demonstrado, igualmente de forma clara, a abrangência do controle constitucional sobre as entidades de administração indireta, questão controversa na sistemática anterior.

Especificamente no plano orçamentário, as áreas centrais de atenção do controle estão definidas no artigo 75 da Lei nº 4.320/64:

O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I. a legalidade dos atos 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.

Os itens I e II caracterizam os aspectos jurídicos-legais do controle orçamentário, de longa tradição, conforme já visto. O item III, por seu turno, representa uma evolução nas concepções do controle, possibilitada pelas modernas formas de estruturação do orçamento. Obviamente, o orçamento tradicional não permitia o

controle do cumprimento do programa de trabalho, já que não o expressava, de acordo com o parágrafo único do art. 79 da Lei nº 4.320/64, “Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade”.

4.2.1.1 O controle externo

O exercício do controle externo é da competência do Poder Legislativo que conta para tal com o auxílio dos Tribunais de Contas. A Constituição de 1988, de forma mais detalhada que qualquer outra, assim explica as atribuições do Tribunal de Contas da União:

- I. apreciar as contas prestadas atualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar do seu recebimento;
- II. julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III. apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- IV. realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão Técnica ou inquérito, inspeções e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, demais entidades referidas no inciso II;
- V. fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI. fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII. prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

- VIII. aplicar aos responsáveis em caso de ilegalidade de despesas ou irregularidades de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX. assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X. sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI. representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Essas disposições constitucionais amplamente assentadas nos aspectos adjetivos da gestão pública consagram o estabelecido pela Lei nº 4.320/64 em seu artigo 81: “O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da lei de Orçamento”.

De acordo com Giacomoni (1997:235), tanto a Lei Maior como a Lei básica do orçamento (Lei nº 4.320/64) mostram claramente que as questões centrais de interesse do controle externo são os aspectos legais ligados à questão dos dinheiros públicos e à observância dos limites financeiros consignados no orçamento.

4.2.1.2 O controle interno

A Constituição de 1988 define assim os objetivos principais do controle interno:

- 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.

Novamente aqui, a Constituição de 1988 chegou a dispositivos mais aperfeiçoados do que aqueles da Constituição anterior. Em primeiro lugar, porque obriga os três poderes a manter controle interno e não só o Executivo como na Emenda

Constitucional nº 1 de 17 de outubro de 1969; e, especialmente, porque determina a realização de avaliações relativamente ao cumprimento dos objetivos e metas constantes dos diversos instrumentos de planejamento: plano plurianual, programas e orçamentos.

4.3 Avaliação do Desempenho Governamental

O controle gestorial através de relatórios e orçamentos reflete o esforço contínuo para se obter informações sobre o desempenho organizacional e para avaliá-lo. Esse esforço é particularmente importante nas organizações públicas, pois não há um sistema de preços para orientar os administradores e o meio político lhes envia muitos sinais freqüentemente contraditórios, segundo Graham & Hays (1994:206).

Graham & Hays (1994:206), afirmam que o controle organizacional através de informações de relatórios e orçamentos disponíveis a estranhos é importante para uma sociedade democrática, pois é a maneira como as organizações públicas podem ser levadas a se mostrar mais responsáveis para com a legislatura, os executivos e o público em geral.

Graham & Hays (1994:207), ainda relatam que além das metas estratégicas, o processo de controle ocupa-se em avaliar a realização de objetivos. 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.

A direção e a coordenação eficientes do trabalho de uma unidade exigem que o administrador obtenha informações contínuas sobre os resultados dos esforços da organização para alcançar seus objetivos. Essas informações são chamadas *feedback* e constituem a base de uma abordagem sistemática do controle.

O autor chama a contínua interação entre informação e ação da administração de sistema de monitoração de desempenho. Um elemento crítico dos sistemas de monitoração do desempenho é o desenvolvimento de medidas de desempenho. Encontrar fontes de dados e métodos adequados de mensurar o desempenho são problemas constantes. Uma forma de fazê-lo é através de conceitos contábeis e definições orçamentárias da atividade organizacional. Este é um dos objetivos deste trabalho, expondo alguns modelos e métodos desenvolvidos por estudiosos da matéria, como forma de auxiliar o trabalho de auditores e administradores, utilizando-se do enfoque racional do controle aplicado ao controle orçamentário.

É importante também, a existência de um sistema de contabilidade que possibilite informações consistentes e de um sistema de medidas de padrões de desempenho, sem os quais dificilmente a administração consegue controlar e avaliar a execução do seu orçamento, segundo Reis (1986:5-6).

Reis afirma que um sistema de avaliação de desempenho tem por fim:

- a. certificar-se até que ponto metas e objetivos entregues a responsabilidades da direção foram cumpridos;
- b. investigar e identificar as causas dos desvios detectados em relação aos padrões de desempenho estabelecidos;
- c. providenciar soluções adequadas a cada caso, no sentido de corrigir os desvios detectados;
- d. sugerir medidas que motivem a melhoria do desempenho;
- e. permitir que comparações estejam entre os vários setores da organização.

Vários métodos podem ser empregados no controle e avaliação da execução das ações planejadas, os quais podem ser agrupados como quantitativos e não quantitativos. Os quantitativos são aplicados geralmente na direção ou supervisão da força de trabalho. Os demais, baseados em padrões de desempenho, previamente estabelecidos a aferir a eficiência e eficácia dos resultados das ações executadas pela entidade, conforme relata Reis (1986:6).

Os padrões de desempenho sempre oferecem uma base para comparações entre o desempenho efetivo e o planejamento, dos quais surgem as variações, negativas ou positivas, que de uma forma ou de outra afetarão o resultado.

Segundo Reis na fixação dos padrões de desempenho para determinada atividade, certas dificuldades deverão ser consideradas, tais como, o envolvimento de mais de um objetivo que obrigará a administração a fazer uma combinação dos padrões. A medição quantitativa de certos objetivos é outra dificuldade, que obriga a administração a adotar medidas de caráter subjetivo.

4.3.1 Avaliação orçamentária

Uma concepção do controle pode ser conceituada, segundo a OEA (1975:50).

A avaliação orçamentária é a parte do controle orçamentário que analisa a eficácia e eficiência dos cursos de ação cumpridos e proporciona elementos de juízo aos responsáveis da gestão administrativa para adotar as medidas tendentes à consecução de seus objetivos e à otimização do uso dos recursos colocados à sua disposição, o que contribui para realimentar o processo de administração orçamentária.”

Esta definição traz dois critérios de análise, eficiência e eficácia que são conceituados a seguir.

- Análise da Eficiência

O teste da eficiência na avaliação das ações governamentais busca considerar os resultados em face dos recursos disponíveis. Busca-se representar as realizações em índices e indicadores, para possibilitar comparação com parâmetros técnicos de desempenho e com padrões já alcançados anteriormente. Tais medidas demonstram a maior ou menor capacidade de consumir recursos escassos, disponíveis para a realização de uma tarefa determinada. Ou, em outras palavras, indicam a justeza e propriedade com que a forma de elaboração de determinado produto final foi selecionada, de modo a que se minimize o seu custo respectivo, de acordo com Ramos (1978:44).

- Análise de Eficácia

A avaliação da eficácia procura considerar o grau em que os objetivos e as finalidades do governo são alcançados dentro da programação de realizações governamentais. Segundo Ramos (1978:44),

“(...) tal tipo de mensuração teria um real aproveitamento no acompanhamento e avaliação de propostas orçamentárias formuladas e na alocação de recursos humanos, materiais e monetários, aos diversos programas e atividades em andamento, visando, especificamente, à consecução dos objetivos colocados pelo governo em cada programa ou atividade.”

- A Efetividade e as Limitações da Eficiência / Eficácia

Segundo Motta (1972:42) citado por Giacomoni (1997:239), almejar apenas as metas da eficiência e eficácia significa, geralmente, criar instituições fortes e estáveis, mas que não promovam, com maior ênfase, os objetivos do desenvolvimento econômico-social.

Ainda segundo o entendimento de Motta, a eficiência e eficácia são critérios de avaliação do desempenho organizacional interno e externo, mas sempre a partir do interesse da organização pública em re-hierarquizar os objetivos. Coloca-se em primeiro lugar os seus próprios interesses organizacionais, e em segundo lugar aqueles desenvolvimentistas que justificam sua criação, o critério da efetividade assume assim decisiva importância no contexto da avaliação.

A evidência de que não se justifica realização eficiente e eficaz de empreendimentos não desejáveis traz a questão da hierarquia entre esses critérios. Na realidade essa dificuldade inexistente, pois cada critério centraliza as atenções de diferentes escalões governamentais. Assim, a avaliação da eficiência é do interesse primeiro das unidades executoras, a da eficácia compete aos escalões dirigentes, centrais e setoriais; e a efetividade cabe ao nível mais elevado do governo, de acordo com Boiteaux (1978:67).

Esses indicadores e metas físicas são previstos na Legislação Orçamentária, como pode ser observado:

De acordo com o art. 79 da Lei 4.320/64:

“Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá ao controle estabelecido no inciso III do art. 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.”

4.3.2 Avaliação no orçamento-programa

No conceito de Reis (1986:2), o orçamento deve refletir o planejamento em que figuram estratégias e políticas objetivas e metas, conjugadas com os recursos financeiros, materiais, técnicos e humanos, que lhes possibilitem a consecução das finalidades da instituição. Isto significa que o orçamento faz a ligação entre o planejamento e as finanças.

O plano de operações é expresso por meio do orçamento; para o administrador, orçamento significa planejamento fiscal, prestação de contas do dinheiro gasto e monitorização dos custos para assegurar que ele seja gasto para as finalidades pretendidas pela legislatura ou conselho, segundo Graham & Hays (1994:206).

O Estado ao planejar as ações e fazê-las refletir através do seu orçamento, busca com isto ser eficiente e eficaz nas soluções dos problemas relacionados com as necessidades coletivas, públicas e administrativas.

No Orçamento-Programa são as metas propostas que constituem o interesse do acompanhamento e do controle da execução orçamentária. Sem que haja programas, projetos e atividades com as respectivas metas quantificadas, não há controle possível senão o de caráter jurídico-contábil.

De acordo com Mello (1971:50) as idéias de acompanhamento e controle estão associados à de avaliação, pois é para avaliar o desempenho e a eficiência dos diversos

órgãos da Administração que se institui, em última análise, um sistema de controle orçamentário.

Mello (1971:50), relata que o sistema de controle e avaliação deve ser tal que permita determinar a situação dos programas, desdobrados em seus projetos e atividades e, conseqüentemente, aperfeiçoar o processo de tomada de decisões, visando a melhorar a eficiência das unidades administrativas e dos programas. Para tanto, é necessário que o controle seja realizado concomitantemente com a execução do orçamento

De acordo ainda com Mello (1971:51), a avaliação deve fornecer informações fidedignas e consentâneas com os acontecimentos, através de um sistema de boletins padronizados, segundo os quais se possa obter respostas às seguintes perguntas:

Sobre o programa da unidade:

- A unidade administrativa está atingindo os objetivos para que foi criada?
- O objetivo está sendo atingido no ritmo previamente planejado?
- Deve-se manter a atual ênfase nos vários aspectos do programa, ou deve ela ser alterada?

Sobre o trabalho da unidade:

- Durante o período de tempo, o trabalho que vem sendo executado é suficiente para completar a carga de trabalho programada?
- A carga de trabalho está sendo executada de acordo com o cronograma traçado?
- Os resultados produzidos pelos vários tipos de trabalho são os resultados esperados?

Sobre os recursos da unidade:

- Os fundos alocados e gastos estão em estreita relação com as necessidades correntes?
- O pessoal está sendo utilizado em toda a sua capacidade e de modo completo?
- O pessoal está perfeitamente distribuído em razão da carga de trabalho?
- Os materiais, equipamentos, terrenos, edifícios, estão sendo utilizados com propriedade e sem ociosidade?

Estas questões respondidas adequadamente, afirma Mello, permitirá à Administração controlar a execução dos programas, determinar o grau de eficiência e produtividade de cada unidade administrativa, bem como melhorar a eficácia do governo nos orçamentos futuros.

Como já foi salientado o trabalho, até a década de 1960, o orçamento público em todas as esferas governamentais, além da despadronização, não enfatizava objetivos, ações, ou seja, não refletia um planejamento. A ênfase era nos gastos que a unidade governamental teria de realizar através de seus órgãos. Com a adoção do Orçamento-

Programa, houve um enfoque gerencial cuja característica principal é auxiliar os administradores na avaliação da eficiência operacional das unidades organizacionais, Segundo Ramos (1978:11).

4.4 Mensuração das Operações Governamentais

O acompanhamento e controle do orçamento têm por objetivo medir o trabalho e seus resultados, estabelecendo relações ligadas ao emprego dos recursos e metas alcançadas, tendo em vista, segundo Stephanes & Ferreira (1978:69):

- a verificação da produtividade obtida;
- a apuração dos graus de eficiência e eficácia da estratégia e da metodologia aplicada;
- a propriedade do instrumental e da força de trabalho utilizado; e
- os resultados obtidos em confronto com os recursos financeiros aplicados e o tempo gasto para a obtenção destes resultados.

De acordo com o manual da Nações Unidas (1971:127), os objetivos básicos da mensuração são:

“(...) medir fisicamente o trabalho e seus resultados estabelecer relações pertinentes com o emprego dos recursos a fim de obter dados que sejam úteis para formular e apresentar as propostas orçamentárias, dotar pessoal e distribuir fundos aos órgãos encarregados de executar os planos aprovados, e verificar o progresso alcançado na consecução dos objetivos da política e metas dos programas e trabalhos. Tais medidas contribuem para modificar os planos e programas de modo que a administração possa adapta-los às exigências conjuntural face, também, a acontecimentos imprevistos. Além disso, servem para comparar as realizações de operações semelhantes e avaliar a eficiência relativa de unidades administrativas, de práticas e métodos.”

Para Machado Junior (1977:127), o emprego do orçamento por programas e realizações supõe a mensuração do rendimento do trabalho de modo a auxiliar a reforçar o processo de tomada de decisões nos diversos níveis da administração pública. Os objetivos básicos são verificar o progresso alcançado na consecução dos objetivos de política e metas dos programas. Tais medidas contribuem para modificar os planos e programas de modo que a administração possa adapta-los às exigências conjunturais. Além disso, servem para comparar as realizações de operações semelhantes e avaliar a eficiência relativa de unidades administrativas.

Um sistema de mensuração tem por fim, de acordo com Reis (1986:12):

- estabelecer base física para a estimativa das despesas;
- permitir, em termos físicos, conhecer a carga de trabalho a realizar;
- permitir controle operacional mais preciso e comparar as realizações físicas com os desembolsos de dinheiro;
- facilitar o ajustamento dos planos às contingências da execução;
- reforçar o processo de tomada de decisões nos diferentes níveis de governo;
- possibilitar o intercâmbio de informações entre os sistemas de planejamento e o de finanças;
- permitir melhor conhecimento em termos quantitativos das metas governamentais.

Segundo Reis (1986:20), dois tipos de problemas surgem quando se pretende mensurar as atividades governamentais para fins orçamentários:

1. determinar as unidades de medida para a quantificação das metas pretendidas;
- e
2. estabelecer a relação entre a meta e os meios para a sua consecução.

O item 1 está relacionado à escolha das unidades de medida, o cerne de qualquer sistema de mensuração para controle e avaliação do desempenho. O item 2 está relacionado ao método escolhido para implantação de um sistema de mensuração.

Para um adequado controle, utilizando-se o conceito de eficiência, faz-se necessário a implantação de centros de custos, consideradas as responsabilidades dentro do sistema para que os projetos e atividades desenvolvidas na realização dos seus respectivos planos de trabalho possam ter seus custos apurados, de acordo com Stephanes & Ferreira (1978:70).

4.4.1 Níveis de mensuração

Segundo Ramos (1978:70), quando se tenta implementar um sistema de mensuração para avaliar o desempenho de unidades governamentais da Administração Pública, cumpre distinguir preliminarmente a que níveis de organização o sistema pretende atingir.

- Nível executivo

No nível executivo, a mensuração visa acompanhar o trabalho desenvolvido no âmbito de atividades e projetos. Os resultados desses são, quase sempre, produtos intermediários que concorrem para as metas dos programas, daí a importância da sua medição. Além disso, nesse nível é possível a realização do acompanhamento dos custos de cada etapa do trabalho, o que dá indicações sobre a eficiência com que os setores executivos se desempenham.

De acordo com Ramos (1982:165), dentro da estrutura administrativa, a atenção do nível organizacional mais baixo se volta, principalmente, para a eficiência do trabalho realizado e para sua produtividade relativa, ou seja, há, nesse caso, um interesse pelo controle operacional, isto é, quanto à mensuração do trabalho desenvolvido para a consecução de uma tarefa específica.

- Nível intermediário

No nível intermediário, as atenções se dirigem especialmente para a produtividade das unidades subordinadas, com interesse secundário quanto à forma pela qual o trabalho está sendo desenvolvido. Nesse nível, maiores validades apresentam as medidas destinadas a suprir informações para o controle gestorial. Tais medidas, além de possibilitar a revisão dos programas implementados, examinando se foram cometidos desvios de rumos anteriormente traçados, permitem que se faça a mensuração da produtividade com que um determinado programa ou tarefa está sendo desenvolvido, comparando os padrões de realização com índices obtidos na execução de programas similares, conforme Ramos (1982:166).

No plano intermediário a mensuração é feita com base nos resultados dos programas. Na etapa de elaboração orçamentária, aos programas são imputado metas ou produtos representativos das atribuições substantivas da unidade ou instituição. Durante a execução e especialmente na avaliação final do orçamento, a mensuração indicará se os produtos foram ou não alcançados. Essa será uma medida da própria eficácia da instituição.

- Nível superior

Ramos (1982:166), relata que nível superior da administração, por sua vez, atenta primordialmente para a qualidade da produção de bens e serviços, em função das metas estabelecidas pelas diretrizes de Governo e para o impacto dessas realizações nos objetivos mais amplos da política governamental

Nos níveis superiores do governo, as decisões sobre o empreendimentos e prioridades resultam de concepções globais de desenvolvimento econômico e social, e são marcadas fortemente pela filosofia política predominante. Nesse nível, os indicadores globais não são em grande número, prevalecendo aquelas ligadas aos resultados econômicos – renda per capita, por exemplo – os quais, sabe-se nem sempre têm como consequência os melhores resultados sociais. A importância da mensuração está na razão direta da sua representatividade.

Ao nível de decisão mais alta, interessa obter duas espécies de informação distintas. Primeiramente, aquelas referentes à mensuração dos custos e benefícios sociais colhidos pela execução de um programa determinado, selecionado dentre diversos programas alternativos de ação. Tais elementos proporcionam *feedback* à função de planejamento. Entretanto, da mesma maneira que o nível gerencial intermediário, o nível de decisão superior não pode prescindir de informações sobre o desempenho incorrido pelos segmentos administrativos que supervisiona, segundo Ramos (1982:166). Deve ficar claro que cada nível de decisão possui interesses diferentes quanto à mensuração das atividades desenvolvidas em uma unidade administrativa. A cada nível administrativo corresponde um conjunto de elementos informativos, cada qual dotado de composição específica, e destinado a satisfazer as necessidades de gestão e controle das operações supervisionadas em cada degrau hierárquico da organização, de acordo com Ramos (1982:166)

O Quadro 9 mostrado abaixo, relata as características principais dos níveis de mensuração.

Quadro 9 – Características principais dos níveis de mensuração.

Níveis de Mensuração	1. Função	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Custo/Benefício ▪ Determinar as vantagens sociais e econômicas ▪ Nível decisório: alto nível político
	2. Programa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Produtividade ▪ Determinar o produto fornecido (ou a ser fornecido) ao público ▪ Nível decisório: alto nível administrativo ▪ Unidade de medida: expressão do produto ou meta; unidade de resultado
	3. Atividade ou Projeto	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Eficiência ▪ Determinar o esforço desenvolvido para obtenção do resultado final ▪ Nível decisório: nível médio administrativo ou de execução ▪ Unidade de medida: expressão do esforço realizado; unidade de volume de trabalho

Fonte: Machado JR. (1977:105).

4.4.2 Unidades de medida na mensuração das operações

- Produto final

Segundo Ramos (1982:168), de um modo genérico, os programas de governo se concretizam em decorrência da execução de diversas tarefas, que constituem o trabalho necessário à obtenção dos produtos finais, colocados posteriormente à disposição do público.

Quando se mede o produto de uma repartição pública, objetiva-se obter uma indicação de quantidade de serviços por ela produzidos. Esta quantidade é determinada pelo número de unidades de serviço entregues pelo órgão aos usuários externos. A questão de mensuração de produtividade de uma organização envolve a mensuração física bastante precisa quanto aos produtos finais da organização, isto é, bens e serviços produzidos para utilização externa.

- Trabalho não mensurável

Uma das primeiras considerações que se devem fazer, na preparação de um sistema de relatórios, é o reconhecimento de que nem todas as operações governamentais são igualmente susceptíveis de mensuração física. A mensuração válida de produtos finais de organizações nem sempre é possível, seja porque a natureza e a qualidade do produto está sujeita a mudanças rápidas, seja porque esse produto final não pode ser adequadamente definido. Em alguns casos, o número de empregados ou outros recursos deixam de ser governados pelo volume de trabalho e ficam sujeitos a fatores diversos. Quando se apresentam tais condições se torna impraticável elaborar índices de rendimento para certas categorias de trabalho de maneira apropriada.

De acordo com Giacomoni (1994:158), qualquer instituição ou unidade organizacional existe para viabilizar determinadas realizações (produtos) utilizando para isso de uma variada gama de recursos (insumos). Medindo os insumos e os produtos, o sistema de mensuração realiza comparações e cria medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisões dentro do processo orçamentário.

As unidades de mensuração são de dois tipos principais: unidade de insumo e unidade de produto. Esta última, por sua vez, classifica-se em unidade de produto intermediário e unidade de produto final. A distinção entre produto intermediário e produto final é importante tendo em vista as necessidades dos diferentes níveis de mensuração.

Na determinação das unidades de medidas, para Reis (1986:21-22), algumas características deverão ser observadas no sentido de facilitar a ação das mesmas:

- ser contável;
- ser expressa em trabalho a realizar;
- ser adaptável à estrutura do Orçamento-Programa;
- refletir mudanças no volume de trabalho;
- ser expressa em terminologia familiar;
- ser consistente em longo período de tempo;
- ser relacionada com a meta do projeto ou da atividade;
- permitir comparações entre o trabalho a realizar e o realizado;
- ser adequada aos serviços de auditoria. Esta propriedade está relacionada claramente com o controle.

De acordo com o Manual de Orçamento por Programas da Nações Unidas (1971:160), é fundamental à idéia da mensuração física a necessidade de identificação de unidades de trabalho que expressem realizações físicas de tal maneira que dê maior força ao controle administrativo, ajude no aperfeiçoamento de práticas e rotinas de operações e indique a base para o trabalho de planejamento e de determinação das exigências para cumprimento dos programas.

Para medir a realização de um programa, é útil dispor de unidades de medida em termos de produto final. Para os efeitos da avaliação orçamentária requer-se identificar, além disso, unidades de insumos com o grau de avanço do processo de execução de um programa, atividade ou projeto, para efeitos de poder medir a eficiência no uso dos recursos, segundo a Organização dos Estados Americanos (OEA) (1975:4-5).

Apresentam-se alguns exemplos de unidades de medidas aplicadas aos programas, projetos e as atividades e unidades de trabalho em certos programas, respectivamente, Quadros 10, 11 e 12, apresentados nas páginas seguintes.

Quadro 10 – Exemplos de unidades de medida para programas.

Unidades de Medida Programa	De Volume de Trabalho	De Produto Final	De Realizações
Educação Secundária	número de hora/aula	número de alunos formandos de educação secundária	Porcentagem de redução do déficit educacional médio. Porcentagem de redução do analfabetismo
Alfabetização	número de horas/alfabetização	número de pessoas alfabetizadas	Porcentagem de redução do analfabetismo
Recuperação da Saúde	número de horas/atenção médicas	número de doentes com alta hospitalar	Porcentagem de redução do índice de mortalidade

Fonte: adaptado de Organização dos Estados Americanos (1971:5-6).

Quadro 11 – Unidades de medida para projetos e atividades

Projetos	Unidades de Medida
01- Construção de x Km de rodovias	Km
02- Construção de x salas de aulas	Sala de aula
03- Treinamento de x professores	Professor a treinar
04- Instalação de x Km de rede de iluminação pública	Km de rede
05- Reflorestamento de x m ²	m ²
06- Instalação de biblioteca	Leitor a atender
Atividades	Unidades de Medida
01- Manutenção da Guarda Municipal	Logradouro a vigiar
02- Manutenção da bolsa de estudo	Bolsas de estudo a distribuir
03- Manutenção do cadastramento imobiliário	Cadastramento de x imóveis
04- Manutenção dos serviços do gabinete do secretário Y	Trabalho não mensurável
05- Conservação de ruas e avenidas	X km a conservar

Fonte: Reis (1986:23-24).

Quadro 12 – Determinação de unidades de trabalho em certos programas.

	Organização	Programa	Projeto/Atividade	Unidade de Trabalho
Educação	Diretoria de Escolas Públicas	Educação Vocacional	1- Ensino comercial e industrial	Estudante matriculado
			2- Ensino agrícola	Estudante matriculado
			3- Ensino da pesca	Estudante matriculado
	Bibliotecas Públicas	Administração de Bibliotecas e Arquivos	1- Serviço de Extensão Bibliográfica	Número de pessoas atendidas
			2- Serviço nacional de bibliotecas	a) Número de livros e documentos classificados e processados b) Números de pessoas atendidas
			3- Administração Geral	Índice de emprego e despesa por homem-ano
Saúde	Operações de campo	Serviços de saúde no campo	1- Unidades de saúde no campo	Unidade operada
			2- Serviços odontológicos	Paciente atendido
			3- Serviços de higiene social	Caso atendido
			4- Saneamento do meio ambiente	Pessoas atendidas inspeções efetuadas
		Serviço hospitalar	1- Administração de hospitais especiais	Número de leitos gratuitos
			2- Administração de hospitais especiais	Paciente/dia a) maternidade b) crianças c) Doentes mentais d) Ortopedia e) Doenças contagiosas
			3- Escola de Enfermagem	Pessoa treinada
			4- Lavanderia	Material lavado
	1- Administração Geral		Índice de emprego e despesa por homem-ano	
	Diretoria de Laboratórios e pesquisas	Análise, produção e pesquisa de laboratório	2- Exames patológicos e microbiológicos	Número de exames realizados
			3- Pesquisa de laboratório	Número de estudos de pesquisa realizado
			4- Análise química sanitária	Exames realizados
			5- Produção de vacina	Centímetros cúbicos manufaturado

Fonte: Adaptado de Apêndice M. Nações Unidas (1971:162).

Observou-se por meio dos diversos quadros, as variadas formas de mensurar a atividade governamental. Deve-se atentar, principalmente para o quadro 10 e 11, onde a unidade selecionada em cada um dos níveis subsidiários deve agregar-se de modo apropriado à unidade do próximo nível mais elevado.

4.5 Auditoria Governamental

Segundo Rodrigues (1975:11), a auditoria como atividade, surgiu quando no século XIX foram criados os Institutos de “Chartered Accountants” da Inglaterra, do País de Gales, Escócia e Irlanda. Muito antes, porém, no século VI A.C., Ciro, O Grande, rei dos persas, estabeleceu os fundamentos da organização imperial. A ele atribuem-se diversas inovações, entre elas um sistema de fiscalização, a de inspeção “in

loco” das províncias, com os fiscais, antecessores dos atuais auditores, que eram denominados “os olhos e os ouvidos do rei”.

De acordo com Rodrigues (1975:11), a denominação da atividade de auditoria não é pacífica, se fala em controle, em revisão, em censura de contas, em intervenção de contas, em contadoria pública, em auditoria e em perícia. O controle tem um sentido amplo, que transcende o campo contábil, financeiro e orçamentário.

Segundo Bugarin (1995:48), a auditoria governamental atua tanto no âmbito do controle interno como no âmbito do controle externo.

Bugarin descreve que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo tem como Órgão Central a Secretaria Federal de Controle, situada no Ministério da Fazenda, à qual, por intermédio da Secretaria de Controle Interno dos Ministérios Cíveis e Delegacias de Controle, cabe realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de execução orçamentária, de pessoal e demais sistemas administrativos; realizar auditorias, fiscalizar e emitir relatórios e pareceres sobre a gestão dos administradores públicos, avaliar o desempenho e os resultados dos trabalhos de auditoria das entidades da administração indireta.

Segundo Bugarin (1995:51), o Controle Externo é exercido pelo Congresso Nacional por intermédio do Tribunal de Contas da União. No desempenho de suas atribuições, o Tribunal recebe, periodicamente, uma parte da documentação contábil e outros demonstrativos relativos à atuação das unidades sujeitas à sua jurisdição, que são apreciados sob forma de tomadas e prestações de contas. Estas contas são analisadas sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, após o que podem ser julgadas regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou ilíquidáveis

O controle exercido por meio de tomadas e prestações de contas, contudo, é um controle a *posteriori*, insuficiente para reprimir eventuais irregularidades com a simultaneidade e a urgência necessárias. Assim, o tribunal realiza inspeções e auditorias, tanto de forma rotineira quanto em caráter específico e ocasional, com o intuito de obter maior eficiência e eficácia em sua atuação, procedendo sempre de acordo com sistemáticas constantes de seus manuais internos, de acordo com Cruz (1997:25).

Auditoria fiscalizadora tem como objetivo as transações sob as óticas financeira e patrimonial, bem como os registros delas decorrentes. A atividade da auditoria fiscalizadora é exercida por: auditores independentes, contadores das áreas financeira e tributária, fiscais de tributos, técnicos de controle externo, funcionários do controle

governamental sobre instituições financeiras, empresas financiadas ou de atividades controlada, auditores internos das empresas em geral.

Auditoria de gestão tem como objetivo vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para um determinado período dentro da tipicidade própria. É exercida por: auditores independentes, contadores das áreas financeira e gerencial, gerentes de operações, técnicos de controle externo, funcionário do controle governamental sobre instituições financeiras, empresas financeiras ou de atividade controlada, auditores interno das empresas em geral.

Auditoria operacional tem por objetivo vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia e das causas e dos efeitos decorrentes. Verificar a efetividade dos programas específicos diante do posicionamento da empresa em seu ambiente de atuação e o significado do desempenho obtido diante de metas-desafios estabelecidos nos vários campos de resultados maximizadores do valor da entidade.

4.5.1 Auditoria de gestão da despesa orçamentária

Conforme Cruz (1997:87), para que possam analisar a despesa pública sob a ótica da gestão, a partir dos registros demonstrativos contábeis, o auditor deve dispor de um conjunto padronizado de indicadores da entidade e seu contexto. Prática semelhante é utilizada para análise de balanços de empresas privadas.

Registrar o estado patrimonial e ligar a situação atual em relação ao ambiente próprio é um compromisso que vai além da necessidade para qualquer tomada de decisão. Representa atender a uma das finalidades básicas de qualquer ciência social, que é permitir no tempo e no espaço que diferentes gestões sejam comparadas.

Cabe ao auditor a tarefa de saber distinguir a delimitação necessária para tirar conclusões e, perseguir com esmero a procedência da informação. Existem indicadores de gestão bastante simples e facilmente absorvidos pelo meio contábil que até mesmo para o serviço público oferecem interpretações precisas e abrangentes.

Para Cruz (1997:87), somente a partir da análise por índices e indicadores de desempenho de gestão poderá ter no setor público um segundo estágio, indo além da mera e tradicional abordagem fiscalizadora.

O quadro seguinte mostra os indicadores sugeridos por Cruz para analisar a despesa da União.

Quadro 13 – Indicadores para a despesa da União.

Indicador	Fórmula	Interpretação
1- Pessoal nas receitas correntes	Despesa com pessoal/receitas correntes	Quanto menor, melhor
2- pessoal na despesa	Despesa pessoal/despesa realizada	Quanto menor, melhor
3- Investimento per capita	Investimentos/n ^{os} habitantes	Quanto maior, melhor
4- Encargos da dívida na despesa	Serviços da dívida/despesa realizada	Quanto menor, melhor
5- Impostos aplicados no ensino	Total das despesas administrativas como normas para o ensino/total dos impostos e transferências	Quanto maior, melhor

Fonte: Cruz, (1997:89).

4.5.2 Auditoria operacional da despesa orçamentária

De acordo com Souza (1990:18), a idéia do controle operacional está na criação do Orçamento-Programa.

Segundo Back (1991:120), a auditoria operacional pode ser definida como exame objetivo, sistemático e profissional das operações, identificando e revisando profundamente aquelas áreas consideradas como críticas.

A ênfase da auditoria operacional ou de desempenho se dirige principalmente à melhoria das operações futuras, mais do que a crítica ao passado, à divulgação de irregularidades e à aplicação de sanções.

A auditoria operacional, pretende:

- analisar o planejamento, a organização e os sistemas internos de controle administrativo;
- avaliar a eficiência e a economicidade com que são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros;
- avaliar o resultado das operações realizadas em relação aos objetivos pretendidos.

A auditoria operacional, de acordo com Luciano Brandão Souza (1990:18), desempenha um destacado e inegável papel ao atuar como instrumento de gerenciamento tendente a detectar imperfeições ou deficiências, avaliar causas e efeitos decorrentes de distorções, propor soluções ou alternativas, tudo em referências às funções desenvolvidas pelo setor público.

Assim, a execução das funções públicas passou a ser apreciada também pelo ângulo operacional, compreendendo a economia, a eficiência e a eficácia.

Segundo Back (1991:121), a Auditoria Operacional pode dirigir-se a:

- uma entidade;

- um ou mais programas, atividades ou funções da entidade;
- um programa, atividade ou função efetuada por várias entidades.

Ainda segundo Back (1991:122), o objetivo principal da Auditoria Operacional é estabelecer:

1. se as entidades do setor público e seus servidores cumpriram com seus deveres e atribuições;
2. se tais funções foram executadas de maneira eficiente, eficaz e econômica;
3. se os objetivos e metas propostas foram atingidos;
4. se foram cumpridas as disposições legais aplicáveis.

O enfoque básico da avaliação a ser efetuada sobre a eficiência e economicidade recai sobre os recursos utilizados pela entidade auditada, diferentemente do enfoque da auditoria financeira e da avaliação de resultados. Deve ser analisada a utilização de recursos materiais, humanos e financeiros, e sua transformação em produtos ou serviços úteis, bem como a prestação dos referidos serviços sob um aspecto objetivo.

Já a avaliação da eficácia consiste na avaliação dos resultados dos programas e atividades do governo e representa um tipo de exame mais sofisticado e difícil. Seu enfoque detém-se mais sobre o que foi realizado do que sobre os recursos utilizados, de acordo com a autora citada.

O objetivo principal da avaliação de resultados de um programa (entidade, projeto, etc.) é verificar o seu rendimento em comparação com o que foi planejado. A avaliação inclui uma investigação sobre os resultados ou benefícios obtidos e averigua se efetivamente o programa está atingindo as metas estabelecidas. Ao efetuar uma auditoria que contemple a avaliação da eficácia de um programa, o auditor deve considerar os aspectos enumerados por Back (1991:122):

- as medidas tomadas pela entidade em sua auto-avaliação dos resultados programados;
- a idoneidade dos métodos empregados para avaliar a eficácia;
- a veracidade matemática dos dados fornecidos;
- a confiabilidade dos dados obtidos.

Em muitos casos avaliação da eficácia está intimamente relacionada com a avaliação da eficiência e da economicidade e pode ser efetuada de forma paralela. Por outro lado, o auditor não pode esquecer a possibilidade de que o êxito de uma entidade ao atingir o objetivo de um programa pode ser totalmente independente do grau de eficiência e economicidade de suas atividades. Uma entidade pode atingir plenamente

os seus objetivos apesar de desperdícios e falta de economia, ou pode atuar de forma eficiente e econômica e não atingir os objetivos propostos.

Para determinar se um programa é eficaz, seus resultados têm que ser comparados com objetivos claramente definidos.

O Orçamento-Programa, de acordo com Back (1991:123), cumpre papel importante na operacionalização do conceito. Este instrumento de planejamento, ação administrativa e controle, oportuniza a alocação de recursos em função de diretrizes considerada prioritárias pelo administrador público. O conhecimento da oportunidade e dos resultados destas aplicações faz parte da atividade de avaliação e constitui mecanismo realimentador do planejamento e da ação.

De acordo com Back, genericamente, pode-se afirmar que a questão central na auditoria operacional do setor público consiste em examinar em que medida a alocação dos recursos disponíveis ajusta-se ao cumprimento dos objetivos estabelecidos pelo governo (numa ótica global) e pela entidade (numa ótica particular), e ao atendimento de necessidades sociais.

As principais questões a serem examinadas para a realização de uma auditoria operacional são as seguintes, segundo Back (1991:123-4):

- a) Exame das fontes de financiamento do setor público.
- b) Análise da Despesa Pública.

Enfocando:

- a articulação do gasto com o planejamento concebido;
- o cumprimento das determinações do Orçamento;

Avaliando:

- O grau em que o dispêndio realizado atende necessidades sociais.

- c) Análise da Produção de Bens e Serviços.

Para Back, ao ultrapassar a dimensão exclusivamente financeira da gestão do Estado, a observação dos resultados físicos possibilita uma real percepção do desempenho dos entes públicos, em vista dos objetivos para os quais foram criados.

Compreende:

- a análise da capacidade de produção e resultados obtidos, comparando-os com o crescimento das necessidades e da demanda por bens e serviços públicos.

- d) Análise da produtividade dos fatores empregados.

Consiste fundamentalmente em avaliar a eficiência operacional do setor público.

- e) Análise do endividamento do setor público.

f) Montagem de indicadores sobre custos, resultados, produção, preços e outros, que sirvam como parâmetros para a avaliação do desempenho do setor público.

Back (1991:124), descreve uma metodologia a ser utilizada para a coleta de informações e a realização do trabalho de auditoria:

- mensuração da relação custo-benefício, que é uma análise de custos e benefícios com o intuito de avaliar a viabilidade ou não de empreendimentos, quando os recursos são limitados.

- Construção de indicadores – visando fixar relações entre variáveis com a finalidade de fazer análises, projeções, estimativas e avaliações de desempenho dos órgãos auditados;

- Estabelecimento de parâmetros – buscando avaliar as entidades através de comparações com um padrão ideal ou já conhecido.

Ciente da situação e procurando atender a essa necessidade profissional da classe, desenvolvendo modelos próprios, Cruz (1997:101) propõe diferentes formas de avaliação, de grande utilidade para análise da execução orçamentária.

Apresentam-se vários modelos propostos por Cruz.

Quadro 14 – Carga de trabalho e afetações na rotina dos cidadãos.

Função envolvida	Medicina ilustrativa	Medidas de impacto sobre o cidadão	Condições locais a considerar
▪ Educação básica	▪ Alunos/dia ▪ Número de alunos	▪ Métodos obtidos ▪ Alunos formados ▪ Percentual dos que continuam e dos que desistem do estudo	▪ Características socioeconômicas dos alunos e vizinhanças ▪ Inteligência básica dos alunos
▪ Saúde preventiva	▪ Número de pacientes / dia	▪ Redução do número de mortes ▪ Condição dos pacientes após o trabalho ▪ Duração dos tratamentos	▪ Disponibilidade e custo da atenção sanitária ▪ Condições sanitárias básicas da população
▪ Segurança (policimento)	▪ Número de assaltos evitados ▪ Número de acidentes de trânsito atendidos	▪ Segurança das vias ▪ Possibilidades de passeio noturno ▪ Acréscimo na média de esperança de vida ▪ Redução do número de mortes ▪ Recuperação de perdas materiais	▪ Concentrações urbanas de assaltantes e viciados ▪ Nível de equipamentos e recursos para combate a crimes e denúncias ▪ Credibilidade que a polícia desfruta junto à população residente ▪ Estado e rapidez das viaturas ▪ Capacitação e quantidade de policiais na ativa

Fonte: Adaptado de Cruz (1997:111).

Nota-se que a preocupação central reside no respeito à cidadania dos habitantes. A auditoria do setor público deve dispor de modelos que aproveitem a mensuração sistematizada da carga de trabalho para prever, acompanhar ou avaliar o impacto afetador sobre a rotina dos cidadãos.

Quadro 15 – Mensuração da produtividade por índices evolutivos.

Itens	Ano X1	Ano X2	Ano X4
Educação Superior			
a- Número de alunos formandos	360.000	400.000	+ 40.000
b- % média de população em idade escolar atendida	11,6%	10,4%	(-) 1,2%
c- % da população consultada que expressou satisfação com a qualidade do ensino ministrado	75%	65%	(-) 10%
d- Custo em \$ (sem ajustes ao valor presente)	4.800,00	6.000,00	+ 1.200.000
e- Custo em \$ (valor presente na moeda do Ano x2)	5.200.000	6.000.000	+ 800.000
Medidas de produtividade			
1- Carga de trabalho por unidade de \$			
1.1- ao custo não ajustado $x=(d/a)$ e $1.000/x$	75 alunos por mil \$	67 alunos por mil \$	(-) 11%
1.2- ao custo na moeda do ano x2	69 alunos por mil \$	67 alunos por mil \$	3%
Saúde Preventiva			
a- Número médio de pacientes/dia	720.000	800.000	+ 80.000
b- % população atendida com mais de 40 anos	23,2%	20,8%	(-) 2,4%
c- % da população consultada que expressou satisfação com a qualidade do tratamento recomendado	37,5%	32,5%	(-) 5%
d- Custo (sem ajustes ao valor presente) em \$	9.600.000	12.000.000	+ 2.400.000
e- Custo (valor presente na moeda do ano x2) em \$	10.400.000	12.000.000	+ 1.600.000
Medidas de produtividade:			
1- Carga de trabalho por unidade de \$			
1.1- Ao custo não ajustado	75 pacientes por mil \$	67 pacientes por mil \$	(-) 8%
1.2- Ao custo na moeda do ano x2	70 pacientes por mil \$	67 pacientes por mil \$	(-) 3%
Segurança (Policimento)			
a- Número de acidentes de trânsito atendidos em até quinze minutos após a ocorrência	180.000	200.000	+ 20.000
b- % médio de acidentes ocorridos	50%	60%	10%
c- da população consultada que expressou satisfação com a qualidade do socorro e assistência prestados	85%	80%	(-) 5%
d- Custo (sem ajustes ao valor presente) em \$	2.400.000	3.000.000	+ 600.000
e- Custo (valor presente na moeda do ano x2) em \$	2.800.000	3.000.000	+ 200.000
Medidas de produtividade:			
1- Carga de trabalho por unidade de \$			
1.1- Ao custo não ajustado	75 pessoas por mil \$	67 pessoas por mil \$	(-) 8%
1.2- Ao custo na moeda do ano x2	64 pessoas por mil \$	67 pessoas por mil \$	3%

Fonte: Adaptado de Cruz (1997:112).

Para o auditor, a possibilidade de mensurar comparativamente o desempenho de diferentes gestões é muito útil, visto que o desempenho pode ocultar anormalidades ou até mesmo sofrer fortes interferências externas como planos econômicos, modificações na economia ou na política.

Foi abordado no quadro anterior a mensuração da produtividade, quanto à eficiência. Nos quadros seguintes é feita uma abordagem no sentido de analisar a eficácia.

Há também um critério para se avaliar a eficácia através da ponderação definida para cada atividade pertencente ao mesmo conjunto de metas e ao nível de satisfação dos próprios usuários do serviço público, segundo Cruz (1997:114).

Cada atividade possui sua própria medida de resultado. Esta, pelo modelo apresentado poderá simplesmente ser do tipo sim ou não dentro de determinado limite mínimo de desempenho obrigatório. Além deste tipo, tem-se a medida de resultado por meio da proporcionalidade de usuários convergentes ou divergentes em relação ao objetivo da atividade. Esta proporcionalidade deve ser multiplicada pela fração reguladora.

Analisando o Quadro 17, administrar a qualidade da saúde preventiva:

- O critério utilizado para a fração reguladora para os casos de elevação pode ser a utilização de tecnologia, burocracia e recursos não previstos no momento do planejamento e que de fato participaram aditivamente na ocasião da execução (fração reguladora = 12/10). O inverso, isto é, quando a utilização da tecnologia, burocracia e recursos não previstos no momento do planejamento, de fato e sem culpa dos gestores, deixaram de participar na execução (fração reguladora = 12/17), de acordo com Cruz (1997:115).

Quando da composição da eficácia geral, cada atividade tem um peso relativo, evitando-se um nivelamento sem a prévia crítica.

Os resultados dependem do tipo de medida de resultado a que estão sujeitos. Para os que não são do tipo proporcionalidade de convergentes ou divergentes basta o sim ou não. Para os que são proporção de uma dada meta, os dados podem ser obtidos do sistema de acompanhamento do controle interno, segundo Cruz (1997:115).

Cada atividade atinge o êxito ou fracasso. No Quadro 17, Administrar a qualidade da saúde preventiva, calcula-se o êxito com base no resultado e sua respectiva fração reguladora ($58\% \times 12/13 = 0,54$; $38,8\% \times 12/10 = 0,47$; e $95\% \times 12/17 = 0,67$).

Cada atividade tem sua própria eficácia. Na fórmula adotada no quadro, calcula-se a eficácia com base na divisão do resultado pelo objetivo anteriormente fixado ($58/60 = 0,97$; $38,8/50 = 0,78$; $95/85 = 1,11$).

Quadro 16 – Administrar a qualidade do ensino.

Atividade	Regime de valoração			Resultado	Êxito	Eficácia
	Objetivo	Medida de Resultado	ponderação			
Estabelecer uma série de exames ao final do curso para ver o nível de conhecimento	Dezembro de 2000	X=0,4 não a 0,6 sim x=êxito	3	Sim	0,60	1,00
Animar os alunos a ingressar numa Universidade ou no Ensino Profissionalizante	50% dos alunos deverão continuar os estudos	(1. semestre de 1996) (proporção de alunos que irão continuar) x 12/10	4	46%	0,55	0,92
Estabelecer mecanismos para facilitar a aprovação no vestibular e a escolha da vocação profissional	Mecanismos estabelecidos para maio de 2001	X=0,4 não a 0,6 sim X=êxito	3	Sim	0,60	1,00
Assegurar que os alunos se matricularam na Universidade ou no Profissionalizante	50% dos alunos deverão continuar os estudos	1. semestre de 2001) (proporção de alunos que irão continuar) x12/10	2	Se recebeu cópia de 70 casos numa meta de 180=38,8%	0,47	0,94
Assegurar que os alunos não são rejeitados na ocasião da inscrição do vestibular ou na matrícula	Em amostra, 90% dos alunos dizem não ter sido barrados	(proporção de alunos que na amostra se disseram satisfeitos) x 12/17	2	98%	0,69	1,09

Fonte: Cruz, (1997:116).

No caso destas cinco metas serem as únicas para medir a qualidade do ensino ministrado, então a eficácia seria: $(3 \times 1,00) + (4 \times 0,92) + (3 \times 1,00) + (2 \times 0,94) + (2 \times 1,09) / 3 + 4 + 3 + 2 + 2 = 13,74 / 14 = 0,98$

Observações:

- 1- a ponderação deve ser estabelecida segundo o grau de importância atribuído ao objetivo geral de um determinado programa;
- 2- o resultado é obtido de relatório de acompanhamento;
- 3- para calcular o êxito deve-se multiplicar o resultado pela fração ordinária representante do objetivo na medida;
- 4- a eficácia é calculada dividindo-se o resultado pelo objetivo específico.

Quadro 17 – Administrar a qualidade da saúde preventiva.

Atividade	Regime de valoração			Resultado	Êxito	Eficácia
	Objetivo	Medida de Resultado	ponderação			
Estabelecer uma bateria de exames para avaliar o estado geral da saúde das pessoas cadastradas	Dezembro de 1995	X=0,4 não a 0,6 sim x=êxito	4	Sim	0,60	1,00
Animar as pessoas a manter suas vidas e preservar a saúde física e mental nos níveis de sua faixa etária	Deverão ser mantidas 60% de pessoas dentro do padrão normal	(1. semestre de 1996) (proporção de pessoas que irão continuar no programa) x 12/13	3	58%	0,54	0,97
Estabelecer mecanismos para facilitar a realização do exame em toda rede de postos de saúde	Mecanismos estabelecidos para setembro de 1996	X=0,4 não a 0,6 sim X=êxito	3	Sim	0,60	1,00
Estimular as pessoas cadastradas a utilizar mais do que um posto de saúde para os atendimentos	50% das pessoas deverão continuar os exames nos postos mais favoráveis	1. semestre de 1996) (proporção de pessoas que utilizam outro posto diferente do anterior) x 12/10	2	Se recebeu cópia de 140 casos numa meta de 360=38,8%	0,47	0,78
Assegurar que as pessoas não são rejeitadas na ocasião dos atendimentos em postos diferentes dos onde fizeram a primeira bateria	Em amostra, 85% dos usuários dizem não ter sido barrados	(proporção de pessoas que na amostra se disseram satisfeitos) x 12/17	2	95%	0,67	1,11

Fonte: Cruz (1997:118).

No caso destas cinco metas serem as únicas para medir a qualidade da saúde preventiva, tem-se que a eficácia é: $[(4 \times 1,00) + (3 \times 0,97) + (3 \times 1,00) + (2 \times 0,78) + (2 \times 1,11)] / (4 + 3 + 3 + 2 + 2) = 13,69 / 14 = 0,98$

Como pode-se observar através da metodologia proposta por Back, a Auditoria Operacional necessita de modelos baseados em parâmetros, tanto os que são sugeridos por Cruz para a Auditoria, como os que objetivam ao controle substancial com o intuito de mostrar o custo das atividades e produtos do setor público. A auditoria operacional se ampara nos conceitos estudados nos subitens 4.3 Avaliação do Desempenho Governamental e 4.4 Mensuração das Operações Governamentais.

Pode-se observar que a ênfase da pesquisa, na parte referente à auditoria governamental, foi em relação à auditoria operacional. Essa ênfase se justifica devido à carência de modelos para esse enfoque da auditoria. Back expõe a sua opinião, “geralmente, na realidade o que acontece é que as entidades auditadas não efetuam nenhuma avaliação de resultados dos programas, bem como não existem os dados necessários à referida avaliação, de acordo com Back (1991:122)”.

5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Preliminarmente, ao relatar a conclusão a que chega-se ao final da pesquisa é importante efetuar uma análise dos principais aspectos relacionados ao Orçamento-Programa. Essas análises visam a colocar o leitor a par dos diversos problemas e peculiaridades existentes na administração Orçamentária Brasileira, de modo que o mesmo tenha conhecimento das dificuldades encontradas para se atingir êxito nas políticas públicas.

5.1 Análise dos Principais Aspectos Relacionados à Administração Orçamentária no Brasil

Será elaborada uma análise do processo de planejamento, do processo orçamentário, da classificação funcional-programática e da aplicação do conceito de projeto e de atividade constante na Portaria nº 09/74.

5.1.1 Análise do exercício do planejamento

Segundo a Revista ABOP (1986:27), a lógica e a racionalidade do modelo de planejamento configurado pela organização da administração pública brasileira e pelos instrumentos concebidos e suas inter-relações, na prática deixaram muito a desejar. Em parte, esse fato pode ser atribuído aos seguintes aspectos:

- a- falta de correlação entre os orçamentos plurianuais e os orçamentos anuais;
- b- excesso de detalhes e, ironicamente, falta de informações. Apresentam-se muitos detalhes dos meios e pouco se diz sobre os fins, ou seja, sobre o que será feito;
- c- falta de controle e avaliação dos planos e orçamentos plurianuais;
- d- possibilidade de elaboração, alteração ou readequação dos planos e orçamentos plurianuais a cada momento em que esses documentos não sejam retratados na elaboração e execução orçamentária;
- e- grave crise que o País teve de enfrentar, principalmente a partir de 1979, a qual em vez de estimular o uso do planejamento para buscar soluções duradouras, serviu de justificativa para abandonar a preocupação do médio e longo prazo, passando a atuar-se reativamente em vez proativamente;
- f- natureza dos governos que promoveram a implementação das medidas referidas, ou seja governos de fato, e não de direito, onde o Poder Executivo se sobrepunha aos demais Poderes. Tudo se elaborava, discutia, aprovava, executava, controlava, avaliava, no âmbito do Executivo, inexistindo, portanto, a crítica e o controle social

- sobre a forma, os métodos, as prioridades, as ações e os resultados do planejamento e dos orçamentos;
- g- inexistência de mecanismos de articulação e de participação efetiva da sociedade, nos processos de planejamento e orçamento;
 - h- os planos e orçamentos passaram a ser receptores das prioridades do executivo, que nem sempre corresponderam às da sociedade, sendo mais o fruto da pressão de grupos reduzidos na defesa de interesses, nem sempre justificáveis perante a Nação;
 - i- falta de credibilidade nas informações referentes aos vários aspectos econômicos e sociais do País, por serem contraditórios, desatualizadas e divergentes, e não fluírem normalmente entre as próprias instituições públicas, circunscrevendo-se a uma área altamente monopolizada;
 - j- ausência de conscientização da administração e da própria sociedade, quanto à verdadeira função do planejamento e às responsabilidades e direitos que estabelece. A apatia, descrença e a acomodação tática da administração, motivando em grande parte pelo divórcio entre o processo decisório e a racionalidade técnica;
 - l- ausência de mecanismos de gerenciamento do planejamento e orçamento e de avaliação dos instrumentos e resultados.

Pode-se concluir que a condenação do planejamento e, portanto, da ação estatal, representa muito mais um sistema de falta do planejar e da utilização do plano como peça retórica ou como instrumento de persuasão do que qualquer outro motivo. Os planos concebidos dessa forma acabam por se caracterizar como tecnicamente frágeis, além de não haver as etapas de controle e acompanhamento.

5.1.2 Análise do processo orçamentário brasileiro

A prerrogativa do Congresso Nacional de criar despesa, emendar a Proposta Orçamentária do Executivo e também recuperar para a área de decisão do poder Legislativo os assuntos referentes aos orçamentos das entidades descentralizadas, foram umas das preocupações da Constituição de 1988, segundo Core (1992:7).

A nova Constituição ampliou e modificou a sistemática orçamentária, buscando dar maior clareza às finanças públicas e homogeneidade à política de orçamentação, introduzindo três instrumentos básicos: um plano plurianual, uma lei de diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, integrandos entre si.

A ordem constitucional anterior dificultava qualquer tentativa de integração dos processos de planejamento e orçamento, uma vez que a maior parte das despesas públicas ocorria fora do contexto orçamentário.

A Constituição de 1988 em seu artigo 165 § 5º, estabelece que a lei orçamentária anual compreende: 1- o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; 2- o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; 3- o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculada, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder Público.

A ordem constitucional anterior dificultava qualquer tentativa de integração dos processos de planejamento e orçamento, uma vez que a maior parte das despesas públicas ocorria fora do contexto orçamentário. Na ordem constitucional anterior, as entidades que não recebiam subvenções ou transferências à conta do orçamento não figuravam na Lei Orçamentária. Assim, um significativo número de autarquias, fundações e empresas públicas escapavam do controle Legislativo, tendo, apenas, os seus orçamentos aprovados pelo chefe do poder Executivo.

Agora, com o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual ficou restabelecida a unidade e universalidade no processo de alocação de recursos.

O planejamento é o estabelecimento das grandes diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como para as despesas relativas a programas de duração continuada. Deve estar contido no Plano Plurianual que será quinquenal, tendo vigência do segundo exercício financeiro de cada mandato presidencial ao primeiro exercício do mandato subsequente. Abandonando o antigo Orçamento Plurianual de Investimentos, que tinha um papel meramente formal.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, na prática, constitui um orçamento prévio, atuando como elo de ligação entre os objetivos definidos no Plano Plurianual e as leis orçamentárias anuais. Este instrumento, além de fixar prioridades e metas para elaboração e alteração dos orçamentos anuais, dispõe também sobre alterações na legislação tributária, política de aplicação das agências financeiras de fomento, contratação de pessoal e política salarial para o funcionalismo público.

A Constituição Federal de 1988 estabelece, de forma clara, uma relação de dependência entre o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a lei Orçamentária Anual.

A participação legislativa na fase de elaboração orçamentária está materializada na Lei de Diretrizes Orçamentárias, que conforme estabelece a Constituição, entre outras atribuições, orientará a elaboração da lei orçamentária anual. Assim, o Poder Executivo, para elaborar a sua proposta orçamentária, precisa, antes, de uma série de definições constantes de uma lei anterior (LDO). Anteriormente, as próprias prioridades que conformavam o processo orçamentário em sua fase elaborativa eram definidas pelo Poder Executivo, o que colocava à margem o Poder Legislativo e a própria sociedade, de acordo com Core (1992:15)

O exercício das prerrogativas do Congresso Nacional, em matéria de prioridades orçamentárias deve subordinar-se ao estabelecido pelo Plano Plurianual. De acordo com o artigo 167, XI § 1, da Constituição de 1988: “Nenhum investimento que ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de responsabilidade”.

Com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, aquele vazio metodológico entre os objetivos e metas do plano e as especificações do orçamento fica coberto, pois cabe a LDO priorizar os objetivos e metas estabelecidas no Plano Plurianual para inclusão na Lei Orçamentária.

Contudo, um caminho ainda longo tem que ser percorrido no tocante ao desenvolvimento do instrumental que na prática irá efetivar essa integração, o que depende, basicamente, de uma legislação complementar. A inexistência dessa Lei regulamentada tem ocasionado sérios transtornos, impedindo, por exemplo, que as Leis de Diretrizes Orçamentárias cumpram o seu verdadeiro papel. Na verdade, tem-se observado que as LDOs se preocupam cada vez menos com as prioridades do governo.

Muito embora a atual Constituição tenha propiciado condições formais as mais favoráveis possíveis para uma integração planejamento/orçamento, é imperioso não esquecer que para o alcance desse objetivo torna-se fundamental que também ocorram mudanças na própria concepção do processo orçamentário, de acordo com Core (1992:16).

Uma das mudanças necessárias na prática de formulação do orçamento é a incorporação da dimensão física aos Orçamentos, de forma que os mesmos deixem de

representar meras versões financeiras de programas de trabalhos, em relação aos quais não existe a mínima convergência.

A título de ilustração, é bom lembrar que somente a partir do exercício de 1987 foi que o Orçamento da União, através da introdução dos descritores, passou a conter informações sobre dados físicos, que é uma das exigências preconizadas pela teoria do Orçamento-Programa, segundo Core (1992:17).

De acordo com Core (1992:19), em relação à metodologia do Orçamento-Programa, observa:

“Na realidade, do ponto de vista formal, podemos afirmar que os orçamentos da União cumprem metodologicamente os cânones do Orçamento-Programa. Evidentemente, significativos aperfeiçoamentos podem e deve ser feitos em suas estruturas o que não invalida, entretanto, a sua coerência formal programática.”

5.1.3 Análise da prática de elaboração do orçamento no Brasil

Lesar (1978:104), afirma que o orçamento tradicional era voltado fundamentalmente para o controle dos gastos, divorciado do processo de decisões. Numa segunda fase, após a depressão da década de 1930, do advento das idéias de Keynes e com a política do *New Deal* nos EUA, à atividade do governo passou a ser dado um valor como instrumento anticíclico da economia e de provimento das necessidades sociais básicas, que o jogo de mercado provou ser incapaz de assegurar. O orçamento passa, de um instrumento meramente de controle financeiro para o de gerência da execução dos programas governamentais em expansão.

O orçamento-Programa de um governo constitui, portanto, o programa do governo orçamentado, ou seja, os objetivos, as metas, os meios (reais e financeiros) alocados e a responsabilidade de cumprimento dos quantitativos aprovados.

Segundo a Revista ABOP (1986:41), esse Orçamento-Programa, formalmente, seria elaborado tendo em vista os objetivos setoriais (funcionais) e suas metas, que se cumpririam, mediante programas, instrumentos principais para lográ-los. A responsabilidade do desenvolvimento dos programas caberia, evidentemente, à organização que operasse o respectivo setor (órgãos, unidades orçamentárias e administrativas) que, tendo em vista os respectivos programas, os cumpririam mediante ação representada pelas atividades e projetos. Conforme Figura 6, mostrada na página seguinte.

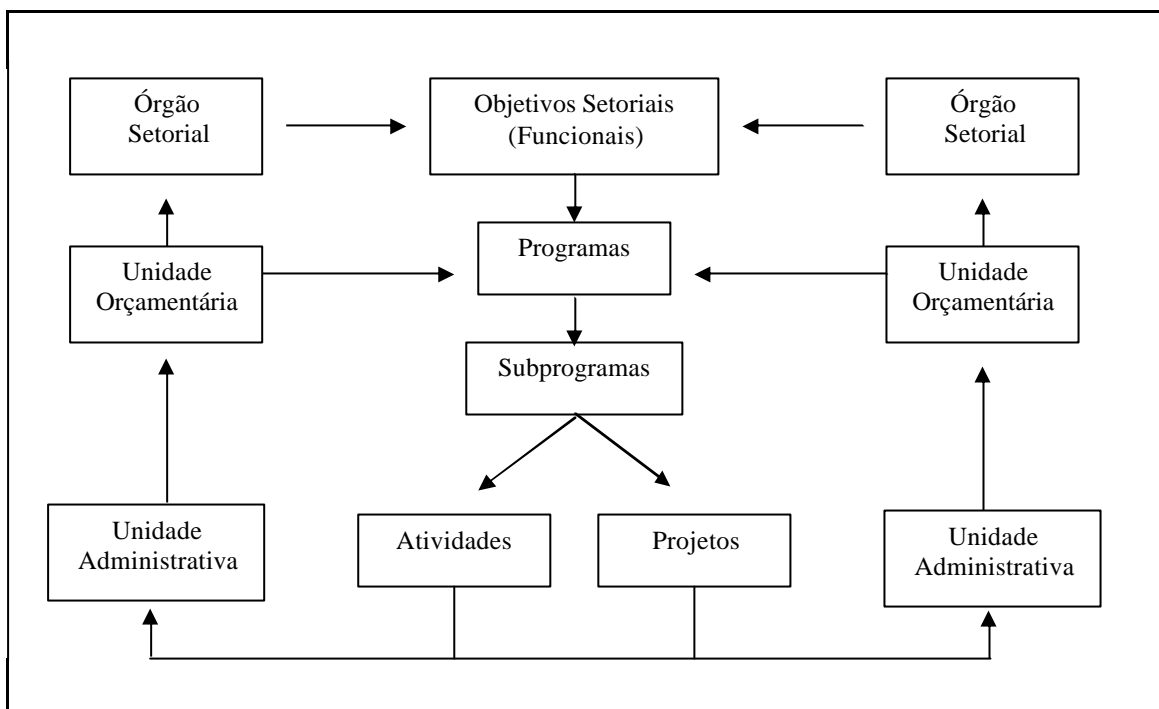


Figura 6 – Fluxo do processo de planejamento e orçamento.
 Fonte: (Manual SIAFI, <https://acesso.serpro.gov.Br/>, 2002).

O que determinaria a vigência de um programa e, por via de consequência, de suas metas, em termos de produtos, seriam os objetivos setoriais (funcionais) e a necessidade da formulação do programa, para o alcance dos mesmos, e daí derivariam todas as dimensões que corresponderiam a subprogramas e, em última instância, aos projetos e atividades, conforme Revista ABOP (1986:41).

A sistemática orçamentária vigente, contudo, segue um ordenamento contrário à seqüência aludida anteriormente. Em primeiro lugar, o ponto de partida para montagem do orçamento situa-se no nível das atividades e dos projetos, isto é, parte-se do preenchimento dos cadastros orçamentários de projetos e atividades, e de agregação em agregação, sobe-se na pirâmide que representa orçamento, escalando-se os respectivos degraus, subprogramas, programas e funções, que se representam tanto pela vertente econômica, como pela institucional. Essa tarefa de montagem do orçamento é apoiada na existência de pré-impessos, devendo os formuladores dos diversos órgãos efetivar o preenchimento dos quantitativos referentes ao ano a que se refere à proposta.

Na prática, essa metodologia de formulação orçamentária pode levar a um mecanismo no preenchimento de quadros, sem a necessária perspectiva do contexto, representada pelo campo setorial (funcional) a que se refere e da realidade geoeconômica e social a que se destina, o que diminui, sobremaneira, a capacidade de

análise e a possibilidade de melhor apoiar as decisões governamentais, de acordo com a Revista ABOP (1986:41).

O formulador orçamentário poderá, por essas razões, ter um conhecimento mais profundo de cada uma das atividades ou projetos, mas, indiscutivelmente, carecerá dos elementos de julgamento necessários, para sugerir a inserção, ou não, deste ou daquele projeto ou atividade, por não dispor de informações relacionadas à política setorial, objetivo, etc, segundo revista ABOP (1986:41).

O distanciamento entre a prática e a teoria, no que se refere à técnica do Orçamento-programa, implica em que decisões relativas à política orçamentária, nos momentos do processo em que são demandadas, sejam tomadas, geralmente, em função de análises procedidas com base nas aplicações de recursos por grupos de despesa (pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras, amortização da dívida, outras despesas de capital), em conformidade com a Revista ABOP (1986:41).

5.1.4 Aspectos gerenciais e operacionais da política orçamentária

A falta de realismo nas propostas orçamentárias, principalmente do Governo Federal, tem sido muito comentada. De acordo com Ramos (1978:81)::

“(...) uma das maiores dificuldades à implantação efetiva da filosofia do planejamento reside no irrealismo das propostas orçamentárias..., as quais vêm capeadas por uma falsa compatibilização, obtida pela superestimativa da inflação no cálculo da receita e por uma subestimação na especificação da despesa.”

Por outro lado, uma vez vinculados os recursos dentro de um exercício, não se cogita, nos períodos seguintes, de saber se estão sendo eficazmente atingidos os objetivos em função dos quais esses recursos foram alocados, de acordo Ramos (1978:81).

As maiores deficiências ainda se assentam na falta de avaliação do orçamento. Esta avaliação, diga-se de passagem é necessária, tendo em vista que irá servir de insumo ao próprio processo de planejamento de governo, de modo a que se possa corrigir os desvios dos planos traçados ou para que se possa ajusta-los mais racionalmente à consecução dos objetivos pretendidos, segundo Ramos (1978:81).

Os critérios usados para essa avaliação deveriam ser os de eficiência, eficácia e efetividade. Isto é, os objetivos seriam atendidos com o menor custo em relação ao

aproveitamento ótimo dos recursos; as finalidades colimadas pelos órgãos públicos fossem plenamente atingidos e finalmente o gasto realizado seria feito com o alcance de objetivos sócio-econômicos mais amplos.

5.1.5 Análise da classificação funcional-programática adotada no Brasil

O princípio da atipicidade permite que os níveis de classificação da funcional-programática se cruzem, isto é, uma função pode utilizar-se de um programa de outra função, o mesmo acontecendo em relação aos níveis inferiores da classificação.

Exemplificando:

a) Treinamento de enfermeiros para atuar em escolas primárias do estado. Analisando: Função (objetivo principal: Educação e Cultura), código 08; Programa: típico da função, Ensino de 1º grau, código 42; Subprograma (atípico do programa 42, é típico do programa 45, ensino supletivo, é um objetivo auxiliar), código 217, Treinamento de Recursos Humanos.

b) Construção de uma estação rodoviária, que será construída pelo Departamento de Obras Públicas da prefeitura (unidade orçamentária 11), a ser explorada pelos Serviços de Transportes Coletivos (unidade orçamentária 15). Analisando: Unidade orçamentária: 11 (Departamento de Obras); Função: Transportes, código 16; Programa: Transportes rodoviários, típico da função 16, código 88; Subprograma: Terminais Rodoviários, típico do programa 88, código 532. Na classificação institucional foi utilizada a unidade gestora da obra e não a unidade que executará a atividade fim (Serviço de Transportes Coletivos).

Ao se efetuarem as análises de custos, deve ser prestar a devida atenção ao princípio da tipicidade ou atipicidade, para que não se calcule erradamente o custo. No caso (a), o subprograma 217 (Treinamento de Recursos Humanos) pertence ao programa Ensino Supletivo, e é um gasto do programa Ensino de 1º grau. No caso (b), tanto o programa (Transportes Rodoviários) como o subprograma (Terminais Rodoviários) é típicos da função Transportes, mas na classificação institucional o gasto é alocado à unidade orçamentária que irá gerir a construção e não à unidade que irá se beneficiar da obra.

Outro aspecto a ser observado é se o resultado é um produto-meio ou um produto-intermediário e não um produto final. A função 03 (Administração e Planejamento) é uma função-meio, ela presta serviço de administração e planejamento para que o Estado produza outros serviços para a população. Em relação a outros níveis

da classificação encontramos o mesmo problema, principalmente, nos programas, subprogramas e atividades subordinadas a esta mesma função.

A função 07 (Desenvolvimento Regional), também não é exatamente uma função, no sentido das demais funções contidas na estrutura do classificador por funções e programas aprovado pela Portaria 09/74. Desenvolvimento é um processo pelo qual o Governo, como principal agência de desenvolvimento, opera no sentido de elevar o nível de renda e bem-estar das populações daquelas áreas geográficas em situação de subdesenvolvimento e estagnação. O governo faz isso utilizando funções tais como Administração e Planejamento, Agricultura, Comunicações, Segurança Pública, Educação e cultura e assim por diante. Assim, segundo Machado Junior (1977:81),

“(...) é verdade que em desenvolvimento econômico há um objetivo bem claro, mas de natureza tão complexa que sua orçamentação há de ser feita pelas funções ou setores através das quais se opera o processo de controle ao subdesenvolvimento.”

5.1.6 Análise do conceito de projeto e de atividade em relação à Portaria nº 09/74

A partir dos conceitos contidos nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do item IV da referida Portaria, apresenta-se o Quadro 18.

Quadro 18 – Características do Projeto e Atividade.

Característica	Projeto	Atividade
Instrumento de Programação	sim	sim
Instrumento de execução	sim	sim
Visa a alcançar os objetivos de um programa	sim	sim
Conjunto de operações	sim	sim
Operações limitadas no tempo	sim	não
Operações contínuas e permanentes	não	sim
Resulta em produto final	sim	sim
É objetivo básico (do produto final) expandir ou aperfeiçoar a ação do governo	sim	não
É objetivo básico (das operações) manter e operar a ação do governo	não	sim

Fonte: (dados da pesquisa, adaptado da Portaria 09/74).

Em vários orçamentos a grande maioria das atividades, por exemplo, são intituladas de “manutenção...”. Este título resulta de condicionamento à definição de Despesas de Custeio do art. 12, § 1º, da Lei nº 4.320/64, que diz “ classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criadas, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis”. Segundo o Manual das Nações Unidas: “Atividade é uma divisão das ações que visam à

obtenção de objetivos de um programa ou subprograma de funcionamento, envolvendo processo de trabalho sob responsabilidade de uma unidade administrativa de nível intermediário ou elementar. Projeto é um conjunto de trabalho dentro de um programa ou subprograma de investimento para a formação de bens de capital, realizados por uma unidade de produção capaz de funcionar de forma independente”. (Nações Unidas, 1971:51)

Essas definições têm levado o técnico em orçamento a pensar que atividade confunde-se com manutenção. O que nos diz Machado Júnior (1977:74), “Este condicionamento não está de acordo com o conceito e a prática do Orçamento-Programa”. Também a existência de dois classificadores, um da Lei 4.320/64 (econômica e por elementos) e outro na Portaria 09/74 (funcional-programática), conduz a esse tipo de problema.

Essa interpretação advém do fato da má interpretação de que projeto corresponde à despesa de capital e atividade corresponde à despesa corrente. A uma atividade podem ser apropriadas, indiferentemente, despesas correntes e despesa de capital.

De acordo com a Portaria 09/74, há quatro características diferenciadoras: permanência no tempo; continuidade; produção de resultado final (projeto); e manutenção da ação do governo (atividade).

A limitação no tempo e continuidade são critérios válidos, já que projeto, por definição, deve ter datas perfeitamente delimitadas para início e término.

No critério produção de um resultado final, não é uma afirmação válida dizer que da atividade não decorre um produto. A verdadeira distinção entre projeto e atividade é obtida com fundamento no princípio básico do Orçamento-Programa, isto é, o objetivo, propósito, ou meta a atingir. Na maioria dos casos, o projeto dá origem a um objetivo auxiliar. Por exemplo, num programa de Educação, a construção de uma escola não origina um produto final; a atividade educar os alunos é que origina o aluno formado, que é o produto final.

6. CONCLUSÕES E SUGESTÕES

A presente pesquisa foi desenvolvida com o objetivo de estudar os mecanismos de análise na execução do orçamento público, especificamente aqueles mecanismos propiciados pelo Orçamento-Programa que auxiliam nas tarefas de controle: como análise de desempenho através da mensuração de custos unitários, custos de programas e análise através de demonstrações orçamentárias.

Nesta fase final, cabe retornar ao problema central a deficiência de técnicas de análise que evidenciassem a análise de eficiência e eficácia, para concluir de que forma ela foi abordada ao longo da pesquisa.

Desenvolveu-se um estudo bibliográfico sobre a Contabilidade Governamental, enfocando a importância de alguns dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Descreveu-se a teoria sobre orçamento público, realizando um levantamento histórico e mostrando a importância das classificações orçamentárias para efeito de controle.

Analisou-se a técnica do Orçamento-Programa, onde pode-se perceber a diferença do orçamento tradicional que não atribuía importância aos objetivos da administração. No Orçamento-Programa pode-se concluir que a sua ênfase está nos objetivos, isto é, nos resultados, e também como peça fundamental ao exercício do planejamento governamental.

Como elemento integrante do planejamento, o Orçamento-Programa tornou-se uma ferramenta de controle e avaliação da administração.

O orçamento-Programa torna-se um instrumento de administração pelos seguintes motivos:

- 1- permite a reavaliação periódica das ações governamentais e a reconsideração dos objetivos mediatos da administração;
- 2- facilita a comparação dos diferentes fins e programas entre si e de cada um em particular na base de seus custos;
- 3- possibilita o exame da função do governo em relação ao setor privado e em função dos custos dos serviços prestados à comunidade;
- 4- torna-se um preciso elemento de comunicação de objetivos e meios entre Executivo e Legislativo e entre esses e a população em geral;
- 5- fornece base legal para a arrecadação das receitas e realização das despesas;
- 6- cria o esquema para o reexame sistemático das operações internas da administração, sob os ângulos da economia e eficiência;

7- estabelece o quadro para a delegação de autoridade e o exercício do controle, de modo a que haja a realização dos programas de trabalho e fiquem asseguradas as efetivas arrecadações da receita e correta aplicação do dinheiro público.

Observou-se que, tanto na fase de elaboração como na de execução, as classificações das transações governamentais por objeto de despesa, por unidades administrativas, por categorias econômicas ou mesmo por funções não eram suficientes. Surgindo, assim, a classificação por programas, conceituado esse pelos elementos seguintes:

1- fixação de objetivos a alcançar; o que foi feito com a maior precisão possível, mensuradamente em termos de unidades de medidas que representam de modo claro esse objetivo;

2- produção de um resultado final, (correlacionado evidentemente com o objetivo estabelecido), identificável e mensurável;

3- estabelecimento e controle por unidades administrativas de alto nível.

Verificou-se que os enfoques de um sistema de controle, na Administração Pública são: 1- a revisão, a verificação das operações sob aspecto eminentemente contábil, formal e legal; 2- a eficiência, que concerne aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos; 3- a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e 4- a avaliação dos resultados, o julgamento da própria administração.

O primeiro dos enfoques é praticamente o único que tem sido levado em conta pelos controles interno e externo, tangenciando-se, apenas, o segundo e o terceiro. Conclui-se que o aperfeiçoamento e adequação da Contabilidade Pública são fundamentais para a implementação do segundo; a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo. O sucesso no que tange ao terceiro dos enfoques terá suporte no acompanhamento físico-financeiro das atividades e projetos, naturalmente conjugado com o anterior. O quarto é o mais complexo por envolver o próprio questionamento dos objetivos e das diretrizes, constitui prerrogativa do Congresso Nacional, juntamente com a alta administração.

O Orçamento-Programa passando a utilizar efetivamente o que está preconizado nos manuais e na teoria, utilizando-se de unidade de medida e quantificação de metas em todos os níveis, dará condições para que seja utilizada a avaliação de desempenho de uma maneira mais satisfatória.

O Orçamento-Programa, como pode-se observar na pesquisa, não é uma técnica que se basta, é uma parte de todo um processo que se inicia no planejamento e finaliza na avaliação e correção das ações que foram planejadas; portanto, eliminando-se falhas e distorções no processo de planejamento, a avaliação cumprirá melhor o seu papel.

Conclui-se que o Orçamento-Programa contendo metas quantificadas, com suas respectivas unidades de medida, para todos os níveis da classificação funcional-programática, poderá facilitar a utilização de modelos para se avaliar a eficácia como instrumento de controle.

A legislação orçamentária prevê a avaliação de desempenho, tanto no âmbito do controle interno como no âmbito do controle externo, a deficiência se apresenta, principalmente, porque o orçamento não se apresenta com a quantificação física satisfatória. As demonstrações orçamentárias também poderiam ser um ótimo meio para se avaliar a administração, desde que esses documentos possuíssem uma apresentação como a que foi sugerida na pesquisa.

O presente trabalho considera a classificação programática como um elemento-chave em todas as etapas do processo de administração orçamentária, pois no programa se relacionam os meios e recursos em função de objetivos e metas específicas a atingir num período determinado. A deficiência principal no Orçamento-Programa, hoje, como já salientado, é a falta de quantificação das metas, nos programas e atividades. Essa deficiência faz com que a avaliação de desempenho fique prejudicada, impossibilitando análise de eficiência e de eficácia nos programas governamentais.

O Orçamento-Programa se bem elaborado, isto é, satisfazendo a todos os requisitos como instrumento de integração entre o planejamento e o controle satisfaz os requisitos para avaliação do desempenho governamental no enfoque racional do controle. Alguns aprimoramentos; no entanto, são necessários:

- O Orçamento-Programa deveria conter as metas com suas respectivas unidades de medida em todos os níveis da classificação funcional-programática, isso possibilitaria a análise da eficácia através das demonstrações orçamentárias;

- Deveria haver uma maior conscientização dos administradores e dos órgãos de controle na utilização de modelos destinados ao controle substantivo e análise de produtividade e eficácia da execução orçamentária;

- Como foi verificado também, que há deficiências na elaboração dos planos e orçamentos, não há uma perfeita correlação entre os instrumentos do processo, o que leva a falhas no processo de controle e avaliação;

- A auditoria governamental deveria dar ênfase para o aspecto operacional com a utilização de modelos que avaliem a eficiência e a eficácia da gestão;

- Poderiam, também ser utilizados critérios para a análise das demonstrações orçamentárias, com ênfase nos aspectos substantivos, isto é, no cumprimento dos objetivos, metas e estratégias;

- Observou-se que a legislação prevê variadas normas legais, a avaliação de desempenho na administração pública, a deficiência se apresenta, principalmente, por um desinteresse da própria administração ou dos órgãos de controle.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABOP. *Princípios básicos para um sistema de planejamento*. Revista ABOP. São Paulo, 1º quad., p.24-9, 1986.
- ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- BACK, Sandra Maria Cancelli. *Auditoria Operacional; sua aplicação, implementação e realização pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio do Sul*. RTCE. Porto Alegre, 9 (14): 101-124, jun. 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BELCHIOR, Procópio G. O. *Orçamento-programa*. 2. Ed. Comentada e atualizada. Rio de Janeiro: Pallas, 1976.
- BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistemas de Informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1993.
- BOITEAUX, Carlos Henrique Silva. A avaliação do orçamento público e o processo decisório governamental. *Revista ABOP*. Brasília, 4(2): 57-99, mai/ago.1978.
- BRASIL, Presidência da República. Decreto-Lei n.º 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, Brasília, 27-2-1967 – p. 4.
- BRASIL, Presidência da República. *Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 legislação complementar: estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. São Paulo: Edipro, 1991.
- BRASIL. Congresso Nacional. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Departamento do Tesouro Nacional. Instrução Normativa n.º 5, de 23 de junho de 1992. Aprova as instruções, em anexo, com vistas a consolidar as informações existentes e unificar os procedimentos do conteúdo necessário ao uso do SIAFI*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 1992, n.º 119, p. 8025, 24 junho. 1992. Seção I.
- BUGARIN, Bento José. O sistema de fiscalização dos recursos públicos federais adotados no Brasil. *Revista do Tribunal de Contas da União*. Brasília, V. 26, n. 64, p. 47-54, abr/jun. 1995.

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução n.º 750, de 29 de dezembro de 1993: Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Brasília: 1993.
- CORE, Fabiano Garcia. O processo orçamentário brasileiro. *Revista ABOP*. Brasília, v.13,n. 2, p. 7-20, mai/set. 1992.
- COTRIM, Gilberto Vieira. *Direito e Legislação: Introdução ao Direito*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CRUZ, Flávio da. *Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.
- DALTON, Hugh. *Princípios de Finanças Públicas*. Rio de Janeiro: FGV, 1960.
- _____. *Princípios de finanças públicas*. Rio de Janeiro: FGV, 1970.
- DEODATO, Alberto. *Manual de Ciências das Finanças*. São Paulo: Saraiva, 1976.
- DUTRA, Pedro Paulo de Almeida. *Controle de empresas estatais: uma proposta de mudança*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- GIACOMONI, James. A comunidade como instância executora do planejamento: o caso do orçamento participativo de Porto Alegre. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, 2. Abr/jun. 1994.
- _____. *Orçamento Público*. São Paulo: Atlas, 1997.
- GRAHAM, Cole Blease; HAYS, Steven W. *Para administrar a organização pública*. Trad. Britta Lemos de Freitas. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editores, 1994.
- HENDRIKSEN, Edson S.; BREDA Michael, F. Van. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- HINRICHS, H. H. *O processo decisório governamental e a teoria e análise de custo-benefício, uma introdução ao assunto*. In: Hinrichs, Harley H. & Taylor, G. M.. 1974.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2001.
- LESAR, Eliane Seigneur. *Como Salvar o PPBS*. ABOP. V.4, n.2, mai/ago., 1978.
- MACHADO JR. José Teixeira. *A classificação das contas como instrumento de racionalização do orçamento público*. Rio de Janeiro: DAPC, 1967.
- _____. *A experiência brasileira em Orçamento-programa*. *Revista da Administração Pública*, Rio de Janeiro, 1. sem. 1977.
- _____. *Análise de Custo/Benefício, alternativa para o PPBS*. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, (118): 7-31, mai/jun. 1973. Edição Especial. P. 8.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 1978.

- _____. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002.
- MELLO, Diogo Lordello de. *A elaboração e o controle do Orçamento-Programa*. Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, n. 104. p. 41-52, jan/fev., 1971.
- MOTTA, Paulo Roberto. *Administração para o desenvolvimento: a disciplina em busca da relevância*. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 6(3):42. jul/set. 1972.
- MUSGRAVE, R., MUSGRAVE P. B. *Finanças públicas: teoria e prática*. São Paulo: Campus/Edusp, 1980.
- NAÇÕES UNIDAS. *Manual de orçamento por programas e realizações*. Rio de Janeiro: Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, 1971.
- ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS (OEA), Programa de Administração para o Desenvolvimento. Avaliação Orçamentária. *Revista ABOP*. Brasília, 1(1): 37-72, mai/ago. 1975.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. *Sistemas de Informações Gerenciais*. São Paulo: Atlas, 1997.
- PIRES, João Batista Fortes de Souza. *Contabilidade Pública*. Teoria e prática. Brasília: Fraco e Fortes, 1998.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio. *O controle interno na administração pública federal brasileira*. Brasília: ESAF, 1988.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; BRUM, Sandra Maria. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1997.
- PREST, A. R., TURVEY, R. *Análise de custo-benefício: uma visão panorâmica*. In: IPEA – Instituto de Pesquisas - INPES. P. 145. 1994.
- RAMOS, Naimar Medanha. *Aperfeiçoamento das técnicas de avaliação de desempenho na administração pública: uma contribuição*. Revista ABOP. 4(1):44-jan/abr. 1978.
- _____. *Planejamento e Política Financeira de Governo*. ESAF. 1982.
- REIS, Heraldo da Costa. *Avaliação do desempenho governamental com utilização das informações contábeis*. Rio de Janeiro: IBAM, 1986.
- RODRIGUES, Alberto Almada. *A Auditoria na Administração Pública*. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, n. 15, p.11, out/dez. 1975.
- _____. *Orçamento base zero*. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 30. p. 8 jul/set. 1979.

- SCHUBERT, Pedro. *Manual de orçamento empresarial integrado*. (aplicado à realidade brasileira); sua metodologia, elaboração, controle e acompanhamento. Rio de Janeiro: Jolan, 1987.
- SILVA, Carlos Átila Álvares. *A revisão constitucional e o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle do orçamento e das despesas públicas*. RTCU. Brasília, 24 (55): 53:58, jan/mar. 1993.
- SILVA, José Afonso da. *Orçamento-Programa no Brasil*. São Paulo: Ed. Revistas dos Tribunais, 1973.
- SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental. Um Enfoque Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2002.
- SIMON, Herbert A.; SMITHBURY, D.W.; THOMPSON, V. A. In: CARVALHO, Getúlio. Orçamento-Programa: O Fito e o Mito. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, n. 118, p. 56-78, mai/jun., 1973. 69-70.
- STEPHANES, O. O; FERREIRA, A. T. *Planejamento, orçamento, programação financeira: o sistema atual, críticas e alternativas*. Rio de Janeiro: Interciência, 1978.
- SOUZA, Isabel Ribeiro de O. G. In: Brasil, Haroldo G. *Processo Decisório e a Questão Orçamentária: Uma Analogia*. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, 27(3): 115-46, jul/set. 1993.
- SOUZA, Luciano Brandão Alves de. *O orçamento público em função do controle administrativo*. *Revista do Tribunal de Contas da União*. Brasília, n.º 31. Dez/1984.
- _____. *As ações que devem e podem empreender as entidades fiscalizadoras superiores com base nas auditorias de regularidade e operacional*. RTCU. Brasília, 21(45):13-22, jul/set. 1990.
- TREVOR, Sudama. *PPBS e teorias de tomada de decisão, Burocracia e Política*. *Revista ABOP*. Brasília, V. 5, n. 1, jan./abr. 1980.
- VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de.; GARCIA. , Manuel E. *Fundamentos de Economia*. São Paulo: ed. Saraiva, 2000.
- VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual de Ciências das Finanças*. São Paulo: Espindola e Comp., 1996.
- WILDAVSKY, Aaron. *The politics of the budgetary process*. Ed. Boston: Little Brown and Company, 1974. p. 13.