

VI PRÊMIO SOF DE MONOGRAFIAS

TEMA II - Aperfeiçoamento do Orçamento Público

ORÇAMENTO ORIENTADO A RESULTADOS

Orçamento orientado a resultados, demonstrando caso prático com aplicação do regime de competência e simplificação de processos internos, para valorizar o papel do orçamento e agregar valor à gestão pública.

RESUMO

Este trabalho objetiva mostrar a importância da adoção do regime de competência no modelo de Orçamento Orientado a Resultados com base e em complemento às mudanças em curso na contabilidade pública brasileira.

Acrescente a este objetivo, a necessidade de melhorar a imagem do sistema orçamentário, deteriorada com a figura de Restos a Pagar, sem o fato gerador físico que caracteriza o gasto (Não processado).

O trabalho contempla pesquisa em Países e Entidades que promoveram mudanças no orçamento saindo do formalismo para resultados, passando do regime de caixa para o regime de competência, na mesma linha das modificações na Contabilidade do Setor Público, com a reformulação dos anexos da Lei nº 4.320/64, com a publicação das NBCASP, pelo CFC. Complementarmente analisa mudanças em áreas, técnicas e de sistemas que gravitam em torno do ciclo orçamentário, em busca de eficiência na gestão e foco em resultados.

A mudança na contabilidade pública encontra-se em andamento, no Governo Federal, Estados e Municípios, com prazo para implantação em 2014. Paralelamente às reformulações orçamentárias e contábeis são acrescentados, no trabalho, os fundamentos da gestão pela Qualidade, tema tratado em prêmios anuais ao setor privado pela FNQ e que, no setor público foi regulamentada pelo Decreto nº 5.378/05, que Instituiu o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, mas que precisa se tornar realidade.

Os fundamentos do trabalho estão lastreados em conceitos, legislação, estudos de casos em países que estão experimentando mudanças do gênero e, basicamente, em explicitações das ações e das técnicas já aplicadas no Brasil, em entidade do "Sistema S".

Como base para sustentação do trabalho consta pesquisa exploratória em referências bibliográficas sobre a implantação do modelo em países da Europa onde a contabilidade passou a adotar regime de competência, bem como em Entidade no Brasil que vem experimentando esta modalidade com sucesso juntamente com uma reformulação na gestão administrativa com foco em Resultado.

Por esta razão foram acrescentados temas correlatos como: revisão de processos administrativos internos, gestão pela qualidade, valorização da programação orçamentária em detrimento da financeira e proposição de assuntos que merecem ser levados para revisão de legislação e mudança na cultura dos profissionais dos setores envolvidos no ciclo de gestão: Planejamento; Orçamento; Finanças; Contabilidade e Auditoria.

A fundamentação teórica buscou comparar as regras atuais com os conceitos e experiências já aplicadas, cujos resultados mostram uma significativa valorização do Orçamento e suas estruturas com a gestão administrativa orientada para resultados.

Como conclusão sugere que a discussão técnica precisa ser iniciada com os ingredientes já existentes e experiências constatadas, como base para revisão da lei nº 4.320/64 e dos processos em vigor, com destaque para a adoção do PPA móvel; do regime de competência no orçamento; da substituição da figura da nota de empenho por limites baseados em indicadores; da substituição da Programação Financeira pela Programação Orçamentária e, principalmente, da avaliação e julgamento da gestão dos administradores públicos pelo foco da eficiência e da qualidade em busca de melhores resultados para o cidadão.

PALAVRAS – CHAVE: Resultado; Qualidade e Competência.

ABSTRACT

This work aims to show the importance of adopting the accrual Budget Oriented model results based and in addition to ongoing changes in the Brazilian public accounting.

Add to this goal, the need to improve the image of the budgetary system, deteriorated with the figure of outstanding commitments without triggering event featuring physical waste (Unprocessed).

The work includes research on countries and entities that promoted changes in the budget out of the formalism for results, moving from cash basis to accrual basis, in line with the changes in Public Sector Accounting, with the reformulation of the annexes of the Law N^o 4.320/64, with the publication of NBCASP by CFC. Complementary analyzes changes in areas, techniques and systems that revolve around the budget cycle, in search of efficiency in management and focus on results.

The change in public accounting is in progress, the federal government, states and municipalities, with a deadline for implementation in 2014. Alongside the budgetary and accounting restatements are added, at work, the fundamentals of Quality management, a topic covered in annual premiums to the private sector by FNQ and that the public sector was regulated by Decree N^o. 5.378/05, which instituted the National Public Management and bureaucratization, but needs to become reality.

The foundations of work are backed concepts, legislation, case studies in countries that are experiencing changes the genre and basically clarifications on the actions and techniques already applied in Brazil, entity "System S".

As a basis for sustaining the work consists in exploratory research references on the implementation of the model in European countries where the accounting began to adopt accrual basis, as well as entity in Brazil that has experienced success with this method along with an overhaul in management management with a focus on results.

For this reason were added related topics such as: review of internal administrative processes, quality management, valuation programming budget at the expense of financial and proposing matters that deserve to be taken to review the legislation and change in the culture sector professionals involved in the cycle management: Planning, Budget, Finance, Accounting and Auditing.

The theoretical sought to compare the current rules with the concepts and experiences already applied; the results show a significant enhancement of the Budget and its structures with the administrative management for results.

In conclusion suggests that the technical discussion must begin with the ingredients already found and experiences as a basis for revision of Law N° 4.320/64 and existing processes, with emphasis on the adoption of mobile PPA, the accrual budgeting, replacing the figure of note commitment to limits based on indicators; replacement for Financial Programming and Budget Programming mainly of evaluation and judgment of the management of public administrators by focusing efficiency and quality in pursuit of better results for citizen.

KEY - WORDS: Income, Quality and Competence.

LISTA DE SIGLAS

ABOP	Associação Brasileira de Orçamento Público;
BACEN	Banco Central do Brasil;
BGU	Balanço Geral da União;
BSC	Balanced Scorecard;
CFC	Conselho Federal de Contabilidade;
CONFAZ	Conselho Fazendário;
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis;
DOU	Diário Oficial da União;
FNQ	Fundação Nacional da Qualidade;
IBAM	Instituto Brasileiro de Administração Municipal;
IFRS	Normas Internacionais de Contabilidade;
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público;
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias;
LOA	Lei Orçamentária Anual;
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal;
MEG	Modelo de Excelência em Gestão;
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;
PPA	Plano Plurianual;
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira;
TCU	Tribunal de Contas da União;

SUMÁRIO

1 - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	8
1.1 - Planejamento e orçamento.....	8
1.2 - A Constituição de 1988 e os Planos Plurianuais (PPA).....	9
1.3 - Função e evolução do orçamento.....	18
1.4 - Restos a pagar, que não estão a pagar.....	26
1.5 - Mudança de foco na Contabilidade Pública – De caixa para competência...	29
1.6 - Gestão com foco em Resultado – Sustentada pela Qualidade.....	36
1.7 - Orçamento por competência – Experiência Internacional.....	44
2 - METODOLOGIA DA PESQUISA.....	56
2.1 - Tipificação da Pesquisa.....	56
2.2 - Caracterização da Organização.....	56
3 - RESULTADOS ENCONTRADOS.....	57
3.1 - Gestão Estratégica Orientada para Resultados.....	57
3.2 - Reformulação das Estruturas e dos Controles Internos.....	61
3.3 - Orçamento com foco em resultados – Experiência Brasileira.....	64
3.4 - Sistema de Custos - Simplicidade e Efetividade.....	73
4 - CONCLUSÕES E PROPOSIÇÕES.....	76
5 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	81

Atenção: Informações detalhadas estão no meu livro "Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público". No meu site: www.domingospoubel.com.br estão dois exercícios sobre Orçamento e Contabilidade. Publicações sobre esta monografia podem ser feitas desde que citada a fonte.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 Planejamento e orçamento

Nenhuma entidade deve trabalhar na base da improvisação. O planejamento figura como a primeira função administrativa por ser aquela que dá rumo às demais funções. É a função que determina, antecipadamente, quais os objetivos a atingir; enquanto o orçamento, as ações para alcançá-los. Na área pública, esta função é tratada no Plano Plurianual (PPA) onde está definido que os “objetivos” formam os programas de governo e os “projetos ou atividades”, formam as ações que contribuirão direta ou indiretamente com eles (Decreto nº 2.829/98). O planejamento começa, portanto, com a determinação dos “objetivos” (com definição de indicadores para mensuração) e detalhamento das “ações” (com especificação das metas).

Na visão do controle (CASTRO - 2011), o planejamento representa o parâmetro para suas ações, pois ele define o que deve ser feito; para que fazer; quem será responsável pela execução; onde se pretende chegar; quando; com que recursos.

Do planejamento surge o plano. Um plano é o produto do planejamento e constitui o evento intermediário entre ele e o processo de “implementação”. Todos os planos têm um propósito comum e etapas estruturadas de forma distintas e integradas: a previsão, a programação e a coordenação e uma sequência lógica de eventos necessários para alcançar os objetivos.

Existem quatro tipos de planos: a) planos relacionados com os métodos (procedimentos); b) planos relacionados com os recursos financeiros (orçamentos); c) planos relacionados com o tempo (programações); e, d) planos relacionados com

os comportamentos (normas ou regulamentos) (CASTRO, 2011 pg 25-26).

1.2 A Constituição de 1988 e os Planos Plurianuais (PPA)

O regime militar teve seu fim formal em 15-3-1985, quando assumiu o primeiro Presidente da República civil após mais de 20 anos sem eleições diretas para o cargo máximo da nação. Dois anos depois, era instalada a Assembleia Constituinte em meio a um ambiente conturbado do ponto de vista econômico, político e social.

O país vivia com uma recessão de quase uma década e uma crise provocada pelo esgotamento do modelo de desenvolvimento caracterizado por substituição de importações e carência de investimentos, público e privado (GARCIA, 2000).

A recuperação do exercício de atividade política e da organização social significava, naquele momento, explicitação de demandas sociais a que o governo não conseguia atender. Havia planos, programas e orçamentos, cujas dotações, em inflação alta e ascendente, dissipavam-se com rapidez, contribuindo para o não atingimento das metas definidas.

Esse quadro reforçava o entendimento de que havia a necessidade da explicitação de objetivos, metas e recursos a serem comprometidos nas ações governamentais. O desejo de consistência entre intenção e gasto foi manifestado pelos constituintes quando votaram as matérias referentes a planejamento, orçamento, controle e avaliação das ações governamentais.

Além do retorno, ao Congresso Nacional, da discussão sobre planejamento e orçamento, essa Constituição também consagrou os princípios de Estado Democrático de Direito. Di Pietro diz que esse Estado de Direito se sustenta em dois eixos: o dos princípios e o da cidadania.

Do ponto de vista dos princípios, a partir da Constituição de 88, quando se fala que o Estado, por seus três Poderes, está sujeito ao princípio da legalidade, isso deve ser entendido no sentido o mais amplo possível, abrangendo não apenas o Direito Positivo, mas também todos os valores acolhidos pelo ordenamento jurídico, como moralidade, impessoalidade, razoabilidade, segurança jurídica, economicidade, interesse público, motivação e outros, considerados essenciais para limitar a discricionariedade administrativa. Para fomentar o exercício da cidadania, a Constituição trouxe inúmeros mecanismos de participação do cidadão na gestão e no controle da Administração Pública.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, cria o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e unifica os orçamentos anuais (Fiscal, Seguridade Social e de Investimento das Estatais) no Orçamento Geral da União (OGU), acabando com duas práticas perversas no país, o Orçamento Monetário no BACEN e as despesas fora do orçamento (convênios e dívidas).

A concepção do PPA visou à criação de uma sistemática que tornasse possível ao governo eleito, em seu primeiro ano do mandato, elaborar um plano para vigorar por um período de quatro anos, de forma a incluir do segundo ano de seu próprio mandato ao primeiro ano do governo subsequente.

Essa forma de planejar apresenta como pontos interessantes a ideia de continuidade, pois um governo passa a terminar um plano que tem início em outro governo. Portanto, implica tempo para conhecer as ações pretéritas, antes de apresentar o novo plano. Também traz a ideia de foco, pois há a determinação de estabelecimento de objetivos de médios e longos prazos.

A LDO, que deve ser apresentada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional

até 30 de abril, referente ao exercício subsequente, faz a articulação entre o PPA e o orçamento, de forma, também, definida constitucionalmente.

A principal transformação advinda desse eixo foi propiciar coerência, ao longo do tempo, às ações do governo com explicitação de intenções e com delimitação das intervenções parlamentares aos orçamentos.

Do ponto de vista da avaliação dos programas e do controle da execução das ações do governo, os constituintes definiram, no art. 74, I e II, da CF, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA e a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. Além disso, o *caput* do art. 70 determina que o Sistema de Controle Interno de cada poder exerça a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação das subvenções e renúncias de receitas.

Esse processo de avaliação e controle termina, quando o Congresso Nacional, exercendo competência exclusiva, julga as contas prestadas pelo Presidente da República e aprecia os relatórios sobre a execução dos planos de governo (Art. 49).

Apesar do avanço institucional claro, uma crítica válida é que o modelo ainda sofria de excesso de formalismo, dado que, ao não incorporar técnicas modernas de planejamento, não conseguiu superar a concepção normativa e reducionista do planejamento governamental herdada do período militar (GARCIA, 2000).

O primeiro PPA

A aplicação do dispositivo constitucional veio comprovar que as críticas não eram infundadas. O primeiro PPA foi elaborado pelo governo Fernando Collor para vigorar de 1991 a 1995. Foi apresentado ao Congresso Nacional e aprovado quase

sem discussão e emendas, cumprindo exigências constitucionais. Publicado pelo Poder Executivo, recebeu bonita encadernação, mas não se tornou um orientador da ação governamental.¹ Ficaram desse período: o trauma do quase *impeachment* de um presidente (evitado com a renúncia e a condenação por crime de responsabilidade), e a formulação do Plano Real conduzindo o país a uma vitória quanto à estabilização econômica, já que a efetividade da utilização dos recursos públicos ainda era precária.

PPA: 1996 – 1999

O segundo PPA, sob a responsabilidade do Governo Fernando Henrique Cardoso, vigorou no quadriênio 1996/1999. Essa gestão instituiu o Ministério do Planejamento e Orçamento, na mesma linha hierárquica dos demais, com a incumbência principal de ter uma execução orçamentária comprometida com as metas fiscais, necessárias à consolidação do Plano Real.

Na mensagem ao Congresso, encaminhando esse PPA, a proposta foi investir para crescer. Foram anunciadas três grandes estratégias: construção de um Estado moderno e eficiente, redução dos desequilíbrios espaciais e sociais e inserção competitiva e modernização produtiva (Brasil, MPO/SPI, 1995).

Embora sinalizando avanços em relação ao governo anterior, o resultado, no final do período, demonstrou que, efetivamente, o processo plano-execução ainda não havia atingido a maturidade necessária. Pois, se a estabilidade econômica foi mantida, os índices econômicos e sociais não apontaram avanço.

¹ Segundo Garcia, a ineficácia do primeiro PPA como organizador das iniciativas governamentais que buscavam enfrentar alguns problemas nacionais, foi evidenciada pelo relatório Retrato do Desperdício no Brasil, da Comissão Temporária das Obras Inacabadas, do Senado Federal (Brasil, Senado Federal, 1995), onde há a “constatação da existência de milhares de obras que foram iniciadas, absorveram grande soma de recursos e não estão cumprindo a sua finalidade”. A Comissão “cadastrou 2.214 obras, onde foram aplicados mais de R\$ 15,0 bilhões”.

No entanto, uma iniciativa nesse PPA, denominada Programa “Brasil em Ação”, foi o laboratório para o desenvolvimento da metodologia que seria utilizada no PPA do período 2000-2003. Foram selecionadas 42 ações, consideradas prioritárias para os objetivos estabelecidos, com gerenciamento especial.

O governo deu ênfase à execução dessas ações, com a nomeação de um gerente responsável pelo acompanhamento sistemático e detalhado da execução, pela articulação entre os diversos atores da execução e obtenção das metas dos projetos. As liberações financeiras ficavam asseguradas segundo os cronogramas definidos e os desempenhos alcançados. O resultado dessa dinâmica de planejamento com monitoração, articulação e prioridade na disponibilização de recursos, possibilitou um nível de execução mais efetivo.

Esse resultado levou a que, em 14 de outubro de 1997, fosse publicado no D.O.U. a Portaria Interministerial nº 270, que instituiu um grupo de trabalho,² com a finalidade de elaborar projeto de lei complementar, para regular o art. 165, § 9º, da Constituição Federal/1988. O Relatório do Grupo de Trabalho propôs o que temos, hoje, relativamente à integração do planejamento com a programação orçamentária, mediante: a) reformulação do conceito de Programa, que se torna unidade básica de organização do PPA e de integração orçamentária; b) exclusão das categorias: subprograma, subprojeto e subatividade e substituição da expressão *classificação funcional-programática* por *classificação funcional* (função e subfunção) e *estrutura programática* (programas, ações e demais informações de controle orçamentário); c) padronização da classificação funcional pelas três esferas de governo por meio de função e subfunção; d) transformação da classificação funcional a partir de progra-

² Composto pelos Ministérios do Planejamento e Orçamento, da Fazenda, Tribunal de Contas da União, CONFAZ, IBAM, ABOP e Associação dos Profissionais em Finanças Públicas.

mas em instrumento de acompanhamento e avaliação dos resultados governamentais; e, e) criação do conceito de Operações Especiais, para rubricas que não têm metas físicas como contrapartida da dotação (transferências, serviço da dívida).

A implantação de nova metodologia representou uma reforma dos sistemas de planejamento e orçamento públicos com o Decreto nº 2.829/1998 e a Portaria MPO nº 42/1999, que estabeleceram normas e conceitos para a elaboração e gestão do novo Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, a partir de 2000.

A intenção dessa nova metodologia era trazer componentes de gestão estratégica, para o setor público, com definição de responsabilidades e controles da execução, a partir de variáveis gerenciais, consolidadas em sistema de informações. Também visava criar mecanismos de incentivo à parceria com o setor privado e valorizar a descentralização para Estados, Municípios e terceiro setor como estratégia para melhorar os resultados dos programas governamentais.

Conforme proposição do Grupo de Trabalho/1997, o conceito de Programa foi instituído, enquanto unidade básica de organização do PPA e de integração orçamentária, compondo-se de ações que, no conjunto, concorrem para o alcance de um objetivo definido, tendo em foco um problema da sociedade claramente identificado. Como variáveis para a definição do programa, incluem-se: órgão responsável, valor global, prazo de conclusão, fonte de financiamento e indicador para quantificar o efeito da execução do mesmo em relação à “situação problema” a ele vinculado para o quadriênio. Cada uma das ações deve ser definida com estabelecimento de metas financeiras e físicas, tanto no PPA quanto na LOA e no órgão responsável. O programa passou a ser visto como possibilidade de tornar-se efetivo elemento integrador operacional do plano com o orçamento.

O orçamento anual passou a ser elaborado, a partir de algumas premissas:

o orçamento é instrumento de viabilização do Planejamento e do Plano de Governo; a análise do orçamento deve ser feita pela finalidade do gasto, pois transforma o orçamento em instrumento efetivo de programação, possibilita a implantação da avaliação das ações de Governo e permite redirecionar despesas para áreas prioritárias e contenção fiscal, sem prejuízo para ações finalísticas; a administração do processo orçamentário deve ser feita por meio de um cronograma gerencial e operacional com: etapas claramente especificadas, produtos definidos e configurados, participação organizada e responsável dos agentes envolvidos, circulação de informações, garantindo o crescimento da confiança e da credibilidade nos diversos níveis da Administração. A gestão do ciclo orçamentário deve ser desenvolvida como processo contínuo com análise e decisão ao longo do período. A execução orçamentária deve estar integrada ao processo de elaboração do orçamento, conferindo racionalidade e vitalidade, a partir de padronização e rapidez na produção de informações gerenciais.

A ideia de que a LOA representa um processo contínuo de planejamento não é nova. Desde o início de sua concepção, há clareza de que: ao estimar, anualmente, as receitas e autorizar as despesas de acordo com a previsão de arrecadação, pode haver necessidade de alterações no plano durante a execução. Havendo necessidade de realização de despesas acima do limite previsto, o Poder Executivo deve submeter ao Poder Legislativo projeto de lei de crédito adicional. Os constantes desequilíbrios entre orçamento e caixa têm levado o Poder Executivo a editar decretos estabelecendo limites financeiros para gastos inferiores aos valores aprovados no orçamento (são os chamados “Decretos de Contingenciamento”).

PPA 2000 – 2003

Como estrutura, esse PPA trouxe um conjunto de “macros objetivos” que se a-

bria em 380 programas. Dentre os “macros objetivos” com maior ênfase destacam-se: crescer de forma sustentada, mantendo a estabilidade econômica; garantir o desenvolvimento econômico e social com respeito ao meio ambiente, à justiça social e à democracia; investir maciçamente tanto em infraestrutura econômica como na área social; e gerar emprego e renda para a população.

Esse PPA trabalhava com a perspectiva de consolidar os valores da nova administração: a) o Estado deve servir à sociedade, sendo mais ágil, mais eficiente, com mais capacidade para resolver os problemas cotidianos do cidadão; b) a gestão deve ser empreendedora, com foco no cidadão; c) os programas são os motores da mudança do antigo modelo burocrático para a nova cultura gerencial; e, d) o controle das ações de governo pela sociedade é a forma mais efetiva de impulsionar a mudança.

Como instrumento de gerenciamento do PPA, foi desenvolvido, no âmbito do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPLAN)³, destinado ao acompanhamento e a avaliação da execução das ações de governo. O resultado mostrou que a máquina de governo ainda não internalizou ou respondeu ao objetivo do governo de ter os dados de execução física correspondente à execução financeira, pois chegou ao final do ano com menos de 10% dos programas com alimentação de dados. Os gerentes demonstraram falta de visão gerencial da execução das ações.

PPA 2004 – 2007

Na elaboração da proposta do PPA, o Governo Lula, empossado em 1º-1-2003, manteve a metodologia instituída em 2000, inovando na condução do processo de

³ Atual SIOP - Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIGPLAN + SIDOR + SIEST)

planejamento, incorporando participação e discussão com a sociedade organizada. Em síntese, permaneceu a metodologia de Orientação Estratégica de governo “Orientada para Resultado”, definindo os objetivos do Governo, as Orientações Estratégicas dos Ministérios, os resultados que serão alcançados e as metas de esforços previstas.

A partir de 2007, o PPA passou a ter uma conotação política e se transformou no que o Governo denominou de Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) para contrapor à crise internacional com a dificuldade de obtenção de créditos internacionais. Os projetos de grandes obras passaram a ser prioritários. A coordenação do programa como um todo, se deslocou para o Gabinete da Presidência da República, mais precisamente para a Casa Civil.

O Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) foi lançado em 28 de janeiro de 2007 como um programa do Governo Federal brasileiro englobando um conjunto de políticas econômicas, planejadas para os quatro anos seguintes com o objetivo de acelerar o crescimento econômico. No PPA 2008 – 2011, o PAC constitui seu eixo estruturante e prioridade política.

PPA 2008 – 2011

O PPA 2008-2011 contempla a consolidação do mercado de consumo de massa e a incorporação de políticas prioritárias, que sustentam a perspectiva da continuidade do crescimento econômico com redução de desigualdades.

Essas políticas estão voltadas para o aumento do investimento (PAC), ampliação do acesso à educação e melhoria da qualidade do ensino (Plano de Desenvolvimento da Educação – PDE) e efetivação de direitos (Agenda Social).

Com essa nova configuração, a estratégia aponta para um modelo de crescimento econômico, do emprego e da renda, melhoria da distribuição dos rendimentos,

mas também de expansão e equalização de oportunidades em diversas dimensões.

A partir do PPA 2008-2011, a Avaliação da Dimensão Estratégica será feita ao longo da execução do Plano, com foco nos resultados das políticas públicas prioritárias, nas suas relações com as variáveis centrais para o desenvolvimento, bem como nas perspectivas para os próximos anos.

PPA 2012 – 2015

O PPA 2012 – 2015 (Plano Brasil Mais) trouxe inovação na sua estrutura. Os Programas foram classificados em: Temáticos e de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado.

Programa Temático é aquele que expressa a agenda de governo por meio de políticas públicas, orientando a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade. Podemos resumir como “programas finalísticos”;

Programa de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado, é aquele que reúne um conjunto de ações destinadas ao apoio, à gestão e à manutenção da atuação governamental.

Nos Programas Temáticos estão os Objetivos, com Indicadores que expressam o que deve ser feito, refletindo as situações a serem alteradas pela implementação de um conjunto de Iniciativas e tem como atributos: “Órgão Responsável” e “Meta”, cujas ações orçamentárias são discriminadas exclusivamente nas leis orçamentárias anuais (CASTRO, 2011 Pg 28-35).

1.3 Função e evolução do orçamento

Dentre os conceitos clássicos de orçamento, destaca-se:⁴ *“Orçamento é um plano que expressa em termos físicos e financeiros, para um período de tempo defi-*

⁴ Allan D. Manuel apud James Giacomoni, in *Orçamento público*. São Paulo: Atlas, 1992. p. 62.

nido, o programa de operações do governo (ações) e os meios de financiamento”.

A função do orçamento é organizar as ações e definir os recursos para materializar o planejamento. Todo governante se apresenta ao povo em busca de voto com um discurso propondo resolver ou evitar problemas que afetam ou possam afetar a sociedade. Uma vez eleito, este discurso deve se transformar em programa de governo a que se denomina Plano Plurianual (PPA), com início no segundo ano de um governo e término no final do primeiro ano do próximo, e assim sucessivamente.

A parcela anual do plano é denominada de orçamento anual, onde são estabelecidas as ações, fixadas as metas, determinados os agentes responsáveis pela sua execução e atribuídos os recursos correspondentes, de forma a manter equilíbrio entre as necessidades da população e a capacidade de recursos.

Parece um processo lógico, mas nem sempre os dirigentes públicos trataram o orçamento desta forma. Daí por que temos, hoje, uma dívida impagável, o que demonstra que gastaram mais do que a capacidade de arrecadação, complementando os recursos com empréstimos ou postergação de pagamentos. Esta falta de equilíbrio, por descontrole ou irresponsabilidade, inspirou a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (CASTRO, 2011).

A LRF resgatou princípios que foram estabelecidos no império Romano, antes da vinda de Cristo, quando, Marco Túlio Cícero (Roma, 55 a.C.) já dizia: “o orçamento deve ser equilibrado; as dívidas devem ser reduzidas; a arrogância das autoridades deve ser moderada e controlada; os pagamentos a governos estrangeiros devem ser reduzidos, se a nação não quiser ir à falência; e, as pessoas devem novamente aprender a trabalhar, em vez de viver por conta de recursos públicos”.

A lógica orçamentária que temos hoje teve como palco a Inglaterra medieval, quando, em 15 de junho de 1215, como relatou Araújo e Arruda (2004, pg 67) foi

assinada e divulgada a Magna Carta pelo Rei João Sem Terra, devido às pressões realizadas pelos barões feudais (principais integrantes do Conselho Comum), que buscavam limitar o poder de tributar do rei, porque se o Rei gastasse alguém teria que pagar. O Art. 12 determinava que:

“Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo Conselho Comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, sagrar seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim deverão ser de valor razoável.”

Esse documento é considerado o embrião do orçamento público. Mesmo não envolvendo a despesa pública, este artigo estabeleceu a primeira forma de controle do “Parlamento” sobre a monarquia absolutista, ou seja, o princípio tributário do consentimento. A partir de 1689, o Parlamento inglês baixou a “Declaração de Direitos”, que, dispendo sobre os direitos dos senhores feudais, da Igreja, da cidade de Londres e da Justiça, determinava que: “A partir desta data, nenhum homem será compelido a fazer qualquer doação, empréstimo ou caridade, ou pagar imposto, sem consentimento comum da Lei do Parlamento”.

A partir de 1822, o Chanceler do Erário (Ministro da Fazenda) passou a apresentar ao Parlamento uma exposição que fixava a receita e a despesa de cada exercício. A regra geral, mesmo antes da implantação da Câmara dos Comuns, era de o Executivo ter a prerrogativa de responsabilidade pelas finanças do Estado. Com o tempo, o Legislativo passou a ter a competência sobre a cobrança de tributos, aprovar, reduzir ou rejeitar a despesa proposta e controlar a execução do orçamento.

Posteriormente, as funções executivas da Coroa foram transferidas para o Gabinete, que era uma espécie de comissão da Câmara dos Comuns. O programa do Executivo era apresentado e defendido perante os Comuns (Parlamento), que podiam aprovar reduções nas despesas ou solicitar fórmulas alternativas sem que

isso significasse moção (abalo) de desconfiança em relação ao Gabinete. Se a Câmara dos Comuns propusesse aumento de despesas, significaria a queda do Gabinete e a necessidade da formação de um novo governo. A determinação do teto das despesas era considerada a mais grave responsabilidade do Gabinete.

Durante o século XIX, o orçamento inglês tornou-se um instrumento da política econômica e financeira do Estado. Sua trajetória foi importante para difundir a técnica orçamentária para outros países. Este resumo da história da origem do orçamento e do papel do parlamento mostra o quanto é essencial a fixação e o controle das despesas públicas pelo seu efeito sobre os impostos que pagamos.

O primeiro orçamento brasileiro data de 1830, através do Decreto Legislativo de 15 de dezembro, sob a égide da Constituição Imperial de 1824, e daí por diante foi confirmado nas Constituições de 1891, na Revisão de 1926, em 1934, 1937, 1946, 1967, 1969 e finalmente na atual, 1988.

Segundo CASTRO, 2011, o fato inconteste é que, para atender nossas necessidades, precisamos de recursos. No Governo, não é diferente. Toda vez que aparecer um gasto, significa que alguém vai pagar. No setor público a receita é compulsória e sua função é dar cobertura às despesas do Governo. Se o Governo gasta, o povo paga, pois toda receita do Governo é uma despesa do cidadão, explícita ou implicitamente. Por isso, toda ação do governo que vise aumentar a receita é uma medida politicamente antipática, porque é uma imposição, um imposto, que, no extremo da revolta, tira o governante do cargo ou vira revolução. Se fizermos uma análise histórica de muitas revoluções, verificaremos que a antipatia e o inconformismo da sociedade com a necessidade de criar ou aumentar impostos, foi a causa dos levantes.

A Revolta de Felipe dos Santos, em 1720 na região das Minas Gerais, teve o-

rigem na elevada carestia de vida e nos tributos cobrados pela Coroa portuguesa.

A Revolução Americana de 1776, que culminou com a Independência, em 4 de julho, teve suas raízes em movimento contra a carga tributária exercida pelos ingleses sobre a produção gráfica e de açúcar. Tudo começou em Boston, em 1773, com a alta dos impostos, no que se denominou “a revolta do chá”. O Parlamento inglês havia concedido o monopólio do comércio do chá à Companhia das Índias Orientais, da qual muitas personalidades inglesas possuíam ações. Os comerciantes rebeldes estadunidenses, sentindo-se prejudicados, disfarçaram-se de índios pelas vermelhas, assaltaram os navios da companhia que estavam no porto de Boston e lançaram o carregamento de chá no mar (Festa do Chá de Boston).

A Revolução Francesa de 1789 teve como causa o abuso de autoridade do clero e da nobreza, que cobravam impostos e eram isentos de pagar sua parte, além de se beneficiarem do tesouro real por meio de pensões e cargos públicos. Quem pagava impostos eram os burgueses, camponeses sem terra e uma camada heterogênea composta por artesãos, aprendizes e proletários.

A Inconfidência Mineira, em 1789, foi uma revolta contra a Coroa portuguesa que estabeleceu que, toda vez que a entrega de ouro não chegasse a 100 arrobas (cerca de 1.500 quilos), o que faltasse seria cobrado de toda a população pela força das armas, o que se denominou de “derrama”. A derrama era um expediente fiscal, lançado proporcionalmente aos rendimentos dos mineradores e colonos em Minas Gerais no tempo do Brasil Colônia.

A Revolução Farroupilha, em 1820, no Rio Grande do Sul foi motivada pelo descontentamento dos estancieiros com as altas taxações sobre seus produtos, em especial o charque, cujos impostos eram maiores do que o importado do Uruguai.

A Revolução de Canudos, em 1893, no interior do Estado da Bahia teve origem

devido a grave crise econômica e social na região e a cobrança de impostos determinada pelo novo governo republicano.

Os exemplos servem para mostrar a importância que teve o orçamento como forma encontrada para evitar revoluções e conseguir limitar a ação dos governantes de cobrar impostos exagerados da sociedade ou sem identificação de sua finalidade (CASTRO, 2011 pg 36-39).

Ciclo de integração do orçamento

Para o Governo operacionalizar o processo de alocação de recursos na gestão pública, ele incluiu o orçamento no ciclo da gestão como uma das etapas do processo de gestão, organizado em estruturas administrativas e atuação sistêmica, compreendendo:

- a) **Planejamento:** elaboração do PPA, LDO e LOA. Instrumentos de planejamento distribuídos, nas Secretarias de Planejamento e Investimento Estratégico (SPI) e de Orçamento Federal (SOF), ambas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG).
- b) **Programação:** momento em que os órgãos programam suas ações, com base nos objetivos dos programas de governo, de maneira a contemplar a solução de problemas identificados no planejamento, integrando o planejamento e o orçamento. Esta etapa é de responsabilidade de cada ministério.
- c) **Orçamentação:** operacionalização da elaboração do orçamento. Para viabilizar a programação orçamentária e financeira no Governo Federal, após aprovado o orçamento pelo Poder Legislativo, o Presidente da República emite Decreto de Programação Orçamentária e Financeira, elaborado pelos Ministérios do Planejamento e da Fazenda, para autorizar a emissão de empenhos. Isto a-

contece porque o orçamento aprovado para o exercício corrente é acrescido dos restos a pagar de exercícios anteriores, processados ou não processados, para efeito de limitação financeira no exercício corrente.

- d) **Execução:** etapa em que os atos e fatos são praticados na Administração Pública para implementação da ação governamental e na qual ocorre o processo de operacionalização objetiva e concreta de uma política pública.
- e) **Controle:** é a verificação da execução física e financeira das ações, visando preservar a probidade do gestor e a eficiência da gestão.
- f) **Avaliação:** diagnóstico e análise dos resultados e da efetividade da execução das ações de governo. A avaliação quanto a efetividade exige período de tempo mais longo que um exercício financeiro (CASTRO, 2011 pgs 42-43).

As tarefas afetas aos diversos órgãos que atuam no chamado Ciclo da Gestão e a integração entre os sistemas existentes foram objetos de tratamento legal pela Lei nº 10.180/01, que vigorou durante 88 meses como Medida Provisória, iniciando com a MP 480/94, que propôs a reorganização do Sistema de Controle Interno no Governo Federal. Esta lei organizou e disciplinou os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Aprovada e divulgada a Lei Orçamentária Anual (LOA) e detalhada a estrutura e os limites do orçamento por ato do Poder Executivo, tem início a execução do orçamento, cujo horizonte de tempo coincide com o ano civil. Os valores aprovados na LOA são disponibilizados para execução com o título de **Dotação ou Fixação da Despesa**.

O fato de o orçamento ser submetido à aprovação em nível agregado da estrutura administrativa, denominado “Unidade Orçamentária” (Ministério ou Entidade da

Administração Indireta) e sua execução ocorrer em níveis inferiores “Unidades Administrativas” exige movimentações orçamentárias para que outras unidades possam executar a despesa orçamentária a que se denominam **Descentralização de Créditos Orçamentários**. Na descentralização, são mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica. As descentralizações de créditos orçamentários não se confundem com transferências de recursos. Quando a descentralização envolver unidades de um mesmo órgão denomina-se “**Descentralização Interna**” (conhecida como provisão). Entre unidades de órgãos ou entidades de estrutura diferente, “**Descentralização Externa**” (conhecida como destaque).

A partir da autorização orçamentária, seja ao nível da LOA ou por descentralizações, iniciam-se as fases da **Execução da Despesa**. A execução da despesa orçamentária se dá em três estágios, na forma prevista na Lei nº 4.320/64: Empenho, Liquidação e Pagamento:

Empenho - ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (Art. 58 da Lei nº 4.320/64). Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. No encerramento do exercício, o total de empenhos emitidos, desde que não cancelados, é considerado como orçamento executado⁵.

O empenho é formalizado através de um documento denominado “Nota de Empenho”. Nele deve constar o nome e a especificação do credor, o valor do compromisso assumido, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Liquidação⁶ - consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por

5 A Lei nº 4.320/64 considera o empenho como gasto (o Art. 41 da LRF mudava esta situação, mas foi vetado).
6 Art. 63 da Lei nº 4.320/64.

base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e por objetivo apurar: a origem e o objeto que se deve pagar; a importância exata a pagar; e, a quem se deve pagar, considerando: o contrato, ajuste ou acordo respectivo; a nota de empenho; e, os comprovantes da entrega de material ou da prestação do serviço.

Pagamento - consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordem de pagamento ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

1.4 Restos a pagar, que não estão a pagar.

A Lei nº 4.320/64 deu margem às manobras que existem hoje com os restos a pagar quando fixou que: Art. 35. **Pertencem ao exercício financeiro:** I – as receitas nele arrecadadas; e, II – as despesas nele **legalmente** empenhadas. Art. 36. “Consideram-se Restos a Pagar as **despesas empenhadas, mas** não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das **não processadas.**”

O pressuposto do legislador era garantir o recurso arrecadado para pagar o fornecedor, ainda que o bem ou o serviço estivesse em andamento. O tempo, entretanto, veio mostrar que nem sempre havia recurso arrecadado para atender os empenhos. Este fato fez com que se tornasse rotina emitir empenhos sem garantia de recurso, o que agravou a situação financeira das Administrações Públicas, que foram construindo dívidas de fato, com base em previsões de receitas fictícias. Com isso, créditos e recursos foram se distanciando nos conceitos e na prática.

O fato é que está ficando mais distante o conceito de limite orçamentário entre o órgão que cuida do orçamento (Secretaria de Orçamento Federal – SOF) e o que cuida do dinheiro (Secretaria do Tesouro Nacional – STN). Esta distância tem origem na pressão dos congressistas sobre a SOF, para liberar orçamento sem se

preocupar que haja recurso financeiro suficiente. A STN, por sua vez, é pressionada para atingir superávits financeiros, mesmo com orçamentos desequilibrados. A diferença entre estas duas secretarias está representada pelos restos a pagar – limites orçamentários liberados para empenho, sem cobertura financeira da receita do exercício, o que exige bloqueios no orçamento corrente e, posteriormente, execução com receitas arrecadadas em exercícios futuros.

Os restos a pagar estão servindo para apaziguar, politicamente, uma demanda justa por gastos, mas sem recursos disponíveis para atendê-la. É a tensão permanente da necessidade do gasto com o limite dos recursos disponíveis (CASTRO, 2011).

No setor público federal, a pressão da sociedade por meio dos congressistas recai sobre a SOF. A pressão dos bancos, sobre a STN. Tentando agradar os dois lados, o Governo acaba permitindo a existência dos chamados “restos a pagar” sem que tenha algo a pagar, que vai se transformando em restos a fazer. Atualmente, os restos a pagar são pagos com receita do ano seguinte ao do empenho, prova inconteste de que o orçamento aprovado não poderia ser executado com os recursos arrecadados no exercício. Os restos a pagar de exercícios anteriores são prorrogados para o exercício corrente, concorrendo com os recursos financeiros do orçamento do ano.

As despesas fictícias provocadas por esse conceito e as dificuldades financeiras enfrentadas pelo país motivaram a criação da LRF, mas, como a prática não mudou, a lei teve que adotar o conceito de despesa paga em seu método de cálculo de aferição do resultado fiscal do Governo. Esta brecha ocorreu desde a Constituição Federal, que em seu artigo 167 veda ao setor público assumir compromissos sem limites orçamentários, mas não veda sem limites financeiros. Sem essa limitação,

vota-se um orçamento irreal, com previsões fictícias de receita, e os gestores assumem compromissos sem recursos, gerando com isso “restos a pagar” e comprometendo uma receita que só vai ocorrer no exercício seguinte.

É preciso limitar a despesa à receita arrecadada. Gastar sem compromisso com os recursos disponíveis quebra o equilíbrio entre despesa e receita e limita a capacidade de execução do orçamento futuro. A proposta da LRF previa três condições básicas para se aceitar uma despesa como obrigação (liquidada): bem ou serviço efetivamente entregue; crédito orçamentário; e, disponibilidade financeira.

A redação final do dispositivo, no entanto, não manteve esse sentido original que se assentava na restrição básica de contrapartida entre a disponibilidade financeira e a autorização orçamentária o que levou o Governo a propor seu veto, por ser contrário ao interesse público.

Com o veto do art. 41, a LRF impôs um limite para as inscrições em restos a pagar, mediante art. 42, apenas no final do mandato e não no final de cada exercício: *Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.*

O Governo passou a adotar como prática a prorrogação dos prazos para os restos a pagar não processados. Como o limite financeiro não permite atender ao orçamento mais os restos a pagar, anualmente é publicado um decreto limitando a emissão de empenho mais os restos a pagar à programação financeira. Foi a forma de fazer valer o art. 41, separando empenhos do exercício de empenhos de exercícios anteriores.

No exercício de 2009, por exemplo, o Governo Federal executou despesas por

conta do orçamento de 2009 e de restos a pagar dos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008. A partir de 2009, sucessivos decretos foram postergando restos a pagar não processados para os exercícios seguintes; vejamos:

- **Decreto nº 7.057** (29.12.2009) prorroga restos a pagar não processados, dos exercícios de 2007 e 2008, até 31.12.2010;
- **Decreto nº 7.418** (31.12.2010) prorroga restos a pagar não processados, de 2007, 2008 e 2009, até 30.04.2011;
- **Decreto nº 7.468** (28.04.2011) mantém a validade dos restos a pagar não processados inscritos nos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009; e
- **Ajuste no Decreto nº 93.872** (31.12.1986) retirada a validade dos restos a pagar até o final do exercício seguinte, alterado o Art. 68, para não ter que prorrogar anualmente.

Com esta prática, a despesa que aparece como execução do orçamento do exercício, não ocorreu de fato, naquele exercício, e, no futuro, quando ocorrer o gasto fisicamente, ele não aparecerá como despesa. Isso provoca, além da perda da importância do orçamento no contexto da gestão e transparência dos gastos públicos, a descaracterização da despesa contábil com impacto nas demonstrações financeiras do exercício. Esta situação foi mais um ingrediente para a mudança na Contabilidade Pública que adotava o conceito de despesa com foco no orçamento. A contabilidade passou a adotar o conceito patrimonial de despesa e controlar o orçamento de forma separada.

1.5 - Mudança de foco na Contabilidade Pública – De caixa para competência.

A Contabilidade Pública no Brasil foi marcada por fases bem distintas. A primeira fase teve início após um fato de proporções políticas e econômicas que acabou por produzir o Código de Contabilidade Pública. Tudo começou quando, em 1914, o Ministro da Fazenda não pôde realizar operações de crédito com banqueiros

ingleses por incapacidade de oferecer garantias para os empréstimos. O motivo era a falta de uma Contabilidade organizada que produzisse informação consistente sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do Governo. Na época, a Contabilidade do Governo se resumia à escrituração do livro caixa.

Segundo CASTRO, 2011, a partir desse incidente, o Governo Federal e a sociedade civil somaram esforços para a implantação de técnicas de Contabilidade na área pública com padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os seus níveis. Como consequência foi criada, pelo Decreto nº 15.210, de 28 de dezembro de 1921, a Contadoria Geral da República, uma repartição da Diretoria do Tesouro Nacional, inicialmente denominada DIRETORIA CENTRAL DA CONTABILIDADE PÚBLICA, por ser o órgão central de contabilidade da União. No ano seguinte, essa diretoria foi transformada em CONTADORIA CENTRAL DA REPÚBLICA, pelo Decreto nº 4.555/1922. Finalmente, foi denominada CONTADORIA GERAL DA REPÚBLICA pelo Decreto nº 1.990, de 31 de janeiro de 1940. Após a organização estrutural da Contabilidade, a ênfase passou para a parte técnica com a criação do Código de Contabilidade Pública no ano de 1922, com 108 artigos, pelo Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. A estrutura inicial do órgão de Contabilidade seguiu a lógica das informações exigidas no setor público: Contabilidade Orçamentária, Financeira e Patrimonial.

A Contabilidade Pública com a Lei nº 4.320/64

Com a implantação do regime autoritário, em 1964, os militares iniciaram a reformulação da legislação de controle da gestão, das finanças e do orçamento, com a aprovação da Lei nº 4.320, em 31 de março de 1964. A nova legislação sinalizou a importância do controle do orçamento e definiu que as demonstrações tivessem

como base a Contabilidade.

Mesmo considerando o orçamento e as finanças como foco das preocupações do legislador, a Lei nº 4.320/64 tratou das informações em quatro dimensões: orçamentária, financeira, patrimonial e compensação (atos potenciais). Porém, a Lei priorizou a visão orçamentária em todas as demonstrações contábeis, vejamos:

Balanco Orçamentário – compara o orçamento aprovado com o executado e demonstra o resultado do exercício pela diferença entre receita e despesa;

Balanco Financeiro – compara a posição das disponibilidades financeiras do período e apresenta os ingressos e os dispêndios que as influenciaram, destacando os fatos orçamentários dos demais;

Demonstração das Variações Patrimoniais – apresenta as modificações ocorridas no patrimônio no exercício, qualitativas ou modificativas, destacando o resultado orçamentário dos demais; e,

Balanco Patrimonial – apresenta a posição estática dos Ativos e Passivos, destacando a parte financeira da não financeira (denominada Permanente), com vistas a evidenciar o Superávit Financeiro, que serve de fonte para abertura de créditos no orçamento do exercício seguinte.

Na Lei nº 4.320/64, os conceitos e as regras contábeis só foram citados a partir do art. 83. Toda citação de receitas ou despesas nos artigos anteriores tratavam de conceitos orçamentários. Com isso, a cultura na área pública traduziu receita ou despesa como sendo um fato orçamentário. Esta cultura abriu um fosso conceitual entre a Contabilidade Pública, traduzida como Contabilidade da Lei nº 4.320/64 (foco orçamentário), e a Contabilidade Comercial, mais tarde conduzida pela Lei nº 6.404/76 (foco patrimonial). Ou seja, na Contabilidade Pública os termos: *receita* e *despesa* passaram a ter um conceito orçamentário, enquanto que “receita” e “despesa” no setor privado significam variação do Patrimônio Líquido.

Para conviver tecnicamente com esta situação a Contabilidade Pública passou a dar tratamento contábil aos atos e fatos por sistemas contábeis. Separava e manti-

nha a integração dos fatos financeiros e patrimoniais e atos orçamentários daqueles que poderiam afetar o patrimônio no futuro. Esta lógica separou de vez as técnicas contábeis entre o setor público (Lei nº 4.320/64) e o setor privado (Lei nº 6.404/76), situação que vigorou no período de 1964 a 1985, quando surgiu o SIAFI. Na verdade, a Contabilidade Pública utilizava lançamentos em contas por sistema, para facilitar a elaboração dos balanços:

Sistema Financeiro – registra e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período (balanço financeiro);

Sistema Patrimonial – registra e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;

Sistema Orçamentário – registra e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária (balanço orçamentário); e,

Sistema de Compensação – registra e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

A Contabilidade Pública com a implantação do SIAFI

O que levou o Governo Federal a implantar o SIAFI, entre outros interesses, foi a necessidade de ter informações sobre as finanças públicas e execução do orçamento. As estratégias foram: a) utilizar a Contabilidade como base dos programas do sistema eletrônico. Os programas do SIAFI, mais de 800 programas, apontam para cumprir as regras do Plano de Contas e da Tabela de Eventos; b) utilizar como regras do sistema a lógica dos estágios do orçamento definidos na Lei nº 4.320/64; c) utilizar a Contabilidade como base de pagamento. A Conta Única⁷ é uma conta contábil e não uma conta bancária; e, d) utilizar como indicadores do sistema os eventos contábeis, visto que os registros são todos automáticos, como os de-

⁷ Em operação no SIAFI desde setembro de 1988.

monstrativos contábeis.

Em resumo, o SIAFI foi idealizado como um sistema contábil que também permite a prática de atos administrativos, especificamente: emissão de empenhos e de pagamentos. Ou seja, as técnicas contábeis foram implantadas em sistema eletrônico para maior rapidez e segurança dentro da lógica da Contabilidade Pública. Com isso, os conceitos, as operações e os exemplos utilizaram expressões e técnicas contábeis a ponto de confundir Contabilidade Pública com SIAFI (CASTRO, 2011).

Foco da Contabilidade Pública com a Lei nº 4.320/64 e o SIAFI

A outra mudança ocorreu com o Plano de Contas. Por ser o SIAFI um sistema baseado na Contabilidade e conduzido por um plano de contas com capacidade para atender entidades públicas e, ao mesmo tempo, empresas que dependiam de orçamento e se integraram ao SIAFI (empresas públicas dependentes), foi adotada a lógica da Contabilidade Pública de utilizar os conceitos de receitas e despesas da Lei nº 4.320/64, como estratégia para evitar sistemas paralelos.

Prova disso foi que o SIAFI substituiu todos os sistemas contábeis e de controle orçamentário da época no âmbito da Administração Pública Federal. Para não causar maiores transtornos na cultura existente, foram adotados como classificação para as despesas e receitas os mesmos códigos do manual de elaboração do orçamento. Com isso, mesmo atendendo aos quatro sistemas contábeis da Lei nº 4.320/64, o fato de emitir empenhos e efetuar pagamentos fortaleceu o foco financeiro e orçamentário.

A Contabilidade Pública com a LRF

A outra mudança de foco nas demonstrações contábeis aconteceu em 2000,

com a publicação da Lei Complementar nº 101/00, de 05 de maio de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal. O foco da LRF é financeiro. Para a LRF, considera-se despesa o desembolso.⁸ Esta postura de valorizar o desembolso ocorreu em virtude da Lei nº 4.320/64 considerar como despesa o empenho, mesmo que não fosse entregue o serviço. Como não foi possível acabar com a figura dos restos a pagar não processados, a LRF tratou a despesa como dispêndio e complementou as informações relativas a orçamento, empréstimos e investimentos.

Resumindo, temos no serviço público três focos distintos e integrados para as despesas e receitas:

- ✓ **foco patrimonial** – adotado pela Contabilidade, como ciência, que visa fornecer as informações dos fatos que alteram o Patrimônio das entidades pelo Regime de Competência⁹;
- ✓ **foco orçamentário** – adotado pela Contabilidade Pública para os fatos que alteram a posição do patrimônio, quantitativa e qualitativamente, com base nas ações do orçamento;
- ✓ **foco financeiro** – adotado pela LRF para demonstrar os fatos que afetam ou alteram os limites fiscais.

A Contabilidade com as NBCASP

É a mudança que está em curso e visa aproximar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público das mesmas regras da Contabilidade aplicada ao setor privado,

⁸ Nos Estados, DF e Municípios, para efeito de elaboração dos demonstrativos da LRF, as despesas são consideradas no estágio da liquidação e, apenas no final do exercício, os empenhos emitidos e não liquidados.

⁹ Regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Os elementos reconhecidos sob o regime de competência são ativos, passivos, patrimônio líquido / ativos líquidos, receitas e despesas (IPSAS 01).

ambas tendo como foco o Patrimônio, sem deixar de atender as peculiaridades da Lei nº 4.320/64 com seu foco orçamentário, e a LRF, com seu foco financeiro.

As mudanças na estrutura do Plano de contas, nos registros contábeis e nas demonstrações contábeis estão em fase de divulgação, sistematização e debates. Como em toda mudança, inclui aspectos positivos e negativos. Naturalmente os aspectos são mais positivos que negativos, caracterizando evolução. É preciso consolidar as mudanças positivas e fazer gestões para neutralizar ou mudar os aspectos negativos.

Entre os aspectos positivos, destacam-se:

- ✓ uniformidade de procedimentos contábeis nos aspectos patrimoniais entre o setor público e o setor privado;
- ✓ aderência aos conceitos e regras internacionais;
- ✓ aprimoramento e aprofundamento nos conceitos e nas técnicas específicas de cada área: aspectos patrimoniais aderentes à ciência contábil, aspectos orçamentários aderentes aos aspectos econômicos e aspectos financeiros aderentes às regras fiscais;
- ✓ Plano de Contas Único para as três esferas de governo: Federal, Estaduais, DF e Municipais;
- ✓ ganhos de escala com economicidade e padronização de procedimentos nos sistemas informatizados para as empresas que atendem Municípios de Estados diferentes;
- ✓ ganhos de governabilidade e economicidade para os gestores que contratam sistemas informatizados de contabilidade pela concorrência entre eles e menor risco do gestor que resolver trocar de fornecedor;

- ✓ melhoria no ensino da Contabilidade Pública pela padronização dos conceitos patrimoniais; e
- ✓ aprofundamento nas questões conceituais nos concursos públicos em matéria de Contabilidade.

Pelo lado negativo, se não for combatido com outras mudanças, destacam-se:

- ✓ separação dos sistemas contábeis, dos financeiros e orçamentários como acontecia antes do SIAFI. A tendência é que, nos Municípios menores, o sistema de controle orçamentário se desvincule do sistema contábil e se aproxime dos sistemas administrativos e de planejamento;
- ✓ dificuldade de entendimentos dos usuários e interessados pelas informações, devido à multiplicidade de informações e conceitos para termos aparentemente iguais: despesas, dispêndios, custos, gastos, variações aumentativas e diminutivas etc.;
- ✓ falta de interesse dos gestores públicos da Unidade, pelo distanciamento das informações patrimoniais dos níveis estratégicos que preferem as informações orçamentárias;
- ✓ redução na importância da Contabilidade e dos contabilistas pelo distanciamento da direção, por falta de agregação de valor aos níveis gerenciais;
- ✓ dificuldade técnica para elaborar o Balanço Financeiro e a Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método direto com o fim dos registros contábeis do sistema financeiro;
- ✓ redução do universo de cargos oferecidos para contadores nos concursos públicos e desinteresse dos dirigentes pelo setor. A consequência será a segregação da Contabilidade ou até mesmo a terceirização (os cargos das á-

reas de orçamento e finanças serão reservados para economistas e administradores em detrimento dos contadores).

1.6 - Gestão com foco em Resultado – Sustentada pela Qualidade

Importância das informações orçamentárias e contábeis

Apresentar, com exatidão, informações do passado, comparar com valores do presente e demonstrar a composição do patrimônio são funções da contabilidade. Entretanto, se esta informação não servir de base para a projeção de resultados futuros não contribuirá para que a informação da contabilidade desperte interesse para o dirigente. Para agregar valor à gestão as informações contábeis devem ser integradas a outras informações estratégicas para sinalizar o futuro, principalmente os indicadores extraídos dos planos hierarquicamente interligados (planejamento e orçamento) somados a outros indicadores internos, acrescidos da visão do mercado e dos clientes.

Nesse sentido, deve existir uma perfeita integração da contabilidade com outras áreas internas, com destaque para planejamento, orçamento, gestão de pessoas, tecnologia e processos que, juntamente com a visão de clientes, se materializa nos indicadores tratados no Balanced Scorecard como subsídio para uma gestão em busca de eficiência, qualidade e efetividade. Balanced Scorecard (BSC), segundo CAMPOS (1998), significa "indicadores balanceados de desempenho" - metodologia que agrega às informações contidas nas Demonstrações Contábeis outros indicadores extraídos dos ativos intangíveis (clientes, pessoas, processos e tecnologia) para medir o desempenho organizacional em busca dos objetivos de geração de resultados futuros inseridos no "*planejamento estratégico*" da entidade.

Qualidade no setor privado

Segundo (KAPLAN e NORTON, 1993), os fatores de sucesso na implantação do BSC no setor privado foram: escolha da equipe, coordenação e patrocínio da alta direção. O BSC deve ser usado não apenas como um sistema de controle, mas como informação, comunicação e aprendizado. O BSC permite ajustes na própria estratégia, porque ele não só mede resultados, mas estimula mudanças. Por esta razão é preciso acoplar ao BSC a filosofia da gestão por excelência.

No Brasil, a FNQ - Fundação Nacional da Qualidade¹⁰ após 13 ciclos de organização do Prêmio Nacional da Qualidade desenvolveu e está disseminando um modelo de excelência em gestão. O Modelo, conhecido pela sigla (MEG) é baseado em onze fundamentos e oito critérios, utilizando o conceito de aprendizado segundo o ciclo de PDCA¹¹ (P - planejamento; D - execução; C - Controle; e A - Ação) nas áreas de perspectiva do BSC:

Fundamentos: pensamento sistêmico, aprendizado organizacional, cultura de inovação, liderança e constância de propósitos, visão de futuro, geração de valor, valorização de pessoas, conhecimento sobre o cliente e o mercado, desenvolvimento de parcerias e responsabilidade social.

Crítérios: Os 08 critérios de excelência foram subdivididos em 23 itens. Cada um possuindo requisitos específicos e uma pontuação máxima. Destes, 17 representam os aspectos de enfoque e aplicação, e 06, os resultados:

1/8 - Liderança: 1/23 - Governança Corporativa - Equidade entre sócios; Valores e Princípios Organizacionais; Regras de Condutas Éticas, e Riscos; 2/23 - Exercício da liderança e promoção da cultura da excelência - Exercícios da Liderança; Mudan-

¹⁰ www.fnq.org.br.

¹¹ PDCA (Plan, Do, Check, Action)

ças Culturais; Comunicação dos Valores e Princípios; Avaliação de Líderes e Controle; Aprendizado e Inovação; 3/23 - Análise do desempenho da entidade - Informações Comparativas; Desempenho Operacional e Estratégico; Comunicação das Decisões; Acompanhamento da Implementação das Decisões;

2/8 - Estratégias e Planos: 4/23 - Formulação das estratégias - Setor de Atuação; Macro ambiente e do Mercado de Atuação; Ambiente Interno; Definição das Estratégias; Modelo de Negócio; Envolvimento de Áreas e Partes Interessadas; 5/23 - Implementação das estratégias - Indicadores, Metas e Planos de Ação; Desdobramento das Metas; Desdobramento dos Planos de Ação; Recursos para os Planos de Ação; Comunicação das Estratégias, Metas e Planos de Ação; Monitoramento da Implementação dos Planos de Ação;

3/8 - Clientes: 6/23 - Imagem da entidade e conhecimento do mercado - Análise e Segmentação do Mercado, Definição dos Clientes Alvo; Necessidades e Expectativas dos Clientes; Marca; Produtos e Ações de Melhoria; Níveis de Conhecimento dos Clientes e Mercado; Avaliação da Imagem perante os Clientes e Mercado; 7/23 - Relacionamento com clientes - Canais de Relacionamento; Tratamento de Reclamações e Sugestões; Comunicação dos Resultados das Análises; Transações com Clientes; Avaliação da Satisfação, Fidelidade e Insatisfação; e Intensificação da Satisfação do Cliente.

4/8 - Sociedade: 8/23 - Responsabilidade socioambiental - Identificação de Aspectos e Tratamento dos Impactos Socioambientais; Preparação e Atendimento a Situações de Emergência e Potenciais Acidentes; Requisitos Legais, Regulamentares e Contratuais; e Seleção e Promoção de Ações para o Desenvolvimento Sustentável; 9/23 - Desenvolvimento social - Necessidades e Expectativas da Sociedade; Fortalecimento da Sociedade e das Comunidades Vizinhas; Implementação e Apoio de

Projetos Sociais; Avaliação da Satisfação da Sociedade; e Avaliação da Imagem perante a Sociedade.

5/8 - Informações e conhecimento: 10/23 - Informação da entidade - Identificação das Necessidades de Informação; Estruturação dos Sistemas de Informação; Atualização Tecnológica; Utilização da TI para alavancagem do Negócio e Integração da Organização; Disponibilidade das Informações; e Segurança das Informações; 11/23 - Ativos intangíveis - Identificação e Avaliação dos Ativos Intangíveis; Desenvolvimento dos Ativos Intangíveis; Manutenção e Proteção dos Ativos Intangíveis; e Desenvolvimento e Preservação do Conhecimento.

6/8 - Pessoas: 12/23 - Sistema de trabalho - Organização do Trabalho; Seleção e Contratação de Pessoas; Desempenho e Cultura da Excelência; e Remuneração, Reconhecimento e Incentivos; 13/23 - Capacitação e desenvolvimento - Identificação das Necessidades de Treinamento; Realização dos Programas de Capacitação e Desenvolvimento; e Avaliação da eficácia dos Programas de Capacitação; 14/23 - Qualidade de vida - Perigos e Riscos – Saúde Ocupacional, Segurança e Ergonomia; Identificação dos Fatores de Bem-Estar, Satisfação e Motivação; e Tratamento do Bem-Estar, Satisfação e Motivação.

7/8 - Processos: 15/23 - Principais processos do negócio e de apoio - Determinação dos Requisitos dos Processos; Projeto dos Processos; Controle dos Processos; e Análise e Melhoria dos Processos; 16/23 - Processos e relacionamentos com fornecedores - Identificação de Fornecedores; Seleção e Qualificação de Fornecedores; Avaliação e Informação do Desempenho aos Fornecedores; e Envolvimento e Comprometimento dos Fornecedores; 17/23 - Processos econômico-financeiros - Gerenciamento dos aspectos e parâmetros Econômico-Financeiros; Recursos Fi-

nanceiros necessários às Operações; e, Elaboração e Gerenciamento do Orçamento.

8/8 - Resultados: 18/23 - Econômico-financeiros; 19/23 - clientes e mercado; 20/23 - sociedade; 21/23 - pessoas; 22/23 - processos; e 23/23 - fornecedores.

Qualidade no setor público

Embora a preocupação com resultado esteja mais direcionada ao setor privado, porque tem um patrimônio em risco, o setor público também vem sendo pressionado para melhorar seu desempenho e demonstrar maior transparência e resultados. Várias mudanças têm sido adotadas no setor público: PPA; sistema de custos; objetivos estratégicos e contabilidade por competência para reforçar os aspectos patrimoniais (sem descuidar dos orçamentários).

A evolução do desempenho da gestão pública deveria estar no centro das preocupações das instituições governamentais como necessidade de aperfeiçoar os níveis de eficiência e eficácia na utilização dos recursos, e construir e fortalecer os mecanismos de controle de resultados, transparência e accountability.

Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEGP)

No setor privado, a Fundação Nacional da Qualidade (FNQ) adota o modelo como regra para o prêmio nacional da qualidade. São conceitos reconhecidos, internacionalmente, que traduzem processos gerenciais ou fatores de desempenho que são encontrados em organizações de classe mundial – aquelas que buscam, constantemente, aperfeiçoar-se e adaptar-se às mudanças globais.

O Modelo de Excelência em Gestão Pública foi criado em 2005, através do Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, que Instituiu o Programa Nacional

de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA.

A lógica do modelo tem como **base** os Princípios Constitucionais da Administração Pública e como **pilares** os fundamentos da excelência gerencial. Os fundamentos apresentados a seguir buscam expressar os conceitos vigentes do “estado da arte” da gestão contemporânea, sem, no entanto, perder de vista a essência da natureza pública das organizações:

▶ **Pensamento sistêmico** - Entendimento das relações de interdependência entre os diversos setores da entidade e dela com o ambiente externo;

▶ **Aprendizado organizacional** - Busca contínua e alcance de novos patamares de conhecimento, por meio da percepção, reflexão, avaliação e compartilhamento de informações e experiências;

▶ **Cultura da Inovação** - Promoção de um ambiente favorável à criatividade, à experimentação e à implementação de novas ideias que possam gerar um diferencial na atuação da entidade;

▶ **Liderança e constância de propósitos** - A liderança deve buscar o desenvolvimento da cultura da excelência, a promoção de relações de qualidade e a proteção do interesse público. A participação pessoal, ativa e continuada da alta administração é fundamental para dar unidade de propósitos à entidade;

▶ **Orientação por processos e informações** - Compreensão e segmentação do conjunto das atividades e processos que agreguem valor para as partes interessadas;

▶ **Visão de Futuro** - Indica o rumo da entidade e a constância de propósitos que a mantém nesse caminho;

▶ **Geração de Valor** - Alcance de resultados consistentes, com aumento de valor tangível e intangível de forma sustentada para todas as partes interessadas;

▶ **Comprometimento com as pessoas** - Foco no relacionamento, criando condições de melhoria da qualidade nas relações de trabalho, para que as pessoas se realizem profissional e humanamente, maximizando seu desempenho por meio do comprometimento, de oportunidade para desenvolver competências e de empreender, com incentivo e reconhecimento.

Pressupõe dar autonomia para atingir metas e alcançar resultados, assumir riscos, criar oportunidade de aprendizado e desenvolvimento de competência e reconhecendo o bom desempenho, criando práticas flexíveis e produtivas para atrair e reter talentos, propiciando um clima organizacional participativo e agradável;

▶ **Foco no cidadão e na sociedade**¹² - Direcionamento das ações públicas para atender e regular continuamente as necessidades dos cidadãos e da sociedade, na condição de sujeitos de direitos, beneficiários dos serviços públicos e destinatários da ação, decorrente do poder de Estado, exercida pelas organizações públicas;

▶ **Desenvolvimento de parcerias** - Desenvolvimento de atividades em conjunto com outras organizações com objetivos específicos comuns, buscando o pleno uso das suas competências complementares para desenvolver sinergias;

▶ **Responsabilidade social** - Atuação voltada para assegurar às pessoas a condição de cidadania com garantia de acesso aos bens e serviços essenciais

▶ **Controle Social**¹³ - Atuação que se define pela participação das partes interessadas no planejamento, acompanhamento e avaliação das atividades da Administração Pública e na execução das políticas e dos programas públicos;

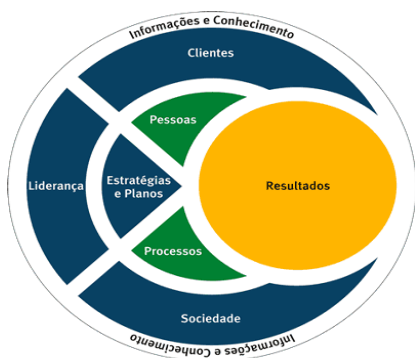
¹² No setor privado o fundamento é "Conhecimento do Cliente e do Mercado". Foco no cidadão e na sociedade foi adaptação para a peculiaridade do setor público.

¹³ Fundamento específico para o setor público.

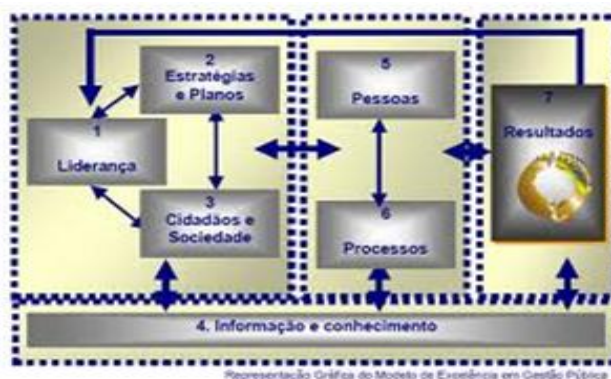
► **Gestão participativa**¹⁴ - Estilo de gestão que determina uma atitude gerencial da alta administração que busque o máximo de cooperação das pessoas, reconhecendo a capacidade e o potencial diferenciado de cada um e harmonizando os interesses individuais e coletivos, a fim de conseguir a sinergia das equipes de trabalho.

Em síntese, o Programa GESPÚBLICA incorpora os conceitos do BSC, utiliza a lógica da gestão orientada por resultado com foco no cidadão e adota o modelo de excelência do setor privado, conforme demonstrado nos quadros a seguir:

MEG do setor Privado¹⁵



MEG do setor Público¹⁶



1.7 - Orçamento por competência – Experiência Internacional

A partir do início dos anos 90, foi adotado o regime contábil de competência, no orçamento de diversos países¹⁷, em diferentes níveis de Governos, em substituição ao regime de caixa. A adoção do regime de competência na contabilidade, sem que

¹⁴ Idem

¹⁵ WWW.FNQ.org.br

¹⁶ WWW.gespublica.gov.br

¹⁷ Dissertação de Bento Rodrigo Pereira Monteiro apresentada na UNB com o título de “Aplicabilidade do Orçamento Público por Regime de competência no modelo orçamentário Brasileiro” para obtenção do grau de Mestre em Administração (www.UNB.gov.br, acesso em 31 de maio de 2013)

o mesmo ocorra no orçamento, pode impedir que as demonstrações contábeis tenham utilidade para a gestão, tornando-se somente um trabalho burocrático (STECCOLINI, 2007). A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é utilizada como ferramenta de caráter orçamentário (VELA, 2000). Desse modo, os governos centrais de vários países, alteraram a base utilizada para o orçamento, de forma a compatibilizar com os relatórios contábeis (GAO, 2007).

Pesquisa realizada pelo Tribunal de Contas da Holanda (ALGEMENE REKENKAMER, 2003) abordando a experiência do governo da Suécia, que manteve o orçamento de caixa após a introdução da contabilidade por competência, concluiu que a utilização de sistemas diferentes era desaconselhável em virtude dos problemas de compatibilização das informações contábeis e orçamentárias.

Na mesma direção, pesquisa realizada com governos locais italianos (STECCOLINI, 2008) constatou que a confiabilidade das demonstrações contábeis elaboradas segundo o regime de competência estava sendo prejudicada pela manutenção da contabilidade orçamentária tradicional, solução que também está sendo adotada no Brasil.

É importante considerar que apesar das experiências de sucesso nos países mais desenvolvidos, o mesmo não se pode dizer das tentativas de cloná-las em países em desenvolvimento (MELLEMLVIK, 2011), de modo que cada país deve adaptar as reformas orçamentárias à sua própria realidade (BALE; DALE, 1998).

Ao mesmo tempo em que a adoção da competência na contabilidade faz com que o orçamento por competência se torne vantajoso, o seu uso em países que não possuam sistemas informatizados, altamente desenvolvidos, é discutível (HEPWORTH, 2003).

Não só o aspecto técnico, mas também o processo político de realização da mudança é complexo, fazendo com que alguns países, como por exemplo, Suécia, Noruega, Estados Unidos e Alemanha, abandonassem, pelo menos temporariamente, a ideia de adotar o orçamento por competência.

O orçamento por regime de competência é uma experiência recente na maioria dos países no qual foi implantado e a discussão acadêmica sobre o tema ainda é incipiente. Os acadêmicos desses países concentraram seus trabalhos em estudos de caso referentes ao resultado gerado pela mudança realizada (ROBINSON, 2009).

Quando se estende a pesquisa a trabalhos profissionais, encontram-se diversos órgãos públicos e organismos internacionais que têm estudado o assunto de modo a avaliar a utilidade do orçamento por regime de competência no âmbito de seus sistemas orçamentários (GAO, 2007), bem como para servir de fundamentação teórica sobre a realização da mudança (CHRISTIE, 2009).

No Brasil, embora o regime de competência dentro da contabilidade já venha sendo explorado academicamente (SILVA, 2011) o tema do orçamento por competência ainda não mereceu similar atenção. A legislação brasileira, no que se refere a Direito Financeiro, apresenta regras que impedem o uso integral da competência, contudo existe perspectiva da atualização da legislação tendo em vista a Tramitação do Projeto de Lei do Senado 229/2009.

As experiências com o orçamento público por regime de competência ainda estão sujeitas a ajustes e melhorias de seus processos e da qualidade das suas informações. A experiência na implantação do referido regime na Suíça e no Reino Unido, que tem sido avaliada positivamente pela administração desses países, foi considerada ponto de partida do estudo resumido neste trabalho.

Orçamento por regime de competência

Uma forma pela qual os orçamentos podem ser classificados é em função do processo contábil utilizado. Existem aqueles que registram os gastos no momento do pagamento (regime de caixa) e os que registram quando ocorre o fato gerador (regime de competência). Há ainda os que consideram o momento em que a obrigação legal de realizar toda a despesa referente a um projeto é contraída, variação do regime de caixa (regime de obrigação) (GAO, 2000). Além disso, os orçamentos de diversos países possuem fórmulas mistas, tendo a implantação do regime de competência no orçamento de alguns países sido limitada a determinadas agências ou a programas (GAO, 2007).

A alocação de recursos seguindo o regime de caixa faz com que a uma autorização orçamentária, corresponda uma saída de recursos de igual valor. Ao considerar que para a grande maioria das transações governamentais, o tempo decorrido entre o fato gerador e a movimentação financeira é relativamente pequeno, a distorção das informações financeiras geralmente não envolve uma quantia considerável (BARTON, 2005).

O regime de obrigação (utilizado nos Estados Unidos) tem como marco para a consideração da realização da despesa orçamentária a criação do vínculo legal. Dessa forma, em projetos de longo prazo a despesa é considerada executada pelo seu valor total no início da realização do projeto, visto que o vínculo legal já foi estabelecido nesse momento (GAO, 2000).

No orçamento por competência, a fixação/previsão da despesa/receita considera o conceito contábil de competência. Conforme Lüder e Jones (2003, p. 35), envolvendo contas com impacto financeiro e outras, apenas patrimonial.

O reconhecimento da depreciação, por ser uma despesa incontável e sem impacto financeiro, levanta preocupações com relação a sua inclusão no orçamento (ROBINSON, 2002b). Nesse sentido, em estudo realizado pela U.S. Government Accountability Office - GAO (1995), Tribunal de Contas dos Estados Unidos, foi identificado que a inclusão da depreciação no orçamento diminui o controle e aumenta a incerteza das estimativas orçamentárias.

Outra modificação é o reconhecimento da despesa no momento em que o estoque é consumido, deixando de haver o seu registro por ocasião do pagamento ao fornecedor, que ocorre quando é utilizado o regime de caixa puro. Com relação aos demais tipos de bens, os quais não são destinados ao consumo, torna-se necessária a sua depreciação no decorrer da sua vida útil, fazendo com que os recursos gastos na sua compra tornem-se despesas de forma parcelada, dividida pelo seu período de existência (ROBINSON, 2009).

Determinados direitos que os servidores adquirem ao longo do tempo também devem ser reconhecidos de acordo com o cumprimento das condições necessárias para essa aquisição (férias, décimo terceiro salário e licença prêmio). Da mesma forma, os juros de um empréstimo são reconhecidos de acordo com a passagem do tempo. Isso é particularmente importante para os empréstimos cujos juros sejam pagos somente no final do período, bem como para aqueles que possuem um período de carência (SALINAS, 2002).

Considerando o caso dos bens de capital e seu tratamento nos orçamentos públicos por regime de competência, a Comissão Nacional de Auditoria da Austrália indicou que os “orçamentos de competência eliminariam distorções no déficit ou superávit do orçamento de caixa causado pela venda de ativos” (NATIONAL COMMISSION OF AUDIT, 1996). Esse entendimento tem como ponto de partida o

fato de que a receita obtida com a venda de ativos não poderia ser utilizada como forma de reduzir o déficit no orçamento, o que pode ocorrer no regime de caixa.

No entanto, a identificação de bens públicos, bem como a sua avaliação é problemática. Não há consenso a respeito da contabilização de bens de uso comum. A normatização internacional sobre o assunto, realizada através da IPSAS 17 (Ativo Fixo Tangível) indica a obrigatoriedade de contabilização dos ativos de infraestrutura (ruas, praças e estradas, por exemplo), enquanto que regulamenta como opcional a contabilização dos chamados ativos hereditários, dos monumentos públicos e parques nacionais (IFAC¹⁸, 2010).

No que se refere à avaliação do valor da maioria desses bens, a complexidade decorre da inexistência de informações referentes ao custo de construção desses bens, havendo casos em que há bens construídos há mais de um século. Acrescente-se que não há mercados para negociação de bens públicos, de forma que a sua avaliação ao preço de mercado é igualmente inviável. Esses fatores podem fazer com que mesmo sob o regime de competência ocorra venda de ativos subavaliados reduzindo o déficit orçamentário com o lucro gerado por essa transação (ROBINSON, 1998).

Apesar das dificuldades mencionadas, a Nova Zelândia foi capaz de incluir ambas as categorias de bens nos seus ativos (GAO, 2007). O Reino Unido resolveu a questão determinando um valor nominal para os bens não operacionais que já se encontravam em sua propriedade, enquanto que as novas aquisições seriam avaliadas pelo seu preço de compra (DIAMOND, 2006).

A utilização do regime de competência permite uma melhora na maneira como são alocados recursos para a manutenção dos ativos governamentais. Ao utilizar o

¹⁸ International Federation of Accountants.

regime de caixa, os projetos que se referiam a despesas de capital somente eram considerados caso houvesse uma sobra orçamentária. Com a depreciação, os bens públicos sempre terão uma cota do orçamento (CHRISTIE, 2009).

Outra diferença relevante entre caixa e competência é o momento do reconhecimento da receita. No orçamento por competência, deve-se considerar a ocorrência do fato gerador do tributo. O nascimento do direito de receber do Estado, independente de seu pagamento pelo contribuinte, é o que representa o nascimento da receita no regime de competência. A esse registro, acrescenta-se a necessidade de prever que uma parcela dos contribuintes não efetuará esse pagamento, criando-se uma provisão no valor referente a essa parcela (BLÖNDALL, 2004).

Os fatos segundo o período de competência que tem naturezas não monetárias, como por exemplo, a depreciação e o direito aos benefícios previdenciários, podem ser apropriados, no orçamento, de duas maneiras: o modelo cash-in-hand e o modelo no-cash-in-hand (BLÖNDAL, 2004). No modelo cash-in-hand as unidades administrativas recebem recursos financeiros para atender as suas necessidades com despesas cujo desembolso ocorra durante o exercício, bem como para as despesas que não envolvem caixa, recebendo os recursos para cobertura de todos os seus custos. No modelo no-cash-in-hand somente são alocados recursos financeiros referentes ao pagamento das despesas no período. (BLÖNDAL, 2004).

Ao mesmo tempo em que os custos ficam mais transparentes, o orçamento se torna mais complexo. A decisão política referente à alocação dos recursos orçamentários deve ser sempre representada no orçamento. Entretanto, no orçamento por competência essa premissa não pode ser verificada. Nos países onde o orçamento por competência foi implantado, o Parlamento teve o seu papel no processo orçamentário diminuído, ampliando concomitantemente o papel representado pelos téc-

nicos. Nesse sentido, é interessante notar que a adoção do regime de competência, na maioria dos países, é um movimento iniciado pelos técnicos e não pelos políticos.

Especificamente no caso australiano, onde o orçamento de competência foi adotado juntamente com o output budget, as mudanças organizacionais comumente realizadas na estrutura das agências fazem com que seja difícil para os políticos daquele país acompanhar a evolução dos gastos públicos. Essa falta de transparência enfraquece o controle parlamentar sobre o orçamento, sendo verificado que mesmo depois de dez anos, os políticos australianos ainda tem dificuldade de entender o orçamento por competência (MELLEMVIK, 2011).

A postura do legislativo muda conforme o objeto da reforma, sendo possível notar uma aversão dos parlamentares a mudanças no processo orçamentário, de modo que na Alemanha, por exemplo, a oposição do Parlamento colocou em suspenso o plano de modernização do orçamento (LÜDER, 2011).

O regime de caixa retrata o gasto público de uma maneira direta, visto que os valores orçados serão aqueles que efetivamente sairão dos cofres públicos. A aplicação do regime de competência precisa de que estimativas de caixa sejam realizadas, mesmo que susceptíveis de manipulação, além de mais difícil compreensão. Provavelmente por essa razão, pesquisas ainda indiquem que o processo de tomada de decisão governamental continua a usar informações baseadas em caixa, mesmo depois de implantada a competência (BARTON, 2011).

A relutância dos governos centrais de alguns países, entre eles Suécia e Alemanha, em utilizar o regime de competência para a elaboração do orçamento indica que os fatores acima abordados têm impedido que a adoção do orçamento por regime de competência seja um passo lógico a ser dado após a adoção do mesmo regime pela contabilidade pública desses países.

Poucos países no mundo terminaram a adoção do regime de competência na contabilidade. Cerca de metade deles adotou o regime de competência também para a elaboração do orçamento. A experiência da Suíça e do Reino Unido foram utilizadas na análise do presente trabalho (BENTO, 2012)¹⁹ em virtude da acessibilidade dos documentos, bem como dos respondentes dentro da burocracia desses países. Foram selecionados para a realização da pesquisa, 101 documentos do governo suíço e 505 documentos do governo britânico, todos provenientes de sítios oficiais desses governos e relacionados com o objetivo da pesquisa.

Resultados e discussões

A partir da análise do orçamento suíço e britânico e utilizando, como referência, o orçamento brasileiro, foram identificadas diferenças relevantes nos seguintes temas: tratamento dado às despesas orçamentárias não efetivas, provisões e depreciações, consumo dos bens registrados no ativo, créditos a receber de tributos e registro de despesas decorrentes de passivos reconhecidos.

As contas de resultado, de acordo com o documento Princípios Aplicáveis a Gestão de Finanças, “são usadas para indicar o resultado anual, que é mencionado no balanço em termos de variação de patrimônio, bem como para analisar a atividade administrativa da Confederação em nível financeiro”. Acrescenta o mesmo documento, que no nível das unidades administrativas, elas “constituem um fator essencial da gestão”, visto que “permitem o conhecimento das despesas de uma secretaria ou departamento como um todo para o desempenho das suas funções”.

A introdução do orçamento e da contabilidade por regime de competência na Suíça, através do Novo Modelo Contábil (NMC – Nouveau Modèle Comptable) fez

¹⁹ www.repositorio.unb.br/bitstream/.../2012. BentoRodrigoPereiraMonteiro.pdf (acesso em 15/07/2013).

com que fosse necessário diferenciar as despesas segundo a sua necessidade de desembolso. Foram criados três tipos de créditos orçamentários diferentes, de modo a identificar quais eram as receitas e despesas orçamentárias para as quais há um ingresso ou um desembolso financeiro e quais as que surgem unicamente em função da aplicação da competência: a) com incidência financeira; b) Sem incidência financeira; e, c) alocação de benefícios.

Quando se trata do consumo dos bens de estoque, ele é apropriado de duas formas: Quando essas saídas se referem ao consumo do referido bem, ele é apresentado dentro das contas de resultado (sem incidência financeira, visto que o desembolso financeiro ocorreu no momento da compra do bem). Caso esse produto tenha sido vendido, ele estará registrado como uma receita (nesse caso, gerando fluxo financeiro). Antes disso, os estoques são apropriados no orçamento no momento da compra dentro das contas de investimento, por não se tratarem de uma despesa, no momento do desembolso, e, sim, no momento do seu consumo, quando considerado o regime de competência.

No Reino Unido, a introdução da Contabilidade e Orçamento por regime de competência, a partir do orçamento de 2001/2002, também tornou necessária a criação de uma classificação que permitisse determinar qual a necessidade real de caixa. Foi feita a divisão entre o orçamento de recursos, considerando a despesa segundo o critério de competência, e o orçamento de capital (registro das receitas e despesas de capital), não reconhecidas segundo o regime de competência.

Com relação às estradas, elas são consideradas como um ativo único. O valor de depreciação é mensurado pelo valor do potencial de serviço da estrada. Na prática, o custo identificado no programa de manutenção dessas vias é considerado como valor da depreciação e pode ser ajustado caso se verifique que a deterioração

da estrada é maior ou menor do que o valor previsto no programa de manutenção. No orçamento de 2010/11, foi criada uma área chamada “ring-fenced” dentro do orçamento de recursos (os gastos incluídos nessa área não poderiam ser remanejados para atender outros tipos de despesas).

No Reino Unido, a aquisição dos estoques não consta do orçamento de recursos. Os valores referentes a bens do estoque somente são registrados quando são usados ou baixados. Essa regra começou a ser adotada a partir do orçamento de 2010/11. Anteriormente, as baixas no estoque, que não se referiam ao uso, constavam somente dos orçamentos não financeiros. Apesar de não constar do orçamento de recursos, as aquisições de estoques podem constar do orçamento de capital, desde que realizadas em grande quantidade. Quando isso ocorre, esses estoques recebem o mesmo tratamento orçamentário que os demais ativos fixos, como carros e imóveis.

Outro impacto importante a ser percebido ao avaliar os orçamentos da Suíça e do Reino Unido é a adequação da previsão da receita orçamentária ao regime de competência. Por conta dessa mudança, houve necessidade de registrar no orçamento o valor da receita prevista em função de seu fato gerador contábil, ou seja, a origem do poder estatal de cobrar o tributo.

Na Suíça, até o ano de 2006, a receita tributária era orçada pelo valor efetivamente arrecadado, ou seja, líquido de valores não recebidos. A introdução do novo modelo exigiu que o orçamento passasse a considerar o valor bruto da receita tributária, juntamente com uma previsão referente aos valores não pagos. No orçamento, a parcela não arrecadada é considerada despesa. Embora com a adoção do novo modelo contábil das receitas reconhecidas em virtude da ocorrência do

fato gerador, até o ano de 2010, o regime de competência ainda não havia sido implementado para todos os tributos.

No Reino Unido, os tributos são reconhecidos no período em que ocorre o evento que gera a cobrança. A dificuldade na realização das estimativas fez com que as receitas somente pudessem ser reconhecidas de acordo com o regime de competência para o orçamento do período financeiro de 2004/05. Motivo pelo qual, entende-se que a aplicação total da competência no Reino Unido ocorreu somente a partir desse orçamento. Entretanto, mesmo depois da introdução da competência para orçamentação da receita, também se verifica no Reino Unido a utilização de regime de caixa para determinados tributos (50%).

Gestão

A avaliação sobre o impacto do orçamento por competência na administração pública envolve a necessidade de diferenciar as alterações que foram causadas em virtude da adoção do regime de competência no orçamento daquelas que poderiam ser atingidas independentemente dessa alteração. A introdução da competência também permitiu que outras medidas pudessem ser adotadas.

No Reino Unido, junto à introdução do regime de competência, foram realizadas outras modificações no orçamento de modo a melhorar a sua gestão. Uma delas foi a necessidade dos departamentos desenvolverem orçamentos para um período de três anos, de modo a permitir um planejamento de médio prazo. Foram criados Acordos de Serviço Público (Public Service Agreements). Criou-se um foco no resultado e no produto dos departamentos, obrigando-os a cumprir.

Finalizando, após a análise dos dados de Reino Unido e Suíça, bem como a sua consideração dentro da realidade desses países e de diversos países europeus,

aliada a análise das políticas fiscais adotadas por esses países, como por exemplo, as ações realizadas dentro das restrições com o objetivo do freio ao endividamento na Suíça; é possível afirmar que a geração de resultados orçamentários positivos ou negativos não se deve tanto a escolha do modelo de registro das despesas e receitas, mas principalmente com outras medidas realizadas por esses países nas áreas de política fiscal e de gestão.

2 - METODOLOGIA DA PESQUISA

2.1 - Tipificação da Pesquisa

Pesquisando as informações disponibilizadas em seus respectivos sítios pelos órgãos e entidades públicas nas três esferas de governo não foi possível identificar a utilização do orçamento por competência; até porque, no setor público prevalecem os princípios e as regras fixadas pela Lei nº 4.320/64 onde o regime orçamentário é de caixa para as receitas e competência para as despesas. Mesmo denominando competência nas despesas a citada lei, ao permitir o estágio do empenho como execução do orçamento, agride o conceito de competência, pois os serviços e os bens relacionados não foram entregues.

Os órgãos públicos estão procurando assimilar as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público pelas NBCASP, avaliando ou promovendo ajustes em seus sistemas informatizados para implantação do regime de competência a partir de 2014/15 o que não permite sequer pensar em mudanças nas regras orçamentárias.

O SEBRAE²⁰ foi escolhido como modelo para análise do presente trabalho porque já adotava o regime de competência no orçamento e já aplicava as novas

²⁰ www.sebrae.com.br acesso em 01/06/13 e entrevistas com técnicos do ciclo de gestão.

regras da contabilidade, preconizadas pelas NBCASP ao adotar a contabilidade das empresas de capital aberto desde sua criação.

2.2 - Caracterização da Organização

Entidades do "Sistema S" são entidades autônomas que recebem recursos oriundos das Contribuições previstas no item III do Art. 149, da CF/88: SENAR; SENAC; SESC; SESCOOP; SENAI; SESI; SEST; SENAT e SEBRAE.

Estas entidades foram contempladas no universo das mudanças do foco de caixa para competência pelas NBCASP e não estão obrigadas a seguir as regras da Lei nº 4.320/64 por não integrarem o Orçamento Geral da União.

Elas estão divididas em dois blocos para efeito de elaboração das demonstrações contábeis para a prestação de contas anual, umas seguindo a lei nº 6.404/76 e outras a lei nº 4.320/64.

Pela cartilha divulgada pela CGU²¹ o SEBRAE deve seguir a lei nº 11.638/07 (que alterou a lei nº 6.404/76). As demais entidades do "Sistema S" seguem a lei nº 4.320/64 e se encontram na mesma situação dos órgãos do setor público, tratando de fazer as modificações no setor contábil para o regime de competência.

3 - RESULTADOS ENCONTRADOS

3.1 - Gestão Estratégica Orientada para Resultados

O SEBRAE publicou um livro descrevendo as reformulações estruturais e conceituais que teve que enfrentar, para adotar o foco da gestão por resultado:

²¹ <www.CGU.gov.br>Publicações e Orientações > Cartilha "Entendimentos do Controle Interno Federal sobre a Gestão de Recursos pelas unidades do Sistema SEBRAE"

Gestão Estratégica Orientada para Resultado – GEOR²², de onde foram retiradas as questões ligadas ao processo de mudanças nos princípios e métodos de gestão.

Para fundamentar os alicerces da mudança, destacou que a motivação que leva as organizações a se aproximarem dos princípios e modificar os métodos de gestão, é a necessidade de atender as demandas dos clientes. Mais do que a oferta de serviços, as organizações de interesse público devem produzir resultados que transformem a realidade presente (fator indutor do planejamento estratégico) e demonstrar os resultados dos trabalhos aos organismos de controle externo e à sociedade em geral, para garantir efetividade em sua existência.

O desempenho das organizações públicas é, também, fator de competitividade, pois a incapacidade de produzir resultados rápidos representa déficit de competitividade que se reflete de várias formas sobre a entidade, em particular, e sobre o País em geral. Ter capacidade gerencial é qualidade cada vez mais exigida das organizações que aplicam recursos públicos em busca de resultados, sendo essencial: ter foco, evitar dispersão de esforços, estar presente no local onde se mede resultados, ter sentido de urgência, imprimir intensidade à atuação gerencial.

O movimento internacional de renovação da gestão das organizações públicas, em busca de uma visão de resultado, começou na década de 1980 e desafiou essas instituições a se libertarem das restrições inerentes à administração burocrática. Nesse processo, foram incorporados novos valores, atitudes e métodos, compondo um novo modelo, denominado, entre outros nomes, de Gestão Estratégica Orientada para Resultados (GEOR).

O novo modelo para a administração das instituições públicas chegou ao Brasil, por meio do Ministério do Planejamento que transformou a teoria, no Decreto

²² Livro GEOR- Biblioteca SEBRAE (www.biblioteca.sebrae.com.br >acesso em 01/06/2013<)

nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que estabeleceu normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União.

Em 2003, o SEBRAE assumiu o desafio de adotar essa revolução, para ter foco em resultados e melhorar o desempenho da instituição. O ambiente interno passou por transformações radicais durante o processo conhecido como “reinvenção do SEBRAE” onde merecem destaque as seguintes premissas:

Resultados produzidos de modo transparente; público-alvo bem definido; orientação das ações e dos recursos para resultados finalísticos; adensamento da visão estratégica, prontidão e proximidade da ação gerencial (gestão pela Qualidade); indicadores nos projetos definidos no PPA, pactuação com público-alvo e parceiros; metas de esforço nas ações definidas no orçamento; vinculação do Direcionamento Estratégico (dez anos) com PPA (quatro anos); Orçamento como detalhamento do primeiro ano do PPA; programação mensal de gastos; receitas e despesas do orçamento pelo regime de competência contábil; controles internos (processos e sistemas) automatizados e integrados; pessoal motivado e qualificado; metas individuais de desempenho vinculadas aos objetivos estratégicos.

Para sistematizar estas questões e torná-las práticas disseminadas na casa, definiu os fundamentos para implantação da GEOR:

Público-alvo - O ponto de partida é o conhecimento e a definição dos clientes para os quais se destinam os resultados;

Resultados Finalísticos - Diz respeito às transformações da realidade do público-alvo. Elas são expressas pelos resultados finalísticos medidos pelos indicadores do Planejamento, combinados com os recursos físicos e financeiros (a combinação de ações e recursos do SEBRAE e dos parceiros deve transformar a realidade do público-alvo, gerando resultado).

Visão estratégica - Constitui o foco das iniciativas que se pretende realizar. Na prática, ter visão estratégica significa cultivar atributos como: abordagem sistêmica e de longo prazo, para atribuir abrangência e sustentabilidade aos resultados; consideração do ambiente externo para se levar em conta fatores e atores que influenciam a atuação; atenção à singularidade e à complexidade da realidade de cada setor e território; atenção ao tempo hábil, para desenvolver o senso de oportunidade na busca de resultados e inovação, elemento de diferenciação competitiva dos empreendimentos vinculados aos projetos.

Gestão – A gestão deve ser intensiva. Incorporar um forte senso de urgência. Ter caráter empreendedor e estar próxima dos acontecimentos e dos atores mais relevantes para o alcance dos resultados almejados. Responsabilização e compromisso são considerados base do gerenciamento. A responsabilização consiste em dar atribuições, desafios e poderes cabíveis a pessoas com nome e sobrenome, e não a cargos genéricos ou órgãos. O compromisso implica negociação e pactuação de responsabilidades claras e bem especificadas pela distribuição de recursos e execução de ações, tendo sempre como referência o alcance dos resultados.

Estruturação e contratualização – Nas reuniões para discutir os projetos, devem-se adotar os seguintes procedimentos: montar uma agenda comum; buscar a participação de parceiros e representantes do público-alvo que possuam liderança e reconhecimento; e garantir que as decisões sejam tomadas na base do alinhamento e consenso. É importante também que a condução dos trabalhos fique a cargo do gestor do projeto e que os encontros ocorram nos locais onde o projeto será implantado.

Simultaneamente à estruturação do projeto, ocorre a contratualização, que consiste no estabelecimento dos compromissos entre os parceiros para a implantação do projeto (são definidos: ações, recursos, prazos, resultados e responsáveis).

Gerenciamento - Esta etapa visa a transformar as intenções e as ações planejadas e pactuadas em resultados concretos. O “fazer acontecer” é a essência desta etapa, e os gestores precisam se concentrar nos papéis que desempenham. Um gestor deve: atuar de forma empreendedora, integrar recursos e competências, desenvolver plano de trabalho, apoiar e orientar os coordenadores de ações para cumprir metas e eliminar restrições, agir preventivamente ao avaliar riscos e identificar restrições ao projeto, monitorar e assegurar a atualização e a disseminação das informações relevantes.

Monitoramento - Compreende a coleta e a interpretação sistemática de informações sobre a execução do projeto e o progresso das ações em andamento, a comparação do realizado com o programado, a identificação e a antecipação de restrições relevantes e a efetivação de medidas corretivas ou preventivas. A essência dessa etapa é a geração de informações em tempo real.

Avaliação - O objetivo é medir o alcance dos resultados finalísticos e intermediários, além de produzir conhecimento e informação para permitir o aperfeiçoamento contínuo do projeto. A avaliação dos projetos compreende o processo de mensuração e de interpretação sistemática e objetiva do grau de obtenção dos resultados previstos, as razões e as consequências. Ela indica não apenas se os resultados foram alcançados conforme planejados, mas também se estão definidos, corretamente, e se o conjunto de ações é eficaz. A avaliação é realizada por meio de pesquisas com o público-alvo do projeto, levando em conta a mensuração de resultados, a verificação da execução, as pretensões, a análise dos fatores externos (conjuntura, perspectivas de mercado) e as melhorias recomendadas. No caso de projetos de maior porte ou abrangência, a avaliação é feita por entidades externas.

3.2 - Reformulação das Estruturas e dos Controles Internos

Unidade de Gestão Estratégica

A primeira mudança na estrutura interna foi destacar uma Unidade de Gestão Estratégica com a finalidade específica de cuidar do plano estratégico em todas as suas dimensões. Antes, planejamento e orçamento compunham uma unidade administrativa. Na mudança, orçamento passou para uma unidade de controle, junto com a contabilidade, pois as duas têm objetivos comuns (informação): orçamento, cuidando de medir o que a entidade faz (ações) e a contabilidade, o que a entidade possui (patrimônio). As duas técnicas buscam produzir as informações oficiais e gerencias em uma mesma base conceitual (regime de competência).

A Unidade de Gestão Estratégica ficou com a finalidade de atuar em articulação permanente com os dirigentes (nível estratégico) e gerentes (nível tático), assegurando que a execução operacional esteja convergente e em sintonia com o planejamento estratégico, garantindo o alcance das metas estabelecidas.

Internamente, buscaram disseminar conhecimento com foco na estratégia, no planejamento, nos projetos e nas competências essenciais, por meio de um forte processo de comunicação e compartilhamento das melhores práticas e monitoramento sistemático dos objetivos, metas, indicadores, carteiras/setores e projetos estratégicos.

Externamente, prospectando e analisando as características dos clientes e o ambiente no qual estão inseridos, para a produção de soluções que venham atender aos objetivos fixados no plano estratégico. A UGE ficou com a responsabilidade de coordenar as pesquisas sobre os resultados alcançados pelos projetos, pois eles se referem a impactos externos, a exemplo do que ocorre com os órgãos públicos onde

o resultado acontece fora da entidade governamental (o resultado das ações do governo na educação e na saúde não acontece dentro das estruturas do governo).

Em resumo, a divisão entre planejamento e orçamento ficou assim: planejamento cuidando do mundo exterior; dos indicadores; dos projetos com visão nos quatros anos do PPA. Orçamento cuidando da gestão interna; do primeiro ano do PPA; das ações; das metas; da programação mensal e do regime de competência junto com a contabilidade.

Unidade de Gestão Orçamentária e Contabilidade

A missão definida para a Unidade foi formular e gerir o processo orçamentário e contábil para garantir a consistência das informações oficiais e gerenciais. Entre seus objetivos estão: elaboração de normas, instruções e manuais de procedimentos orçamentários e contábeis; consolidação e análise da consistência das informações do orçamento; validação da consistência e suporte documental dos registros contábeis e elaboração do balancete e das demonstrações contábeis do SEBRAE Nacional; controle das retenções tributárias e previdenciárias e elaboração das informações assessorias para os órgãos de fiscalização; elaboração das informações orçamentárias e contábeis consolidadas das entidades do Sistema em que pertencem os agentes estaduais; promover e manter a integração entre os sistemas internos de controle, com o orçamento e a contabilidade, garantindo o Regime de Competência das receitas e despesas.

Unidade de Gestão da Auditoria Interna

A estrutura interna de Auditoria passou adotar a Auditoria Baseada em Risco (ABR) buscando apoiar a Direção e os Conselhos (Administrativo e Fiscal) assessor-

rando-os, para que tenham atuação efetiva e transparente para a definição e a aprovação dos recursos do órgão central e do Sistema formado com os agentes estaduais, tendo como referencial, os normativos de controles internos e externos do Governo Federal ao qual devem prestar contas

Com a implantação da metodologia de auditoria com foco em risco, a Auditora passou a identificar oportunidades de melhorias, nos controles internos, que possam contribuir para o aprimoramento das práticas operacionais de gestão e controles.

Representa o elo da Entidade, suas unidades e técnicas com os órgãos de controle externo e Auditoria Independente. Nesta atuação, coordena o processo de elaboração do Relatório de Gestão Anual e Prestação de Contas, em parceria com as Unidades de Gestão Estratégica, Gestão Orçamentária e Contabilidade, Administração e Finanças e Marketing e Comunicação. Atua ainda como unidade gestora do contrato de auditoria externa independente (as demonstrações contábeis são auditadas, trimestralmente, por auditoria externa privada, cujo parecer, acompanhado das demonstrações contábeis e relatório de gestão compõem o processo de prestação de contas submetido à aprovação do TCU).

3.3 - Orçamento com foco em resultado – Experiência Brasileira

O momento em que vive o setor público brasileiro, no campo das técnicas, que envolvem o ciclo de gestão (planejamento; orçamento; finanças; contabilidade e auditoria), pode ser resumido em uma acomodação das mudanças ocorridas na virada do século nos setores que cuidam destes temas na esfera federal, com exceção da contabilidade, conforme já demonstrado neste trabalho, cujas mudanças estão em desenvolvimento, comunicação, capacitação e sistematização.

No caso da entidade em estudo, as mudanças foram mais profundas no Planejamento e no Orçamento que na contabilidade, pois esta já operava no regime de competência. A lógica adotada foi integrar a visão do Planejamento Estratégico com o Orçamento Orientado a Resultados, onde o foco está nos indicadores e metas medidos externamente, no cliente, porque ele representa o objetivo da entidade, nele se mede resultado final, indicadores (projetos). Internamente, a medida é de esforço, meios de se chegar ao resultado, traduzido nas metas físicas e seus respectivos valores financeiros (ações).

Em conversa com os técnicos envolvidos nas citadas áreas, o que percebemos foi que, para dar suporte tecnológico às mudanças, a entidade implantou um sistema centralizado de planejamento e orçamento, comandado pelo órgão central (planejamento e orçamento - com módulos distintos, mas integrados), para ser utilizado por todos os segmentos estaduais envolvendo: PPA, Orçamento, Monitoramento e Avaliação. Na gestão interna, definiu quadro de pessoal específico e especializado, para comandar as áreas de planejamento, orçamento e contabilidade, no âmbito do órgão central e nas entidades estaduais.

Na racionalização dos controles administrativos promoveu a substituição da Nota de Empenho por limites e indicadores orçamentários. Para evitar assumir despesas acima do valor autorizado no orçamento, definiu que o próprio contrato e o convênio fossem utilizados para verificação de limites, com regras rígidas no sentido de que, sem existência de crédito orçamentário que o comportasse, não fosse elaborado; sob pena de responsabilização individual do gestor.

Na simplificação dos controles internos, eliminou a amarração do orçamento por natureza de despesa e fonte de recurso. O limite do orçamento para efeito de execução vai até projeto e ação. As naturezas de despesas são utilizadas como in-

formação gerencial. Com isso, raramente existe reformulação do orçamento original. A regra definida pelo Conselho de Administração é que o orçamento só tenha que ser levado para revisão, quando houver necessidade de aumentar mais que 15% do valor total aprovado para o exercício. Em vez de autorizar limite para reformulação, autorizou execução de 15% superior ao aprovado. Isto evita a grande burocracia que ocorre, no setor público, de abertura de créditos suplementares dentro dos limites fixados pelo Poder Legislativo para alteração orçamentária.

Para limitar a ação dos gestores, existem dois blocos de limites no orçamento. Os limites chamados proibitivos e os estimulantes. Proibitivos, pelo próprio nome, não podem ser excedidos (pessoal; publicidade; investimentos). Estimulantes, assim denominados, os que aumentam a eficiência para melhoria dos resultados. A seguir, um resumo dos limites fixados nas normas de execução do orçamento (existe uma única norma, conhecida por todos os executores que é a IN/37). Sempre que necessário ajustar a norma cria-se nova versão. Na data da pesquisa, a versão era a IN/37-15 em dez anos de funcionamento do modelo. Resumo dos limites:

Limites Orçamentários

Os limites e as condições de alocação dos recursos orçamentários são estabelecidos com os seguintes focos nas Diretrizes do Orçamento e nas normas internas:

- Focando os Objetivos Estratégicos

Mínimo de 20% (vinte por cento) do total das aplicações de cada ano, em projetos e atividades, deve ser alocado em ações vinculadas às classificações funcionais “Atendimento com conteúdo de Inovação e Tecnologia”, “Desenvolvimento de Soluções para o Atendimento a Inovação e Tecnologia”, e “Promoção de Ambiente Favorável a Inovação”

Mínimo de 2% (dois por cento) e **máximo de 6%** (seis por cento) do total das despesas com folha de pessoal, deve ser alocado em ações de capacitação do quadro efetivo de cada Sebrae, vinculadas à classificação funcional “Capacitação de Recursos Humanos - Internos

Mínimo de 2% (dois por cento) da Receita Ordinária deve ser alocado em ações vinculadas à classificação funcional “Tecnologias da Informação e Comunicação”

- Focando o Público Alvo

Mínimo de 50% (cinquenta por cento) do total dos recursos destinados a projetos finalísticos deve ser alocado em *projetos de atendimento setoriais com abordagem coletiva*.

- Focando os Grupos de Despesas

Máximo de 55% (cinquenta e cinco por cento) da Receita Ordinária em despesas de Pessoal, Encargos e Benefícios;

Máximo de 3,5% (três e meio por cento) da Receita Ordinária em despesas com Divulgação, Anúncio, Publicidade e Propaganda;

Máximo de 3% (três por cento) da Receita Ordinária, em despesas com aquisição de móveis, máquinas e equipamentos;

Máximo de 15% (quinze por cento) da Receita Ordinária em despesas custos administrativos.

- Focando Receitas e Fundo de Reservas

Mínimo de 10% (dez por cento) das Receitas Ordinárias deve ser arrecadado com receitas de serviços e/ou convênios com parceiros;

Máximo de 10% (dez por cento) das Receitas Ordinárias pode ficar como reserva para programação futura.

Contabilidade e Orçamento adotam o mesmo regime de competência

O SEBRAE já adotava em sua contabilidade os princípios e as regras do setor privado, definidos na Lei nº 11.638/07 e as normas emanadas pelo CPC/CFC. Portanto, com a publicação das NBCASP pelo CFC, enquadrando o “Sistema S”, como obrigado a aplicar as mesmas regras do setor privado, não provocou alterações em suas práticas, apenas reforçou o que já era feito.

A principal modificação ocorreu no orçamento quando, aproveitando a mudança para praticar uma Gestão Orientada para Resultado, transformou as receitas e despesas orçamentárias do regime de caixa para o regime de competência, com as

mesmas contas do plano de contas contábil. O que foi feito à época, foi desativar os sistemas de execução orçamentária e as contas específicas de orçamento.

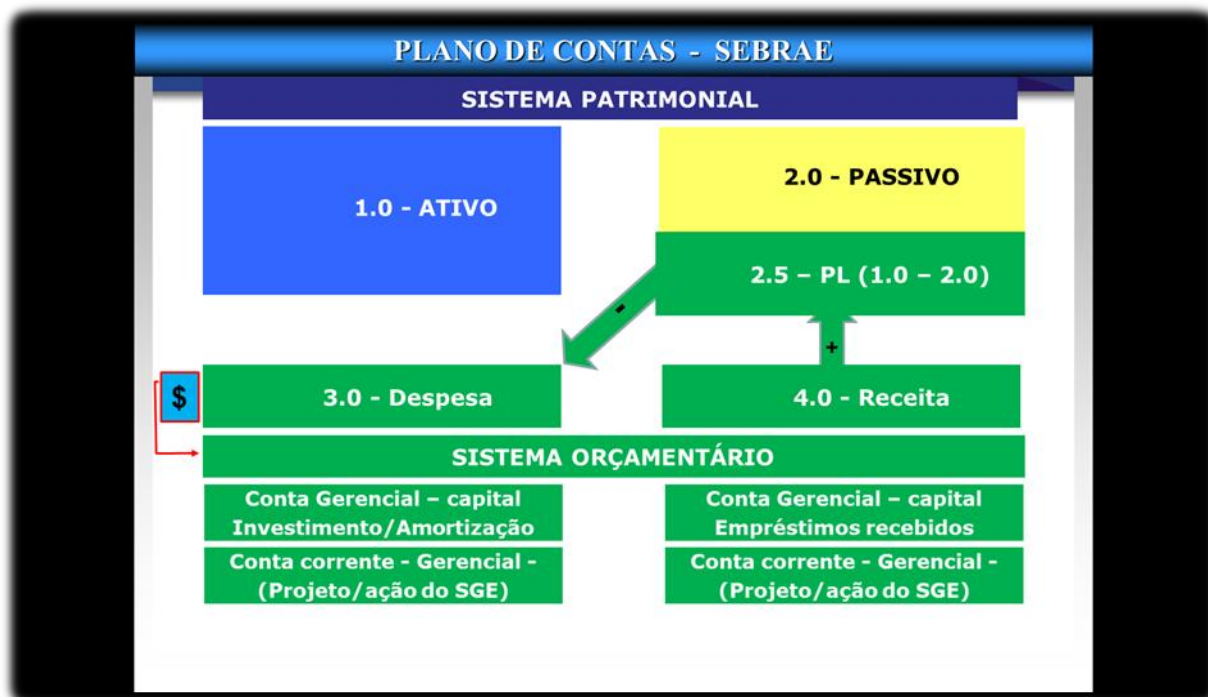
Com isso, a execução do orçamento passou a ser comandada pelo sistema contábil. Para tanto, as contas de receitas e despesas contábeis passaram a ter características que distinguem aquelas que têm impacto financeiro das demais. Estas contas, quando recebem registros de fatos que alteram o patrimônio (receitas/despesas), exigem conta corrente (unidade, projeto, ação – estrutura do orçamento) no sistema contábil que permitem alimentar o sistema orçamentário representando a execução do orçamento.

Além de o orçamento adotar o mesmo regime de competência da contabilidade, o sistema contábil utiliza, como conta corrente para as contas de receita e despesa, o módulo gerencial de custos que sempre é feito nos sistemas contábeis privados. Já que o regime de competência no orçamento representa, de fato, o custo incorrido nas despesas. As informações de custos são extraídas do próprio sistema orçamentário, eliminando a necessidade de ter uma sistemática própria de custos para as despesas comuns.

No caso dos fatos permutativos, receitas e despesas de capital, por não afetarem o patrimônio, não estão contemplados no regime de competência contábil. Para esses casos, já que devem ser tratados na execução orçamentária, foram criadas contas de controle, registradas no plano de contas em grupos específicos, a exemplo das regras fixadas no plano de contas do Setor Público.

Com a adoção do regime de competência para o orçamento e a utilização das mesmas contas de receitas e despesas contábeis, a entidade simplificou o processo de registros contábeis da execução orçamentária, evitando a duplicidade que acontece no setor público, para controle da execução do orçamento. Apenas as re-

ceitas e despesas de capital e as liberações de recursos para convênios são obtidas por registros contábeis específicos em contas de controle. O quadro abaixo mostra resumidamente a lógica descrita anteriormente.



Diferente das questões complexas e duvidosas tecnicamente citadas, na aplicação do regime de competência no Reino Unido e na Suíça considerando como despesas orçamentárias fatos não financeiros (provisões e depreciações) bem como tratamento específico para as despesas de material de consumo, que é despesa orçamentária, na compra e despesa patrimonial no consumo, o SEBRAE resolveu estas questões com certa simplicidade (estes temas não são considerados despesas no orçamento, já que não tem nem terá reflexo no caixa).

No caso da despesa de consumo de almoxarifado, tema que também tem causado desconforto, no Reino Unido e Suíça, que aplicaram o regime de competência no orçamento com os mesmos critérios contábeis (os bens de estoque de material de consumo são considerados despesas orçamentárias na compra e contá-

beis no consumo), o SEBRAE eliminou a figura de estoques como ativo contábil o que evitou tratamento em contas de controle das despesas de consumo. Utilizou para sua defesa, junto aos órgãos de controle e auditoria externa, que o SEBRAE não é uma entidade produtora nem vendedora de bens e que em entidade de prestação de serviço, almoxarifado é uma questão administrativa e não patrimonial.

A falta de controles internos eficientes e a própria cultura criada pelos usos e costumes fizeram com que, no Brasil, a contabilidade fosse utilizada como forma de controle administrativo. Recentemente, os conceitos definidos pelo CPC deram base, para eliminar estoques administrativos do ativo contábil, além da pouca materialidade desses itens.

Outra particularidade que levou mais tempo para harmonização de conceitos foi convênios. Convênio é uma figura tipicamente brasileira, por isso não foi tratada nas regras internacionais. Mesmo no Brasil, esta figura não foi contemplada nas NBCASP e sua padronização entre as esferas de governa ainda vai levar tempo.

No SEBRAE, depois de 09 anos de utilização do regime de competência no orçamento e integração com a contabilidade, esta questão foi pacificada com as áreas de auditoria. A regra passou a ser a seguinte: os recursos financeiros recebidos de entidades parceiras ficam registrados como passivo em contas que demonstram quanto foi depositado por cada parceiro e ainda não foi utilizado no orçamento. Representa um depósito. Não é receita contábil, nem orçamentária.

À medida que ocorre uma despesa contábil e orçamentária relativamente ao projeto identificado no convênio, é feito o registro da receita (contábil e orçamentária) em contra partida ao passivo. No caso da despesa, existe uma norma de convênio (IN 41/03) e um sistema de acompanhamento físico-financeiro (PresteContas), onde o projeto aprovado e submetido a acordo de execução entre as partes interes-

sadas, contempla em destaque as ações e as metas a serem cumpridas, compatíveis com o montante programado nas metas físicas para serem executadas no exercício. As parcelas liberadas para execução física em períodos futuros e os recursos liberados mas pendentes de execução nas contas bancárias dos parceiros, refletidas no PresteContas, são apenas despesas orçamentárias; contabilmente são consideradas como Ativo Circulante (serão despesas quando executadas pelo parceiro).

Demonstrações dos Fluxos de Caixa (DFC) – Uma proposta interessante!

A DFC é uma novidade tanto para o setor público quanto para o setor privado. As regras internacionais para o setor privado, definidas pelas IFRS, oficializadas pelo CPC e tratadas na Lei nº 11.638/07, permitiram que fosse elaborada por dois métodos: direto e indireto. As empresas geralmente adotam o método indireto e o setor público o direto. Já as IPSAS, normas Internacionais para o setor público, traduzidas em 2012 pelo CFC, trazem regras específicas sobre fluxo de caixa logo na “IPSAS 2”, o que mostra a importância desta demonstração pois está intimamente ligada ao orçamento (fluxos), vejamos:

IPSAS 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

Objetivos: Identificar: (a) as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa; (b) os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e (c) o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

A Informação dos fluxos de caixa permite aos usuários avaliar como a entidade obteve recursos para financiar suas atividades e a maneira como os recursos de caixa foram usados, bem como, fornecer informações das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa por meio de uma demonstração que classifique os

fluxos de caixa do exercício financeiro de acordo com as atividades da entidade, a saber: operacionais, de investimento e de financiamento.

A entidade deve elaborar a **Demonstração de fluxos de caixa das atividades operacionais**, usando, alternativamente: a) o **método direto**, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são informados; ou, b) o **método indireto**, segundo o qual o superávit líquido ou déficit é ajustado levando em conta os efeitos de transações que não envolvem caixa. As entidades são incentivadas a apresentar fluxos de caixa usando o método direto, pois proporciona informações que podem ser úteis na estimativa de fluxos futuros.

O SEBRAE, além de elaborar a DFC²³ pelos dois métodos, utilizou como peculiaridade o fato de tratar as receitas e despesas do orçamento por competência, ajustadas pelas contas a receber e a pagar para identificar os recebimentos e pagamentos. Isso permite identificar, na própria DFC, o montante do superávit financeiro que, pela Lei nº 4320/64 é apurado no Balanço Patrimonial, para ser incorporado como fonte no orçamento. A DFC apresenta a posição do superávit/déficit financeira, além da posição de caixa e do fluxo financeiro do período anterior.

Complementando a DFC que apresenta a posição financeira, presente e passada, foi criada a DFC – futura, onde a projeção das parcelas mensais do orçamento permite demonstrar o superávit/déficit financeiro futuro, uma informação gerencial de extrema relevância para a gestão, reforçando o papel da contabilidade e do orçamento na geração de informação estratégica para a entidade.

Isso reforça a imagem do setor de orçamento e da contabilidade e enfraquece a necessidade de informações da programação financeira. Por esta e outras razões,

²³ A DFC é utilizada para aferir a consistência das demais demonstrações e a compatibilidade com o orçamento

no SEBRAE, a Programação Financeira foi substituída pela Programação Orçamentária. Ouvimos uma máxima no SEBRAE ao defender que orçamento e contabilidade estejam no mesmo setor que é a seguinte:

No SEBRAE, a lógica da integração do orçamento com a contabilidade é representada como o localizador de itinerários do Google/Mapas. O ponto azul é a contabilidade, mostra a informação atual (onde você está e de onde veio). O ponto vermelho é o orçamento, mostra o objetivo a alcançar (aonde você pretende chegar). A linha vermelha entre os dois pontos é a DFC - futura, (mostra a direção para chegar ao seu objetivo)!

3.4 - Sistema de Custos - Simplicidade e Efetividade

A utilização do regime de competência, no orçamento, onde a realização física é fato gerador da despesa, facilitou a apuração de custos, pois a entidade utiliza a própria estrutura orçamentária para produzir as informações de custos dos projetos e respectivos centros de custos. As despesas executadas pelo orçamento já estão classificadas nos projetos como custos, o que representa 55% já apropriados diretamente. Esta mesma regra é adotada para calcular o custo administrativo (que gira em torno de 15%), representado pelo índice das despesas da “função custeio administrativo”.

Os demais custos (30%) estão representados pelas despesas de Pessoal, Encargos e Benefícios. Para não burocratizar o processo administrativo e não onerar as operações contábeis da folha, estes custos são agrupados em estruturas internas (Unidades - centros de custos) e sua demonstração nos projetos ocorre após sofrer processo de rateio. Para rateio destas despesas é utilizada, para cálculo dos custos, a quantidade de horas trabalhadas pelos colaboradores nos projetos, multiplicada pela remuneração média da Entidade. Para isto, no cadastro do sistema de planejamento/orçamento é informado o nome dos empregados que atuam no projeto, a-

crescidos do percentual de dedicação que, multiplicado pelo custo médio da classe que ele representa (analista I, II ou III) demonstra o custo de pessoal.

Síntese da sistemática de integração: orçamento/contabilidade/custos

O quadro, a seguir, apresenta, visualmente, a integração utilizada no SEBRAE, entre orçamento, contabilidade e custos e o ganho de eficiência, produtividade e segurança das informações quando se utiliza uma mesma base conceitual para orçamento e contabilidade, e a importância desta sistemática para ser utilizada como indicadores de consistência para os sistemas informatizados para evitar erros ou omissões que possam prejudicar as informações.

A lógica aplicada, na entidade em estudo, pode ajudar a simplificar o desenvolvimento dos sistemas informatizados ou os ajustes aos sistemas em execução, para transformar o regime de caixa para regime de competência na contabilidade, sem correr o risco de desintegrar as informações contábeis das orçamentárias.

Esta lógica pode ajudar o setor público na elaboração das Demonstrações dos Fluxos de Caixa, quando da implantação das NBCASP na sua totalidade (hoje os órgãos públicos estão discutindo ainda as mudanças nos seus planos de contas e os impactos nos sistemas informatizados).

Explicação do quadro que apresenta a integração orçamento/contabilidade

O objetivo da contabilidade é demonstrar o valor do patrimônio da entidade com destaque, no Balanço Patrimonial (BP), de sua parte líquida (PL). Em resumo a contabilidade visa a “mostrar o que a entidade possui de patrimônio”.

Já o orçamento, é utilizado para materializar os objetivos do planejamento através das ações nele detalhadas. Representa os esforços que a entidade faz para

chegar aos objetivos. Visa a “mostrar o que a entidade faz para alcançar seus objetivos”.

O ponto em comum entre as duas partes citadas é a realização física (despesa para a contabilidade e ação para o orçamento). Do ponto de vista do PL, quando a realização física provoca aumento do PL, diz-se que ocorreu uma receita. Quando diminui, uma despesa.

Desdobrando o PL em duas partes, com a separação da parte Financeira da Não Financeira²⁴ e, aplicando a mesma lógica do parágrafo anterior, temos: quando uma realização física aumenta o PL (Financeiro) ocorre uma receita orçamentária. Quando diminui, ocorre uma despesa orçamentária.

As duas regras apresentadas anteriormente demonstram a perfeita relação entre os conceitos contábeis e orçamentários, quando se adota o regime de competência e os conceitos de Ativo e Passivo utilizados internacionalmente.

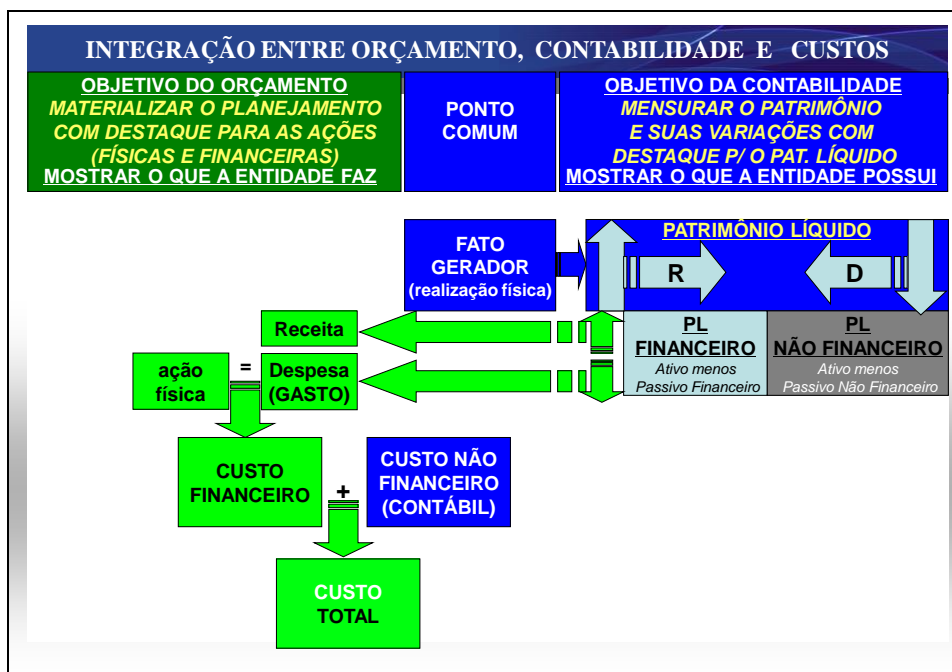
Para possibilitar conhecer quando um fato altera o PL Financeiro, no plano de contas do Setor Público a STN criou uma forma de marcação a que se deu o nome de "atributo da conta". No Plano de contas, as contas que afetam o PL Financeiro exigem conta corrente (estrutura do orçamento - Unidade, Projeto e Ação). Estas contas servirão para alimentar as demonstrações da execução do orçamento e a DFC.

Confirmando a regra de que havendo variação no PL Financeiro, ocorre uma movimentação orçamentária, o resultado orçamentário de um período qualquer, corresponde à diferença entre o superávit/déficit financeiro entre o início e o fim do respectivo período.

²⁴ A parte financeira é o que a Lei nº 4.320/64 denominou de Superávit Financeiro - diferença positiva entre Ativo Financeiro e Passivo Financeiro. Pela citada lei, caso positiva, representa fonte para abertura de crédito adicional ao orçamento do exercício seguinte.

Considerando que o ponto em comum é uma realização física, o custo dos projetos está demonstrado, na própria despesa orçamentária, e o custo unitário será a divisão financeira da execução orçamentária pela quantidade representada da realização física.

Para apurar o custo total, bastam acrescentar aos custos financeiros apurados pela execução do orçamento, os custos patrimoniais exclusivos da contabilidade (depreciações, perdas) como custos não financeiros. No SEBRAE, esta forma de demonstrar custos é, relativamente simples, porque há perfeita integração entre sistemas e a utilização do conceito de competência nas duas áreas.



4 - CONCLUSÕES E PROPOSIÇÕES

Como bem destacou GIACOMONI (2012, pg 203) "ao sustentarem a administração pública por meio dos impostos, os cidadãos devem sentar no banco da direção e explicar quais os resultados que eles querem. Nesse sentido, os orçamentos devem basear-se em resultados e a administração pública deve ser controlada e responsabilizada".

Este trabalho partiu do pressuposto de que o tema "Orçamento Orientado a Resultados" é uma proposta que contribuirá para a melhoria da imagem e importância do orçamento e demonstração da efetividade das políticas de Governo pois aproximaria as ações desenvolvidas pelos gestores públicos com os resultados efetivos junto a população, com conseqüente impulso para aumento da eficiência da Administração Pública.

Paralelamente a este objetivo, outros ganhos significativos ocorreriam com a mudança do foco do orçamento de caixa para competência, que complementaria as mudanças em andamento na Contabilidade Pública com a adoção do Regime de Competência e adoção de princípios já utilizados, internacionalmente, no setor privado. Tudo isso desaguando em mudança profunda da gestão pública com implantação da Gestão pela Qualidade em prol de melhor atendimento das necessidades individuais e coletivas da população, pois a importância das técnicas e das instituições do setor público é proporcional ao produto e a qualidade que ele produz.

Se, hoje, as palavras "finanças"; "endividamento"; "déficits" e "inflação" (flagelo que estava esquecido) aparecem mais na imprensa que "orçamento" é porque estes temas são conseqüências do descrédito do orçamento e do equilíbrio fiscal que já apresenta sintomas na inflação percebida pela população.

No centro de tudo está a necessidade de melhoria na qualidade da gestão, assunto tratado em item específico deste trabalho e que contempla participação expressiva no tema "Orçamento Orientado a Resultado", como pode ser observado quando analisamos os indicadores utilizados pela Fundação Nacional da Qualidade (FNQ) para destacar as melhores empresas.

O Modelo de Excelência na Gestão adota como base para pontuação das empresas os seguintes critérios e pesos: Liderança (11%), Estratégias e Planos

(6%), Clientes (6%), Sociedade (6%), Informações e Conhecimentos (6%), Pessoas (9%), Processos (11%) e Resultados (45%).

Pelos critérios acima é possível afirmar que o tema "Orçamento", agregando melhorias nos controles internos e nas informações carrega 23% da pontuação da Qualidade. Acrescentando-se a pontuação de 45% de "Resultado", chega-se a conclusão que mais de 68% da Qualidade na Gestão estão contemplados nos temas do presente trabalho.

Outro fator destacado, tratar a contabilidade por competência e orçamento por caixa (ou empenho), mostra que vai haver prejuízo na produção da informação, no processo interno de gestão das Unidades e, principalmente, no entendimento dos usuários.

Os exemplos dos governos da Inglaterra e da Suíça que implantaram o regime de competência, na contabilidade e no orçamento ou mesmo dos Governos da Alemanha e Estados Unidos que não implantaram em nenhum dos dois setores, também merecem reflexões; pois, somente o Brasil fez uma parte e não fez a outra; implantou na contabilidade (com muita dificuldade, pois está a cinco anos tentando transformar a teoria em prática!) e ainda não colocou o tema em discussão, no setor de orçamento. Mas precisa começar!

Finalmente, o governo que planeja alterar o seu método atual de orçamento para regime de competência, poderá programar esta alteração para um ou dois exercícios que sucedem a implantação da contabilidade por competência. Este procedimento irá assegurar a precisão e confiança, nos relatórios financeiros por competência, antes de mudar o sistema orçamentário (IFAC, 2003). Está na hora de iniciar os debates com técnicos e acadêmicos. Experiências não faltam!

Outros pontos do trabalho, como observações colhidas com levantamentos e contatos com a realidade vivenciada pelos integrantes das áreas de orçamento e contabilidade do SEBRAE, merecem destaques. Principalmente com a perfeita integração do Orçamento ao PPA, onde o Orçamento representa o detalhamento do primeiro ano do PPA, em ações e metas; com a Programação Orçamentária substituindo a tradicional Programação Financeira; com a extinção da Nota de Empenho substituindo os controles da execução orçamentária pelos próprios documentos administrativos (contratos e convênios); com o controle dos limites orçamentários através de indicadores; com a eliminação dos Restos a Pagar Não Processados; com a adoção do PPA de quatro anos, mas ajustado anualmente; com o equilíbrio financeiro do orçamento, com o exemplo do SEBRAE onde o orçamento e o PPA são aprovados e publicados no dia 30 de novembro e abertos para execução em 01 de dezembro. Aliás, ouvi algumas expressões dos técnicos, que merecem reflexões quando eles dizem que, no SEBRAE:

- ❖ quando o ano termina, termina a execução orçamentária e antes que o ano novo comece, o orçamento já está disponível;
- ❖ as unidades não são penalizadas quando cumprem suas metas e economizam recursos, o superávit pertence a elas;
- ❖ a programação orçamentária é respeitada financeiramente;
- ❖ orçamento e contabilidade adotam os mesmos conceitos, a mesma classificação, o mesmo regime e o mesmo fato gerador (realização física);
- ❖ superávits financeiros são estimados como fontes para o próximo orçamento e ajustado até março do exercício seguinte.

No que diz respeito aos resultados físicos, eles são divididos em metas de esforço e indicadores de resultado. Metas são as representações físicas das ações deta-

lhadas nos projetos e medidas fisicamente para aferir o esforço da entidade na busca de seus resultados (cursos, palestras, feiras). Resultados são as medidas dos objetivos alcançados junto ao público externo (micros e pequenas empresas) para aferir se alcançaram os indicadores previstos (faturamento; vendas; redução de custos; novos clientes). Além disso, junto ao público alvo são medidos os resultados institucionais (imagem, atendimento).

Finalizando, espera-se que este trabalho motive debates e propostas em busca de melhorias da eficiência da gestão pública amparada em reformulações nos aspectos orçamentários e administrativos com propostas efetivas sobre: PPA móvel; adoção do regime de competência no orçamento; substituição da figura do empenho por limites baseados em indicadores; substituição da Programação Financeira pela Programação Orçamentária e avaliação e julgamento da gestão pelo foco da eficiência e da qualidade em busca de melhores resultados.

Como regra geral, as mudanças deverão contribuir para aumentar a eficiência, atender melhor aos anseios dos cidadãos, melhorar a informação e a comunicação e ampliar os processos de inovação. Paralelamente, mudanças na cultura e postura dos profissionais, saindo da visão eminentemente formal para a baseada em resultados, tendo como base os princípios nacionais e internacionais.

ORÇAMENTO ORIENTADO A RESULTADOS

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADHIKARI, Pawan; MELLEMLVIK, Frode. The rise and fall of accruals: a case of nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, v. 1, nº 2, p. 123-143, 2011.

ALGEMENE REKENKAMER. Accrual budgeting and accounting in central government – budgets and accounts in balance, Haia, 2003.

ANESSI-PESSINA, Eugenio; STECCOLINI, Ileana. Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from italian local governments. *Financial Accountability & Management*. v. 23, nº 2, p. 113-131, 2007.

ANESSI-PESSINA, Eugenio; NASI, Greta; STECCOLINI, Ileana. Accounting reforms: determinants of local governments' choices. *Financial Accountability & Management*. v. 24, nº 3, p. 321-342, 2008.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. *Contabilidade Pública: da teoria à prática – atualizada conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal*. – São Paulo: Saraiva, 2004.

BALE, Malcolm; DALE, Tony. Public Sector Reform in New Zealand and Its Relevance to Developing Countries. *The World Bank Observer*, v. 13, nº 1, p. 103-121, 1998.

BARTON, Allan. Professional accounting standards and the public sector – a mismatch. *Abacus*, v. 41, nº 2, p. 138-158, 2005.

BARTON, Allan. Why governments should use the government finance statistics accounting system. *Abacus*, v. 47, nº 4, p. 411-445, 2011.

BLÖNDAL, Jón R. Issues in accrual budgeting. Paris: *OECD Journal on Budgeting*, v. 4, nº 1, p. 103-120, 2004.

CAMPOS, J. *A Cenário Balanceado: painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios*. São Paulo: Aquariana, 1998

CASTRO, Domingos Poubel de, *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*, São Paulo, Ed. Atlas, 4a Edição, 2011.

CHRISTIE, Terry. *Accrual budgeting by canadian federal, provincial and territorial governments*. Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants, 2009.

DIAMOND, Jack. *Budget system reform in emerging economies: the challenges and the reform agenda*, Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2006.

HEPWORTH, Noel. Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money & Management*, January, p. 37-44, 2003.

GARCIA, R. C. Reorganização do processo de planejamento do governo federal. Brasília: IPEA, 2000.

GAO, U.S. Government Accountability Office. Accrual budgeting - experiences of other nations and implications for the United States. Washington-DC: GAO, 2000.

GAO, U.S. Government Accountability Office. Budget issues - accrual budgeting useful in certain areas but does not provide sufficient information for reporting on our nation's longer-term fiscal challenge. Washington-DC: GAO, 2007.

GIACOMONI, James: Orçamento Público; São Paulo, Editora Atlas, 16ª Edição, 2012 (pg 203)

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 2nd.ed. New York: IFAC, Dez. 2003. (IFAC Public Sector Committee – Study 14). Disponível em: <http://www.ifacnet.com/?q=ipsas+study+14+paragraph&refinement>. Acesso em: 20 out. 2008.

JONES, Rowan. United Kingdom. In: LÜDER, Klaus; JONES, Rowan. Reforming governmental accounting and budgeting in Europe. Fachverlag Moderne Wirtschaft, p. 941-1018, 2003.

JONES, Rowan; LÜDER, Klaus. The federal government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. *Public Money & Management*, v. 31, n° 4, p. 265-270, 2011.

MONTESINOS, Vicente; VELA, José Manuel. Governmental accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective. *Financial Accountability & Management*, v. 16, n° 2, p. 129-150, 2000.

ROBINSON, M. Measuring compliance with the Golden Rule. *Fiscal Studies*, v. 19 n° 4, p. 447- 462, 1998.

ROBINSON, M. Accrual budgeting and fiscal policy. Paris: *OECD Journal on Budgeting*, v. 2009, n° 1, p. 1-29, 2009.

SALINAS, F. Javier. Accrual budgeting and fiscal consolidation in the EMU. *Contemporary Economic Policy*. v. 20, n° 2, p. 193-206, 2002.

SILVA, Lino Martins. Contabilidade governamental. Um enfoque administrativo, 9ª edição, São Paulo: Atlas, 2011.

Atenção: Informações detalhadas estão no meu livro "Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público". No meu site: www.domingospoubel.com.br estão dois exercícios sobre Orçamento e Contabilidade. Publicações sobre esta monografia podem ser feitas desde que citada a fonte.