

# ABORDAGENS RECENTES NO ORÇAMENTO PÚBLICO

**Leônidas Xausa Filho**

## NOTA INTRODUTÓRIA

Este trabalho foi originalmente elaborado com o título de “Sugestões e Revisão Bibliográfica para o Projeto Cota Base Zero da Divisão de Programação Orçamentária (DPO)”, realizado entre abril e maio de 2007. Serviu de aporte teórico inicial das principais metodologias de orçamento público, que se achavam em desenvolvimento nos últimos quinze anos. Decorridos quase dois anos do início da sua implementação, mesmo não sendo mais integrante do grupo que está implementando o Projeto, posso dizer que este aporte teórico conseguiu, senão ao todo, ao menos em parte, constituir-se em importante farol no desenvolvimento do projeto. Serviu, inicialmente, para desmistificar como panacéia e principal proposta para o Setor Público, o método conhecido como Orçamento Base Zero, sem desconsiderar seus méritos. Trouxe ao debate o *Balanced Scorecard* (BSC) e o *Performance Budgeting* (Orçamento Orientado por Desempenho). O Projeto Cota Base Zero, ao longo de sua implementação, adotou a primeira metodologia, integrada ao Gerenciamento Matricial de Despesa. Os dois últimos, BSC e Orçamento Orientado por Desempenho, serviram para a utilização do Planejamento Estratégico na alocação dos recursos orçamentários, no que diz respeito ao alinhamento dos gastos às metas. Esta avaliação foi, inclusive, corroborada pelos gestores do Projeto, em evento conjunto realizado pela Secretaria da Fazenda – RS e a Fundação de Economia e Estatística. O texto a seguir segue exatamente tal como foi apresentado em maio de 2007.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa a uma revisão bibliográfica da literatura disponível sobre metodologias recentes, possíveis de serem aplicadas com vistas à melhor agilização da execução orçamentária do serviço público. Nesta revisão, procurei traçar, inicialmente, um panorama bastante sucinto de como evoluiu o orçamento público nos últimos dois séculos, com vistas a permitir uma melhor contextualização da literatura comentada e sua funcionalidade.

Logo, passou-se a analisar as tentativas recentes de aprimorar a eficácia do gasto público, com base em abordagens desenvolvidas nos últimos 15 anos, dentro da tendência da Nova Administração Pública. Então, abordei algumas propostas desenvolvidas no exterior e no Brasil, que entendo serem mais factíveis. Especialmente, busquei comentar o Orçamento Orientado por Desempenho, internacionalmente, com seus pressupostos teóricos e pré-requisitos de implementação, bem como o ambiente exigido para a consecução de tal finalidade. Busquei dar ênfase a esta modalidade, por me parecer a que mais abrange e descreve as tendências atuais.

Logo após, tentei apresentar algumas metodologias sugeridas no Brasil, que entendo oferecerem o instrumental de maior aplicabilidade imediata efetiva na realidade brasileira e do Rio Grande do Sul. Finalmente, nas conclusões, busco ressaltar os pré-requisitos básicos para a implementação, assim como as vantagens e os riscos decorrentes.

Caso se queira, inicialmente, realizar uma leitura rápida, com pouco tempo disponível, sugiro, para se obter os fins propostos pelo presente texto, iniciar pelo capítulo 3. Supondo do leitor pressa em atingir a finalidade de sua leitura, pode, inclusive, pular os itens 3.4 em diante, dentro do capítulo mencionando. Na hipótese de não se conhecer o Orçamento Base-Zero, entretanto, torna-se fundamental a leitura do item 2.3.

As conclusões devem ser observadas em comparação com o conteúdo do capítulo 3.

Na bibliografia comentada, pode-se ter uma orientação melhor do conteúdo desenvolvido ao longo do trabalho.

## 2 EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO

### 2.1 Do Orçamento Tradicional ao Orçamento Moderno

O orçamento público, até o nosso século, vem sofrendo uma evolução que reflete a própria evolução das instituições políticas. Somente depois que se instituíram os governos representativos constitucionais é que o orçamento público passou a apresentar uma fórmula mais detalhada na sua normatização. Segundo Giacomoni (2003, p. 153), as expressões *orçamento tradicional* e *orçamento moderno* “são caracterizações ‘ideais’ das situações extremas dessa evolução”. Até o final do século XIX, já haviam sido criados os sistemas de contabilidade pública e os principais princípios orçamentários, com o orçamento tradicional, onde prevalecia o aspecto jurídico do orçamento, tendo o aspecto econômico função secundária. Era enfatizada a “neutralidade”, segundo a qual deveria ser observado o equilíbrio financeiro.

No início do século XX, principalmente nos EUA, é que teve início a busca para ampliar a abrangência das funções do orçamento público: um instrumento do Executivo para auxiliar a programação, a execução e o controle administrativos. As iniciativas partiram, inicialmente, em 1910, através da Comissão de Economia e Eficiência (1910-1912) sob a presidência de Willam Taft, e, posteriormente, com a Primeira (1949) e Segunda (1955) Comissão Hoover. O resultado foi a adoção de um orçamento em que fossem explicitadas as funções, programas e atividades.

Dáí, criou-se o termo “performance budget” (não confundir com “performance budgeting”), que foi desenvolvido durante a Segunda Guerra Mundial. No pós-guerra, a ONU, através da Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL), tomou iniciativas com os Países-membro, no sentido de adotar esta concepção para o serviço público. A iniciativa deu origem ao Orçamento-programa. Também, com a tentativa de aproximar a elaboração do orçamento com o planejamento de forma sofisticada, foi gerado, nos EUA, o PPBS (*Planning Programming and Budgeting System*). Outra técnica utilizada, porém sem objetivos de longo prazo, é o Orçamento Base Zero. Essas técnicas serão analisadas a seguir.

## 1.2 O Orçamento-Programa

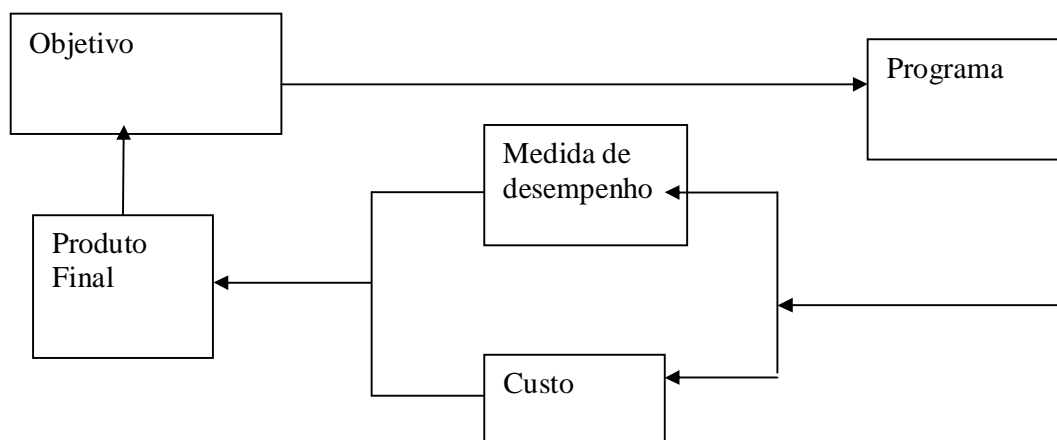
Gonzalo Martner conceitua o Orçamento-programa como “um sistema em que se presta particular atenção às coisas que um governo adquire, tais como serviços pessoais, provisões, equipamentos, meios de transporte etc., naturalmente, sendo meios que emprega para o cumprimento das suas funções” (apud. GIACOMONI, 2003, p. 155). A ênfase nas realizações não era uma novidade, já que vinha sendo defendida pelos reformistas norte-americanos desde o início do século XX. A novidade seria a organicidade, contendo os elementos essenciais:

a) os *objetivos e propósitos* perseguidos pela instituição e para cuja consecução são utilizados os recursos orçamentários;

b) os *programas*, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos objetivos;

c) os *custos* dos programas medidos por meio da identificação dos *meios* ou *insumos* (pessoal, material, equipamentos, serviços etc.) necessários para a obtenção dos resultados;

d) *medidas de desempenho* com a finalidade de medir as realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas.



*Principais componentes do Orçamento-Programa* (GIACOMONI, 2003, p.155-156).

Wilges (2006, p. 98), entre várias características do Orçamento-programa, cita as seguintes:

- a) plano de trabalho do governo;
- b) aplicação dos recursos com objetivos definidos;
- c) identifica os custos dos programas propostos;
- d) os dados quantitativos medem as realizações e o esforço realizado em cada programa;
- e) instrumento de execução de planos e projetos de realização de obras e serviços, visando ao desenvolvimento da comunidade;
- f) documento em que se designam os recursos de trabalho e financeiros destinados à execução governamental;
- g) instrumento de programação econômica;
- h) vincula orçamento e planejamento.

Foram estabelecidos *programas* e *atividades* para cada função nas organizações ou entidades com a finalidade de indicar o objetivo a ser seguido por cada órgão. Embora a classificação programática tenha sido universalmente adotada, a mensuração dos produtos finais acabou não tendo o êxito desejado.

O Orçamento-programa, contudo, representou a aproximação do orçamento público com o planejamento. Com as experiências brasileiras de planejamento econômico, a partir da década de 50, foram realizadas experiências com Orçamento-programa, tendo sido adotado, primeiramente, no Governo da Guanabara (SILVA, 1973) para, finalmente, ser legalizado no Brasil em 1964 com a Lei nº 4.320/64.

Também, na mesma época, originado do Departamento da Defesa e estendido para toda administração federal, que representou avanços em áreas em que o Orçamento-programa não chegou a alcançar, ma não obteve pleno sucesso, foi o *Planning Programming and Budgeting System* – PPBS, traduzido por alguns como Sistema de Programação Planejamento e Orçamento. Com propostas ambiciosas, procurava integrar os diagnósticos, prognósticos, objetivos, análises de recursos alternativos, programas e objetos com suas metas, os recursos a serem empregados, a indicação de custos e sistemas de avaliação e controles. O PPBS foi possível devido a modernas técnicas de informação. Diversos problemas, entretanto, como

falta de pessoal técnico perfeitamente habilitado, ingerências políticas e a crise econômica com falta de recursos, inviabilizaram a continuidade do PPBS.

## **2.3 O Orçamento Base-Zero**

### **2.3.1 A Experiência nos EUA**

Wildavsky (1975) analisa uma experiência de implantação do Orçamento Base-Zero nos EUA, não muito bem sucedida, nos anos 60, e a as limitações e problemas daí decorrentes com um título sugestivo: “*Capturaram-se algumas borboletas, mas sequer conseguiu-se parar algum elefante*”. Como caso emblemático, é tomado como foco o Departamento de Agricultura dos EUA (equivalente ao Ministério da Agricultura, no caso brasileiro).

Quando o DA resolveu implementá-lo pela primeira vez, houve muita confusão entre os agentes do Governo. Alguns achavam desnecessária a justificativa de todo um programa. Muitos programas eram justificados, no mínimo, como referência ao que a legislação autorizava, apesar das instruções de que não seriam considerações passadas por cima. A impressão muito comum foi do pouco tempo para análise, com a pressão da tarefa em obter dados de suporte, em tempo curto e precioso. Chegou-se a estimar que os cálculos reais das necessidades de cada programa levariam no mínimo um ano, o que inviabilizaria a discussão da implementação de novos programas. A falta de pessoal treinado e de recursos também representou um fator limitante.

Na avaliação dos resultados, foram entrevistados os funcionários responsáveis pela elaboração do orçamento e perguntou-se se alguma decisão de recomendar novos programas, diferentes dotações para os programas ou diferentes distribuições entre os diferentes programas resultou da forma como foi trabalhado o OBZ. A resposta foi não. Muitos disseram não acreditar que o método trouxesse algum resultado ou que fosse levar alguém a fazer alguma mudança no orçamento. Outros não acreditavam que o pessoal do Departamento fosse digerir um material tão vasto. Também se argumentou que as dotações alocadas eram sempre diferentes das originais. Houve, ainda, aqueles que acreditavam que as decisões teriam sido tomadas ou não sem a aplicação do OBZ. Isso tudo levou os críticos do OBZ a argumentarem que “quebraram a cabeça, e tudo resultou no mesmo, com desperdício de tempo e esforços”.

Embora, em muitos aspectos, a aplicação do OBZ, nesse caso, tenha apresentado objetivos aquém do esperado, muitos membros dos órgãos governamentais responsáveis pelo

orçamento e administração financeira apontaram pontos positivos da experiência. Entre esses pontos, estaria a maior acuidade com o controle dos gastos em particular e maior critério na priorização dos programas quando das justificativas. Isto sugere que o OBZ levaria a uma melhor visualização dos custos e dos objetivos a serem atingidos no orçamento. Entretanto, ninguém pensava que o OBZ devesse ser adotado anualmente, e sim periodicamente. Porém, a idéia geral era de que OBZ só poderia ser adotado com mudanças administrativas.

O autor conclui que o OBZ, para atingir os objetivos pretendidos pelos seus defensores, os mesmos teriam que dispor de muito mais tempo e experiência para poder avaliar corretamente a carga de trabalho necessária para mais programas. Porém, não seria politicamente viável e, ao menos na época em que o autor escreveu, desenvolver os cálculos necessários. Argumenta, ainda, que o mais importante para cortar custos seria relacioná-los com os benefícios, sendo que, na época, os métodos de cálculo também não eram conclusivos. Embora Wildavsky não tenha encerrado sua análise da experiência com uma conclusão geral, deixa-a implícita no início do capítulo quando diz que “os orçamentos não podem ser nada mais dos que documentos políticos. Eles empregam grande preocupação dos administradores, políticos, líderes de grupos de interesses, e cidadãos interessados em ‘quem obtêm o que, e quanto’ das verbas governamentais” (p. 279).

### **2.3.2 Outras Experiências e Possíveis Comparações**

O Orçamento Base-Zero foi, inicialmente, adotado em empresas privadas, como a Texas Instruments, no final dos anos 60, e na Ambev e Grupo Pão de Açúcar, no Brasil, mais recentemente. Enquanto no Grupo Pão de Açúcar a adoção da técnica gerou apreensão no Mercado, por levar à suposição de que a empresa estaria em dificuldades, na Ambev, entretanto, a tentativa foi considerada bem sucedida, apesar do ceticismo inicial dos funcionários. Para tanto, houve um grande investimento motivacional e técnico. As reuniões para decidir os contingenciamentos foram planejadas e realizadas com alto grau de organização, com funcionários de ambas as empresas-mãe (Brahma e Antártica), havendo premiação salarial de acordo com o desempenho individual.

Segundo Gomes (2000, p. 64), analisando o OBZ nas empresas privadas, a metodologia “dá à administração uma enorme base de dados de informação e para análises, e pode ser um ótimo instrumento auxiliar nas auditorias operacionais, identificando problemas e determinando áreas de melhora das operações e dos lucros e melhorando a eficiência e

eficácia na auditoria operacional”. A mesma autora também enfatiza o papel dos administradores nas decisões tomadas, não podendo haver problemas de administração e comunicação, além de ressaltar a linguagem essencialmente contábil da metodologia. Ressalva, ainda, que “qualquer tipo de orçamento que for adotado por uma organização não dará resultado satisfatório se não houver um controle orçamentário eficiente e eficaz da empresa. Esse controle deve ser utilizado como indicador estratégico de produtividade e competitividade das organizações”.

Ao fazermos um contraste dos resultados das experiências mais recentes em empresas privadas com a descrita no Setor Público dos EUA, nos anos 60, podemos identificar fatores diferenciadores essenciais:

1) os administradores públicos e privados estão influenciados por diferentes fatores que afetam suas carreiras, e, conseqüentemente, suas decisões. Enquanto os primeiros, quanto maior os graus de hierarquia, dependem dos rumos políticos conjunturais, os outros são afetados mais por questões ligadas à concorrência e mercado, o que pode mudar substancialmente o caráter de suas decisões financeiras;

2) as diferentes épocas que separam as experiências, podem fazer uma diferença fundamental, mesmo no Setor Público, se levarmos em conta a mais vasta possibilidade de obtenção de dados materiais e financeiros, balizadores de racionalização de custos, com o desenvolvimento tecnológico de ferramentas como a Tecnologia de Informação e novas metodologias de abordagens financeiro-contábeis.

Ao comparar os prós e contras de sua adoção no setor público, Silva (2004, p. 73-74) faz a seguinte comparação:

**Vantagens:**

1. o processo orçamentário concentra a atenção na análise de objetivos e necessidades;

2. conjuga planejamento e elaboração do orçamento no mesmo processo;

3. faz gerentes de todos os níveis avaliar melhor a aplicação eficiente das dotações em suas atividades:

4. aumenta a participação dos gerentes de todos os níveis no planejamento das atividades e na elaboração dos orçamentos.

**Desvantagens:**

1. no início, o preparo do OBZ é mais demorado, mais trabalhoso e mais caro;
2. a preparação dos resumos de unidades de decisão e de pacotes orçamentários produz montanhas de papel;
3. a implantação exige que os funcionários estejam motivados e treinados. A tradicional burocracia oficial opõe-se às mudanças, ao aumento de trabalho e, principalmente, ao dispêndio de grande esforço mental;
4. um grande percentual do orçamento é intocável devido às exigências legais;
5. pouca participação dos níveis hierárquicos superiores.

Shah (2006), entretanto, considera que a experiência internacional demonstrou ser o OBZ “tecnicamente impraticável e demasiadamente oneroso para administrá-lo”.

### **3 RECENTES ABORDAGENS**

#### **3.1 A Nova Administração Pública (Administração Pública Gerencial)**

Com a crise econômica dos anos 70, e os problemas daí decorrentes, passou-se a repensar o papel da administração pública. Buscou-se superar o modelo burocrático, direcionando as ações governamentais para maior descentralização. Procurou-se, também, obter maior eficiência nas funções e ações governamentais. Em muitos países, o Estado passou para terceiros funções anteriormente exclusivas suas.

No Reino Unido é que foram tomadas as primeiras iniciativas. Posteriormente, outros países, mais marcadamente a Nova Zelândia, transferiram para o setor privado muitas agências e empresas suas. Passou-se a falar em Terceiro Setor, Organizações Sociais, e diferenciaram-se os conceitos de “público” e “estatal”. Como consequência, procurou-se avaliar melhor as ações do governo, no que diz respeito à sua eficiência e eficácia. Começou-se, também, a tentar incorporar no governo abordagens e métodos anteriormente criados e desenvolvidos no setor privado, adaptando-os às demandas do setor público. Passou-se a falar em “clientes”, “clientes-contribuintes” ou “clientes-contribuintes-cidadãos”.

Esta nova tendência, verificada principalmente a partir dos anos 90, foi denominada “Nova Administração Pública” ou “Administração Pública Gerencial”. No Brasil, as primeiras tentativas foram a partir do Governo Fernando Henrique Cardoso, com a Reforma

Administrativa de Luís Carlos Bresser Pereira. Passou-se a exigir maior transparência e começou a ser usada uma palavra ainda sem tradução em português, *Accountability*, que identifica transparência, responsabilização, prestação de contas etc. Daí, procurou-se cada vez mais olhar para a qualidade e eficácia do gasto público.

### 3.2 Orçamento Orientado por Desempenho (*Performance Budgeting*)

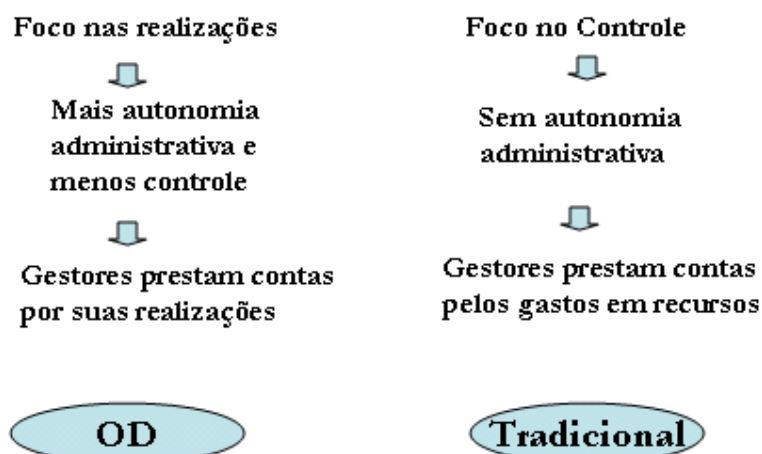
Desenvolvido a partir dos anos 90, na “Nova Administração Pública”. Sistema de orçamento que apresenta os *propósitos e objetivos* para os quais os fundos são demandados, os *custos dos programas* propostos para obter esses objetivos e *os produtos (outputs) ou serviços resultantes* de cada programa. Tem sido adotado com abordagens diferenciadas, quanto à sua completude e finalidade, em diversas partes do mundo. Entre os países adotados teríamos os seguintes: EUA, Países-Baixos, Mongólia, Austrália, África do Sul, Uganda, Nova Zelândia, Malásia e Cingapura. Tem sido muito estimulado pela OCDE e Banco Mundial para países em desenvolvimento, como Leste Europeu, Ásia e África.

Possui como pré-requisito básico para o seu sucesso um sistema de gestão pública orientado por desempenho, exigindo, pois, uma reforma administrativa, sem a qual sua implementação não será possível. Este novo tipo de gestão teria as seguintes características:

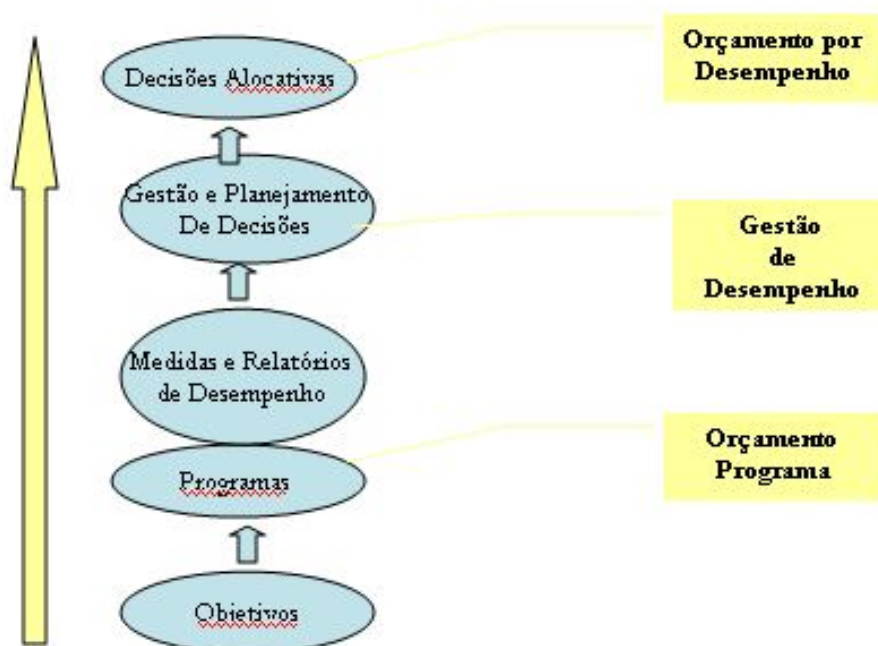
- a) maior liberdade e flexibilidade operacional, menos regras e mais autonomia – **deixar os gestores gerir;**
- b) *Accountability* (responsabilização/transparência) de resultados: contratos de desempenho baseados em produtos preestabelecidos e alvos de desempenho com as destinações orçamentárias – **fazer os gestores gerir;**
- c) nova estrutura de serviço público, observando as características acima;
- d) Custeio Baseado em Atividades – método baseado no rastreamento dos custos de cada atividade e produto, verificando o custo que cada atividade causou, proporcionando aos gestores identificar os responsáveis pelas mesmas;
- e) Princípio da Subsidiariedade – princípio doutrinário em Ciência Política, segundo o qual se pode transferir, na sociedade, responsabilidades a poderes menores;
- d) competitividade na prestação de serviços com critérios de pontuação (*benchmarking*);
- f) incentivos por eficiência de custos.

Numa estrita definição: um sistema de orçamento que torna explícita a vinculação entre cada acréscimo de recurso no recurso alocado com o acréscimo no produto e resultado. Na sua comparação com o Orçamento Tradicional, teríamos as seguintes diferenças:

## Comparação entre as duas abordagens



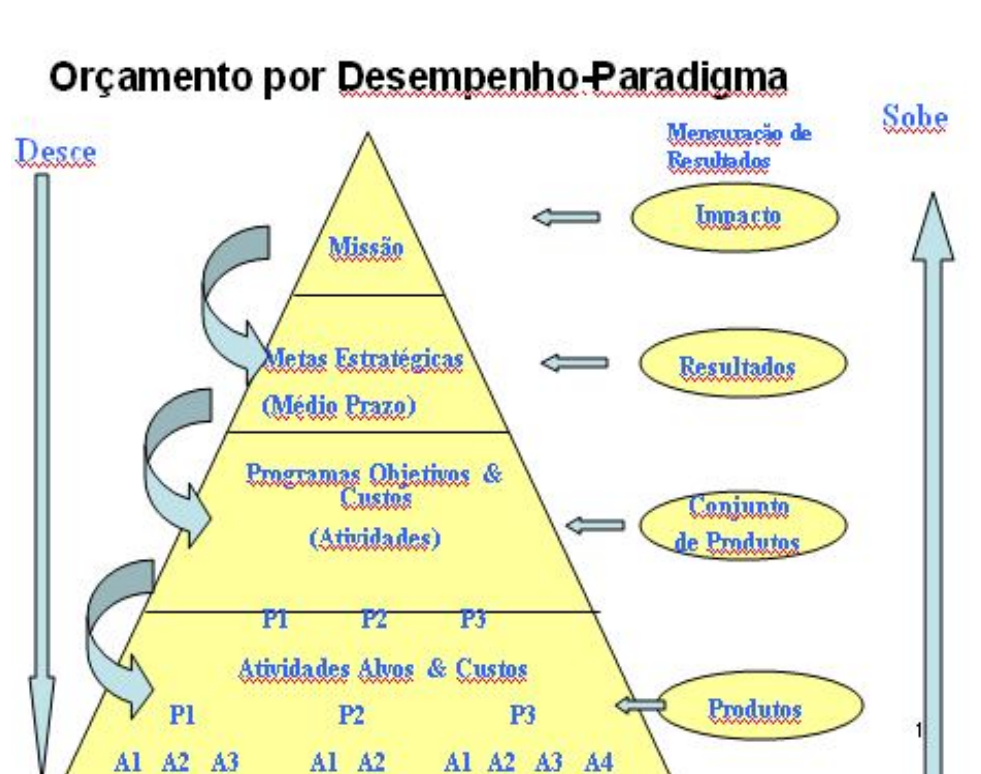
## Transformação: Orçamento Tradicional ao OD



As medidas de desempenho utilizadas, segundo Shah (2006), seriam as seguintes:

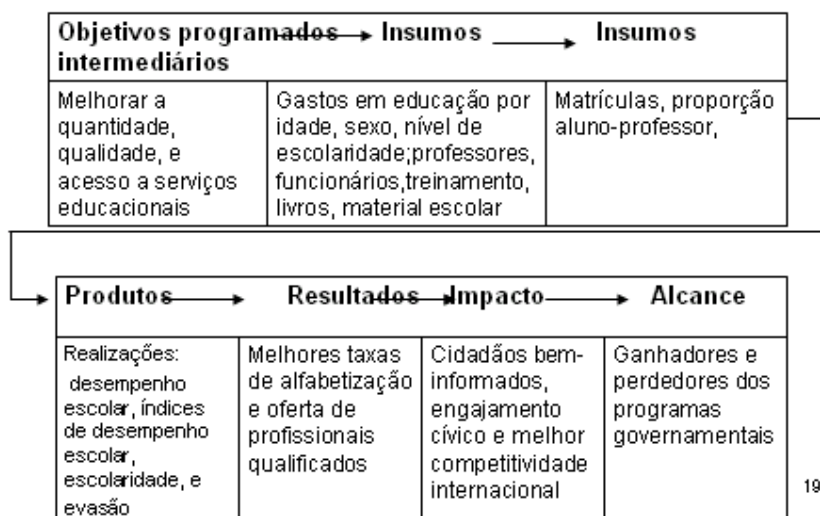
- Custos: insumos (*inputs*) utilizados na geração dos produtos;
- Produtos: quantidade e qualidade dos bens produzidos;
- Impacto: metas dos programas;.
- Alcance: pessoas beneficiadas ou atingidas pelo programa;.
- Qualidade: medida de serviço como tempo de duração, serviços e bom atendimento;
- Eficiência: custo por unidade ou por produto;
- Satisfação: razão de serviços por usuários;

Na sua elaboração, seguiria o seguinte modelo:



Para um exemplo prático de como essas medidas seriam aplicadas, Shah (2006) demonstra o seguinte quadro:

### Cadeia de resultados do Orçamento por Desempenho aplicada à Educação



O Orçamento Orientado por Desempenho, mesmo com seu enfoque gerencial, pode, também, aproximar-se de outras abordagens que valorizem a participação social, como o Orçamento Participativo. Para tanto, a sua forma final, após a elaboração, deve se encaixar com a forma com que a administração pública do local gere os serviços públicos, criando-se uma rede de informações que demonstrem o desempenho do que valha a pena ser avaliado, em termos de serviços públicos. Deve-se, portanto, elaborar uma “Carta do Cidadão” onde estejam registrados os seus direitos na obtenção dos serviços, bem como os órgãos responsáveis, com os respectivos canais, onde podem reclamar.

Entre as razões para adotar o OD, baseando-se em experiências internacionais, Shah (2006) enumera as principais:

- a) promover a comunicação entre os atores do orçamento;
- b) melhorar na contribuição na gestão dos órgãos do governo;
- c) melhorar a prestação dos serviços públicos;
- d) facilitar as informações nas decisões orçamentárias;
- e) promover a um grau mais elevado de responsabilização, transparência e prestação de contas.

Contudo, o OD, deve ser um elemento integrante de um mais amplo conjunto de reformas que leve a uma cultura de desempenho, pois, sem um ambiente de incentivo por

melhor desempenho e transparência, a simples adoção do OD não poderá levar a melhores desempenhos.

### **3.3 Proposta de Ribeiro Filho**

José Francisco Ribeiro Filho, contador e professor na PUCRS, com base na Contabilidade de Custos aplicada às propostas da Administração Pública Gerencial, em monografia que concorreu ao Prêmio STN de Monografia (1997), propõe “construir e evidenciar indicadores e medidas de desempenho econômico-financeiro da entidade, como um *painel de controle* para o gestor, permitindo a avaliação de sua performance e consolidando caminho da continuidade organizacional” (RIBEIRO, 1997). Procura utilizar no já implantado modelo SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira – do Governo Federal com o qual se possa viabilizar os seguintes aspectos:

- a) oferecer ao Gestor da entidade elementos que traduzam o cumprimento de metas;
- b) permitir o estabelecimento de medidas, de fácil leitura e interpretação, que traduzam e eficiência e eficácia da gestão;
- c) oferecer um caderno de desempenho da área de responsabilidade, permitindo ao gestor a construção de cenários de decisão para otimização na alocação de recursos;
- d) permitir o cálculo e evidenciação da produtividade de projetos e atividades, incentivando a concepção de práticas de gestão inovadoras;
- e) introduzir e manter um ambiente interno de avaliação permanente que seja mantenedora da continuidade organizacional.

Na criação dos Indicadores de Produtividade de Projetos/Atividades, deverá ser elaborado um Quadro Resumo de Produção, com o estabelecimento de metas, organizadas por:

- a) Programas de Trabalho
  - a.1) Coluna de Unidades Físicas de Serviços Previstos
  - a.2) Coluna de Despesa Fixada
  - a.3) Coluna de Unidades Físicas de Serviços Prestados
  - a.4) Coluna de Despesa Realizada
- b) Agregação por Departamento ou Unidade de Resultado
- c) Demonstrativo da Qualificação Técnica do Pessoal
  - c.1) Formação Escolar
  - c.2) Horas de Treinamento Recebidas em Procedimentos Específicos
  - c.3) Participação em Programas de Educação Continuada

Com a posse desses elementos seria formulada uma análise da Produtividade dos Recursos financeiros para cada Projeto ou Atividade. Assim, seriam calculados os Indicadores de Execução da Despesa – IED, Indicadores de Execução Física – IEF e Indicadores de Produtividade –IPPA para cada Projeto e Atividade.

Em resumo:

$$IEF = \frac{QDR}{QDP}$$

onde:

IEF - Indicador de Execução Física do Projeto/Atividade  
 QDR - Quantidade Física Realizada do Projeto/Atividade  
 QDP - Quantidade Física Prevista do Projeto/Atividade

$$IED = \frac{DREL}{DAUT}$$

onde:

IED - Indicador de Execução da Despesa do Projeto/Atividade  
 DREL - Despesa Realizada no Projeto/Atividade  
 DAUT - Despesa Autorizada do Projeto/Atividade

$$IPPA = \frac{IEF}{IED}$$

onde:

IPPA - Indicador de Produtividade dos Recursos Financeiros do Projeto/Atividade.

O IEF seria do tipo, no sentido de sua interpretação, **quanto maior melhor**. Já o IED seria do tipo **quanto menor melhor**. Em consequência, o IPPA seria do tipo **quanto maior melhor**.

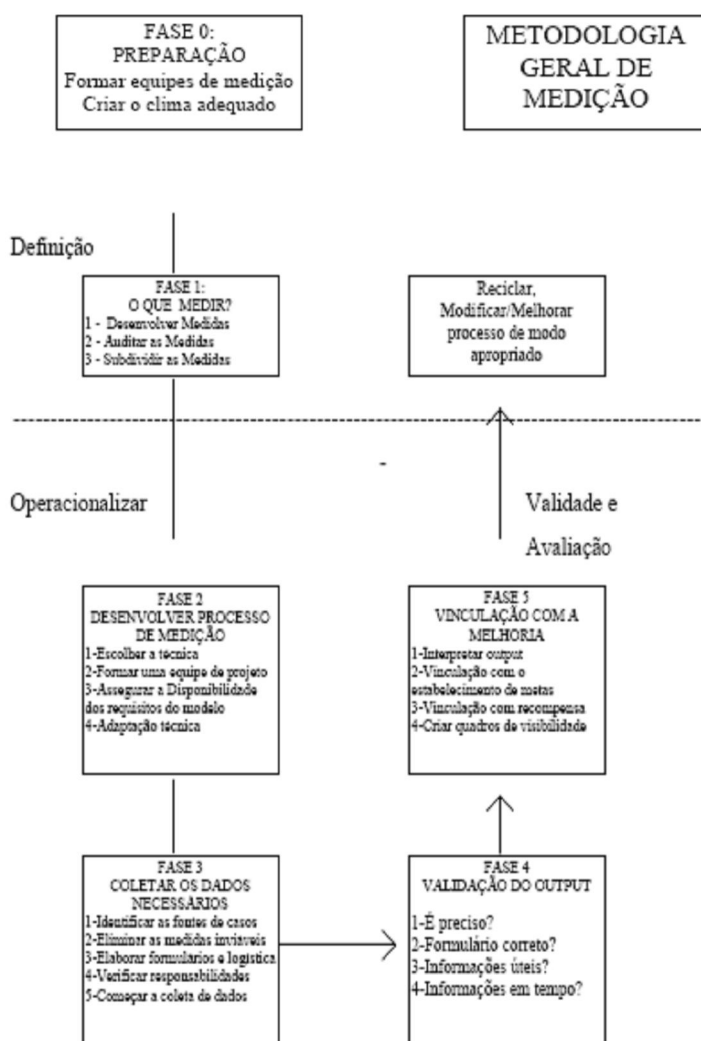
Assim, um aumento no IPPA seria alcançado por:

- Um aumento do IEF, com o cumprimento do previsto, podendo este ser até excedido, com o IED mantido constante; ou
- Uma redução do IED, com o IEF constante.

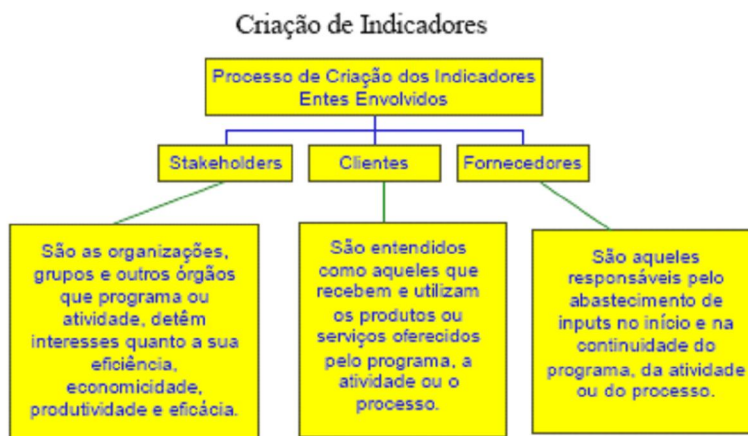
Um ambiente de análise gerencial seria incrementado a partir de reuniões de resultado, com a comparação dos IPPA de dois ou mais períodos de gestão, ao nível de cada área de resultado.

No estabelecimento dos passos do estabelecimento dos índices dos insumos e produtos de cada órgão, Unidade de Custos e sua posterior integração Custos-Orçamento-Controladoria é sugerido o seguinte diagrama:

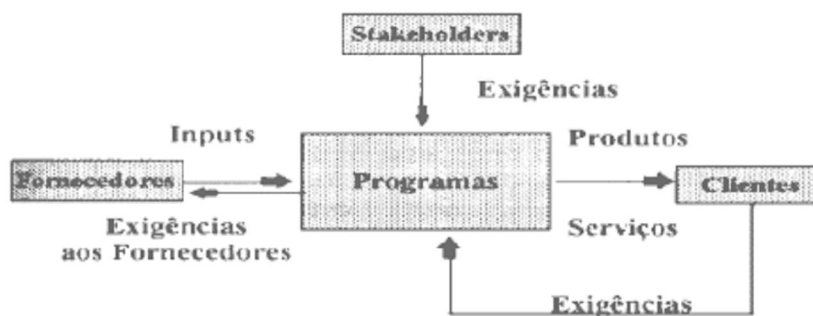
### METODOLOGIA GERAL DE MEDIÇÃO



Outro método de etapas de criação de indicadores apresentado pelo autor e desenvolvido no Tribunal de Contas do Estado-RS é apresentado a seguir:



### *Criando Indicadores*



### *Ajustando As Medidas*



Com propósitos diferenciados e uso conforme circunstâncias específicas, os indicadores dividem-se em quatro (04) categorias:

- Indicadores de *Input*;
- Indicadores de *Output*;
- Indicadores de *Eficiência*;
- Indicadores de *Outcomes*

Em outra monografia mais recente (2003), em que o autor aborda a auditoria governamental com foco em resultado, também propõe o seguinte quadro de indicadores de resultado:

#### EXEMPLO DE INDICADORES DE PERFORMANCE

<i>Inputs</i>	<i>Outputs</i>	<i>Eficiência</i>	<i>Outcomes</i>
Número de Adultos Inscritos Em Cursos Para Alfabetização;	Número de Alunos Que Completaram o Curso;	- Custo Por Aluno; - Número de Alunos que Completaram o Curso Comparado Com os Inscritos;	- Número de Alunos Capazes de Ler no Término do Curso; - Percentual de Redução da Taxa de Analfabetismo;
Número de Clientes Interessados no Serviço;	Número de Clientes Atendidos;	- Custo Por Clientes Atendidos; - Número de Clientes Reabilitados Comparados Com os Atendidos;	Número de Clientes Reabilitados;
Número de Permissões Solicitadas;	Número de Permissões aceitas;	- Tempo de Processamento por Solicitações; - Custo Por Emissão	Número de Entidades em Exigências com os Requerimentos;
Horas de Trabalho Gastas com Processos de Inscrição;	Número de Inscrições Processadas;	Média de Tempo Para Processar as Inscrições;	Porcentagem das Inscrições aprovadas corretamente e negadas;

### 3.4 Proposta de Lopes & Blascheck

Lopes e Blascheck, com a monografia “Uma Proposta do Orçamento Empresarial na Administração Pública”, no X Prêmio Tesouro Nacional – 2005, novamente no âmbito da Administração Pública Gerencial, procuram, através de experiências em outros países, principalmente nos EUA, analisar todos esses sistemas, especialmente no que diz respeito ao quesito “controle de custos” e, baseados no sistema denominado Custeio Baseado em Atividades (ABC) e no Orçamento Contínuo, proporem uma abordagem possível de ser adaptada à administração pública.

### **3.5 O *Balanced Scorecard***

Recentemente, muitas organizações têm adotado o *Balanced Scorecard* (BSC), que, traduzindo, teríamos “Indicadores Balanceados de Desempenho”. Kallás (2005, p. 1), ao descrever a metodologia para ambientes privados, afirma que é “uma metodologia voltada à gestão estratégica de empresas [...] que pressupõe que a escolha dos indicadores para a gestão de uma empresa não deve se restringir a informações econômicas ou financeiras [...] é necessário monitorar, juntamente com os resultados econômico-financeiros, desempenho dos mercados junto aos clientes, desempenhos dos processos internos e pessoas, inovações e tecnologias”. O método foi criado por Robert Kaplan e David Norton da Harvard Business School, em 1992, tendo sido escolhido pela Harvard Business Review como uma das práticas de gestão revolucionárias e importantes dos últimos 75 anos. Com relação à sua aplicação à esfera pública, Arveson (2003) procura fazer uma adaptação para o ambiente governamental e enumera diversos casos em que houve aplicação nos âmbitos federal, estadual, municipal e distrital.

### **3.6 Sistema de Contabilidade de Custos *Cage***

Metodologia desenvolvida na Divisão de Controle da Receita e Custos/Contadoria e Auditoria Geral do Estado, desde 2003, como forma de adequar-se às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para desenvolvê-la foi contratada uma consultoria externa com recursos do PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) sob a coordenação do Agente Fiscal do Tesouro, Roque Gonçalves.

A implantação deverá ser realizada em 2 fases, classificadas de Macrofases. Na Macrofase I, a Administração Pública deverá ter condições de conhecer o montante de Custos Próprio gerados em cada Centro de Custos, na menor área de responsabilidade possível, “considerando como Custos Próprios, pessoal, materiais, serviços e utilidades (energia, telefone, contratações em geral, entre outros)” (BEULKE, 2005). O que anteriormente somente era conhecido dos gastos orçamentários de Atividades e Projetos, no âmbito do órgão inteiro, agora será relacionado com cada centro de custo, desdobrado em departamento, divisão e sessão.

Na Macrofase II, será possível permitir medir o custo unitário de itens como: aluno por escola; custo por apenado; custo de policiamento da Brigada Militar em um evento

esportivo ou cultural; custo médio de atendimento de um paciente em hospital ou posto de saúde, custo de uma sessão de fórum em um processo judicial, etc. A Macrofase I já se encontra implantada em órgãos como Secretaria da Fazenda, Segurança, DAER e outros. Até o final do ano, deverá estar implantada nos demais órgãos.

O Sistema de Contabilidade de Custos pretende tornar-se um instrumento de auxílio na auditoria e na execução orçamentária.

#### **4 CONCLUSÕES**

Entre todo o diferente material consultado, com diferentes abordagens e resultados, pode-se concluir que uma execução orçamentária bem-sucedida deverá, obrigatoriamente, ter os seguintes pré-requisitos:

1) maior detalhamento possível de informações financeiras envolvendo custos fornecidos, principalmente pela auditoria, e contabilidade e Tecnologia de Informação;

2) conhecimento perfeito dos objetivos dos programas, projetos e atividades a que se destinam, tanto da parte dos gestores financeiros dos órgãos como dos agentes do órgão responsável pela Administração Financeira e execução orçamentária;

3) perfeita integração e comunicação contínua entre os sistemas custos-auditoria-contabilização/ Tecnologia de Informação/ análise da despesa/ execução orçamentária/avaliação das políticas públicas (PPA)/ acompanhamento dos indicadores sociais. Isto exige um sistema de integração e informação contínua entre os seguintes órgãos: SEFA-CAGE/SEFAZ- DDPE(DPO-DINAD-DI)/SCP/FEE.

Entre vantagens e riscos, pode-se assinalar o seguinte:

##### **Vantagens:**

1) maior nível de informação gerencial no Estado a respeito do Gasto Público e efeitos das políticas públicas;

2) melhor cumprimento das metas do gasto público;

3) elaboração orçamentária mais realista;

4) maior conscientização dos gestores públicos a respeito de seu papel na execução das políticas públicas;

5) maior integração vertical na administração pública em geral (entre os níveis hierárquicos);

6) maior integração horizontal (entre os órgãos-fim e os responsáveis pelo planejamento e execução do gasto público (SEFAZ e SCP));

7) mais transparência das ações do governo;

9) melhor instrumentalização para avaliar o gasto e as políticas públicas, da parte do Legislativo e do público em geral;

!0) mais instrumentalização da parte do Governo para tomada de decisões.

**Riscos:**

1) sistemas de informação e integração pouco operante, comprometendo os resultados;

2) treinamento deficiente daqueles responsáveis pela execução orçamentária, tanto da parte dos órgãos como da parte daqueles que operam com o gasto público;

3) criação de índices com bases tecnicamente deficientes, comprometendo os resultados e avaliação;

4) criação de índices pouco realistas, apenas para satisfazer ambições localizadas por mais recursos;

5) criação de sistemas de métodos com linguagem técnica de difícil compreensão ao público em geral, dificultando a avaliação;

6) criação de metodologias de elaboração complexa, em que se tome tempo demasiado no entendimento por parte dos atores e com dificuldade de execução;

7) falta de apoio entre os diversos níveis hierárquicos na execução e cumprimento;

8) ausência de mecanismos que levem ao efetivo cumprimento, tanto de metodologia, quanto da metas;

9) apresentar a metodologia ao público em geral como a “última novidade” de forma a ser usada como *slogan* com objetivos de marketing político eleitoral, sem que isto traga ganhos efetivos;

!0) ingerência de influência política na destinação de recursos, distorcendo ou inviabilizando os objetivos

## REFERÊNCIAS

ARVESON, Paul. *A Balanced Scorecard for City & County Services*. Balanced Scorecard Institute. Disponível em: <[www.balancedscorecard.org](http://www.balancedscorecard.org)>. Acesso em: 14/04/2007.

BEULKE, Rolando. *Implantação do Sistema de Custos na Administração Pública do RS*. cage em 'srvpoassi150\dados'.SEFAZ

BRASIL, Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão. Departamento de Programa de Capacitação Internacional em Gestão. Textos de Referência: Orçamento e Gestão Voltados para os Resultados no Setor Público. Brasília: MP, 2006. Disponível em:

<[www.planejamento.gov.br/arquivos\\_down/seges/euro\\_brasil/publ\\_gestao\\_resultados.pdf](http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/seges/euro_brasil/publ_gestao_resultados.pdf)>. Acesso em 14/05/2007.

CASTANHEIRA, Joaquim. *O Novo Brinde da AMBEV*. Disponível em: <<http://www.terra.com.br/istoedinheiro/160/negocios/index.htm>>. Acesso em: 14/04/2007.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a Criação de Valor na Gestão Pública. In: 13º Asian Pacific Conference on International Accounting Issues, Rio de Janeiro 28-31 out.. 2001. Disponível em: <[www.gecon.com.br/artigo21.htm](http://www.gecon.com.br/artigo21.htm)>. Acesso em: 05/05/2007.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo: Atlas, 2005.

GOMES, Regina Celi Vidal. *O Orçamento Base-Zero como Técnica de Planejamento Financeiro*. Monografia apresentada ao Departamento de Economia, Contabilidade e Administração de Empresas da Universidade de Taubaté, como parte dos requisitos para obtenção do Certificado de Especialização pelo curso de MBA – Finanças e Contabilidade.

KALLÁS, David. *A abordagem Microeconômica do consumidor proposta por Kevin Lancaster como complemento do modelo de gestão baseado no Balanced Scorecard*. Disponível em: <[www.symnetics.com.br](http://www.symnetics.com.br)>. Acesso em: 14/04/2007.

\_\_\_\_\_. *O que é o Balanced Scorecard*. Disponível em: <[www.symnetics.com.br](http://www.symnetics.com.br)>. Acesso em: 14/04/2007.

LOPES, Hilton de Araújo e BLASCHEK, José Roberto de Souza. *Uma proposta para utilização do Orçamento Empresarial na Administração Pública*. In: Prêmio Tesouro Nacional. Disponível em:

<[www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XPremio/sistemas/3tosiXPTN/3premio\\_tosi.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XPremio/sistemas/3tosiXPTN/3premio_tosi.pdf)>. Acesso em: 14/04/2007.

SHAH, Anwar. *Budget Methods and Practices*. IIPA Workshop, New Delhi, 5 dez. 2006.

SILVA, José Afonso da. *Orçamento – Programa no Brasil*. São Paulo: RT, 1973.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental*. Um Enfoque Administrativo. São Paulo: Atlas, 2004.

WILDAVSKY, Aaron. *A Comparative Theory of Budgetary Process*. Boston: Little Brown Company, 1975.

WILGES, Ilmo José. *Finanças Públicas: Orçamento e Direito Financeiro Para Cursos e Concursos*. Porto Alegre. AGE, 2006.