

**Gestão das Finanças Públicas**  
**Oportunidades de reforma para o modelo brasileiro na  
comparação com países desenvolvidos da OCDE**

**Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra**

Dissertação submetida como requisito parcial para a obtenção do grau de  
Mestre em Administração Pública

**Orientador**  
**Juiz Conselheiro Mestre José F. F. Tavares (Especialista)**  
**Director-Geral do Tribunal de Contas de Portugal**

**Co-orientadora**  
**Doutora Maria Antónia de Jesus, Professora Auxiliar,**  
**ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa**

Maio, 2011

Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas

## Gestão das Finanças Públicas

Oportunidades de reforma para o modelo brasileiro na comparação  
com países desenvolvidos da OCDE

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

Dissertação submetida como requisito parcial para a obtenção do grau de  
Mestre em Administração Pública

Orientador

Juiz Conselheiro Mestre José F. F. Tavares (Especialista)  
Director-Geral do Tribunal de Contas de Portugal

Co-orientadora

Doutora Maria Antónia de Jesus, Professora Auxiliar,  
ISCTE- Instituto Universitário de Lisboa

Maio, 2011

## **Agradecimentos**

Ao Senhor Juiz Conselheiro José Tavares, por aceitar e realizar a orientação deste trabalho com muita atenção e cortesia, mesmo com todas as responsabilidades inerentes à Direcção-Geral do Tribunal de Contas de Portugal.

À Professora Doutora Maria Antónia de Jesus, pela co-orientação cuidadosa da dissertação e pelo incentivo para a pesquisa no âmbito da contabilidade pública comparada.

Ao Professor Doutor Juan Mozzicafreddo, por possibilitar a minha participação no Mestrado, ao compreender as limitações geográficas e profissionais envolvidas, e também pelo incentivo para a pesquisa aprofundada sobre as evoluções do Estado e da Administração Pública.

Aos professores do Mestrado, pela grande disponibilidade que demonstraram nos atendimentos durante as aulas.

Ao Professor Doutor João Salis Gomes e à Professora Doutora Elisabete Carvalho, pela amizade e consideração.

À minha esposa Graciele, pela companheirismo e paciência durante a jornada que resultou neste trabalho.

Aos meus grandes amigos Heitor e Cláudia, pelo incentivo e pela revisão do texto.

Aos meus superiores no Tribunal de Contas da União, Maurício de Albuquerque Wanderley, Alessandro Aurélio Caldeira e Marcelo Barros Gomes, que incentivaram e viabilizaram a minha participação no Mestrado e a realização da dissertação.

Aos meus colegas do Tribunal, que, direta ou indiretamente, contribuíram para a participação no Mestrado, inclusive com a sobrecarga de trabalho decorrente de minha ausência.

Ao Tribunal de Contas da União, pela concessão de licença para a realização deste trabalho.

*À minha esposa e aos meus pais, irmãos e avós.*

## Resumo

As reformas no setor público são seculares, principalmente no âmbito político. Entretanto, o século XX foi marcado pelo estabelecimento das reformas administrativas, tanto burocráticas quanto gerenciais. A administração pública ganhou relevância na gestão de recursos econômicos devido ao aumento da participação do Estado na economia e, por outro lado, também teve de aprender a lidar com a escassez desses recursos. Nesse sentido, nos últimos trinta anos, diversas reformas gerenciais ocorreram em muitos países ao redor do mundo, porém, com maior intensidade em países desenvolvidos, em especial os de língua inglesa. Todas com pelo menos um objetivo: “fazer mais (bens e serviços públicos), com menos (recursos financeiros)”. Nesse contexto, uma das áreas de gestão mais estudadas nas reformas gerenciais tem sido a financeira, em termos de orçamento, contabilidade e auditoria. Recentemente, o modelo brasileiro de gestão das finanças públicas foi bem avaliado por três instituições internacionais: o programa PEFA, a CFAA do Banco Mundial e o IBP. A avaliação PEFA considerou o Brasil aderente aos países da OCDE. Mesmo assim, o Brasil está empreendendo diversos esforços de reforma nessa área em busca da otimização de seu modelo. No intuito de contribuir com esse processo e comprovar as conclusões das avaliações internacionais mencionadas, o presente estudo buscou verificar oportunidades de reforma na comparação com os modelos de países desenvolvidos. Para isso, foram analisadas 41 questões do questionário de práticas e procedimentos orçamentários da OCDE, comparando as respostas do Brasil com as de 28 países desenvolvidos da OCDE. Em 20 questões o Brasil apresentou alta e altíssima aderência com os países analisados, indicando um sistema de gestão financeira sólido. Todavia, em 21 questões, há oportunidades de melhoria para o modelo brasileiro, principalmente para otimizar o desempenho em termos de alocação de recursos.

Palavras chave: Reforma, Gestão das Finanças Públicas, Orçamento, Contabilidade, Auditoria.

## **Abstract**

The public sector reforms are secular, especially in the political scope. However, the twentieth century was marked by the establishment of administrative reforms, both bureaucratic and managerial. The public administration has gained relevance in the management of economic resources due to increased participation in the economy, but, on the other hand, also had to learn to deal with scarcity. Accordingly, in the last thirty years, several management reforms have occurred in many countries around the world, but with greater intensity in developed countries, especially the English speaking. All with at least one goal: “to do more (public goods and services) with less (resources)”. In this context, one of the most studied areas of management has been the financial management reforms, in terms of budgeting, accounting and auditing. Recently, the Brazilian model of public financial management was well evaluated by three international institutions: the PEFA program, the World Bank CFAA and the IBP. The PEFA considered Brazil adherent to the OECD countries. Even so, Brazil is undertaking various reform efforts in this area in order to optimize its model. To contribute to this process and confirm the findings of international assessments mentioned, this study aims to evaluate opportunities for reform in comparison with the models of developed countries. For this, 41 questions of the questionnaire of budgetary practices and procedures of the OECD were analyzed; comparing the responses of Brazil with that of 28 OECD developed countries. In 20 questions, Brazil had very high adherence to the countries analyzed, indicating a sound financial management system. However, in 21 issues, there are opportunities for improvement for the Brazilian model, mainly to optimize performance in terms of resource allocation.

**Keywords:** Reform, Public Financial Management, Budgeting, Accounting and Auditing.

## Índice

<b>Agradecimentos</b> .....	<b>i</b>
<b>Dedicatória</b> .....	<b>ii</b>
<b>Resumo</b> .....	<b>iii</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>iv</b>
<b>Lista de Figuras</b> .....	<b>vii</b>
<b>Lista de Quadros</b> .....	<b>viii</b>
<b>Abreviaturas</b> .....	<b>ix</b>
<b>Introdução</b> .....	<b>1</b>
<b>Capítulo I – Reformas no Setor Público</b> .....	<b>5</b>
1.1 Reformas do Estado .....	5
1.2 Reformas da Administração Pública .....	9
1.3 Reformas da Gestão das Finanças Públicas .....	17
1.3.1 Reformas e Orçamento .....	20
1.3.1.1 Conceito e função .....	20
1.3.1.2 Princípios.....	26
1.3.1.3 Conteúdo do orçamento .....	27
1.3.1.4 Processo orçamentário.....	34
1.3.1.5 Processos das reformas orçamentárias .....	35
1.3.2 Reformas e Contabilidade Pública .....	36
1.3.2.1 Objetivos e princípios.....	37
1.3.2.2 Política contábil: normas e normatizadores .....	40
1.3.2.3 Demonstrações financeiras.....	43
1.3.2.4 Processos das reformas na contabilidade pública .....	48
1.3.3 Reformas e Auditoria Governamental.....	50
1.3.3.1 Conceitos, tipos e objetivos.....	50
1.3.3.2 Instituições e normas .....	55
1.3.3.3 Processos das reformas de auditoria governamental.....	59
<b>Capítulo II – Modelo brasileiro de Gestão das Finanças Públicas</b> .....	<b>61</b>
2.1 Ambiente econômico-social .....	61
2.1.1 Situação fiscal: carga tributária, gasto público, resultado fiscal e endividamento..	62
2.2 Ambiente político .....	64
2.2.1 Estrutura legal e institucional do sistema GFP .....	65
2.3 Processos, instituições e sistemas de GFP .....	69
2.3.1 Orçamento .....	69
2.3.1.1 Elaboração do orçamento .....	71
2.3.1.2 Aprovação do orçamento .....	75
2.3.1.3 Execução do orçamento .....	76
2.3.2 Contabilidade .....	79
2.3.2.1 Regime contábil.....	79
2.3.2.2 Metodologia de registro e plano de contas.....	81
2.3.2.3 Reconhecimento e mensuração .....	83

2.3.2.4 Relatórios financeiros.....	84
2.3.3 Auditoria.....	87
2.3.3.1 Auditoria Financeira.....	87
2.3.3.2 Auditoria de Conformidade Legal.....	89
2.3.3.3 Auditoria de Desempenho.....	91
<b>Capítulo III – Metodologia da Pesquisa.....</b>	<b>93</b>
3.1 Enquadramento metodológico da investigação.....	93
3.2 Recolha e análise de dados.....	94
3.3 Delimitação e limitações da pesquisa.....	99
<b>Capítulo IV – Análise de aderência do modelo brasileiro de GFP aos modelos de países desenvolvidos.....</b>	<b>101</b>
4.1 Ambiente econômico-social.....	101
4.1.1 Situação fiscal.....	102
4.2 Ambiente político.....	104
4.2.1 Estrutura legal e institucional do sistema GFP.....	106
4.3 Processos, instituições e sistemas de GFP.....	111
4.3.1 Orçamento.....	111
4.3.1.1 Elaboração do orçamento.....	112
4.3.1.2 Aprovação do orçamento.....	114
4.3.1.3 Execução do orçamento.....	116
4.3.2 Contabilidade.....	118
4.3.3 Auditoria.....	120
4.4 Comparação do resultado geral com avaliações internacionais da GFP no Brasil.....	122
4.4.1 Avaliação PEFA – <i>Public Expenditure and Financial Accountability</i> .....	124
4.4.2 Avaliação CFAA – <i>Country Financial Accountability Assessment</i> .....	127
4.4.3 Avaliação IBP – <i>International Budget Partnership</i> .....	129
<b>Conclusão.....</b>	<b>131</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>135</b>
<b>Anexos.....</b>	<b>I</b>
<b>Curriculum Vitae.....</b>	<b>XI</b>

## Lista de Figuras

Figura 1.1 – Componentes dos sistemas políticos.....	6
Figura 1.2 – Variações geográficas dos sistemas jurídicos .....	6
Figura 1.3 – Equação do funcionamento da administração pública.....	11
Figura 1.4 – Modelo input/output .....	12
Figura 1.5 – Acumulação de características nos modelos de reforma .....	16
Figura 1.6 – Modelo de processo de Reforma da Gestão Financeira.....	49
Figura 1.7 – Possíveis papéis de um auditor .....	52
Figura 1.8 – Diagrama insumo-produto .....	54
Figura 2.1 – Evolução fiscal do Brasil (Governo Geral) após a publicação da LRF.....	63
Figura 2.2 – Evolução do gasto público por funções do Estado brasileiro .....	63
Figura 2.3 – Pirâmide normativa vigente da GFP no Governo Federal brasileiro.....	66
Figura 2.4 – Arranjo institucional atual na GFP do Governo Federal brasileiro .....	67
Figura 2.5 – Processo integrado de planejamento e orçamento .....	70
Figura 3.1 – Relação entre as 6 dimensões da metodologia PEFA.....	95
Figura 3.2 – Relação entre as categorias de avaliação e nível de demanda por reforma .....	98
Figura 4.1 – Níveis de desenvolvimento social e econômico .....	102
Figura 4.2 – Comparação da evolução fiscal no Brasil e em países desenvolvidos .....	103
Figura 4.3 – Índice de Percepção de Corrupção.....	105
Figura 4.4 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Normas e instituições .....	106
Figura 4.5 – Estrutura legal dos sistemas de Gestão das Finanças Públicas.....	108
Figura 4.7 – Normatização de orçamento e contabilidade nos países desenvolvidos.....	109
Figura 4.8 – Usuários das Entidades Fiscalizadoras Superiores nos países desenvolvidos...	111
Figura 4.9 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Elaboração do orçamento .....	112
Figura 4.10 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Aprovação do orçamento....	114
Figura 4.11 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Execução do orçamento.....	116
Figura 4.12 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Contabilidade.....	118
Figura 4.13 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Auditoria.....	121
Figura 4.14 – Aderência do modelo de GFP do Brasil com países desenvolvidos.....	122
Figura 4.15 – Resumo das boas e ótimas oportunidades de reforma identificadas.....	123
Figura 4.16 – Avaliação da transparência no processo orçamentário brasileiro pelo IBP .....	128

## Lista de Quadros

Quadro 1.1 – Evolução histórica do Estado e de suas características jurídicas, políticas, econômicas e sociais .....	8
Quadro 1.2 – Evolução histórica da Administração Pública.....	13
Quadro 1.3 – Funções fiscais, falhas de mercado e instrumentos de intervenção .....	18
Quadro 1.4 – Arranjos institucionais para otimizar o desempenho orçamentário .....	23
Quadro 1.5 – Padrões gerais das etapas básicas do processo orçamentário.....	34
Quadro 1.6 – Nível de reconhecimento de ativos e passivos conforme regime contábil.....	45
Quadro 1.7 – Normas internacionais de auditoria governamental (ISSAIs).....	58
Quadro 2.1 – Previsão constitucional e legal dos princípios orçamentários .....	71
Quadro 2.2 – Prazos de elaboração, aprovação e vigência do PPA, da LDO e da LOA .....	72
Quadro 2.3 – Natureza das transações e subsistemas de contas.....	82
Quadro 2.4 – Tipos de relatórios financeiros e utilidades gerenciais.....	86
Quadro 2.5 – Competências constitucionais e demandas para auditoria de conformidade .....	90
Quadro 3.1 – 28 países desenvolvidos da OCDE por região ou cultura (em 2007).....	96
Quadro 3.2 – Exemplo de tratamento das questões .....	97
Quadro 4.1 – Tipos de normas dentro da estrutura legal do SGFP do questionário OCDE ..	108
Quadro 4.2 – Comparação da avaliação PEFA de Brasil e outros países .....	124
Quadro 4.3 – Comparação da avaliação das CFAAs em países latino-americanos.....	127
Quadro 4.4 – Oportunidades de melhoria na avaliação realizada pelo IBP .....	129

## Abreviaturas

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ANAO	Australian National Audit Office
AOC	Autoridade Orçamentária Central
BB	Banco do Brasil
BCB	Banco Central do Brasil
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BNB	Banco do Nordeste do Brasil
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CD	Câmara dos Deputados
CEF	Caixa Econômica Federal
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFAA	Country Financial Accountability Assessment
CGU	Controladoria-Geral da União
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CMN	Conselho Monetário Nacional
CMO	Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização
CNTC	Conselho Nacional dos Tribunais de Contas
COFOG	Classification of Functions of Government
CPI	Corruption Perceptions Index
EFS	Entidade Fiscalizadora Superior
FAS	Financial Audit Subcommittee
FASB	Financial Accounting Standards Board
FMI	Fundo Monetário Internacional
FMR	Financial Management Reform
GAO	Government Accountability Office
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GFP	Gestão das Finanças Públicas
IBP	International Budget Partnership
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPC	Índice de Percepção de Corrupção
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LOLF	Loi Organique relative aux Lois de Finances

LOTUCU	Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MTBF	Medium-Term Budget Framework
MTEF	Medium-Term Expenditure Framework
MTEF	Medium-Term Fiscal Framework
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NPM	New Public Management
OBI	Open Budget Index
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PAS	Performance Audit Subcommittee
PDD	Provisão para Devedores Duvidosos
PEFA	Public Expenditure and Financial Accountability
PEM	Public Expenditure Management
PEPS	Primeiro que Entra, Primeiro que Sai
PFM	Public Financial Management
PIB	Produto Interno Bruto
PLS	Projeto de Lei do Senado
PPA	Plano Plurianual
PPBS	Planning, Programming and Budgeting System
RITCU	Regimento Interno do Tribunal de Contas da União
ROSC	Report on Observance of Standards and Codes
RP	Restos a Pagar
SAFF	Sistema de Administração Financeira Federal
SCF	Sistema de Contabilidade Federal
SCI	Sistema de Controle Interno
SECEX	Secretaria de Controle Externo
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
SF	Senado Federal
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFC	Secretaria Federal de Controle
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SEMAG	Secretaria de Macroavaliação Governamental
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SPI	Secretaria de Planejamento e Investimento
SPOF	Sistema de Planejamento e Orçamento Federal
SEPROG	Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TSA	Treasury Single Account
UEPS	Último que Entra, Primeiro que Sai

# INTRODUÇÃO

## Contextualização e relevância do tema

Uma das principais trajetórias das reformas da administração pública se concentra na gestão das finanças públicas, abrangendo inovações em orçamento, contabilidade e auditoria (Pollitt e Bouckaert, 2004). As reformas concernentes a essa área de gestão visam conseguir um nível de organização e qualidade capaz de contribuir para o principal objetivo das reformas gerenciais: “fazer mais com menos”, isto é, lidar com a escassez de recursos financeiros também no setor público. Nesse aspecto, há uma grande preocupação em controlar os gastos públicos, pois o excesso de despesa leva a déficits e estes resultam em dívidas.

O tema é relevante no atual contexto de crise fiscal em diversos países, em especial os da Europa. Os países europeus têm um perfil de despesa peculiar, decorrente do importante papel que o Estado desempenha no desenvolvimento social deles, com um percentual médio de despesas próximo de 50% do PIB europeu. Entretanto, esse não é o único fator que influencia o desempenho da gestão das finanças públicas. Alguns países do norte da Europa possuem um patamar de despesa superior a 50% do PIB deles e nem por isso foram tão afetados pela crise. Uma lógica simples para bons resultados financeiros no setor público seria arrecadar tributos em um ritmo que não prejudique o crescimento econômico e realizar despesas públicas com o máximo de eficiência e eficácia possíveis, a fim de fornecer serviços públicos em abrangência e qualidade que satisfaçam a população. Todavia, se fosse tão fácil os países não teriam crises fiscais, as economias não entrariam em recessão por causa delas e os níveis de desemprego e instabilidade social não disparariam nesses períodos.

O Brasil foi um dos países que superou a crise financeira de 2008 mais rápido, porém às custas de realização de despesa pública e endividamento. Já em 2011 os efeitos dessa política fiscal anti-cíclica estão sendo percebidos, tanto que o governo federal brasileiro anunciou o maior corte de despesas da história brasileira: 50 bilhões de reais (Sakate, 2010). Desse modo, o país passa por um período de prudência financeira no governo e tem receio de que as crises fiscais ocorridas na Espanha, Grécia, Irlanda, Portugal e Reino Unido possam acontecer também no Brasil. Trata-se, então, de um período propício ao tema da reforma nas finanças públicas, tanto em questões tributárias e previdenciárias, como também em pontos relacionados ao modelo de gestão de receitas, despesas, ativos e passivos.

Apesar dessa preocupação atual, o Brasil tem sido bem avaliado por instituições internacionais em termos de resultados financeiros e de procedimentos de gestão das finanças públicas (PEFA, 2009b). Neste último caso, o programa de avaliação da gestão das finanças públicas PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), patrocinado pelo Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional e Comissão Européia, considerou o modelo brasileiro de gestão das finanças públicas muito bom. Pessoa (2010) faz uma comparação com competições esportivas para dizer que o Brasil recebeu 17 medalhas de ouro na avaliação PEFA, que representariam a nota “A” na escala avaliativa, e alerta que a avaliação do Brasil foi melhor que a da Noruega. Nesse mesmo sentido está a avaliação realizada pela Pesquisa Orçamento Aberto (OBI, em inglês), na qual, em uma escala de zero a cem, o Brasil obteve nota 71, e ficou entre os dez melhores e a frente de países como Alemanha, Espanha, Itália e Portugal no quesito transparência orçamentária (IBP, 2010).

O presente estudo também foi realizado no período em que já estava em curso uma ampla reforma na gestão das finanças públicas no Brasil, nas áreas de orçamento, contabilidade e auditoria. Além da diversidade de regulamentos que trazem novos procedimentos nesses setores e das alterações organizacionais para implementar a reforma, tem-se discutido no Senado Federal alguns projetos de lei (PLS nº 175, 229 e 248, todos de 2009) que podem vir a alterar profundamente o modelo brasileiro de gestão das finanças públicas. Um deles (PLS nº 248) apresenta em seu primeiro dispositivo o objeto de que trata: “normas gerais de finanças públicas voltadas para a qualidade na gestão e aplicáveis ao ciclo orçamentário compreendido pelo planejamento, diretrizes orçamentárias e orçamento, nas etapas de elaboração, aprovação, execução orçamentária e financeira, bem como aplicáveis à gestão, à contabilidade, ao monitoramento, à avaliação, ao controle e à fiscalização orçamentários, financeiros e patrimoniais”. E na exposição de motivos apresenta as principais medidas pelas quais o Senador autor do projeto acredita que haverá um “choque de gestão, de transparência e de controle” nas finanças públicas brasileira.

Diante destes contextos, algumas questões ficam em aberto: porque mudar um modelo de gestão das finanças públicas que está sendo tão bem avaliado internacionalmente? Porque a avaliação positiva da gestão das finanças públicas não demonstra efeitos tão expressivos em termos de desenvolvimento social, econômico e político? Mesmo diante de tanta transparência orçamentária, o Brasil está entre os países com piores índices de percepção de corrupção do mundo (Transparência Internacional, 2010a).

Feitas tais considerações, esta investigação busca comprovar a qualidade do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas, defendida pelas avaliações de organismos

internacionais, por meio da comparação do Brasil com países desenvolvidos da OCDE. Assim, pretende-se ter uma percepção sobre a necessidade e utilidade de uma reforma na gestão das finanças públicas para solucionar problemas financeiros e aproveitar oportunidades de melhoria constatadas na comparação com países desenvolvidos.

### **Pergunta de partida**

A presente investigação tem como principal objetivo responder à seguinte pergunta: quais as oportunidades de reforma do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas observáveis nas divergências com modelos de países desenvolvidos da OCDE?

### **Estrutura do trabalho**

O presente trabalho está dividido em seis partes: uma introdução, quatro capítulos de desenvolvimento do tema e uma conclusão.

Na introdução expõe-se o enquadramento do tema, destacando a respectiva relevância, além de se apresentar a pergunta de partida e os objetivos do trabalho.

O primeiro capítulo contempla uma revisão aprofundada da teoria referente aos movimentos de reforma no setor público, com uma abordagem do geral para o específico, iniciando com o Estado e Administração Pública e encerrando com as reformas na gestão das finanças públicas sobre orçamento, contabilidade e auditoria.

O segundo capítulo abarca o modelo de referência no estudo comparado, que no caso se refere ao modelo brasileiro, apresentando os modelos e reformas de orçamento, contabilidade e auditoria no país.

No terceiro capítulo é explicada a abordagem metodológica do estudo, caracterizando a pesquisa, apresentando os métodos de coleta e análise dos dados, bem como a delimitação da pesquisa e as limitações da metodologia.

No quarto capítulo é realizada a comparação do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas com os modelos de países desenvolvidos, a fim de verificar o grau de aderência entre eles.

Por fim, na conclusão apresentam-se os resultados da análise sobre a aderência do modelo brasileiro ao de países desenvolvidos, propõem-se oportunidades e ameaças no processo atual de reforma na gestão das finanças públicas no Brasil e sugerem-se novos estudos complementares a este trabalho.



## **CAPÍTULO I – REFORMAS NO SETOR PÚBLICO**

O objetivo deste capítulo é apresentar os principais aspectos teóricos e conceituais relacionados às reformas do setor público, em especial aquelas que tratam da gestão das finanças públicas. Para a elaboração desse referencial teórico adotou-se a abordagem sistêmica. Segundo Deming (2000), um sistema é uma rede de componentes interdependentes que funcionam juntos para tentar alcançar o objetivo do sistema. O sistema de gestão das finanças públicas é um componente (subsistema) do sistema de administração pública, que, por sua vez, é um componente (subsistema) do sistema político. Apesar de limitada, a reforma na gestão das finanças públicas tem como objetivo melhorar o desempenho da administração pública e, de modo indireto, do próprio sistema político.

Assim, a revisão teórica sobre a reforma do setor público será realizada em três níveis: 1) político, descrevendo a evolução das reformas do Estado e o conseqüente desenvolvimento de sua função na sociedade e na economia; 2) administrativo, apresentando a evolução das reformas e da função da administração pública; e, 3) financeiro, abordando a doutrina sobre as principais reformas relacionadas a orçamento, contabilidade e auditoria no setor público.

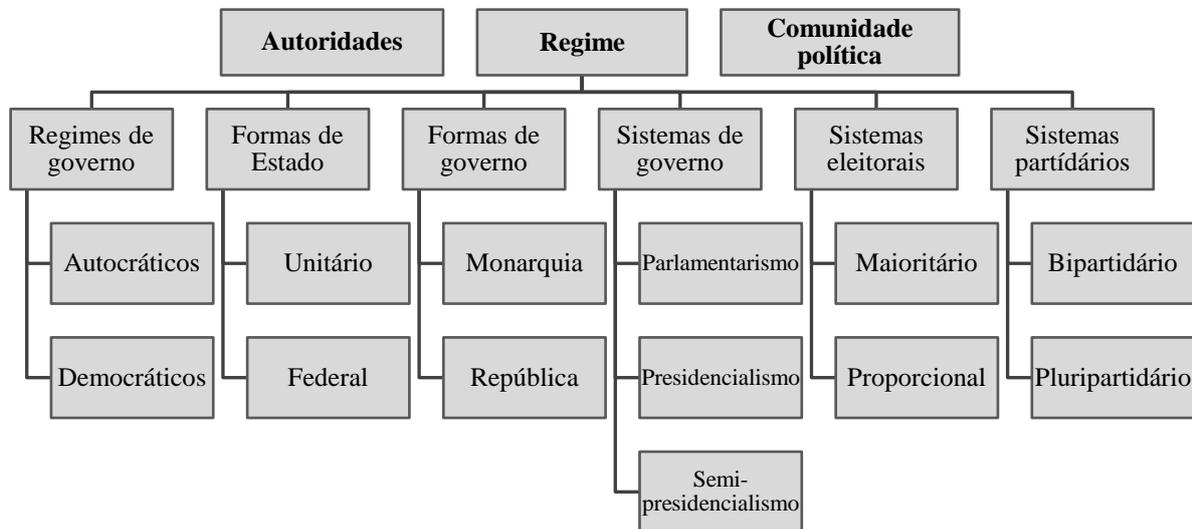
### **1.1 Reformas do Estado**

O Estado é a instituição que representa o sistema político, assim como a sociedade representa o sistema social e o mercado representa o sistema econômico. O termo sistema político tem duas acepções: uma no sentido estrito e outra no sentido amplo. A primeira se refere somente aos processos de aquisição, distribuição e utilização do poder político (Pasquino, 2010). A segunda acepção é a soma da primeira, ou seja, o sistema político em sentido estrito, com o sistema jurídico, que trata especificamente de assegurar por norma jurídica as relações de direitos e deveres entre Estado e sociedade. Nesse sentido, Dallari (2009: 51) ensina que “todo Estado implica um entrelaçamento de situações, de relações, de comportamentos, de justificativas, de objetivos, que compreende aspectos jurídicos, mas que contém, ao mesmo tempo, um indissociável conteúdo político”.

Os sistemas políticos em sentido estrito têm evoluções variadas em regiões diferentes do mundo, de acordo com a cultura nacional. A Figura 1.1 apresenta os componentes dos sistemas políticos e as possibilidades de arranjos institucionais que podem decorrer da combinação de tipos de regimes de governo, formas de Estado e de governo, sistemas de

governo, eleitorais e partidários. Essa combinação é que vai configurar a forma de adquirir, distribuir e utilizar o poder político.

**Figura 1.1: Componentes dos sistemas políticos**

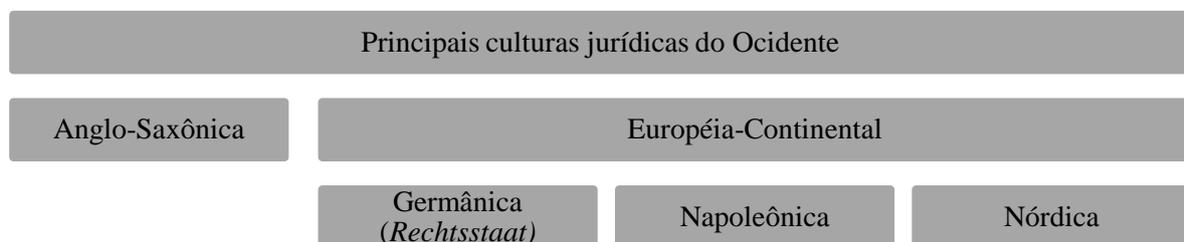


Fonte: Elaboração própria a partir das seguintes referências bibliográficas: Maciel (2004) e Pasquino (2005).

Quanto ao sistema jurídico, o Estado também terá variações geográficas em razão dos diferentes estilos culturais. Pasquino (2010: 10) explica que há duas tradições nos tipos de sistemas jurídicos que compõem o Estado: “na primeira, o Direito Constitucional quase não tem lugar, suplantado que é pelas praxes, pelos costumes, pela *common law*, na segunda, o Direito Constitucional ascende a elemento central e dominante dos processos políticos”.

Na Figura 1.2 estão apresentadas as principais culturas jurídicas do Ocidente, segundo Díez (2002), Peters (1997) e Pollitt e Bouckaert (2004).

**Figura 1.2 – Variações geográficas dos sistemas jurídicos**



Fonte: Elaboração própria a partir de Peters (1997), Díez (2002) e Pollitt e Bouckaert (2004).

É possível observar pela figura supra que nos países que valorizaram o Direito Constitucional no ordenamento jurídico, representados na sua maioria na Europa, há

variações de espécie nos sistemas jurídicos nacionais. A variedade e qualidade dos modelos jurídicos existentes afetam a qualidade não só do sistema político em sentido amplo como também do sistema social e econômico. Por um lado, o sistema jurídico deve manter a ordem e dar estabilidade às relações, mas, por outro, não deve ser rígido o suficiente para impedir que o Estado acompanhe as evoluções da sociedade e do mercado.

Feitos os esclarecimentos sobre as duas formas de atuação estatal (política e jurídica), pretende-se agora compreender qual a finalidade do Estado para conhecer, além de suas características políticas e jurídicas, também as suas características sociais e econômicas. A função do Estado é dinâmica e depende das demandas da sociedade e do mercado. Desse modo, os sistemas político, social e econômico interagem como componentes de um único sistema de organização da vida humana. Foi assim que o Estado moderno evoluiu. Diante de novas demandas sociais e econômicas o Estado teve de ajustar suas configurações políticas e jurídicas internamente, além de seu relacionamento com a sociedade e o mercado.

O Quadro 1.1 apresenta um denso e resumido histórico do Estado moderno, adotado por Bresser-Pereira (2005: 123), que defende que:

O estado absoluto representou um progresso em relação ao passado feudal, assim como o estado liberal representou um importante avanço em relação ao absolutismo, o estado liberal-democrático um passo à frente em relação ao liberalismo clássico, e o estado social-democrático um aperfeiçoamento em relação ao liberal-democrático.

Além disso, este autor utiliza boa parte de seu trabalho para tratar das características do Estado Social-Liberal e Republicano, que não se refere a um tipo sedimentado, mas sim a adjetivos que o Estado “almeja” neste século XXI. É importante ressaltar que os tipos de Estado apresentados não são estanques, ou seja, não podem ser destacados no tempo de forma rígida. A separação é meramente didática. Isso pode ser observado, por exemplo, quando o mencionado autor explica que os Estados Unidos, apesar de todo o desenvolvimento econômico e tecnológico, ainda é um Estado Liberal-Democrático.

De fato, o que se verifica é que a evolução do Estado moderno decorre diretamente da evolução dos sistemas jurídicos e políticos e, indiretamente, dos sistemas econômicos e sociais. Sobre a caracterização do Estado vale apresentar algumas considerações de Bresser-Pereira (2005: 123) que permitem verificar a complementaridade dos valores políticos apresentados:

Os valores políticos envolvidos no liberalismo, na democracia e no socialismo (como valor, não como regime político-econômico) estiveram historicamente em conflito, mas não há razão para não os vermos como complementares, mais do que simplesmente conflitantes, desde que não radicalizemos o liberalismo, o socialismo e mesmo a democracia.

**Quadro 1.1 – Evolução histórica do Estado e de suas características jurídicas, políticas, econômicas e sociais**

Características	Séc. XVI, XVII e XVIII	Séc. XVIII e XIX	1ª metade Séc. XX	2ª metade Séc. XX	Século XXI
	Absolutista	Liberal	Liberal-democrático	Social-democrático (bem-estar social)	Social-liberal e republicano
<b>Jurídicas</b>	Contrato Social <sup>1</sup>  Sistema jurídico frágil	Revolução Liberal (Direitos Cívicos)  Estado de Direito, Constitucionalização e limitação do poder absoluto	Revolução Democrática (Direitos Políticos)  Regulação jurídica top-down <sup>1</sup>	Revolução Social (Direitos Sociais)  Regulação jurídica bottom-up <sup>1</sup>	Revolução Republicana (Direitos Republicanos)  Desregulação e re-regulação <sup>2</sup>
<b>Políticas</b>	Poder absoluto  Confusão Monarquia e Estado	Tripartição dos poderes  Continua autoritário	Sistema democrático liberal e elitista  Partidos políticos competitivos e Eleições regulares  Exclusão de mulheres e pobres	Sistema democrático social ou plural  Aumento do poder político dos sindicatos  Sufrágio universal (igualdade política)	Sistema democrático republicano ou participativo  Novas formas de governança e de <i>accountability</i>  Proteção do patrimônio público
<b>Econômicas</b>	Revolução Comercial (Mercantilismo)  Técnicas de navegação e grandes descobertas	Revolução Industrial  Bases para o capitalismo  Liberalismo econômico  Acumulação de capital	2ª Revolução Industrial  Sedimentação do capitalismo  Indústria bélica para as guerras mundiais  Crise de 1929	Revolução das Comunicações  Superioridade do capitalismo  Estado-Interventor  Bases para a globalização <sup>3</sup>	Economia da informação <sup>3</sup>  Aumento da competição entre países  Estado-Regulador  Globalização dos mercados financeiros <sup>3</sup>
<b>Sociais</b>	Predominância religiosa  Classes sociais: burguesia e aristocracia	Bases para a proteção do trabalho  Trabalho assalariado	Bases para a justiça social  Cria demandas sociais ao sistema político (pressão por democracia)	Estado-Providência  Busca pela igualdade de oportunidades (inclusão social)  Bases para a sociedade da informação <sup>3</sup>	Estado Articulador  Justiça e Responsabilidade social  Sociedade da informação <sup>3</sup>

Fonte: Elaboração própria a partir de Bresser-Pereira (2005); <sup>1</sup>Gomes (2000); <sup>2</sup>Majone (1996); <sup>3</sup>Castells (2005).

Com a evolução observada no Quadro 1.1, o Estado do século XXI acumulou funções, que foram sendo adquiridas ao longo de sua existência, a depender do nível de desenvolvimento da sociedade e do mercado em que interage diretamente. Assim, alguns países precisam de um Estado mais intervencionista na economia, em vista de fraco desenvolvimento tecnológico e da baixa competitividade. Outros precisam de um Estado mais próximo da sociedade, sendo por vezes assistencialista e paternalista. Diante desse relacionamento recíproco, as demandas para a reforma do Estado devem variar conforme a

evolução social e econômica. O desafio atual do Estado é garantir que a população em seu território tenha acesso a bens sociais, com sustentabilidade econômica e ambiental, em uma atuação democrática e transparente.

## **1.2 Reformas da Administração Pública**

Inicialmente, fazendo uma síntese da percepção de Peters (1995), pode-se definir a administração pública como o processo de aplicação de regras e como as estruturas de governo que têm como função primordial a execução do que está disposto nessas regras. Nesse conceito, verifica-se uma forte subordinação do sistema administrativo ao sistema jurídico.

Em complemento a essa visão, percebe-se na conceituação de Pierre (citado por Pollitt e Bouckaert, 2004: 9) que a administração pública também está subordinada aos objetivos do sistema político, particularmente àqueles estabelecidos nas políticas públicas: *“the interface between public administration and civil society is a two-way street, including public policy implementation as well as policy demands from private actors towards policy-makers”*.

De forma mais ampla, mas no mesmo sentido, pode-se analisar também o conceito de Waldo (1964), que defende que a Administração Pública se refere à organização e à gerência de homens e materiais para a consecução dos propósitos de um governo. E também o conceito de Bobbio *et al.* (1995), que entendem que “a expressão Administração Pública designa o conjunto das atividades diretamente destinadas à execução das tarefas ou incumbências consideradas de interesse público ou comum, numa coletividade ou numa organização estatal”.

Esses quatro conceitos permitem compreender que a Administração Pública deve perseguir o interesse público, que se apresenta traduzido pela lei e pela vontade política, estando, desse modo, duplamente subordinada, jurídica e politicamente. Essa relação da administração pública com os sistemas jurídicos e políticos deixa evidente também sua subordinação à vontade estatal, enquanto seja o Estado uma instituição jurídico-política. Contudo, os sistemas jurídicos e políticos não representam integralmente o ambiente que pressiona os objetivos do sistema de administração pública. O contexto jurídico e político variam conforme os contextos sociais e econômicos em que estão inseridos, de tal modo que os objetivos do sistema econômico e do sistema social contribuem para a determinação dos objetivos jurídicos e políticos.

Díez (2002: 20) ensina que os sistemas administrativos têm estado submetidos a pressões diversas, especialmente a internacionalização da economia, o movimento de integração de Estados (p.ex., União Européia), as mudanças de valores da sociedade, o crescimento contínuo das funções públicas em um ambiente de restrição de recursos financeiros, a evolução das tecnologias de informação e comunicação, e as pressões democráticas que se traduzem em uma demanda por serviços públicos de qualidade providos por administrações transparentes e responsáveis.

Na visão de Peters (1997: 77) é possível observar a importância dos contextos das reformas e da própria administração pública: *“Governments also must respond to the socio-economic context within which they function as they make their decisions about administrative reforms”*. Frederickson (1996:264) defende que *“a key point in the new public administration’s conception of change was based on systems logic”*. E continua explicando que: *“Public organizations are embedded in a dynamic social/political ecology”*.

Em Pitschas (2003: 42) é possível observar a relação da administração com o ambiente em que está inserida: *“a administração pública é moldada pelas condições políticas, sociais, econômicas, técnicas e culturais prevalentes”*. Mozzicafreddo (2001) aborda também a visão de funcionamento da administração pública como um sistema, apesar de não se verificar essa idéia de forma direta, quando o autor apresenta dois níveis de reforma: macro e micro. No nível macro estão as reformas relacionadas com o ambiente do sistema, ou seja, o contexto em que as reformas se inserem, especialmente o contexto econômico, que impulsiona as mudanças em razão de estrangimentos financeiros. Já no nível micro, Mozzicafreddo explica que as medidas de reforma do aparelho administrativo dizem respeito principalmente ao próprio funcionamento do sistema, fazendo ainda uma relação com o exterior do sistema, observada na aproximação da administração pública com os cidadãos.

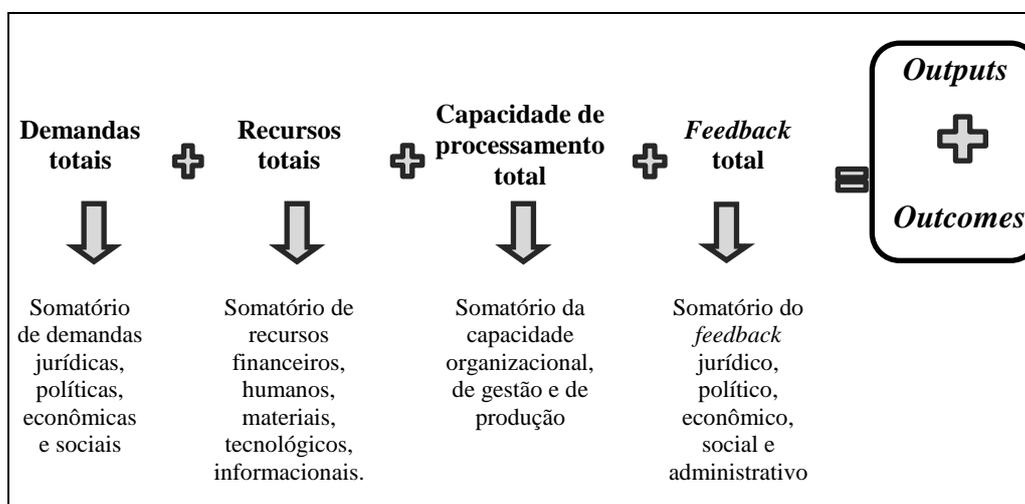
Por fim, cabe mencionar ainda a abordagem de Gomes (2007: 45):

a evolução dos sistemas socioeconômicos (complexidade dos problemas em causa, velocidade e intensidade das mudanças, imprevisibilidade das dinâmicas de transformação, sofisticação das necessidades a satisfazer, articulação do quadro de actores e das esferas de influência, etc.) cria a exigência duma maior elaboração nos processos de desenvolvimento e acumulação de competências, exigência essa que transcende os planos de intervenção.

Assim, a partir das contribuições dos autores citados, pode-se propor uma definição do objetivo de um sistema de administração pública: transformar recursos (institucionais, humanos, financeiros, materiais, tecnológicos, informacionais e outros), retirados de seu

ambiente, em bens e serviços públicos para a consecução dos objetivos sociais e econômicos, consubstanciados nos objetivos dos sistemas jurídico e político.

**Figura 1.3 – Equação do funcionamento da administração pública**



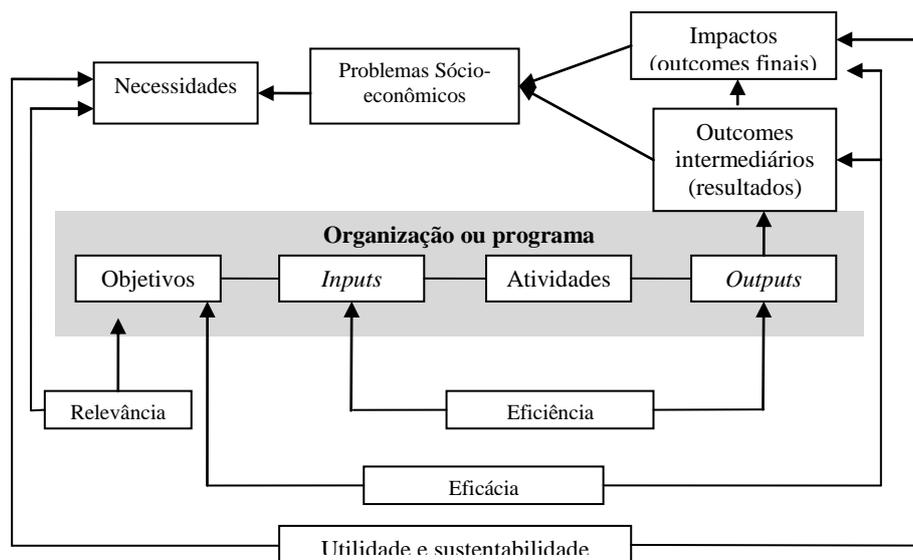
Fonte: Elaboração própria.

A Figura 1.3 representa gráfica, resumida e superficialmente o funcionamento da administração pública, dentro da visão sistêmica e dos objetivos impostos pelo ambiente jurídico, político, econômico e social. Essa forma de visualizar o funcionamento da administração pública é compatível com o modelo *input/output* apresentado por Pollitt e Bouckaert (2004), que permite a mensuração de desempenho, em termos de eficiência e eficácia, de utilidade e sustentabilidade; conseqüentemente, em termos de relevância, pertinência e coerência. Ou seja, trata-se de uma visão adequada à avaliação da administração e das políticas públicas. Diante de um diagnóstico da situação atual será possível estabelecer trajetórias, cenários e situações desejadas.

A Figura 1.4 apresenta o modelo *input/output*, que trata dos elementos internos e externos de uma organização ou programa da administração pública. O conhecimento desses elementos são fundamentais para a definição do melhor caminho para combater os problemas sociais e econômicos impostos ao sistema político, que, por sua vez, demanda o sistema administrativo. Da evolução dessas demandas e dos novos objetivos é que resultam as reformas administrativas.

Em uma perspectiva prática, há uma infinidade de problemas e objetivos nas diferentes organizações e programas da administração pública. Porém nos âmbitos teórico e histórico, é possível agregar os principais problemas e objetivos enfrentados pelos sistemas administrativos dos últimos dois séculos.

**Figura 1.4 – Modelo input/output**



Fonte: Pollitt e Bouckaert (2004: 106).

Enquanto o Quadro 1.1 apresentou a evolução histórica do Estado e, portanto, do ambiente do sistema de administração pública, o Quadro 1.2 trata dos outros elementos que compõem a parte interna do sistema: *inputs*, formas de processamento, *outputs*, *outcomes* e *feedbacks*. Os últimos três momentos históricos estão retratados a partir dos modelos de reforma que foram mais representativos em cada período. Inicialmente, a reforma burocrática visava aumentar a objetividade da ação administrativa do Estado, de modo a reduzir as práticas patrimonialistas existentes na administração pública. Nesse sentido, a ideia seria reduzir o alcance da ação política, que estaria limitada juridicamente. Então, a valorização da demanda decorrente do sistema jurídico seria o caminho para o tipo racional de tomada de decisão. Também chamada de administração pública tradicional, esse modelo se inicia no contexto do Estado Liberal e tem seus fundamentos teóricos em Max Weber e Wilson (Rocha, 2000), entre o final do século XIX e o início do século XX.

De fato, o contexto político de corrupção e apropriação do patrimônio público para fins privados criou uma demanda jurídica para a limitação do poder político. Talvez um dos pontos fracos do modelo burocrático ou racional tenha sido a convicção de sua superioridade em relação a qualquer outro modelo de organização. Weber (1971: 24) demonstra essa convicção da seguinte maneira:

A experiência tende a mostrar universalmente que o tipo burocrático mais puro de organização administrativa – isto é, o tipo monocrático de burocracia – é capaz, numa perspectiva puramente técnica, de atingir o mais alto grau de eficiência e neste sentido é, formalmente, o mais racional e conhecido meio de exercer dominação sobre os seres humanos. Este tipo é superior a qualquer outro em precisão, estabilidade, rigor, disciplinar e confiança.

**Quadro 1.2 – Evolução histórica da Administração Pública**

Componentes do sistema	Antes do século XIX	Final do século XIX	Final do século XX	Início do século XXI
	Patrimonialista	Burocrática	Gerencial	Participativa
<b>Inputs</b>				
Demandas	Demandas políticas	Demandas políticas e jurídicas	Demandas políticas, jurídicas e econômicas	Demandas políticas, jurídicas, econômicas e sociais
	Interesse público expresso na vontade do soberano	Interesse público expresso na lei <sup>2</sup>	Interesse público resultante da agregação de interesses individuais <sup>2</sup>	Interesse público resultante de diálogo e negociação <sup>2</sup>
<b>Recursos disponíveis</b>				
<i>Humanos</i>	Burocracia patrimonial <sup>1</sup>	Burocracia profissional <sup>1</sup>	Gestores públicos	Administradores públicos
<i>Financeiros</i>	Poder de tributação com poucas limitações jurídicas e políticas	Limitações jurídicas ao poder de tributar	Limitações econômicas ao poder de tributar	Limitações sociais e políticas ao poder de tributar
<i>Materiais</i>	Materiais artesanais	Materiais industrializados	Equipamentos de alta tecnologia	Equipamentos tecnológicos e ambientais
<i>Tecnológicos</i>	Tecnologia artesanal	Tecnologia industrial	Tecnologia industrial e computadorizada	Tecnologia cibernética e robotizada
<i>Informacionais</i>	Monopólio da informação	Alta assimetria da informação	Disseminação da informação	Transparência eletrônica
<b>Processamento</b>				
Estruturas organizacionais	Patrimonialismo <sup>1</sup>	Racionalismo <sup>1</sup>	Empreendedorismo	Participação
		Estrutura hierárquica <sup>2</sup>	Estruturas descentralizadas <sup>2</sup>	Estruturas colaborativas <sup>2</sup>
<b>Gestão</b>				
<i>de Pessoal</i>	Nepotismo <sup>1</sup>	Seleção por critérios objetivos	Gestão de pessoas por competências	
	Aquisição de cargos <sup>1</sup>	Remuneração fixa e estável	Remuneração por desempenho	
<i>Financeira</i>	Apropriação privada do patrimônio público <sup>1</sup>	Busca pela separação da propriedade pública e privada <sup>1</sup>	Orçamento desempenho	Orçamento Participativo e Controle de custos
<i>da Qualidade</i>		Qualidade baseada na legalidade	Reengenharia, Gestão da Qualidade Total (TQM)	Pesquisa de satisfação do cidadão
Execução		Baixa discricionariedade dos funcionários públicos <sup>2</sup>	Capacidade para satisfazer objetivos empresariais <sup>2</sup>	Discricionariedade necessária com controle e responsabilização <sup>2</sup>
		Ênfase na comunicação escrita	Flexibilização da comunicação	Comunicação on-line
<b>Outputs e outcomes</b>				
Tipos de serviços públicos	Ênfase em serviços internos	Defesa Nacional, Segurança Pública, Poder Judiciário, Sistema Penitenciário <sup>1</sup>	Educação, Saúde, Renda Mínima, Previdência Social <sup>1</sup>	Regulação econômica e Proteção dos patrimônios ambiental e cultural
Destinatários dos serviços públicos	Aristocratas e burocratas <sup>1</sup>	Clientes <sup>2</sup>	Consumidores <sup>2</sup>	Cidadãos <sup>2</sup>
Ênfase da exigência de qualidade		Exigência jurídica	Exigência econômica.	Exigência social e política
<b>Retroalimentação</b>				
Ênfase dos controles	Controles frágeis ou inexistentes	Controles jurídicos (legalidade)	Controles econômicos (eficiência)	Controles políticos (legitimidade) e sociais (efetividade)

Fonte: Elaboração própria a partir das seguintes referências bibliográficas: Hall (1971); Weber (1971); <sup>2</sup>Denhardt e Denhardt (2003); Pollitt e Bouckaert (2004); <sup>1</sup>Bresser-Pereira (2005).

Além do fato do modelo burocrático, na prática, ter demonstrado não apresentar o mais “alto grau de eficiência”, também se verificou que as limitações jurídicas impostas para

separar o poder político da ação administrativa não foram suficientes, pelo menos no nível dos dirigentes (Rocha, 2000). Com o surgimento do Estado Social (*Welfare State*), as críticas ao modelo burocrático foram acentuadas e criou-se um ambiente propício para tentativas de incremento na produtividade da administração pública. Tendo iniciado sua crise na década de 40, com o *New Deal* (Rocha, 2000), o modelo burocrático foi sendo alterado por reformas gerenciais, que tiveram maior impulso nas últimas duas décadas do século XX.

A crise do modelo burocrático não significa o seu fracasso ou a sua incompetência, mas representa as suas limitações. Desse modo, apesar dos “efeitos colaterais” do modelo burocrático, pode-se verificar que algumas das proposições desse modelo foram bem sucedidas e continuam até hoje em vários países desenvolvidos. As exigências de nomeação por mérito, de qualificação técnica para o exercício da função pública e de separação do patrimônio público e privado são princípios básicos da administração pública moderna.

Em Mozzicafreddo (2001: 14) pode-se verificar que as reformas da administração pública devem atender a um diagnóstico apropriado, que identifique as “insuficiências reais”, de tal modo que pode ser necessária inicialmente a observância do modelo burocrático para corrigir “disfuncionalidades” da administração pública. Isso significa que a burocracia é necessária para garantir um nível mínimo de organização. Após, ou concomitantemente, pode-se buscar ganhos de eficiência a partir de uma reforma gerencial.

Sob a ótica apresentada neste trabalho, da abordagem sistêmica, pode-se verificar que a necessidade e a capacidade de reformar mudaram conforme a evolução do ambiente, das demandas, dos recursos disponíveis, das técnicas de gestão, de produção e de controle da administração pública. O novo contexto econômico (Estado Interventor) e social (Estado-Providência), a evolução da qualificação dos recursos humanos existentes no setor privado e a defasagem do nível de eficiência do setor público em relação ao setor privado foram fatores que, ao mesmo tempo em que demandaram uma reforma gerencial na administração pública, também criaram condições para isso.

As reformas gerenciais decorrem de uma demanda econômica por redução dos gastos públicos, sob a ótica do jargão “fazer mais com menos”. Essencialmente, os elementos que compõem essas reformas se encontram nas técnicas organizacionais, de gestão, de produção e de controle do setor privado. Nesse sentido, Peters (1997: 71-72) ensina que “a maioria das ideias gerenciais estão baseadas implicitamente, e frequentemente explicitamente, na suposição de que o governo funcionará melhor se for gerenciado mais como se fosse uma organização do setor privado guiada pelo mercado, em vez da hierarquia”.

Os estudiosos das reformas administrativas têm reconhecido esse movimento gerencial por *New Public Management*. Segundo Peters (1997: 71), “*the ideas of the new public management (NPM) have become the gold standard for administrative reform around the world, albeit at different times and at different rates*”. De fato, o movimento gerencial na administração pública contribuiu e contribui para desenvolver a gestão e os gestores públicos, a partir de técnicas já aplicadas no setor privado, permitindo ganhos de eficiência e, supostamente, a satisfação dos clientes. Contudo, já nos primeiros anos do século XXI se firmam estudos que questionam a capacidade da migração de ideias gerenciais do setor privado para o setor público, em razão das diferenças existentes entre os dois regimes. Enquanto os críticos do modelo burocrático enfatizaram o tema *eficiência*, os críticos do modelo gerencial enfatizam a *participação* cidadã e popular no processo decisório.

Após a sedimentação da cultura gerencial na administração pública, algumas questões são levantadas sobre a relação entre eficiência e justiça, entre a flexibilidade de gestão e cidadania, entre interesse geral e administração ao serviço das pessoas (Mozzicafreddo, 2001: 2). As ideias de Denhardt e Denhardt (2003) se condensam em um modelo (teórico) de administração pública chamado de *New Public Service*, que reforça a necessidade de visualização daqueles que usufruirão dos serviços públicos como cidadãos, em resposta à visão empresarial de consumidores imprimidas nas reformas gerenciais mais radicais.

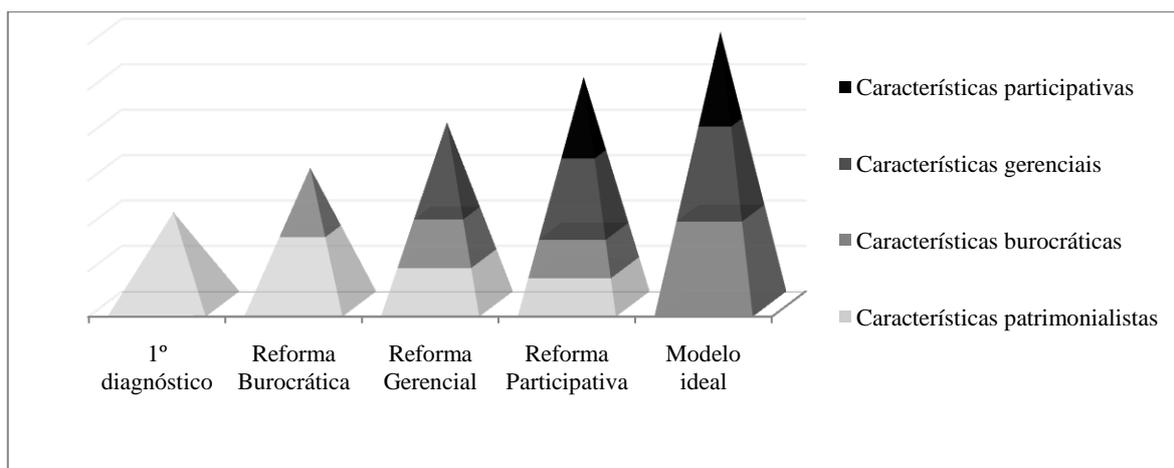
Esse movimento teórico representa uma reforma que busca aumentar a participação, denominada aqui, para fins didáticos, por reforma participativa. O modelo *New Public Service* foi inicialmente apresentado por Denhardt e Denhardt (2003), que defendem os fundamentos desse modelo: a) servir cidadãos, não consumidores; b) visar o interesse público; c) valorizar a cidadania em detrimento do empreendedorismo; d) pensar estrategicamente, agir democraticamente; e) reconhecer que *accountability* não é simples; f) servir em vez de navegar (em resposta ao movimento Reinventando o Governo, que defende que a administração pública deve navegar e não remar – ver Osborne e Gaebler, 1994); e, g) valorizar pessoas, não apenas produtividade.

Além de Mozzicafreddo (2001) e Denhardt e Denhardt (2003), outros autores também verificaram a incapacidade das reformas gerenciais em resolver algumas anomalias da administração pública. Pitschas (2003) advoga que talvez o problema da administração pública do século XXI seja mais uma questão ética do que um desafio para torná-la menos burocrática e mais empresarial. Nesse sentido, Bresser-Pereira (2005: 119) faz o seguinte alerta: “A corrupção é mais velha do que o estado, e a sonegação fiscal nasceu com ele. A reforma burocrática foi incapaz de enfrentar esse problema, e não acredito que a reforma da

gestão pública conseguirá solucioná-lo”. Para este autor, “a única coisa que pode ajudar nesse assunto é o aprofundamento democrático”.

Desse modo, o que se verifica é que os esforços de reforma da administração pública são igualmente válidos, mas dão ênfase a valores diferentes: legalidade, eficiência e cidadania. Na Figura 1.5 está representada a evolução da administração pública considerando a aplicação dos três movimentos de reforma: burocrático, gerencial e participativo.

**Figura 1.5 – Acumulação de características nos modelos de reforma**



Fonte: Elaboração Própria

Nessa figura busca-se demonstrar que os objetivos dessas reformas, apesar de aparentemente contraditórios, se acumulam e se complementam. Ao longo do tempo, algumas características negativas da administração pública de um período vão ficando no passado, e outras sobrevivem (corrupção, nepotismo, lentidão administrativa). Enquanto isso, as reformas administrativas permitem que novas características positivas se perpetuem e se acumulando com novos processos de mudanças.

O objetivo de apresentar um modelo ideal na Figura 1.5 é demonstrar, por um lado, que nenhum dos três movimentos de reforma aceita as anomalias da administração pública patrimonialista, e, por outro, que a administração pública deveria apresentar valores burocráticos, gerenciais e de participação concomitantemente. Essa busca por equilíbrio entre valores complexos pode ser observada na contribuição de Wright (citado por Gomes, 2003: 396), que ensina que “o sector público teve sempre de fazer malabarismos com muitos conjuntos de valores contraditórios, incluindo a democracia (donde a *accountability*), a equidade (que envolve a uniformidade) e a eficiência (minimizando custos)”.

Por fim, cabe ressaltar que os movimentos de reforma apresentados, ou são teóricos, ou foram aplicados principalmente em países desenvolvidos, sendo que apenas alguns países

em desenvolvimento começaram na década de 90 e no início do século XXI. Desse modo, as variações temporais das necessidades de reforma da administração pública também variam espacialmente, ou seja, enquanto as administrações públicas mais avançadas podem estar em processo de implementação da reforma participativa, outras podem ser “diagnosticadas” como patrimonialistas e, desse modo, necessitam mais de uma reforma burocrática do que de um movimento para aumentar a eficiência. A maturidade política, o desenvolvimento sócio-econômico e a qualidade do sistema jurídico podem influenciar o diagnóstico de cada país. Matias-Pereira (2008b: 68) observa que “a new public management (NPM) pode ter afetado muitos países, mas alguns teriam sido afetados de forma mais profunda”.

### **1.3 Reformas da Gestão das Finanças Públicas**

Conforme destacado na Figura 1.3, os recursos financeiros também devem ser gerenciados para otimizar a produção de *output* e *outcomes* da administração pública, juntamente com outros tipos de recursos (materiais, humanos, informacionais, tecnológicos). Nesse sentido, Pollitt e Bouckaert (2004) explicam que há algumas trajetórias convencionais nas reformas gerenciais, que têm como objeto: finanças, pessoal, organização e mensuração de desempenho. Quanto às reformas na gestão financeira, os autores as separam em três grupos: orçamento, contabilidade e auditoria.

Assim como nos tópicos anteriores buscou-se compreender o objetivo do Estado e da Administração Pública, aqui também se pretende identificar o objetivo do sistema financeiro da administração pública. Para isso, alguns contributos da teoria das finanças públicas serão úteis. Porém, trata-se de uma teoria econômica, a fim de compreender a função da atividade financeira do Estado dentro da economia. Além da função econômica, a atividade financeira do Estado tem funções sociais e políticas. O conhecimento dessas funções nesse trabalho tem finalidade restrita: conhecer os objetivos do sistema de gestão das finanças públicas, pois a ênfase deste trabalho está na evolução dos mecanismos administrativos para a otimização do desempenho, da transparência e da *accountability* desse sistema.

Na teoria das finanças públicas, o trabalho de Musgrave (1973) é o que mais se destaca na definição das funções econômicas da atividade financeira do Estado, que segundo o autor são três: 1) assegurar ajustes na alocação de recursos; (2) conseguir ajustes na distribuição de renda e da riqueza; e (3) garantir a estabilização econômica. Essas funções decorrem basicamente de falhas existentes no funcionamento do mercado, segundo a lei da oferta e da demanda. Essas falhas resultam de monopólios naturais e artificiais, mercados

incompletos, externalidades negativas e positivas, existência de bens públicos, desigualdades sociais e geográficas, inflação e desemprego. Para dirimir essas limitações no funcionamento do mercado, o Estado intervém por meio de diversos instrumentos, mas principalmente pelo uso do poder de tributar e de renunciar a esse poder e mediante a realização de despesa pública. No Quadro 1.3 é efetuado um breve resumo da relação entre as funções fiscais, as falhas de mercado e os instrumentos de intervenção do Estado para corrigir as falhas.

**Quadro 1.3 - Funções fiscais, falhas de mercado e instrumentos de intervenção**

<b>Função econômica</b>	<b>Falhas de mercado e da sociedade</b>	<b>Instrumentos de políticas fiscais</b>	<b>Exemplos</b>
<b>Alocativa</b>	Monopólio Natural	Produção direta de bens privados	Transportes
	Monopólio Artificial		Telecomunicações
	Mercados incompletos	Subvenção tributária	Isenção localizada de imposto sobre produção ou comercialização.
	Externalidades positivas	Produção direta e subvenção tributária	Construção de pontes, rodovias, parques
	Externalidades negativas	Cobrança de impostos punitivos, restritivos e preventivos	Tributação de cigarros, da poluição
	Bens Públicos Puros	Produção ou provisão de bens públicos	Defesa Nacional, Seguridade Social, Iluminação Pública
	Bens Privados		Energia
Bens Meritórios ou Semi-públicos	Educação e Saúde		
<b>Alocativa e Distributiva</b>			
<b>Distributiva</b>	Desigualdade social e geográfica	Repartição de recursos regionalizada, Tributação progressiva, Provisão de bens públicos sociais básicos	Imposto de Renda progressivo. Vacinação gratuita e educação básica gratuita.
<b>Estabilizadora</b>	Desemprego	Políticas pró ou anticíclicas.	Gasto público ou renúncia de receitas
	Inflação		Aumentar ou diminuir o gasto público, aumentar endividamento

Fonte: Elaboração própria a partir de Musgrave (1973); Musgrave e Musgrave (1989); Stiglitz (2000); Hindriks e Myles (2006); Giambiagi a Além (2008); Pereira *et al.* (2009); e, Riani (2009).

Para os objetivos deste trabalho não é necessário compreender os conceitos relacionados às falhas de mercado, mas sim como cada função econômica da atividade financeira do Estado é desempenhada, por meio da realização de receitas e despesas.

Apesar dessas funções serem essencialmente econômicas, elas também tem efeitos sociais, como, exemplo, o combate ao desemprego, a tributação de cigarros e da poluição, a

provisão de bens públicos meritórios (sociais) e a realocação de recursos financeiros entre classes sociais (redistribuição de renda).

Com a ascensão do Estado-Providência, as funções sociais da atividade financeira do Estado também ficaram cada vez mais evidentes. Spicker (2008: 1) ensina que as políticas públicas sociais estão relacionadas com o estudo dos serviços sociais do “*welfare state*”. E complementa que os principais serviços sociais estão identificadas nas ‘*big five*’: “*social security, housing, health, social work, education*”. Além da possibilidade de criação de outras políticas sociais, as políticas das ‘*big five*’ geralmente são detalhadas em outros tipos. Por exemplo, as políticas de habitação podem estar relacionadas à construção de casas populares, de modo a inserir pessoas “sem teto”, ou ao saneamento básico de residências.

Nesse sentido, ao enfatizar a perspectiva das necessidades na concepção de bem-estar, Spicker (2008: 53) cita a ideia de “necessidades básicas” das Nações Unidas:

*Firstly, they include certain minimum requirements of a family for private consumption: adequate food, shelter and clothing, as well as certain household furniture and equipment. Second, they include essential services provide by and for the community at large, such as safe drinking water, sanitation, public transport and health, education and cultural facilities.*

A lista de necessidades pode ser maior, visto que elas são “socialmente construídas” com significativas variações no tempo e no espaço. Uma referência interessante para a compreensão da necessidade de intervenção do Estado na sociedade pode ser obtida no conceito de vulnerabilidade humana. Alguns grupos sociais são naturalmente mais frágeis e necessitam de cooperação estatal para que estejam protegidos na sociedade. São exemplos: idosos, crianças, pessoas com deficiências física ou mental, desabrigados, pobres, doentes. Além desses, as pessoas que sofrem qualquer tipo de exclusão social e as minorias, o que pode variar de uma região para outra.

Por fim, a atividade financeira do Estado também tem uma função política, que está relacionada às necessidades de organização e de satisfação de demandas internas do próprio sistema político. O financiamento para o funcionamento dos três poderes, das forças armadas e das instituições diplomáticas tem basicamente a função de manutenção do próprio Estado, como requisito para a defesa de sua soberania, de seu território e de seu povo.

Após compreender a tripartição das funções da atividade financeira do Estado, é possível perceber que enquanto algumas organizações governamentais são mais parecidas com empresas, tais como hospitais e escolas, outras não têm qualquer semelhança, de tal modo que seja inviável a adoção de algumas práticas privadas na gestão de organizações policiais, penitenciárias, judiciárias, legislativas, militares, diplomáticas, entre outras. Existe

um limite para essa convergência, tendo em vista a indefinição sobre o valor dos bens produzidos por tais organizações: segurança pública, justiça, ordem pública, defesa nacional.

O sistema financeiro na administração pública pacificamente não visa o lucro. O objetivo dele pode ser ilustrado na expressão cunhada por Jean Baptista Say (citado por Giacomo, 2003: 38): “o melhor de todos os planos financeiros é gastar pouco, e o melhor de todos os tributos é o que for o menor possível”. Em outras palavras, apesar das organizações governamentais não visarem receitas maiores que despesas, elas devem compreender a escassez de recursos financeiros existentes no mercado e os efeitos perversos de cargas tributárias descontroladas.

Diante dessas considerações, as reformas na gestão das finanças públicas têm basicamente três grandes grupos de objetivos: 1) melhorar o desempenho, por meio de instrumentos de gestão do orçamento; 2) aumentar a transparência, por meio da qualidade e da quantidade de informações financeiras evidenciadas na contabilidade; e, 3) aumentar a *accountability*, através de um sistema de controles internos e externos, que minimizem os riscos de erros e fraudes na gestão das finanças públicas. Esses grupos de objetivos são estudados em três áreas de conhecimento das finanças: orçamento, contabilidade e auditoria.

### **1.3.1 Reformas e Orçamento**

Neste tópico serão apresentados os principais requisitos teóricos para a compreensão das reformas orçamentárias de modo geral. Esses requisitos permeiam a evolução histórica do conceito, da relevância, dos objetivos, dos princípios, do conteúdo e dos processos relacionados ao orçamento público.

#### **1.3.1.1 Conceito e função**

De início, o conceito de orçamento é o mesmo no setor público e privado: plano de obtenção, distribuição e utilização de recursos financeiros durante um período específico (Garrison e Noreen, 2001; Padoveze, 2003). O que o diferencia no setor público e privado é o tipo de organização e de objetivos, de tal modo que o orçamento público seja um registro de receitas e despesas de um governo durante um período de tempo determinado (Franco e Tavares, 2006; Browne, 2010). Enquanto no setor privado o orçamento é uma previsão de obtenção, distribuição e utilização de recursos financeiros segundo a lógica de oferta e demanda do mercado, no setor público o orçamento é uma autorização dada por representantes do povo

(parlamentares) aos governos (poder executivo) para cobrar impostos e para gastar (Franco, 2002).

Apesar da razoável estabilidade do conceito de orçamento público, a evolução do relacionamento entre Estado e mercado influenciou tal conceito em razão do desenvolvimento da relevância e dos objetivos que a atividade financeira estatal sobre o funcionamento da economia. Enquanto instrumento formal, o orçamento surge na Inglaterra, por volta de 1822, na época do liberalismo econômico (Giacomoni, 2003). Nesse período, o orçamento era, nas palavras de Franco (2002: 335), a “proteção dos particulares contra o crescimento estadual e os excessos do estatismo, consentimento representativo dos encargos fiscais, que limitam a propriedade, e das despesas que lhe dão origem”. A principal função do chamado “Orçamento Tradicional” era o controle político sobre o executivo, em um contexto de Estado Liberal “preocupado em manter o equilíbrio financeiro e evitar ao máximo a expansão dos gastos” (Giacomoni, 2003: 64).

Após um longo período de neutralidade e liberalismo, o mercado demonstrou com a crise financeira de 1929 os efeitos sociais perversos da falta de monitoramento estatal sobre o funcionamento da economia. A partir daí, estabeleceu-se a doutrina de John Maynard Keynes, economista inglês que defendia a intervenção estatal no funcionamento da economia por meio de políticas macroeconômicas, dentre elas as políticas fiscais. Foi então que as cargas tributárias e o volume de despesas públicas ganharam grande relevância econômica e naturalmente pressionaram os governos para um novo modelo de organização orçamentária. Essa mudança representa uma das maiores reformas no orçamento público. Deixa-se o modelo Tradicional de controle eminentemente político para o chamado “Orçamento Moderno”, no qual a função principal é o controle econômico e financeiro. O orçamento passa a ser instrumento de administração para otimizar o desempenho financeiro e operacional do setor público, de modo a conter o crescimento da carga tributária, assim como no passado liberal, mas também como forma de aumentar a provisão e a qualidade de serviços públicos prestados pelo governo (Giacomoni, 2003). Assim, enquanto o orçamento tradicional controlava *inputs* (obtenção de recursos), o orçamento moderno acumula essa função também com os controles sobre o processamento dos *inputs* (distribuição e repartição de recursos), sobre os *outputs* (produtos), *outcomes* (resultados) e *outreachs* (impactos).

Esse orçamento moderno tem sido comumente nomeado por “orçamento desempenho”, que ganha diferentes facetas em diversos governos e organizações públicas, conforme o contexto político (Browne, 2010). Segundo este autor, o orçamento desempenho

nada mais é do que um orçamento que visa controlar também os resultados da atividade financeira estatal em termos de eficiência e eficácia.,

Atualmente há um consenso na doutrina (Allen e Tommasi, 2001; Browne, 2010; Shick, 1998a) e em organismos internacionais como FMI, Banco Mundial e OCDE (OCDE, 2007; PEFA, 2009) de que existem três grandes objetivos na gestão orçamentária: 1) disciplina fiscal; 2) eficiência alocativa; e, 3) eficiência operacional. Segundo Schick (1998a), esses objetivos podem ser assim compreendidos:

- a) Disciplina fiscal: os totais de receita e despesa deveriam decorrer de decisões explícitas, e não do aumento das demandas. Esses totais deveriam ser configurados antes de decisões orçamentárias individuais serem tomadas e deveriam ser sustentáveis no médio e longo prazos.
- b) Eficiência alocativa: as despesas deveriam ser baseadas em prioridades governamentais e sobre a eficácia dos programas públicos. O sistema orçamentário deveria se deslocar de programas menos prioritários e eficazes para os programas que são mais prioritários e eficazes.
- c) Eficiência operacional: agências deveriam produzir bens e serviços com relação custo/benefício positiva e deveriam ser competitivas com preços de mercado.

Para avaliar o desempenho desses objetivos, é possível fazer uma associação com os níveis de administração estratégica, tática e operacional, de modo a apurar o desempenho fiscal, alocativo e operacional, respectivamente. No Quadro 1.4 constam as características para que os arranjos institucionais possam melhorar o desempenho do sistema orçamentário para cada um dos objetivos, segundo Shick (1998a).

Há uma certa hierarquia entre os objetivos, tendo em vista que a disciplina fiscal é a prioridade que garante estabilidade e sustentabilidade ao sistema de GFP, sem o qual os outros dois objetivos não podem ser alcançados (Browne, 2010). A falta de limites (tetos), metas e referências nos agregados de receita, despesa, resultado e dívida podem afetar negativamente tanto o desempenho do governo como também da economia. Assim, disciplina fiscal não é requisito somente para o desempenho orçamentário, mas também para a estabilidade macroeconômica do país.

Aquele autor destaca alguns aspectos que aumentam o desempenho e o controle fiscal:

- a) estrutura legal sólida, evitando conflitos, contradições, lacunas e desatualizações normativas;
- b) sistema de classificação abrangente, uniforme e estável, estabelecendo a taxonomia financeira, organizando a apresentação do orçamento e garantindo sua transparência e coerência, tudo isso em harmonia com padrões internacionais de apresentação e relato orçamentário.

**Quadro 1.4 – Arranjos institucionais para otimizar o desempenho orçamentário**

	<b>Disciplina fiscal</b>	<b>Eficiência alocativa</b>	<b>Eficiência operacional</b>
<b>Normas</b>	Limites sobre a despesa total (em alguns casos também para a despesa setorial) são estabelecidos antes de despesas individuais. Despesa total deve ser consistente com esses limites. Os limites devem ser configurados para o médio prazo (3 a 5 anos) e as decisões orçamentárias devem ser realizadas dentro de uma estrutura de gasto de médio prazo.	Limites de despesa são estabelecidos para alguns setores e ministros são encorajados a realocar dentro desses limites. Tentativas para realocar devem ser baseadas ou na avaliação da eficácia dos programas ou em avaliação de prioridade de políticas públicas.	Custos operacionais têm limites de caixa, mas gestores têm ampla discricionariedade no uso desses recursos, inclusive (em alguns países) com possibilidade de guardar recursos não utilizados ou pré-comprometidos para o próximo ano. Custos operacionais são progressivamente reduzidos por um percentual igual ao total ou à parte dos ganhos de eficiência esperados.
<b>Papéis</b>	A Autoridade Orçamentária Central (AOC) deve ter poder para fazer cumprir os agregados orçamentários em negociações bilaterais. Durante a implementação do orçamento a ACO deve intervir para bloquear (ou notificar o Governo) ações que afetariam os agregados fiscais.	Forte capacidade do governo para definir prioridades e objetivos nacionais e fazer alocações setoriais consistentes com sua estrutura de gasto de médio prazo. Ministros setoriais fortes com ampla autoridade para realocar dentro da área de responsabilidade deles.	Fortes gestores de linha autorizados a determinar o conjunto de recursos operacionais dentro dos limites fixados. Discricionariedade operacional devolvida a gestores subordinados, incluindo àqueles de unidades regionais.
<b>Informação</b>	A estrutura de gasto de médio prazo prove uma referência para mensurar os impactos orçamentários de mudanças nas políticas públicas. Ao longo da formulação do orçamento, informação é provida sobre mudanças na situação de referência. Durante a implementação do orçamento, o gasto é monitorado para garantir conformidade com os agregados fiscais.	Ministros e gestores geram e recebem informação sobre a eficácia esperada e real de programas, bem como nos resultados sociais. Eles também recebem informação sobre os impactos das despesas (relativas à estrutura de médio prazo) de ações orçamentárias autorizadas e propostas.	Produtos orçamentários são especificados com antecedência e os produtos reais são comparados às metas. Custos são alocados (de preferência no regime de competência) para as atividades das quais decorreram. Informação sobre o desempenho financeiro e organizacional é publicado em relatórios anuais ou em outros documentos.

Fonte: Adaptado de Shick (1998a).

É importante estabelecer metas de arrecadação e de resultado (receita menos despesa), limites para endividamento e de despesas totais e individuais relevantes (pessoal e previdência social). Essas metas e limites servem como indicadores para o monitoramento de riscos fiscais. Os dois mais utilizados internacionalmente são os indicadores de resultado e de endividamento. Contudo, existem dois tipos para cada um deles. Conforme o Manual de Estatísticas Fiscais de 2001 do FMI (BCB, 2008), o resultado (saldo) pode ser: primário, desconsiderando as receitas e despesas financeiras (juros); ou, nominal (global), incluindo tais receitas e despesas. Também nos termos do Manual, a dívida pode ser: bruta, incluindo o total de débitos de responsabilidade do governo junto ao setor privado, ao setor público financeiro e ao resto do mundo; ou, líquida, que deduz da dívida bruta ativos financeiros junto ao setor privado, público financeiro e ao resto do mundo.

O Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, para garantir que os Estados Membros tenham finanças públicas sólidas, conforme sublinha o respectivo artigo 4º, previu em seu artigo 104º que o resultado orçamentário (fiscal) e o montante da dívida pública sejam monitorados, conforme valores de referência estabelecidos em Protocolo. O referido protocolo definiu como indicadores fiscais o resultado nominal (saldo global) e o montante da

dívida bruta, ambos em percentual do Produto Interno Bruto (PIB), sendo os valores de referência de -3% e 60%, respectivamente. O FMI (2007) também destaca esses dois indicadores e lembra da existência de outros complementares: resultado primário e endividamento líquido.

No contexto das reformas orçamentárias, o estabelecimento desses e de outros indicadores na estrutura legal e no funcionamento do sistema de Gestão de Finanças Públicas (GFP) representou a chamada reforma fiscal (que não está diretamente relacionada à reforma tributária), visando à contenção do aumento da despesa e da carga tributária. Esse movimento ganhou força especial a partir da década de 1980. A Nova Zelândia foi uma das pioneiras ao editar o *Fiscal Responsibility Act* em 1994, que serviu de referência para elaboração de Leis de Responsabilidade Fiscal por todo o mundo (Schick, 1998b). Atualmente, os indicadores fiscais são considerados uma necessidade internacionalmente aceita para monitorar o desempenho das políticas fiscais e econômicas em geral.

O objetivo tático da gestão orçamentária é a eficiência alocativa. Trata-se de uma das funções mais nítidas do orçamento: alocar recursos escassos entre demandas competitivas (Schick, 1998a). Esse objetivo também se destaca pela forte dependência com o contexto e a vontade políticos. A teoria orçamentária apresenta dois critérios no processo alocativo: um político, prioridade governamental; e outro gerencial, eficácia de organizações ou programas. Contudo, a perspectiva política é predominante em razão da própria natureza decisória dentro do sistema político.

Para alcançar a eficiência alocativa a lógica é simples: retirar recursos de onde estejam sobrando e realocá-los onde estiver faltando. Entretanto, as disputas entre poderes, ministérios, agências, departamentos, secretarias, programas, investimentos e gestores são muito complexas. Grande parte dos recursos em regra já está alocada, ou por norma jurídica ou por inércia e incrementalismo (Schick, 2009). Assim, os recursos disponíveis para alocação discricionária são residuais. Sob esse contexto é que se idealizou reformas para solucionar o orçamento incremental. A mais conhecida ocorreu com a adoção do chamado “orçamento base zero”, que representa o outro extremo na escala de rigidez orçamentária. A lógica do orçamento base zero é “romper com o passado”, “não é porque aconteceu que deverá acontecer” (Padoveze, 2003: 193). Em outras palavras, o orçamento não está garantido para os organismos e programas já existentes. Eles disputam igualmente com novos organismos e programas. Apesar de interessante em termos de priorização da despesa, o orçamento base zero tem alto custo e pouco tempo para elaboração (Lunkes, 2007).

Outra reforma que busca melhorar a eficiência alocativa trata do relacionamento entre planejamento governamental e orçamento, principalmente por meio do chamado orçamento-programa (Schick, 1998a). Trata-se de uma nova forma de organizar e classificar a despesa por meio de programas de governo com metas e objetivos e detalhados em atividades (ações contínuas) e projetos (ações por período limitado). Esse modelo de reforma ficou popularizado a partir das experiências nas forças armadas americanas durante e após a 2ª Guerra Mundial e ficou conhecido como PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*). Contudo, com os distúrbios econômicos e sociais decorrentes do envolvimento dos EUA na Guerra do Vietnã, o presidente Nixon dispensou a adoção do PPBS, pois as preocupações eram instantâneas e a necessidade de planejar e programar foi contestada (Giacomoni, 2003).

Há também as reformas para aumentar a capacidade de planejamento de médio prazo (Schick, 1998a). Nos estudos acadêmicos essas reformas são conhecidas por MTFP (*medium-term fiscal framework*), MTBF (*budget*) e MTEF (*expenditure*). Trata-se da elaboração de planos fiscais, orçamentários e de gasto para períodos plurianuais, geralmente acima de três anos (Browne, 2010). O objetivo é dar maior autonomia na alocação temporal dos recursos, de tal modo que governantes e gestores tenham maior previsibilidade sobre projetos de maior duração. Esses planos são mais relevantes para orçamentos de investimentos e de financiamentos, comumente chamados no setor público de orçamento de capital.

Por fim, em relação à eficiência operacional, é antiga a importância do orçamento para economizar nas operações de governo por meio do controle de itens (elementos) de despesa, tais como pessoal, materiais de consumo, equipamentos (Schick, 1998a). No nível operacional da despesa, muitos fatores não financeiros influenciam no desempenho. Porém, alguns aspectos na organização financeira podem contribuir para ganhos de eficiência operacional. Schick (1998a) destaca, dentre outros, os seguintes aspectos: a autonomia de ministros setoriais para realocar recursos conforme a necessidade; ênfase no controle de outputs; e, restrições para despesas correntes (operacionais). Segundo Browne (2010), as trajetórias para alcançar eficiência operacional são: atualização de software de previsão; capacitação de analistas financeiros e orçamentários em cursos avançados; contratação de especialistas externos; centralização da gestão de caixa (TSA – *Treasury Single Account*); e, introdução de Sistemas Integrados de Informação Financeira (IFMIS). Apesar da centralização do controle sobre o caixa parecer contraditório à descentralização de autonomia para alocação de recursos, a denominada Conta Única do Tesouro (TSA) tem os seguintes benefícios (Browne, 2010): segurança dos recursos; liquidez ao sistema de pagamentos;

baixos custos de transação; maximização do retorno sobre os ativos financeiros; e, evita desperdício (sobrar dinheiro em algumas contas e faltas em outras). A centralização de caixa não impede a descentralização orçamentária.

### **1.3.1.3 – Princípios orçamentários**

Alguns princípios orçamentários são internacionalmente aceitos. Schick (1998a) apresenta alguns: universalidade, periodicidade (anualidade), legitimidade e transparência. A OCDE (2002) acrescenta os princípios da sustentabilidade, da comparabilidade e da apresentação em valores brutos.

O princípio da universalidade estabelece que o orçamento deve abranger todas as receitas e despesas (Schick, 1998a), a fim de permitir escolhas entre diferentes políticas públicas com efeitos orçamentários (OCDE, 2002). Quanto à identificação de quais entidades devem constar no orçamento, Giacomoni (2003: 74) ensina que “a questão fundamental não é a condição de auto-suficiência ou não da entidade, mas se os recursos que a mesma utiliza são públicos ou não”.

O princípio da periodicidade prevê que o orçamento deve cobrir um período de tempo fixo (Schick, 1998a). Em regra, esse período é de um ano e, conseqüentemente, em muitos países o princípio denomina-se anualidade. Segundo Martins *et al.* (2009: 56), “é a revolução inglesa de 1688-1689 que torna a regra da anualidade orçamentária a pedra angular do direito financeiro público”. Ainda segundo tais autores, a regra da anualidade envolve uma dupla exigência: votação anual do orçamento pelo parlamento e execução anual do orçamento pelo Governo e Administração Pública. Para Renè Stourm (citado por Giacomoni, 2003: 79), “um ano é o máximo de tempo durante o qual podem os parlamentares consentir em delegar seus poderes e o período mínimo necessário aos governos para pôr o orçamento em execução”.

O princípio da legitimidade está relacionado à necessidade do orçamento ser apreciado pelo Parlamento (Schick, 1998a), de modo a garantir que a alocação de recursos proposta pelo Governo represente a vontade popular (OCDE, 2002).

O princípio da transparência determina que o orçamento e os relatórios de execução orçamentária devem ser acessíveis ao público tempestivamente (Schick, 1998a); OCDE, 2002;. FMI, 2007). A transparência pressupõe informações confiáveis, abrangentes, tempestivas e acessíveis ao público.

O princípio da sustentabilidade prevê que os agregados orçamentários devem ser sustentáveis no médio e longo prazo. Para verificar o cumprimento desse princípio, os

agregados devem ser projetados pelo menos por dois anos além do exercício fiscal subsequente (OCDE, 2002). Esse princípio se identifica ou se assemelha aos princípios do equilíbrio entre receitas e despesas e da equidade entre gerações. Todos têm o mesmo objetivo: dar estabilidade à gestão financeira no nível consolidado.

O princípio da comparabilidade estabelece que o orçamento deve ser comparável ao longo tempo (OCDE, 2002) e entre diferentes governos e organismos, de modo que haja harmonização dentro do país e internacionalmente.

O princípio da apresentação em valores brutos determina que as receitas e despesas devem ser apresentadas em termos brutos e as deduções devem ser evidenciadas separadamente (OCDE, 2002; FMI, 2007). Tal princípio, juntamente com os princípios da legitimidade e da universalidade, visa garantir que toda receita e despesa seja discutida e aprovada pelo parlamento (Giacomoni, 2003).

Feita a apresentação dos princípios mais tradicionais, cabe fazer a ressalva de Burkhead (1971: 140): “Êstes princípios podem ser úteis como meio de se estudar alguns aspectos do processo orçamentário. Se considerados, todavia, como mandamentos, são completamente irrealistas. Os Governos com excelentes sistemas orçamentários violam essas regras com bastante freqüência”.

Nesse sentido, Giacomoni (2003) explica que os princípios orçamentários ganharam importância em vista da forte conotação jurídica, por meio da incorporação deles em constituições e leis. Entretanto, destaca que eles são passíveis de mutações históricas, sendo a prova disso a grande quantidade de exceções aos mandamentos principiológicos.

#### **1.3.1.4 – Conteúdo do orçamento**

Como já destacado no conceito de orçamento, o que o define é o seu próprio conteúdo: informações sobre receitas e despesas. Entretanto, há diversas formas de organização e classificação de receitas e despesas e, além disso, os conceitos de receitas e despesas têm algumas variações a depender do momento de reconhecimento: caixa ou competência (acréscimo).

Cabe ressaltar que além de informações sobre receitas e despesas, também é possível que o orçamento tenha informações complementares que tenham impacto no desempenho das receitas e despesas. Uma delas é a informação sobre renúncia de receitas, também conhecidas por gastos tributários (*tax expenditures*). Os gastos tributários são custos estimados para a receita tributária de tratamentos preferenciais para atividades específicas. Segundo a OCDE,

(2002), o custo estimado dos principais gastos tributários deve ser evidenciado como informação suplementar no orçamento. Além disso, a controvérsia sobre os gastos tributários para áreas funcionais específicas deve ser incorporada na discussão de gastos gerais para tais áreas para informar as escolhas orçamentárias (OCDE, 2002).

Sobre as reformas orçamentárias, Schick (1998a) explica que muitas delas estavam mais preocupadas em alcançar o que ele chama de devido processo orçamentário (*due process*), como forma de melhorar o desempenho, ignorando aspectos materiais do próprio orçamento: agregados orçamentários, priorização na alocação da despesa e desempenho do gasto em termos de produtos, resultados e impactos. Assim, o autor destaca a importância de discutir a essência do orçamento, ou seja, receitas e despesas.

As informações sobre receita contidas no orçamento são razoavelmente estáveis em termos de classificação. Basicamente, são três as principais classificações (Giacomoni, 2003): institucional (organizacional), identificando quem é o responsável pela obtenção do recurso; econômica, que trata da caracterização da receita, em termos de impacto econômico, se é corrente ou de capital; e, segundo o tipo de financiamento, ou seja, se decorre da arrecadação de tributos, da exploração de patrimônio público, de prestação de serviços, da venda de produtos ou bens, da contratação de operações de crédito, de doações ou de transferências governamentais.

Na doutrina as receitas assumem algumas classificações analíticas (Giacomoni, 2003). Segundo Martins *et al.* (2009: 106), as receitas também podem ser classificadas conforme: o critério clássico – receitas normais (patrimoniais e tributárias) e não normais (creditícias); o critério do “ativo de tesouraria” – “receitas efetivas” (recebimento de impostos) e “não efetivas” (contratação de empréstimos) – alteração do patrimônio de tesouraria.

Quanto às classificações da despesa, a variedade e complexidade é maior. No chamado “orçamento tradicional”, as despesas eram comumente classificadas somente por organismo que utiliza o recurso (classificação institucional) e pelo objeto (item) de despesa (Browne, 2010). Uma das principais trajetórias de reforma orçamentárias recentes se refere à adoção de novas classificações, em especial por categorias econômicas, por função e por programas. Segundo a OCDE (2002), um padrão mínimo de informação seria obtido nas classificações por unidade administrativa, por categoria econômica e funcional, que representam os níveis mais agregados da despesa. A seguir serão detalhadas as características das quatro principais classificações: por natureza (econômica e administrativa), por instituição, por função e por programas.

A classificação por natureza pode ser dividida em dois tipos: econômica e administrativa. A primeira se refere aos efeitos econômicos da despesa, se corrente ou de capital. A segunda trata da característica contábil ou administrativa da despesa, ou seja, se foi destinada a pagamento de pessoal, de inativos, de benefícios assistenciais, de material de consumo, de equipamentos, de diárias, de passagens, de juros, entre outros.

Segundo Burkhead (1971), a classificação por natureza econômica da despesa tem maior utilidade em análises nacionais e, naturalmente, menor em análises regionais e locais. Em regra, se a despesa é corrente está relacionada ao agregado econômico “Consumo”. Já a despesa de capital identifica despesas com investimentos e amortizações de empréstimos. A utilização dessa classificação (despesa corrente e de capital) foi impulsionada pela ONU, por meio de seminários e manuais, no período pós-guerra, como forma de viabilizar a concepção keynesiana de intervenção estatal na economia (Giacomoni, 2003). Atualmente, o Manual de Estatísticas de Finanças Governamentais (GFS) do FMI (2001) provê uma estrutura internacionalmente aceita para a classificação econômica da despesa (Browne, 2010).

A classificação segundo a natureza administrativa identifica a despesa segundo sua característica ou função administrativa ou até mesmo política, considerando o tipo de atividade exercida por organismos governamentais. É comumente conhecida por identificar os elementos ou itens de despesa, sendo, portanto, uma das classificações mais antigas do orçamento da despesa. Apesar de variar de um país para outro, em razão de tratar-se de um nível detalhado de identificação da despesa, alguns agregados são razoavelmente harmonizados internacionalmente: pessoal, materiais, diárias, juros, multas, dívida, entre outros.

Assim como a classificação por natureza administrativa, a classificação institucional da despesa tem suas raízes no “orçamento tradicional”. Ela identifica a entidade orçamentária responsável por gerenciar os recursos alocados (Browne, 2010), tais como ministérios, tribunais, casas legislativas, agências, universidades, hospitais e outras entidades dependentes do orçamento. Não há um padrão reconhecido internacionalmente, pois dependerá da estrutura organizacional e administrativa dos entes governamentais de cada país. Segundo Giacomoni (2003: 93), trata-se de uma classificação “indispensável para a fixação de responsabilidades e os consequentes controles e avaliações”.

Do mesmo modo que o aumento da participação do Estado na economia demandou informações orçamentárias que indicassem o efeito econômico do gasto público, a crescimento das funções do Estado em geral, tanto na economia quanto na sociedade, por meio do estabelecimento do Estado-Providência, impulsionou a organização das informações

financeiras segundo as funções estatais. A classificação funcional representa o início da preocupação com o desempenho orçamentário. Ela possui um nível de agregação alto e, por isso, permite ter uma visão geral da atuação estatal em suas funções políticas, sociais e econômicas (Giacomoni, 2003). A classificação por funções é independente da classificação organizacional.

Atualmente existe uma referência internacionalmente aceita (Browne, 2010) na classificação sugerida pelas Nações Unidas, conhecida por COFOG (*Classification of Functions of Government*). A COFOG tem 10 divisões (macro-funções): 1) Serviços públicos em geral, incluindo funções políticas, administrativas e financeiras exercidas pelos Poderes Executivo e Legislativo; 2) Defesa militar e civil; 3) Segurança e ordem públicas, incluindo polícia, bombeiros, tribunais, prisões; 4) Assuntos Econômicos, incluindo agricultura, pecuária, pesca, energia, manufatura, mineração, construção, transporte, comunicação, turismo; 5) Proteção ao meio ambiente; 6) Habitação e saneamento básico; 7) Saúde; 8) Recreação, cultura e religião; 9) Educação; e, 10) Proteção social, incluindo proteção a inválidos, deficientes, idosos, crianças, desempregados, desabrigados e pessoas excluídas socialmente.

Por fim, a classificação por programas é a mais recente e a que mais representa o esforço para prover informações financeiras dentro da lógica de desempenho. Tal classificação é conhecida doutrinariamente como “orçamento programa”. Trata-se de uma nova forma de organização, descentralização, gestão e controle da despesa, na qual a despesa é destinada não para um organismo, mas sim para um objetivo, que, por sua vez, é a solução para um problema diagnosticado na sociedade por meio de lei ou política pública. Assim, dois ou mais organismos podem executar despesas de um mesmo programa, pois buscam o mesmo produto e objetivo (Kim *et al.*, 2005)

Apesar da rápida disseminação do orçamento programa pelo mundo, o termo programa ganha acepções distintas e não é tem uma definição reconhecida universalmente (Browne, 2010). Segundo Dacid Novick (citado por Kim *et al.*, 2005), o termo programa pode ser utilizado como uma unidade administrativa, uma função específica, uma combinação de atividades ou de funções. Para Kim *et al.* (2005), a ideia relacionada ao orçamento programa é que a informação e as decisões devem estar estruturados de acordo com o objetivo do governo.

Duncan e Last (citados Browne, 2010) recomendam que as reformas para o orçamento desempenho sejam acompanhadas por um reestruturação do orçamento para uma classificação por programas. Essa lógica de organização da despesa força os gestores a refletirem sobre o

que fazem e para que, pois precisam criar projetos a serem implementados e separar aquelas atividades contínuas. São ações mais conscientes do gestor, pois ele identifica os seus produtos e, a partir daí, permite a identificação de resultados e impactos desses produtos. Desse modo, são três os níveis de avaliação de desempenho, com indicadores de *outputs*, *outcomes* e *outreachs* (Browne, 2010).

Além dessas quatro principais classificações, a despesa pode ser identificada por outras formas. Ela por ser identificada quanto à propriedade do recurso, se é do ente governamental que o detém ou se decorre de transferência de outro ente governamental ou organismo internacional. Também pode ser identificada quanto à localização geográfica do recurso, a fim de verificar qual a região ou cidade foi beneficiária da despesa pública. As classificações orçamentárias não são simples produtos contábeis. Elas servem de suporte para a tomada de decisão financeira nos níveis: fiscal, por meio da classificação econômica; alocativo, a partir da classificação funcional e por programas; e, operacional, com uma classificação por programas detalhada em atividades e produtos (Browne, 2010).

Feitas tais considerações sobre as classificações orçamentárias, outro aspecto referente ao conteúdo do orçamento tem sido objeto de debates tanto por teóricos quanto por reformistas: o tipo (regime) de informação e autorização constante no orçamento, se caixa ou competência. Geralmente os regimes de caixa e de competência são considerados momentos opostos para o reconhecimento de transações (Blöndal, 2004), sendo possíveis regimes intermediários, tal como o regime de compromissos. O regime de caixa reconhece transações no momento do pagamento ou recebimento de dinheiro. O regime de competência reconhece uma transação na ocorrência de seu fato gerador, ou seja, na entrega de um bem ou serviço, no caso da receita, ou no recebimento de um bem ou serviço, no caso da despesa. O chamado regime de compromissos pode ter acepções variadas. Pode ser um regime de caixa modificado, registrando ativos e passivos financeiros (clientes, fornecedores, empréstimos e financiamentos cedidos e concedidos), sem muito rigor na avaliação, como também pode ser um regime de competência modificado (ou simplificado), que deixa de registrar ativos e passivos não financeiros (investimentos, imóveis, veículos, passivos contingentes).

Há um certo consenso entre estudiosos de reformas da contabilidade pública quanto à necessidade de adoção do regime de competência (*accrual basis*) para contabilidade (*financial reporting*), mas o debate sobre a adoção do orçamento por competência tem tido muitas divergências tanto na doutrina quanto por atores de reforma, mesmo em países com sistemas de gestão das finanças pública muito desenvolvidos (Blöndal, 2004; GAO, 2007; Schick, 2009). Segundo Blöndal (2003) esse receio quanto à implementação do orçamento

por competência não parece ser um obstáculo temporário, mas sim uma visão firme em vários países da OCDE. O autor apresenta duas razões para isso. A primeira é a possibilidade de afetar a disciplina fiscal. A decisão política deveria autorizar o comprometimento de recursos, levando em conta aspectos patrimoniais. No caso de investimentos, dever-se-ia levar em conta as despesas com depreciação, o que, segundo Blöndal (2003), poderia aumentar a despesa com esse tipo de projeto. A segunda razão se refere à complexidade do regime de competência e a consequente resistência do legislativo. Tanto é assim, que o autor destaca que nos países que tem adotado o orçamento por competência geralmente o legislativo tem um papel fraco no processo orçamentário.

López (2009: 29) também registra a baixa compreensibilidade e a subjetividade como desvantagens do orçamento por competência. Entretanto, o autor apresenta uma visão favorável ao regime, em razão das seguintes vantagens: a) facilita a implantação de outras reformas que tratam de melhorar a gestão pública; b) dá maior consciência e mais informação sobre a situação financeira da administração, da sustentabilidade da política fiscal e da equidade intergeracional; c) permite o cálculo dos custos dos serviços públicos e, por isso, de indicadores de eficiência e eficácia; e, d) contribue para melhor prestação de contas e transparência das organizações públicas.

Em uma visão semelhante a de Blöndal (2003), Allen Schick (2009) também visualiza o orçamento por competência com certa prudência. Ele destaca que os países que têm implementado tal regime têm duas características em comum: estão na vanguarda das reformas gerenciais no mundo e dão aos gestores públicos ampla discricionariedade operacional. Em razão disso, Schick (2009) alerta que tais características podem ser pré-requisitos para a implementação do orçamento por competência. O autor esclarece que muitas das demandas doutrinárias por orçamento por competência visam fortalecer a influência das demonstrações financeiras na tomada de decisão, ao invés de serem justificadas pelos benefícios que esse regime teria para as análises e o processo orçamentários. Ele destaca que, mesmo quando relatórios financeiros (*financial reporting*) e orçamento adotam o regime de competência, os resultados são diferentes, pois os primeiros tratam de indicadores de estoque financeiro enquanto o orçamento trata de indicadores de fluxos financeiros. Para este autor, o orçamento por competência pode até ser útil como informação adicional e uma ferramenta analítica. Porém, para a autorização de despesas e mensuração de desempenho fiscal e outras formas e medidas para tomada de decisão, o autor prefere o regime de caixa, por ser mais compreensível e menos manipulável por critérios contábeis. O regime de competência está menos sujeito à manipulação por medidas administrativas, tais como atrasos de pagamentos,

venda de ativos ou adiantamento de arrecadação, mas é vulnerável a manipulações por mudanças em critérios contábeis de reconhecimento e mensuração de receitas, despesas, ativos e passivos.

Outra referência contra a adoção do orçamento por competência pode ser observada em estudo realizado pelo *Government Accountability Office* (GAO, 2007) que analisou a adoção do orçamento por competência no Canadá, na Islândia, na Holanda, na Nova Zelândia e no Reino Unido e chegou às seguintes conclusões:

- 1) Esses países têm adotado orçamento por competência mais para aumentar a transparência e melhorar o desempenho governamental do que para aumentar o conhecimento sobre os riscos fiscais de longo prazo.
- 2) Embora o orçamento por competência possa ajudar em certas áreas, não prove informação suficiente para conhecer os problemas de sustentabilidade fiscal de longo prazo.
- 3) Orçamento baseado em caixa ou em compromissos nos EUA proveem controle melhor ou igual ao orçamento por competência integral, mas os EUA devem considerar a expansão do uso do regime de competência para o orçamento em certas áreas onde isso aumentaria o controle, especialmente pensões, aposentadorias e seguros de empregados e em passivos ambientais. Contudo, para a maioria das outras atividades não há uma diferença significativa entre o regime de caixa e de competência.

O estudo também observou a gestão das finanças públicas na Noruega e Suécia e identificou que esses países, após a instituição de comitês de estudo, rejeitaram o regime de competência porque acreditam que orçamento por caixa permite maior controle sobre recursos.

Sem entrar a fundo no debate sobre o regime para autorização e reconhecimento de despesas, a OCDE (2002) apresenta algumas diretrizes sobre o que deve conter no orçamento e em relatórios orçamentários:

- 1) O orçamento deve conter uma discussão abrangente sobre os ativos e passivos financeiros, os ativos não-financeiros, obrigações previdenciárias e passivos contingentes;
- 2) Todos os passivos e ativos financeiros devem ser evidenciados no orçamento, no relatório semestral e anual;
- 3) Ativos financeiros devem ser classificados pelos principais tipos (caixa, títulos, investimentos e empréstimos concedidos). Investimentos em empresas devem ser listados individualmente. Empréstimos concedidos devem ser listados pelas principais categorias, refletindo a natureza deles, informações históricas sobre inadimplência para cada categoria. Ativos financeiros devem ser avaliados a valor de mercado;
- 4) Os relatórios orçamentários devem conter informação sobre a atividade creditícia governamental;
- 5) Empréstimos devem ser classificados por denominação, prazo e juros;
- 6) Instrumentos de gestão da dívida (contratos e swaps) devem ser evidenciados;

- 7) No orçamento, uma análise de cenários deve ser apresentar os impactos de mudanças em taxas de juros e de câmbio teriam nos custos de empréstimos;
- 8) Ativos não financeiros devem ser reconhecidos sob o regime de competência integral. Onde o regime de competência não é adotado, um registro de ativos deve ser mantido e informação resumida desse registro deve ser provida no orçamento, no relatório semestral e anual;
- 9) Obrigações previdenciárias devem ser evidenciadas no orçamento, no relatório semestral e anual. As principais previsões atuariais subjacentes ao cálculo das obrigações previdenciárias devem ser evidenciadas;
- 10) Passivos contingentes são passivos nos quais o impacto orçamentário depende de eventos futuros que podem ou não acontecer (garantias sobre empréstimos governamentais, seguros governamentais e sentenças judiciais).

### **1.3.1.5 – Processo orçamentário**

Giacomoni (2003: 201) ensina que “no estudo do orçamento público, tão importantes quanto as questões conceituais e de estrutura são os aspectos ligados ao seu processo, à sua dinâmica”. Ademais, o autor ressalta que o produto do sistema orçamentário, a lei de orçamento, decorre de um complexo processo, com múltiplos papéis e funções. Em regra, esse processo está internalizado na estrutura e funcionamento político-administrativo dos países. Os procedimentos, papéis institucionais e prazos do processo orçamentário são razoavelmente diferentes de um país para outro (Schick, 1998a; Schiavo-Campo, 2007). Entretanto, conforme o Quadro 1.5, há alguns padrões gerais nas quatro etapas básicas do processo (ou ciclo) orçamentário: elaboração, aprovação, execução e controle.

As reformas relacionadas ao processo orçamentário muitas vezes são complexas, em razão de disputas de poder tanto financeiro quanto político no processo decisório orçamentário. Os poderes executivo e legislativo disputam a participação na elaboração do orçamento. Enquanto o executivo prefere orçamentos flexíveis, com maior possibilidade para a realocação, o legislativo prefere orçamentos rígidos, de modo a garantir que o executivo realize as despesas conforme a lei aprovada. Legislativo e entidades fiscalizadoras visam mais controle, executivo quer mais autonomia. Gestores de investimentos querem aprovação plurianual para projetos de investimentos, de modo a garantir todos os recursos necessários, legisladores preferem o controle anual da alocação de recursos. Autoridades centrais de orçamento tentam aumentar a disputa por recursos entre unidades setoriais de orçamento, e estas querem estabilidade e garantir no mínimo o mesmo valor das dotações do exercício anterior. Políticos desejam alocar recursos segundo a lógica das necessidades sociais e

políticas, numa visão com prazo limitado ao mandato eletivo, enquanto administradores públicos querem alocar recursos conforme a demanda e eficácia dos programas. Esse é um breve resumo das disputas subjacentes ao processo orçamentário.

**Quadro 1.5 – Padrões gerais das etapas básicas do processo orçamentário**

<b>Elaboração</b>	<b>Aprovação</b>	<b>Execução</b>	<b>Controle</b>
Previsão macroeconômica e previsão de realização de receitas e operações crédito	Discussão e negociação no Poder Legislativo, com variações no poder de alteração da proposta orçamentária, a depender da estrutura institucional do país.	A Autoridade Central de Orçamento descentraliza créditos para unidades setoriais (de linha) em periodicidades variáveis (anual, trimestral, mensal), a depender da estrutura legal do país.	As unidades setoriais e a Autoridade Central de Controle Interno, quando existente, realizam auditorias internas.
Autoridade Central de Orçamento (ACO) estabelece diretrizes		A Autoridade Central de Tesouraria descentraliza recursos financeiros para unidades setoriais (de linha) conforme desempenho da arrecadação e metas fiscais.	As unidades setoriais e as Autoridades Centrais de Orçamento e Tesouraria elaboram a prestação de contas.
Órgãos e entidades integrantes do orçamento elaboram e enviam à ACO a proposta orçamentária	Aprovação da proposta e promulgação da lei de orçamento.	Unidades setoriais se comprometem e autorizam, contabilizam e realizam pagamentos.	A Entidades Fiscalizadora Superior (EFS) realizam auditorias para verificar a conformidade legal e contábil e o desempenho fiscal, alocativo e operacional, porém, com natureza e extensão que variam conforme o papel e posicionamento institucional da EFS.
Órgãos e entidades negociam com a ACO		Unidades setoriais solicitam retificações orçamentárias, em razão de eventos imprevisíveis ou criação ou alteração de demandas.	
Proposta de orçamento é encaminhada ao Poder Legislativo		Poder Legislativo e sociedade avaliam prestação de contas do governo e pareceres emitidos pela EFS.	

Fonte: Elaboração própria a partir de Giacomoni (2003), Schiavo-Campo (2007) e Browne (2010).

### 1.3.1.6 – Processos das reformas orçamentárias

Sterck e Bouckaert (2006) apresentam uma estrutura de análise das reformas orçamentárias em três estágios: 1) contexto da reforma (situação inicial), que analisa o contexto social, político e administrativo; 2) estratégia de reforma, verificando a proposta de mudança e os mecanismos para sua realização; e, 3) resultados da reforma (situação desejada), em termos das funções, procedimentos e estrutura do orçamento.

Apesar das variações existentes entre os países, há diversas experiências de reformas semelhantes (Browne, 2010) na busca de fundamentos construídos pelas práticas e pesquisas na história do orçamento público. Os tópicos anteriores destacaram as reformas orçamentárias em termos de situações alteradas, ou seja, a evolução da situação inicial para a situação

desejada. As estratégias de implementação da reforma podem ser resumidas nos seguintes instrumentos e processos: reestruturação organizacional, criação de grupos de estudo, compromisso político, normatização técnica (manualização), regulamentação administrativa e elaboração ou alteração de leis.

As reformas orçamentárias dos últimos 30 anos tiveram um importante o papel de instituições internacionais nas reformas na gestão das finanças públicas, em especial nos países em desenvolvimento. Em 1998, o FMI lançou o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, que iniciou um programa de avaliações da transparência fiscal por meio do módulo fiscal dos Relatórios sobre a Observância de Normas e Códigos (ROSC). A OCDE instituiu uma base de dados com questões relacionadas ao processo orçamentário que foram respondidas por diversos países, além da grande quantidade de estudos sobre melhores práticas e modelos nacionais em orçamento (FMI, 2007: 8). Em um esforço para padronizar a metodologia de avaliação dos sistemas de Gestão das Finanças Públicas, Banco Mundial, OCDE, FMI e agências bilaterais instituíram o programa PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), com 28 indicadores de desempenho do sistema (Browne, 2010). Por fim, a Iniciativa do Orçamento Aberto, organizada pela *International Budget Partnership* (IBP), periodicamente publica um ranking dos países com orçamentos mais transparentes, a partir da análise das respostas de um questionário com mais de 120 perguntas realizado em mais de 90 países (IBP, 2010).

Browne (2010) ensina que as reformas demoram a ter resultados. É difícil correlacionar as reformas implementadas e os seus resultados no funcionamento do sistema de gestão de finanças públicas. Muitos anos se passarão até desenvolver ferramentas básicas para a gestão das finanças públicas. Muitos outros passarão até alcançar disciplina fiscal e mais alguns até criar as condições para a alocação de recursos baseada em políticas públicas ou melhor eficiência técnica na execução do orçamento. Ainda segundo o autor, as reformas orçamentárias têm que mudar o modo das pessoas de trabalhar e interagir para ter um impacto duradouro sobre a transparência, accountability e desempenho governamentais. Para ele, uma reforma orçamentária sólida constroi instituições que transcendem qualquer indivíduo, organização ou regime político. Por fim, Browne (2010) ressalta a importância de se evitar modismos nas reformas, em busca das últimas inovações sobre orçamento sem considerar as restrições de capacidade e a natureza política do processo orçamentário.

### **1.3.2 Reformas e Contabilidade Pública**

Assim como as reformas orçamentárias, as reformas na contabilidade pública estão influenciadas pelo ambiente em que estão inseridas (Lüder, 1992; Lüder e Jones, 2003). Enquanto o orçamento é um documento essencialmente político, as demonstrações financeiras, que representam o principal produto da contabilidade, são documentos técnicos e gerenciais por natureza. Outro ponto de diferenciação entre os dois ramos se refere ao tipo de evolução, isto é, as reformas orçamentárias decorreram da evolução histórica dos conceitos, finalidades, princípios, conteúdos e processos, por outro lado, as reformas na contabilidade pública estão mais relacionadas à importação de modelos do setor privado, que já possuem objetivos, princípios, normas, normatizadores, bem como formas e conteúdos de demonstrações financeiras razoavelmente estáveis.

#### **1.3.2.1 Objetivos e princípios**

Essa importação do modelo empresarial está relacionada ao fato da contabilidade de qualquer setor econômico ou organização ter o mesmo objetivo geral: prover informação útil para tomada de decisão (AICPA, 1973), por meio de reconhecimento, mensuração e divulgação da situação econômica (ativos e passivos), dos fluxos econômicos (receitas e despesas, no sentido patrimonial) e dos fluxos financeiros (recebimentos e pagamentos, i.e., entrada e saída de caixa). Entretanto, o tipo de informação, de usuário, de utilidade e de decisão podem variar substancialmente entre organizações com e sem fins lucrativos (Jones e Pendlebury, 2000). Enquanto nas empresas as decisões têm natureza essencialmente econômica (AICPA, 1973), visando analisar a rentabilidade, liquidez, solvência, eficiência e eficácia da gestão, em governos as decisões podem ter três tipos de características: econômica, social e política (Jones e Pendlebury, 2000). Assim, organizações governamentais, espécie do gênero organizações sem fins lucrativos, além de tomar decisões para melhorar o desempenho em termos de eficiência e eficácia, de modo a retirar o mínimo de recursos possível da economia para satisfazer as demandas da sociedade, também pode tomar decisões com efeitos sociais e políticos positivos, mesmo que em situações de ineficiência econômica (Marty *et al*, 2006).

A utilidade e o tipo de informação variam também conforme o usuário da contabilidade (Hendriksen e Van Breda, 1999). Em organizações privadas os principais usuários são: acionistas minoritários e majoritários, credores em geral, entidades governamentais (p.ex.: fisco), empregados, mídia e alta administração (Iudícibus, 2004). Já

em organizações governamentais os principais grupos de usuários são: contribuintes, credores, investidores, empregados, fornecedores, órgãos legislativos, gestores e eleitores (Montesinos, 1993; Jones e Pendlebury, 2000; Chan, 2006). As principais distinções decorrem das diferenças nas fontes de financiamento entre empresas e entidades governamentais. Ordinariamente, empresas são financiadas por capitalizações dos acionistas (ou outros tipos de proprietários) e receitas decorrentes de vendas de produtos ou serviços, enquanto entidades governamentais são financiadas essencialmente por tributos. Cabe ressaltar que, para Slomski (2005), contabilmente, o pagamento de impostos poderia ser considerado como integralização de capital, como se os contribuintes fossem acionistas do governo. Porém, trata-se de uma tese tão inédita quanto minoritária.

Sabendo os principais usuários da informação financeira de organismos governamentais, pode-se conhecer o tipo de informação e a utilidade que ela tem para esses usuários. Credores, investidores, fornecedores, gestores e empregados estão tanto em organizações empresariais quanto governamentais e nos dois tipos eles têm o mesmo interesse, respectivamente: pagamentos de empréstimos e juros (solvência); retorno dos investimentos (rentabilidade e liquidez); recebimento de vendas (liquidez), melhor desempenho operacional (produtividade) e financeiro (endividamento); e, recebimento de salários (liquidez). Já acionistas são usuários comuns do setor privado e têm interesse em dividendos e na valorização da empresa. Por outro lado, contribuintes, usuários de serviços públicos, eleitores e políticos eleitos são grupos de usuários de informações financeiras específicos de entidades governamentais. Contribuintes querem informações financeiras para conhecer a eficiência da gestão pública e resistir a aumentos de tributos. Usuários de serviços públicos querem informação financeira sobre a efetividade da despesa pública, ou seja, se o gasto se transformou em algum bem ou serviço público útil. Eleitores querem informações financeiras sobre a administração do governo eleito, sobre a alocação de recursos entre funções de governo e regiões geográficas e quaisquer outras aplicações de recursos realizadas pelo poder público. E políticos eleitos, em especial os parlamentares, querem informações financeiras para alocar recursos públicos e fiscalizar a sua aplicação. Diante desses exemplos de usuários e usos da informação financeira, dois grandes objetivos ficam evidentes: aumentar eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos e aumentar a transparência e prestação de contas da gestão pública perante parlamentares, eleitores, contribuintes e usuários de serviços públicos (Montesinos, 1993; Marty *et al*, 2006).

Além da relevância para usuários, outros requisitos influenciam na utilidade da informação financeira. O Manual de Transparência Fiscal do FMI (FMI, 2007) ressalta a

importância dos seguintes atributos da informação financeira produzida pela contabilidade pública: comparabilidade, objetividade (documentação), tempestividade, credibilidade e especificidade. Jones e Pendlebury (2000) defendem seis requisitos para que a informação financeira seja relevante: comparabilidade, objetividade, tempestividade, consistência, economicidade e materialidade. Com a incorporação desses requisitos na doutrina e na normatização contábil, alguns tornaram-se verdadeiros princípios na estrutura conceitual da teoria contábil.

A comparabilidade visa permitir análises financeiras comparadas de organizações (espaciais) e ao longo do tempo (temporais). Além da importação do modelo empresarial, as reformas na contabilidade pública tem sido impulsionada pelo movimento de harmonização dentro dos países (governos nacionais, regionais e locais) e internacional, em razão da necessidade de comparabilidade geográfica das demonstrações contábeis (Christiaens e Reyniers, 2009). A comparabilidade temporal está relacionada ao princípio da consistência, que prevê a manutenção ou uniformidade de critérios e procedimentos contábeis ao longo do tempo, de modo a garantir a análise de tendências financeiras das organizações (Jones e Pendlebury, 2000; Iudícibus, 2004). Essa uniformidade não é absoluta, ela deve ser flexibilizada conforme a relevância e materialidade do novo procedimento contábil. Hendriksen e Van Breda (1999) explica que a consistência de divulgação é mais importante que a consistência de procedimentos. Outro aspecto em relação à comparabilidade temporal se refere à situação e ao fluxo financeiros previstos e reais. Trata-se da comparabilidade entre orçamento e relatórios financeiros. Para Iudícibus *et al.* (2009), os critérios metodológicos para a informação financeira *ex ante* e *ex post* devem ser compatíveis.

A objetividade visa dar maior utilidade à informação financeira por meio da confiabilidade em critérios adotados e nos documentos de suporte para a contabilização. Uma função da contabilidade é prestar contas sobre a gestão (controladores de recursos) para acionistas, no setor privado, e para representantes eleitos, eleitores, contribuintes e usuários de serviços públicos, no setor público (proprietários de recursos). Se a gestão manipular facilmente critérios contábeis e documentos de suporte, os controladores de recursos poderão apresentar sempre resultados positivos aos proprietários de recursos (Jones e Pendlebury, 2000). Para evitar essas manipulações, a contabilidade deve ser realizada com base em critérios objetivos, estabelecidos com antecedência, e em documentos verificáveis, armazenados e acessíveis a auditorias. Segundo Jones e Pendlebury (2000), essa restrição para a contabilidade pode influenciar na escolha de critérios mais objetivos em detrimento de critérios subjetivos, mas que demonstram melhor a transação ou situação econômica. Há um

*trade-off* entre prudência e transparência. Hendriksen e Van Breda (1999: 106) consideram o conservadorismo “um método muito pobre para lidar com a existência de incertezas na avaliação de ativos e passivos e na mensuração de lucro”.

A tempestividade (oportunidade) está relacionada à quantidade de tempo que a organização leva para elaborar o relatório financeiro e também à quantidade de relatórios elaborados. A informação financeira tem que estar disponibilizada a tempo para a tomada de decisão. Assim, deve ser evidenciada em uma periodicidade mínima e elaborada no tempo mais curto quanto possível.

A materialidade está relacionada ao conceito de relevância, porém em um sentido estrito. Hendriksen e Van Breda (1999) explicam que a informação pode ser considerada material, caso o conhecimento dessa informação seja importante. Segundo o Pronunciamento de Conceito de Contabilidade Financeira (SFAC) nº 2 do FASB (1980), “a natureza básica da materialidade é a de que o julgamento de uma pessoa razoável, com base no relatório, seja alterado ou influenciado pela inclusão ou correção do item em questão”. A materialidade é um indicador da quantidade e da utilidade de informações a serem evidenciadas.

A economicidade trata da relação entre custo e benefício na produção da informação financeira (Jones e Pendlebury, 2000). Segundo Hendriksen e Van Breda (1999: 96), “é extremamente difícil fazer uma análise custo-benefício de informações contábeis, talvez seja impossível”.

Conforme já observado, os conceitos apresentados têm sido relevados como princípios. Em alguns casos, há autores que hierarquizam alguns conceitos em postulados, princípios e convenções (Iudícibus, 2004). Há aqueles que tratam os conceitos como características qualitativas da contabilidade (Hendriksen e Van Breda, 1999). E, por fim, aqueles que os incluem dentre os princípios contábeis geralmente aceitos. Independente do tratamento, esses conceitos devem servir para a análise da relevância e confiabilidade da informação financeira, que, por consequência, permitirá verificar a utilidade dessa informação. Não foram explicitados todos os conceitos. Dois deles ainda serão abordados no tópico que trata das demonstrações financeiras: o princípio da entidade e da competência.

### **1.3.2.2 Política contábil: normas e normatizadores**

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999: 156), “a política contábil é o conjunto de padrões, interpretações, regras e regulamentos” usados pelas organizações “no processo de divulgação de informações financeiras”. Para os autores, mesmo com a grande variedade de modelos

existentes entre países e dentro de cada país, existem pelo menos quatro possíveis sistemas básicos de políticas contábeis em funcionamento no mundo: regulamentação pelo governo (legislação), por órgãos governamentais (regulamentos infralegais), por organismos privados e pelas empresas. Sendo o primeiro um sistema vertical de cima para baixo e o último de baixo para cima, enquanto os outros dois seriam modelos intermediários. Não são modelos estanques. Os enfoques político e técnico se complementam (Hendriksen e Van Breda, 1999), principalmente quando a política contábil é bem gerenciada, organizando e distribuindo competências entre os participantes dessa gestão.

Aqueles autores apresentam três argumentos a favor e contra a regulamentação governamental da contabilidade. Os pontos favoráveis se referem: 1) às falhas do mercado para oferecer a quantidade socialmente ótima de informação, o que, conseqüentemente, gera assimetria de informação; 2) ao fato da informação contábil ser considerada um bem público, pois seu uso por um usuário não impede que ela seja utilizada por outros; e, 3) à necessidade de comparabilidade e credibilidade da informação. Os fatores contrários se referem: 1) ao fato da regulamentação quase sempre surgir em resposta a uma crise identificável, como a crise de 1929; 2) à captura do organismo regulamentador pelas forças a que se destinava a controlar; e, 3) ao fato da regulamentação ser reativa, e não pró-ativa, de modo que as soluções propostas sejam para problemas do passado. Por fim, os autores alertam que as teorias e pesquisas em contabilidade podem contribuir na formulação do modelo de política contábil, mas apenas como uma entre várias considerações econômicas e sociais.

De modo geral, Lopes de Sá (2010b) trata o movimento normativo da contabilidade com receio. Para Lopes de Sá (2010b: 50) “as normas em contabilidade foram decorrências de alguns princípios empíricos que foram buscados por instituições, por meio de coleta de opiniões de profissionais e de consensos ocorridos nas comissões incumbidas de fixar procedimentos para registrar e demonstrar”. Ele ressalta a vulnerabilidade científica dessas normas e destaca que “a credibilidade das demonstrações contábeis, sem dúvida, depende da credibilidade das normas, mas estas, para sua validade, como verdades, dependem da ciência, das teorias” (Lopes de Sá, 2010b: 52). Ademais, alerta que a debilidade das normas afeta mais a informação para o público e para os órgãos públicos, que para as empresas, pois estas podem criar informações internas conforme suas necessidades gerenciais.

Quanto ao processo de harmonização internacional, Lopes de Sá (2010b) acredita que há pressões para universalizar normas de países anglo-saxões e também critica esse modelo, por não estar, segundo o autor, baseado no método científico. Em outra obra, Lopes de Sá (2010a: 44) aprofunda a crítica ao defender que: “a sujeição cultural a regras anglo-saxônicas

acusadas de estarem a serviço de forças econômicas e de cederem a pressões políticas tirou das ‘normas contábeis’ o caráter de interpretação da ciência para transformá-las em determinações imperativas de natureza empírica”. Por outro lado, diversos autores são favoráveis à harmonização da contabilidade no setor público devido: à necessidade que os entes públicos têm de se financiar com terceiros, à demanda por comparabilidade entre a gestão financeira de diferentes entes públicos, à necessidade de avaliação de risco por parte de instituições internacionais, entre outros argumentos (Jesus, 2008). Trata-se, portanto, de posicionamentos ideológicos que impulsionam tal debate (Brusca e Condor, 2002).

Desde 1977 o processo de harmonização internacional tem sido liderado pela *International Federation of Accountants* (IFAC), organização internacional de profissionais da contabilidade (Jones e Pendlebury, 2000). A missão da IFAC é servir ao interesse público, fortalecendo a profissão contábil por todo o mundo e contribuindo para o desenvolvimento de economias internacionais fortes, por meio do estabelecimento e promoção da aderência a padrões contábeis de alta qualidade. Para viabilizar esse processo de harmonização no setor público, a IFAC instituiu o *Public Sector Committee* (PSC) em 1986, voltado para a preparação e publicação de estudos e relatórios de pesquisa sobre contabilidade pública internacional (Berger, 2009).

Em 2004, o PSC foi renomeado para IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), um conselho independente com o objetivo de elaborar e publicar normas internacionais para setor público, conhecidas por *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS. As vinte primeiras normas publicadas, entre 2000 e 2002, eram basicamente decorrência da importação (convergência) das (às) normas internacionais do setor privado (IFRS – *International Financial Reporting Standards*), com adaptações para demandas específicas do setor público (Berger, 2009). Esta aproximação é criticada por alguns autores devido à falta de cuidado com peculiaridades do setor público (Jesus, 2008). Entre 2004 e 2006 foram publicadas quatro normas sem IFRS correspondente: IPSAS 21 – Impairment de ativos que não geram fluxos de caixa; IPSAS 22 – Evidenciação de informação financeiras sobre o Governo Geral (Administrações Públicas); IPSAS 23 – Receitas decorrentes de transações sem troca (impostos e transferências); e, IPSAS 24 – Apresentação de informações orçamentárias em demonstrações financeiras. Conforme o Manual de Pronunciamentos do IPSASB de 2010 (IFAC, 2010), existem 31 normas internacionais vigentes atualmente. As últimas sete normas foram publicadas entre 2008 e 2010, assim como as primeiras 20 IPSAS, também possuem IFRS correspondente (Berger, 2009).

Chan (2008) ensina que as IPSAS representam uma versão internacional de padrões nacionais, uma versão governamental de padrões do setor privado e uma versão profissional de leis e regulamentos. Em um sentido semelhante ao de Lopes de Sá (2010a e 2010b), Chan (2008) trata o processo de convergência às normas internacionais, em especial às IPSAS, com certa prudência. Ao analisar aspectos conceituais e institucionais relacionados a essa convergência, o autor levanta algumas limitações das IPSAS. Quanto aos aspectos conceituais, Chan (2008) explica que: as normas negligenciaram a capacidade do sistema e a *accountability* interna; as normas foram elaboradas antes do consenso sobre uma estrutura conceitual; as normas iniciaram como modificações de IFRS; houve uma postura ambígua sobre o regime contábil; e, os relatórios financeiros foram considerados em um alto nível de agregação. Quanto aos aspectos institucionais, o mesmo autor destaca a pretensão das IPSAS em: transcender as jurisdições nacionais, não levando em consideração a diversidade de sistemas políticos e econômicos, além da tradição cultural e legal; elevar a autoridade profissional sobre a autoridade governamental; e, esperar que o modelo anglo-americano de contabilidade governamental tenha uma aceitação global. Assim, considerando as ressalvas feitas por Lopes de Sá (2010a e 2010b) e por Chan (2008), vale destacar o alerta feito por Iudicibus (2004): “É preciso menos política de classe e mais trabalho de pesquisa”. A contabilidade, representada tanto pelos profissionais quanto por associações profissionais, deve estar mais preocupada em ser ciência do que ter autoridade normativa.

### **1.3.2.3 Demonstrações financeiras**

As demonstrações financeiras representam a embalagem do produto do sistema contábil, que é a informação financeira. E como toda embalagem, elas podem ser mensuradas em termos de tamanho (abrangência), variedade (tipos), forma (estrutura) e visual (apresentação). Além disso, o produto contido nessa embalagem também pode ser analisado em termos quantitativos e qualitativos (metodologia).

Quanto à abrangência da demonstração, Jones e Pendlebury (2000) destacam as unidades de evidenciação (entidades informativas) conforme os seguintes critérios (teorias): propriedade dos recursos (ente econômico), entidade (ente jurídico), fundos (finalidade dos recursos), controle dos recursos (programas e departamentos). No critério da propriedade dos recursos a unidade de evidenciação é a organização no modo como os proprietários querem visualizar e entender, de tal modo que as demonstrações financeiras estejam voltadas para acionistas. Já no critério da entidade, a organização é diferenciada dos grupos de indivíduos

que se relacionam com ela, ampliando o uso das demonstrações financeiras para diversos usuários: acionistas, credores, empregados, fornecedores, analistas, governo e público em geral. O critério do fundo está relacionado a uma atividade ou objetivo específico ou geral da organização, sendo assim, as demonstrações financeiras da organização seria a soma dos fundos (no caso de existirem mais de um) ou mesmo de um único fundo. Essa perspectiva dá maior flexibilidade na definição da unidade de evidenciação. Por fim, o critério do controle de recursos trata a organização em termos de vários centros de responsabilidade, controlados por um gestor, que, por sua vez, é o responsável pelo desempenho dessa unidade. Essa vertente facilita tanto a prestação de contas, como também o controle de desempenho do controlador de recursos, por meio de demonstrações financeiras específicas. O critério de evidenciação é uma escolha da organização sobre qual ênfase quer para análises de informações contábeis.

O principal tema de reforma sobre as demonstrações financeiras é a adoção do regime de competência no reconhecimento de receitas e despesas. Isso significa que as transações financeiras só devem ser reconhecidas no momento da ocorrência de seu fato gerador, ou seja, o momento de transferência de produtos ou da prestação de serviços (Iudícibus, 2004). Além desses termos (receitas e despesas), há os conceitos de recebimento e pagamento, que registram as movimentações de caixa, e os conceitos de ganhos e perdas, que, apesar de afetarem o resultado econômico, não são receitas e despesas decorrentes da atividade operacional da organização (Iudícibus, 2004). Entretanto, no setor público, os conceitos de receita e despesa estão associados ao orçamento e muitas vezes incorporados na legislação sob a lógica de recebimentos e pagamentos. Em razão dos aspectos históricos, institucionais e legais, essa terminologia permanece em muitos sistemas de gestão das finanças públicas. Cabe ressaltar que essa é a estrutura conceitual na língua portuguesa do Brasil, podendo ter variações dentro da própria língua portuguesa, como também em outros idiomas.

A adoção do regime de competência afeta não só o conteúdo, mas também o processo de elaboração e a forma das demonstrações financeiras. O regime de competência está associado ao reconhecimento de todos os ativos e passivos, o que exige a adoção do método das partidas dobradas, que garante o controle de fluxos e estoques a partir de registros de débitos e créditos associados por meio de contrapartidas. Além disso, enquanto no regime de caixa a principal demonstração financeira é a demonstração dos fluxos de caixa (Das, 2008), no regime de competência acrescenta-se a demonstração da situação financeira (balanço patrimonial), a demonstração dos resultados financeiros (ou econômicos) e a demonstração das mutações do patrimônio líquido. Essas últimas com uma forte vertente de controle sobre o patrimônio (estoque: ativos e passivos; fluxo: receitas e despesas). O IPSASB recomenda a

adoção dessas quatro demonstrações quando o regime adotado é o de competência (Berger, 2009). A quantidade de demonstrações já representa um dos principais argumentos para a adoção do regime de competência: maior quantidade de informação. A ênfase do debate sobre os regimes contábeis está nos pontos favoráveis e contrários em cada um deles.

Muitos autores apresentam, além dos regimes de caixa e de competência, regimes intermediários: caixa modificado e competência modificado (Montesinos e Vela, 2000; Das, 2008; Hoek, 2005). A concepção sobre o nível de modificação em relação ao regime original (caixa ou competência) pode variar de um autor para outro. Das (2008) ensina que o regime de caixa modificado registra as transações no momento em que ocorrem os pagamentos e recebimentos, porém, após o final do ano, os livros contábeis permanecem abertos por um curto período, geralmente um mês, para registros de pagamentos e recebimentos referentes ao exercício anterior. Para Montesinos e Vela (2000), o regime de caixa modificado implica no reconhecimento de receitas e despesas no momento em que ocorrem as decisões administrativas que lhes estão associadas. Quanto ao regime de competência modificado, segundo Das (2008), registram-se todos os ativos e passivos, porém, com limitações na mensuração de ativos permanentes, em especial no que se refere à depreciação. Montesinos e Vela (2000) acrescentam as limitações também no reconhecimento de transferências e subsídios governamentais, que ocorre no momento em que são recebidos, e não quando ocorrem os fatos geradores. O Quadro 1.6 traz algumas diferenciações em termos de reconhecimento de ativos e passivos, conforme o regime contábil adotado.

**Quadro 1.6 – Níveis de reconhecimento de ativos e passivos conforme regime contábil**

<b>Regime contábil</b>	<b>Ativos</b>	<b>Passivos</b>
Caixa modificado	Ativos monetários <i>Caixa e seus equivalentes, empréstimos concedidos e investimentos do ano.</i>	Passivos monetários <i>Empréstimos obtidos, a pagar no ano</i>
Competência modificado	Ativos financeiros <i>Ativos monetários + Devedores</i>	Passivos financeiros <i>Empréstimos obtidos + Credores</i>
Competência (setor público)	Ativos financeiros + Maior parte dos ativos fixos tangíveis + (alguns ativos intangíveis)	Passivos financeiros + Maior parte das provisões
Competência (setor privado)	Ativos financeiros + Todos os ativos fixos tangíveis e intangíveis	Passivos financeiros + Todas as provisões

Fonte: Adaptado de Lande (2006).

Voltando ao debate sobre os dois extremos metodológicos de reconhecimentos de receitas e despesas, caixa e competência, Das (2008) apresenta alguns pontos favoráveis ao regime de competência e contra-argumenta alguns problemas identificados nesse debate. Para justificar a superioridade do regime de competência sobre o de caixa, o autor leva em consideração que o primeiro produz informações sobre ativos e passivos, o que permite tanto

uma gestão patrimonial melhor quanto uma gestão financeira mais sustentável e de acordo com o princípio da equidade intergeracional. Outros pontos destacados pelo autor são: melhoria da tomada de decisão sobre investimentos, conhecimento dos custos totais dos serviços prestados e maior capacidade de monitoramento do desempenho governamental. O autor contrapõe os principais problemas identificados para a adoção do regime de competência. Apesar da visão de curto prazo dos políticos, em vista do interesse eleitoral, ele acredita que o regime de competência melhoraria a capacidade decisória e, portanto, aumentaria a eficácia governamental e o desempenho eleitoral dos políticos. O autor rebate críticas sobre a possibilidade do regime de competência enfraquecer o controle sobre o gasto público e o processo de auditoria e de reduzir a comparabilidade temporal e espacial da informação financeira, bem como as críticas sobre os altos custos da implementação do regime de competência. Entretanto, Marty *et al.* (2006), apesar de serem favoráveis à migração para competência, ressaltam que trata-se de uma reforma complexa e de alto custo, que requer um contexto político favorável e uma estratégia de implementação apropriada.

Blöndal (2003: 45) levanta quatro aspectos relacionados à adoção do regime de competência para a contabilidade pública:

- 1) O governo tem ativos e passivos que não existem no setor privado: *heritage assets* (ativos culturais e naturais: prédios históricos, museus, galerias, sítios arqueológicos), ativos militares e de infraestrutura e ativos e passivos previdenciários.
- 2) É necessário escolher qual o método de avaliação: custo histórico, histórico corrigido ou corrente.
- 3) Definição de qual organismo deverá configurar os padrões contábeis, tendo em vista o aumento na quantidade de julgamentos em decorrência do regime de competência.
- 4) Problemas de implementação do regime de competência: mudança cultural, capacitação de pessoal, soluções de tecnologia da informação.

Assim como Blöndal (2003), Marty *et al.* (2006) também destacam as peculiaridades para a avaliação contábil dos bens públicos puros, em vista da lógica econômica não ser plenamente aplicável a eles. Os autores identificam essa questão como uma das principais limitações da adoção integral do regime de competência.

Quanto aos *heritage assets*, Blöndal (2003) defende que eles não têm efeitos materiais na situação financeira dos países. Também argumenta que há aspectos emocionais nos argumentos para o reconhecimento desses ativos. E, por fim, justifica sua visão contrária ao reconhecimento desses ativos com a seguinte argumentação: a) são ativos com ciclos de vida longos (centenas de anos) e geralmente aumentam de valor ao longo do tempo; b) os custos de aquisição geralmente são desconhecidos; c) a aquisição de alguns ativos pode ter ocorrido em

situações incomuns, como, por exemplo, em guerras; d) geralmente esses ativos não são negociáveis no mercado; e) por natureza, eles não têm valor de reposição.

Em relação aos ativos militares, aquele autor explica que há dois tipos de ativos militares: os de propósito geral (p.ex.: veículos que não são de combate) e os de propósito militar ou de combate. Os últimos têm como característica a propensão à destruição prematura. Segundo o autor esse é um bom motivo para não capitalizá-los e depreciá-los. Entretanto, atualmente muitos países da OCDE não têm diferenciado os dois tipos, de tal modo que toda propriedade, terreno ou equipamento militar deva ser capitalizado e depreciado. Isso reduz o esforço na definição de ativos que têm propósito geral e militar.

Ainda segundo Blöndal (2003), os dois principais ativos de infra-estrutura estão relacionados a transporte e comunicação. O autor aponta alguns aspectos relacionados ao reconhecimento e mensuração desses ativos: a) vida útil extremamente longa; b) altos custos de manutenção; c) dificuldade em estimar os custos de aquisição original desses ativos; d) a escolha entre um método de avaliação e outro têm um alto impacto no valor desses ativos.

Por fim, o autor destaca a complexidade no tratamento e na contabilização das finanças previdenciárias. Ele ensina que existem duas escolas sobre o assunto: a daqueles que defendem o reconhecimento de um passivo para o governo e a escola daqueles que são contrários a essa ideia. Segundo Blöndal (2003), a última corrente é a predominante nos países membros da OCDE, por diversas razões, dentre elas, o fato dos programas previdenciários não serem transações de trocas contratuais, de modo que os futuros beneficiários não possam reclamar caso o governo reduza o nível de transferência de renda para essa camada populacional. Com o envelhecimento populacional, muitas reformas acabam por alterar a situação previdenciária do passado como forma de garantir a sustentabilidade financeira desse tipo de programa governamental. O consenso que existe entre as duas escolas é que é necessário que o governo elabore informações complementares sobre as finanças de longo prazo dos programas de previdência social, que pode estar ou não em notas explicativas às demonstrações financeiras.

Os principais aspectos apresentados sobre a adoção do regime de competência trataram de ativos, passivos e despesas. Porém, vale ressaltar o impacto dessa mudança no reconhecimento e mensuração de receitas, principalmente aquelas específicas do setor público, decorrentes de impostos e transferências, comumente conhecidas como receitas de transações sem troca (receitas derivadas do poder de tributar e sem contrapartida de despesa). O principal aspecto relacionado é a dificuldade de identificação do fato gerador desse tipo de receita. Em muitos países essas receitas só são reconhecidas no momento da arrecadação

(Jones e Pendlebury, 2000). A IPSAS 23 estabelece o reconhecimento das receitas de impostos e transferência no regime de competência, consequentemente, gerando o registro de um ativo, um crédito da entidade pública perante outra entidade (IFAC, 2010). A norma internacional direciona a discussão do reconhecimento ou não do crédito ao critério de controle do ativo por parte da entidade que pretende evidenciá-lo. Em relação à mensuração da receita e do respectivo ativo, a norma internacional (IPSAS 23, §. 68) sugere a utilização de modelos estatísticos quando o momento do evento tributável for diferente do momento da arrecadação do imposto. Além disso, explica que outros fatores devem ser levados em consideração. Na opinião de Nascimento (2008: 614), “as estimativas de determinadas receitas representam um grande problema do regime de competência integral, pois elas trazem diversas incertezas para a contabilidade governamental”.

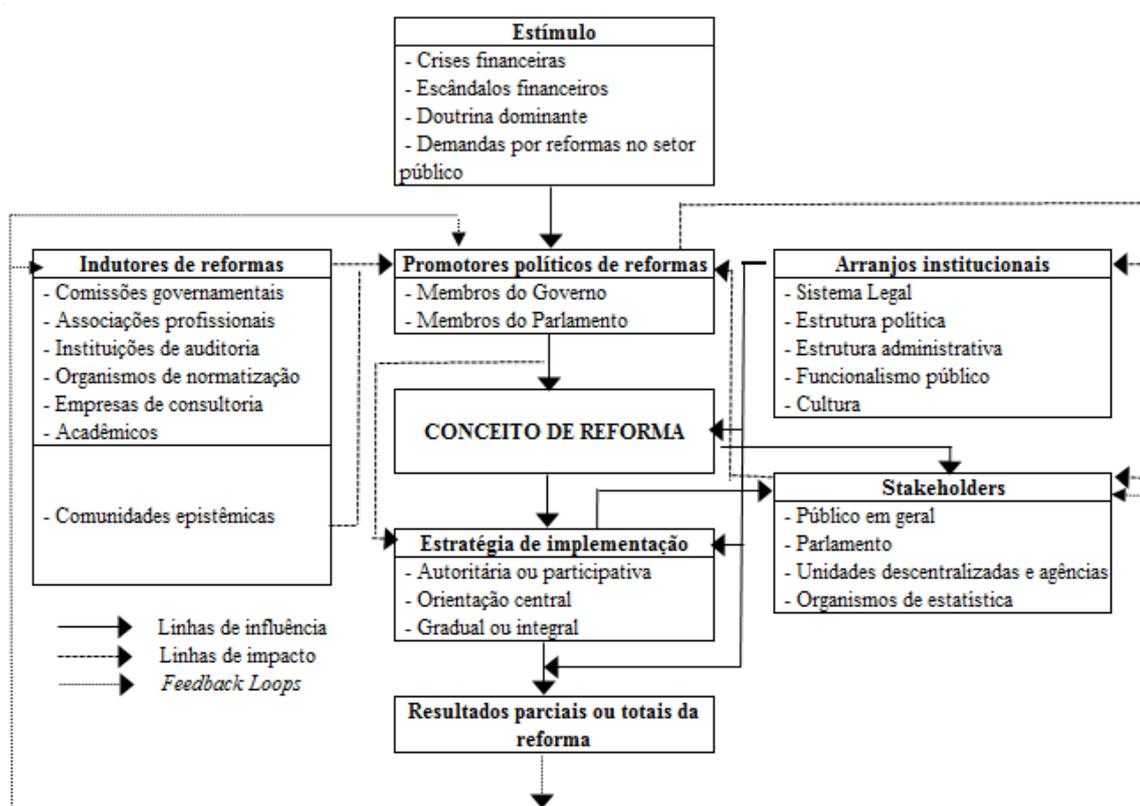
A norma americana para entes subnacionais (GASB Statement nº 33 - GASB, 1998), elaborada pelo *Governmental Accounting Standards Board*, separa as receitas de transações sem troca em quatro grupos: 1) receitas de impostos sobre transações em que há troca (impostos sobre a renda, sobre vendas ou serviços); 2) receitas de impostos sobre transações sem troca (impostos sobre patrimônio – imóveis e veículos – e multas); 3) transferências intergovernamentais vinculadas a um objetivo ou período de tempo; 4) transferências não vinculadas, tais como doações e subvenções. Ruppel (2010) explica que esses quatro grupos podem ser reconhecidos pelo regime de competência e pelo de competência modificada.

Por fim, vale destacar a opinião de Blöndal (2003), que defende que o regime de competência não é a solução de todos os problemas na busca por melhor desempenho no setor público. Trata-se de uma ferramenta para produzir informações melhores sobre os custos governamentais, que deve ser disponibilizada em um contexto político, administrativo e profissional que viabilize a sua utilidade. Nesse sentido, Chan (2006) demonstra preocupação com a importância exagerada direcionada para adoção do regime de competência em detrimento de possíveis riscos de integridade da informação financeira, principalmente em países em desenvolvimento, onde algumas reformas decorrem de mimetismos. Lande (2006) utiliza a teoria institucional, em especial a que trata da inovação organizacional a partir de processos isomórficos, elaborada por DiMaggio e Powell (1991b), para argumentar que algumas reformas para a adoção do regime de competência buscam legitimidade por meio de isomorfismo coercivo (decorrente da autoridade de leis), normativo (em razão de pressões da profissão contábil) e mimético (por imitação de modelos de referência, *benchmarkings*).

### 1.3.2.4 Processos das reformas na contabilidade pública

Os principais estudos relevantes das últimas três décadas sobre reformas na contabilidade pública têm sido realizados no âmbito rede de estudos CIGAR – *Comparative International Government Accounting Research*, guiados principalmente pelo Modelo Contingencial de inovação em contabilidade governamental elaborado pelo professor alemão Klaus Lüder (Chan, 2002a; Jorge, 2003). O estudo de Lüder (1992) apresenta um modelo que possui quatro módulos: 1) estímulo; 2) variáveis estruturais sociais sobre usuários da informação; 3) variáveis estruturais descrevendo o sistema político-administrativo; e, 4) barreiras à implementação. Segundo Lüder (2002; Lüder e Jones, 2003), o nível informativo do sistema contábil a ser introduzido depende da combinação de condições favoráveis e desfavoráveis nesses quatro módulos. Considerando as limitações analíticas, o próprio autor do modelo elaborou revisões que resultaram no Modelo FMR – *Financial Management Reform Process Model*, no qual os componentes são: estímulo, indutores da reforma, promotores políticos da reforma, ordenamentos institucionais, *stakeholders*, conceito da reforma, estratégia de implementação e resultado parcial ou final da reforma.

Figura 1.6 – Modelo de Processo de Reforma da Gestão Financeira



Fonte: Lüder (2002).

Os modelos elaborados por Lüder destacam características contextuais como forte influenciadoras do direcionamento das reformas. Contextos institucional, legal, político, organizacional, profissional, cultural, todos afetam de alguma maneira tanto a idealização quanto os resultados das reformas. Além dessas variáveis contextuais, Lüder também apresenta variáveis comportamentais, relacionadas aos indutores, promotores políticos e *stakeholders* das reformas, e instrumentais, que trata do conceito e da estratégia de implementação (Jesus, 2008). Trata-se de um modelo de análise completo, que permite diagnosticar modelos e reformas de gestão das finanças públicas. Porém, há algumas limitações analíticas em vista do modelo ser essencialmente para análise descritiva e em razão da complexidade decorrente da quantidade de variáveis e da diversidade de áreas de conhecimento envolvidas (contabilidade, economia, ciência política, direito, administração). Diante dessa quantidade de variáveis, muitas delas de caráter qualitativo, estudos correlacionais e estatísticos são inviáveis em alguns casos. O modelo está mais voltado para explicar os contextos das reformas e pouco para esclarecer o conteúdo (Jorge, 2003 e 2005).

Apesar de limitado por sua própria natureza, o Modelo FMR permite compreender como os países realizaram suas reformas na contabilidade pública e, sabendo de casos de sucesso, *benchmarkings*, é possível realizar estudos de caso para compreender pelo menos o devido processo de reforma e estabelecer as etapas e os requisitos para elaborar uma estratégia de reforma em moldes semelhantes, considerando os diversos contextos que diferenciam países e outros tipos de entes públicos.

### **1.3.3 Reformas e Auditoria Governamental**

Em termos gerais, a auditoria é uma ferramenta que dá credibilidade às informações sobre a gestão e *feedback* sobre seus resultados. Essa fase final do ciclo de gestão é a etapa dentro do processo administrativo chamada de *controle*. O controle das finanças públicas tem uma aceção mais ampla do que a auditoria. Ele pode ser realizado pela mídia, por organizações sociais, por instituições internacionais, assim como por uma órgãos internos (auditoria interna) e externos (auditoria independente). A maior parte da literatura sobre a relação entre reforma na administração pública e controle trata da evolução das técnicas de auditoria realizadas por Entidades de Fiscalização Superior (EFS), em especial da adoção da auditoria de desempenho (Barzelay, 2002; Gomes, 2002; Azuma, 2005; Pollitt *et al.*, 2008). A partir da revisão teórica desse tema é possível conhecer a evolução de conceitos, objetivos, instituições e normas relacionados à auditoria pública.

### 1.3.3.1 Conceitos, tipos e objetivos

Preliminarmente, é importante delimitar o tipo de auditoria que está sendo abordada neste tópico. A auditoria pode ser pública ou privada, assim como pode ser interna ou independente. A ênfase deste trabalho está na auditoria pública e independente. Para distinguir a auditoria realizada no exercício do controle externo da gestão pública daquela auditoria independente realizada no setor privado, a instituição britânica CIPFA (*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*) realizou um estudo que conclui que a auditoria pública é caracterizada: pela maior independência dos auditores em relação às organizações que eles auditam; o papel mais amplo dos auditores e um escopo mais estendido de auditoria; e, por relatos mais abrangentes aos interessados (Summa, 2008). Quanto à diferença entre a auditoria interna e independente, a principal está no “posicionamento do órgão de controle relativamente à organização controlada” (Tavares, 2004: 429). A auditoria interna é realizada por servidores do próprio órgão ou entidade, com algum nível de hierarquia (e menos independência, portanto) e com objetivos de auxiliar a administração (Edds, 1981). A auditoria independente no setor público é realizada por auditor vinculado a um organismo com autonomia administrativa, financeira e política em relação ao órgão auditado. A opção por tratar somente da auditoria independente se deve a tal ênfase na literatura sobre reforma em auditoria pública (Azuma, 2005; Barzelay, 2002; Gomes, 2002; Pollitt *et al.*, 2008).

Historicamente, a auditoria está relacionada à verificação de livros, documentos e demonstrações contábeis, sendo definida como: “um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados” (Boynton *et al.*, 2002: 31). Esse tipo de auditoria é comumente denominado de auditoria de demonstrações contábeis ou auditoria contábil ou financeira. Essas denominações seriam espécie do gênero auditoria tradicional, de conformidade (*compliance*) ou de regularidade (algumas vezes nomeadas por auditoria financeira, o que gera certa confusão entre gênero e espécie), no qual as auditorias de demonstrações contábeis se somam às auditorias que verificam a conformidade das atividades administrativas com condições, regras, regulamentos e legislação a elas aplicáveis (Boynton *et al.*, 2002). Essa é a interpretação das Declaração de Lima (ISSAI 1, capítulo I, seção 4) e da ISSAI 100 (artigo 39), ambas publicadas pela INTOSAI, organização internacional que aglomera as EFS (a instituição e suas publicações serão explicadas na seção seguinte).

Então, para fins conceituais, a auditoria tradicional (de conformidade) pode ser separada em auditoria de conformidade contábil e de conformidade normativa (ou legal). As características são as mesmas: verificar e atestar a conformidade entre um fato observado em relação a um padrão, uma referência, um critério, que no caso da auditoria contábil são as normas contábeis vigentes e no caso da auditoria de conformidade normativa são as normas sobre contratações, compras, gestão, organização, entre outros aspectos administrativos passíveis de elaboração de políticas, regras, leis, etc. Considerando o ensinamento de Gomes (2002: 41), que relata que “o critério é a base de todos os julgamentos”, a principal diferença entre a conformidade contábil e normativa é o critério.

Há séculos a auditoria tradicional vem sendo realizada pelas EFS ao redor do mundo. Como inovação e objeto de reforma no setor público de diversos países, nas últimas décadas muitas EFS passaram a adotar auditoria de desempenho, que objetiva a verificação do desempenho das operações das organizações, programas e atividades públicas sob critérios de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade (Barzelay, 2002; Summa, 2008). Contudo, cabe ressaltar que desempenho e conformidade são complementares. Conforme Gomes (2002: 37) explica, “não há registro de EFS que tenha abandonado a visão mais tradicional de guardião da gestão pública por meio de verificações da conformidade e legalidade dos atos de quem lida com o dinheiro, bem ou valor público”. A Figura 1.7 apresenta um breve resumo dos papéis que o auditor pode desempenhar nas perspectivas do desempenho e da conformidade.

**Figura 1.7 – Possíveis papéis de um auditor**

Base profissional em direito		Base profissional em contabilidade		
<b>Como juiz/magistrado</b>				<b>Como contador</b>
Proferir julgamentos e decisões	De acordo com a lei	<b>Auditoria de Conformidade</b>	De acordo com as regras e com regulamentos	Produzir relatórios para ampliar a responsabilidade e transparência
Criar novos conhecimentos; das novas informações	Verdade científica, explicação	<b>Auditoria de desempenho</b>	Qualquer coisa que faça o cliente melhorar	Oferecer ajuda e conselhos aos entes públicos; sugerir melhorias
<b>Como pesquisador/cientista</b>				<b>Como um consultor administrativo</b>
Base profissional em economia e ciências sociais		Base profissional em administração e em economia		

Fonte: Pollitt *et al.* (2008: 164 e 306) e Gomes (2002: 54).

Segundo Gomes (2002) existem várias abordagens com relação à adequada estratégia organizacional e ao melhor modelo de controle da burocracia estatal por parte das EFS. Tanto no âmbito teórico quanto no prático, há consenso quanto a necessidade das duas vertentes de auditoria, assim como também há disputa por recursos (humanos, financeiros, institucionais e tecnológicos) entre elas.

A auditoria de conformidade contábil ou de demonstrações contábeis é necessária para aumentar a utilidade das informações financeiras produzidas pela contabilidade, tendo em vista seu potencial para incrementar a credibilidade dessas informações. Boynton *et al.* (2002) apresentam quatro condições que justificam a necessidade desse tipo de auditoria: a) conflito de interesses entre usuários e produtores da informação financeira, de modo que os primeiros querem informações sem viés, enquanto os últimos querem apresentar informações positivas sobre a administração; b) gravidade das consequências econômicas e sociais decorrentes de decisões tomadas a partir de informações publicadas em demonstrações contábeis; c) complexidade das técnicas contábeis empregadas e o conseqüente risco de que as demonstrações contenham distorções e erros não intencionais; e, d) difícil acesso de usuários da informação à contabilidade da entidade, em razão da distância, do tempo e do custo.

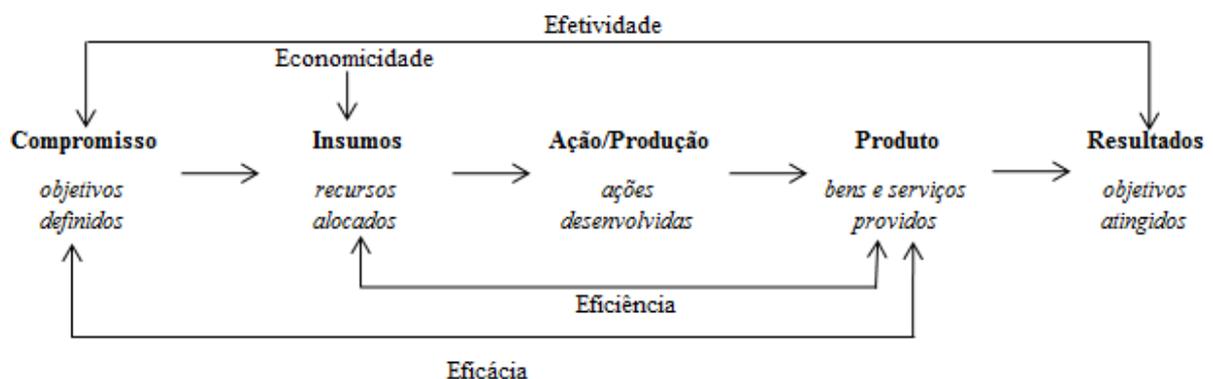
A auditoria de conformidade normativa ou legal tem uma importância maior no setor público, em vista do papel que a lei tem no relacionamento entre os poderes legislativo e executivo, principalmente em países com um ordenamento jurídico específico para reger compras, contratações, concursos, orçamento, contabilidade, obras, regulação e serviços públicos. Essas normas podem ser impositivas e restritivas, ou seja, podem tanto dizer o que deve ser feito quanto o que não deve ser feito. Assim, as EFS têm um papel fundamental em verificar regularmente que essas normas sejam cumpridas, dando maior *accountability* e transparência à gestão pública (Dye, 1998). Esporadicamente, o eventual descumprimento delas pode ser apreciado por Ministério Público e Poder Judiciário, ou até mesmo por meio do controle político exercido pelo Poder Legislativo. Porém, as EFS têm competência para apreciá-las com regularidade, criando um ambiente de controle no qual os gestores públicos têm a expectativa de que estão sendo controlados. O objetivo em si não é a identificação de fraudes ou o combate à corrupção, mas a auditoria de conformidade legal realizada regularmente cria um ambiente de controle pouco favorável a esse tipo de práticas ilícitas. Mesmo em um ambiente voltado para o desempenho, é preciso manter controle sobre *inputs* e processos. Nesse sentido Costa (2006: 202) defende que “a transparência do processo de prestação de contas e o acréscimo de fiabilidade propiciado pela auditoria são elementos

indispensáveis do novo modelo de gestão”. Assim, não basta ter bons resultados com procedimentos incorretos: os fins não justificam esses meios.

Por fim, a auditoria de desempenho é o principal objeto de estudo sobre a relação entre reformas administrativas e auditoria. Desde sua definição ela já é uma técnica polêmica. Alguns autores rejeitam a auditoria operacional como sendo um tipo de auditoria (Power, 1999), em vista de seu objetivo e suas características estarem intimamente relacionadas à técnica de avaliação, tendo, portanto, alta carga de julgamento (Barzelay, 2002). Entretanto, com sua institucionalização e utilização reiterada pelas EFS, cada vez mais ela tem sido reconhecida como tipo e conceito próprios de auditoria (Summa, 2008). Um ponto favorável à adoção do termo auditoria operacional se refere à etapa de obtenção de informações para análise. As avaliações realizadas por analistas, em geral, são efetuadas a partir de informações públicas e de fácil acesso. Nas auditorias operacionais os auditores têm prerrogativas para acessar qualquer estabelecimento, documento ou sistema da administração pública, o que lhes dá um nível de análise mais aprofundado e confiável.

Um dos aspectos que tornam a auditoria operacional uma técnica mais conhecida e utilizada no setor público (Pollitt e Summa, 2008) se refere à dificuldade de quantificar ou mensurar a produção de organismos públicos em termos monetários (Summa, 2008: 52). No setor privado os resultados operacionais estão expressos em termos monetários e são evidenciados nas demonstrações financeiras. No setor público, não é assim. A identificação dos resultados operacionais de governos e entes governamentais é mais complexo e de difícil apuração. Assim, justifica-se considerar a obtenção e análise desses resultados e de seus respectivos indicadores mais como um processo de auditoria, do que uma simples avaliação.

**Figura 1.8 – Diagrama de insumo-produto**



Fonte: TCU (2010a: 11).

Segundo a INTOSAI (TCU, 2010a; ISSAI 3000), a auditoria operacional (de desempenho) é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. A Figura 1.8 elucida as dimensões de auditoria de desempenho. Cabe destacar ainda o alerta realizado por Gomes (2002) sobre os dois níveis de profundidade analítica da auditoria de desempenho. Um mais técnico, restrito à análise do desempenho governamental conforme as políticas e metas estabelecidas, sem, contudo, questionar a definição dessas políticas e metas. E outro com julgamentos sobre o mérito ou conteúdo de políticas públicas. Essa variação depende da estratégia e do posicionamento institucional da EFS de cada país.

### **1.3.3.2 Instituições e normas**

As EFS variam internacionalmente em termos institucionais, porém, podem estar bastante harmonizadas do ponto de vista das normas e procedimentos técnicos de auditoria.

Essas entidades fazem parte de um amplo sistema de controle, em particular do subsistema de controle externo. Dentro desse subsistema há uma divisão institucional e funcional, onde o Poder Legislativo responde pelo controle político e financeiro (Motta, 1999), enquanto a EFS (tribunal de contas ou auditoria-geral) responde pelo controle técnico e financeiro. Além desse subsistema, outros controles também pressionam o funcionamento da administração pública, como o controle social, o controle judicial, o controle de organismos internacionais sobre programas financiados por eles e, ainda, o controle interno. Esses controles podem ter objetivos específicos distintos, porém todos visam controlar o funcionamento da administração pública. O total desses controles forma um único “sistema de controle”, que pode estar mais ou menos “articulado, coordenado e harmonizado” (Tavares, 2004: 428). Vale ressaltar o ensinamento de Tavares (1998: 215), que defende que “cada sistema de controle revela o grau de desenvolvimento cultural das sociedades a que corresponde”.

Em geral, “as EFS são organizações com uma base legal, clara e explicitamente, definida quanto aos propósitos e escopo de suas atividades” (Summa, 2008: 53). Porém, do ponto de vista institucional e organizacional, as EFS podem variar em termos estruturais e funcionais, ou seja, quanto à estrutura organizacional e ao funcionamento da EFS. Sobre a estrutura organizacional, a EFS pode ter natureza jurídica administrativa ou judicial, e pode estar vinculada ao Poder Legislativo, Judiciário ou Executivo (Fernandes, 2008; Pascoal,

2008). Tavares (1998) ensina que existem, basicamente, três sistemas de EFS: o de Tribunal de Contas; o de Auditor Geral; e, o misto, Tribunal de Contas/Auditor-Geral. Os primeiros têm origem no modelo francês e tem as seguintes características: suas decisões são colegiadas, possui função jurisdicional e sancionatória, os membros possuem vitaliciedade, há alternância de direção e tendem a privilegiar o controle de legalidade e de regularidade financeira (Tavares, 1998 e 2004; Fernandes, 2008; Lima, 2008; Barros, 2010). Já as Auditorias (ou Controladorias) Gerais têm origem no modelo britânico e tem como características: decisões monocráticas, com recomendações sem caráter coercitivo, os titulares possuem mandatos limitados, função fiscalizadora e tendem a privilegiar o controle da boa gestão financeira (Tavares, 1998; Lima, 2008; Barros, 2010). Por fim, o modelo misto combina características de Tribunais de Contas e Auditorias Gerais. Segundo Tavares (1998: 32), “há exemplos de Tribunais de Contas, com a sua natureza colegial, que não têm poderes jurisdicionais”. O autor cita como exemplo desse último caso o Tribunal de Contas Europeu e os Tribunais de Contas alemão e holandês. Do total de EFS associadas à INTOSAI (que será explicada a seguir), aproximadamente 27% delas tem o formato de Tribunal de Contas, enquanto os outros 73% utilizam o modelo de Auditoria ou Controladoria Geral (Barreto, 2004).

Apesar da superioridade quantitativa do modelo de Auditorias e Controladorias Gerais, alguns autores defendem que o modelo de Tribunal de Contas é mais completo. Para Barros (2010: 6), o modelo de Tribunal de Contas tem uma capacidade de controle maior que o de Auditoria-Geral, em vista do poder judicante e sancionatório. Fernandes (2008) argumenta a adequação do modelo francês em razão da adoção de um Tribunal de Contas no âmbito da União Européia. Porém, Roque Citadini (citado por Pascoal, 2008: 120) explica que essa adoção se deve à influência de Alemanha e França na União Européia, e, por outro lado, também adverte que alguns países da América do Sul têm migrado para o modelo de Auditoria Geral por influência americana.

No sentido mais gerencial, a EFS pode ter optado por uma organização linear, funcional ou linha-staff, e pode ter escolhido critérios distintos de departamentalização: por funções; por serviços ou produtos; geográfica; por clientes; por processos; e/ou, por projetos (Chiavenato, 2004). Já o funcionamento da EFS pode variar quanto: à extensão das competências, ao nível de independência institucional; à forma de tomada de decisão (colegiada ou monocrática); à ênfase no momento de fiscalização (prévia, concomitante e/ou posterior); à ênfase no tipo de fiscalização (de conformidade legal, de conformidade financeira ou de desempenho da gestão).

A maioria das reformas relacionadas à auditoria governamental demandou mudanças institucionais nas EFS, para acrescentar uma nova estrutura e funcionamento. As mais comentadas são as reformas para a auditoria operacional, criando um novo setor ou capacitando os auditores transversalmente nos setores já existentes. Porém, também há casos de reformas para incluir as outras vertentes de auditoria, como no caso francês, em decorrência da nova lei de finanças editada em 2001 (LOLF). Segundo Cretin (2006: 340), “para combinar a atividade de certificação de contas com outras atribuições (regularidade e desempenho), a Corte de Contas francesa decidiu não criar um grupo especializado de auditores, pelo contrário, todos os setores da Corte deveriam contribuir para a auditoria contábil”.

No que se refere aos aspectos normativos, conforme já observado, as EFS têm uma variedade de modos de funcionamento e ênfases de controle. Entretanto, com o forte processo de harmonização internacional das últimas décadas, os princípios, normas e técnicas têm aproximado a forma como as EFS atuam. Esse processo é impulsionado pela INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), que é a instituição internacional que criou um ambiente propício à troca de impressões entre as EFS e hoje já conta com 189 Entidades Fiscalizadoras Superiores (conforme o sítio da INTOSAI). Nos últimos cinco anos, a INTOSAI intensificou os esforços para produzir normas internacionais de auditoria que sejam aplicáveis à diversidade de modelos de sistema de controle externo. A INTOSAI foi fundada como uma organização autônoma, independente e apolítica, financiada com contribuições das EFS membros e com o objetivo principal de promover a troca de ideias e experiências sobre auditoria governamental entre as EFS membros. A INTOSAI desenvolve suas atividades fins principalmente por meio de comitês, grupos de trabalho e forças-tarefa. Os comitês são mais genéricos e permanentes e tratam de assuntos reiterados e relevantes para todos os membros da INTOSAI. Já os grupos de trabalho tratam de temas específicos, resultantes dos temas e resultados dos congressos (INCOSAI) e de interesses de uma EFS ou grupo de EFS. As EFS podem se associar aos grupos de trabalho conforme o interesse. Por fim, as forças-tarefa buscam tratar de temas significativos para muitas EFS, porém por um período de tempo determinado. As EFS inseridas nas forças-tarefa devem representar de forma equilibrada o total de EFS.

A estrutura atual de normas da INTOSAI teve origem em reuniões do Comitê Diretor do PSC (*Professional Standards Committee*), sendo então sacramentada no XIX INCOSAI, no México, em novembro de 2007. O PSC também padronizou todas as normas e diretrizes (*guidelines*) sob a nomenclatura ISSAI (*International Standards of Supreme Audit*

*Institutions*), de tal modo que fosse estabelecido um sistema de numeração, tendo cada documento um “número ISSAI” (INTOSAI, 2007). Esse sistema apresenta uma hierarquia de quatro níveis. Ressalta-se, contudo, que, de forma específica e quase paralela, há também o “número INTOSAI GOV” (Guia para a Boa Governança da INTOSAI), usados para documentos publicados pela INTOSAI voltados para autoridades administrativas (p.ex.: contabilidade e controle interno). No Quadro 1.7 elencam-se as normas internacionais de auditoria, devidamente hierarquizadas.

**Quadro 1.7 – Normas internacionais de auditoria governamental (ISSAIs)**

<p><b>Nível 1 - Princípios Fundamentais</b> ISSAI 1 - A Declaração de Lima</p> <p><b>Nível 2 - Pré-requisitos para o funcionamento das EFS</b> ISSAI 10 - Declaração do México ISSAI 11 - Diretrizes e boas práticas relacionadas à independência das EFS ISSAI 20 - Princípios de Transparência e <i>Accountability</i> ISSAI 30 - Código de Ética ISSAI 40 - Qualidade da auditoria</p> <p><b>Nível 3 - Princípios Fundamentais de Auditoria</b> ISSAI 100 - Princípios básicos ISSAI 200 - Normas gerais ISSAI 300 - Normas de execução ISSAI 400 - Normas de evidenciação</p> <p><b>Nível 4 - Diretrizes de Auditoria</b> ISSAI 1000-1999 - Diretrizes de Auditoria Financeira ISSAI 3000-3999 - Diretrizes de Auditoria de Desempenho ISSAI 4000-4999 - Diretrizes de Auditoria de Conformidade ISSAI 5000-5999 - Diretrizes de Assuntos Específicos</p>
---

Fonte: INTOSAI (2007) adaptado.

As ISSAIs compõem recomendações nos pré-requisitos profissionais, organizacionais e legais, na condução da auditoria e de outras tarefas exercidas pelas EFS. A forma do sistema de numeração pode ser observada no quadro supra. As normas com numeração terminada em zero (por exemplo: 10, 100, 200, 1000, 3000) geralmente são destinadas à normas gerais.

A ISSAI 1, conhecida como Declaração de Lima, é considerada a norma fundamental, a constituição, da organização normativa das EFS no âmbito internacional. A Declaração de Lima foi aprovada em outubro de 1977 no IX INCOSAI (Congresso da INTOSAI) em Lima-Peru. Tal norma traz diretrizes sobre a independência e os poderes das EFS, o relacionamento delas com o parlamento, o governo e administração, os métodos de auditoria e relatórios. Ela representa um marco no processo de inovação e institucionalização do controle externo na perspectiva internacional. A declaração dá grande ênfase à necessidade de independência das

EFS perante outras estruturas do sistema político, recomendando, inclusive, que a fonte do poder de auditoria das EFS deve estar incorporada na Constituição e detalhada na legislação.

No outro extremo da hierarquia normativa constam as diretrizes (*guidelines*) com métodos e técnicas de planejamento, execução e relato a serem observadas em cada um dos tipos de auditoria: financeira (ou de conformidade contábil), de conformidade (normativa) e de desempenho.

### **1.3.3.3 Processos das reformas em auditoria governamental**

Partindo da premissa de que grande parte da reforma da administração pública está relacionada com o modelo input/output (conforme Figura 4 no início deste enquadramento teórico), Pollitt e Summa (2008) relacionam a adoção de auditorias operacionais a esse processo de reforma. Segundo Pollitt (2008a: 95), “a reforma da Administração Pública alterou os contextos em que a auditoria estatal opera”. Isso naturalmente serve como ignição para o processo de reforma na própria auditoria estatal, em termos institucionais, organizacionais, gerenciais e metodológicos. Nesse sentido, Pollitt (2008b) explica que as reformas da administração pública podem afetar ou ser afetadas pelas EFS, e essa interface pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo:

- 1) Reformadores da administração pública podem demandar reformas diretamente nas EFS, alterando suas atribuições, competências, estruturas organizacionais e técnicas;
- 2) A reforma da administração pode acarretar em mudanças nos limites entre setor público e privado, o que alteraria o tamanho do campo de auditoria;
- 3) A reforma da administração pode alterar o padrão de organizações a serem auditadas, p. ex., com a fragmentação de organizações burocráticas em um número maior de unidades governamentais, o que aumentaria o número de contas a serem fiscalizadas;
- 4) A adoção de novas técnicas de administração pode afetar a natureza da função dos auditores;
- 5) A adoção de novas técnicas de administração pode afetar diretamente a auditoria operacional ao gerar novos dados de interesse considerável ao auditor;
- 6) O uso difundido de novas técnicas de administração por todo o resto do setor público poderia levar as EFS a refletirem acerca de suas próprias práticas e, assim, fazer com que elas decidam por se valer de algumas destas técnicas para sua auto-gestão;
- 7) A ênfase crescente nas medições de desempenho, as quais passaram a fazer parte de muitos dos programas de reforma da administração, poderia persuadir as EFS a darem maior atenção à auditoria operacional;
- 8) A ênfase crescente no critério específico da eficiência, efetividade e na qualidade do serviço público poderia levar as EFS a aplicarem estes mesmos critérios na auditoria operacional;

- 9) Relatórios individuais de auditoria operacional poderiam acarretar em mudanças na natureza das reformas da administração;
- 10) O peso cumulativo de uma série de relatórios das EFS poderia influenciar a atmosfera geral do debate sobre um programa de reforma da administração.

Essas últimas duas formas de relacionamento entre reforma administrativa e auditoria originam nas EFS e se disseminam para a administração pública. Assim, as EFS têm não só o papel de verificar eficiência e eficácia de organização, programas e atividades públicas, mas também de disseminar culturas gerenciais e influenciar o processo de reforma da administração pública. Segundo Azuma (2005), nos países desenvolvidos que têm implementado reformas baseadas na *New Public Management* (NPM), as EFS têm exercido um papel importante. Para o autor, as EFS têm se engajado para melhorar a qualidade e ampliar a implementação dos sistemas de mensuração de desempenho e da contabilidade por competência, como forma de garantir a credibilidade dos relatórios de desempenho e das demonstrações financeiras. Sob essa perspectiva, autor defende que os objetivos da NPM e das EFS são os mesmos.

## **CAPÍTULO II – MODELO BRASILEIRO DE GESTÃO DAS FINANÇAS PÚBLICAS**

O objetivo desse capítulo é descrever o modelo brasileiro de gestão das finanças públicas utilizando as categorias de análise do programa PEFA, que contextualiza a GFP nos sistemas econômico, social e político brasileiro e, em seguida, descreve as evoluções do orçamento, da contabilidade e auditoria no governo federal. Devido às normas de gestão das finanças públicas no Brasil terem alta hierarquia no ordenamento jurídico, os modelos de gestão financeira em estados e municípios são muito parecidos em termos institucionais e procedimentais com o governo federal. Não obstante, as descrições expostas aqui não poderão ser diretamente generalizadas para os entes subnacionais do Brasil.

### **2.1 – Ambiente econômico e social**

Apesar de constar entre as 10 maiores economias do mundo, o Brasil ainda é pouco produtivo se for analisada a produção real e sua capacidade (potencial) de produção. O PIB está próximo de dois trilhões de dólares, enquanto a renda *per capita* brasileira é de aproximadamente US\$ 10 mil, bem menor que média dos países desenvolvidos, acima de US\$ 40 mil (dados de 2010 - FMI). Três aspectos são comumente levantados por economistas para justificar essa baixa produtividade: 1) *as altas taxas de juros*, o que dificulta a capacidade de financiamento e investimento das empresas e famílias e, conseqüentemente, a inovação empresarial e tecnológica e a competitividade no mercado globalizado; 2) *a alta carga tributária*, que é pouco equitativa e redistributiva, sendo a matriz tributária complexa e de baixa neutralidade; e, por último, 3) *a baixa qualidade do gasto público*, observada em problemas de priorização política e na baixa eficácia das leis produzidas pelo poder legislativo, na ineficiência e na falta de tempestividade do poder judiciário e nas falhas de concepção, execução e controle de políticas públicas de investimentos, saúde, segurança pública, educação, entre outras.

Com a adoção do Plano Real em 1994, alterou-se a moeda brasileira e estabilizou-se a inflação no país, o ambiente macro-econômico e seu relacionamento com a gestão das finanças públicas foram profundamente afetados (Blöndal *et al*, 2003). Entretanto, não foi só a nova moeda (Real) que controlou a inflação no país, mas também a política monetária e creditícia decorrente da regulação da taxa básica de juros do país: taxa SELIC. Assim, quando a inflação no país começa a aumentar e a desviar da meta do Banco Central do Brasil (BCB),

o Conselho Monetário Nacional (CMN) aumenta a taxa de juros como forma de diminuir a oferta de crédito e, conseqüentemente, reduzir a demanda agregada, os preços e a inflação.

Em termos sociais, o contexto é semelhante. Nas últimas duas décadas a situação melhorou, porém, ainda está muito abaixo do padrão de países desenvolvidos. O Índice de Desenvolvimento Humano do Brasil de 2008 estava inferior a 0,7, bem menor que a média próxima de 0,86 dos países desenvolvidos da OCDE, e até mesmo que países vizinhos da América Latina, p.ex.: Chile (0,783), Argentina (0,775), Uruguai (0,765), México (0,75) e Peru (0,723) (PNUD, 2010). Em termos práticos, essa inferioridade se reflete em problemas graves de acesso a água tratada, energia elétrica e esgoto, bem como na baixa qualidade dos serviços públicos de saúde, educação e segurança pública. Ademais, milhões de brasileiros necessitam de assistência social e não têm abrigo, o que exige uma atuação intensa do governo em programas de combate à miséria e de incentivos habitacionais.

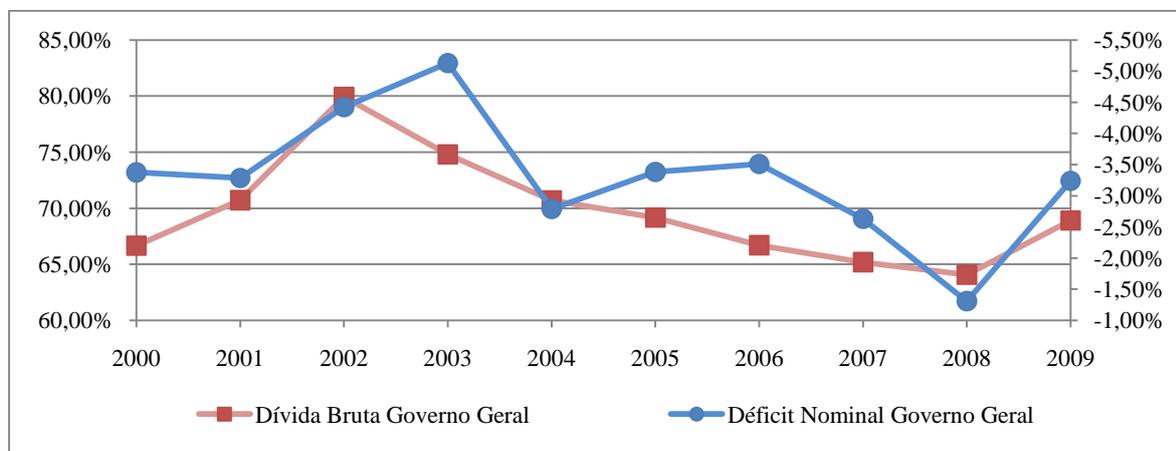
### **2.1.1 – Situação fiscal: carga tributária, gasto público, resultado fiscal e endividamento**

A política fiscal no Brasil tem enorme relevância para o desenvolvimento da economia e da sociedade brasileira. O Banco Mundial (2007) destacou cinco pontos relevantes sobre a ligação entre as circunstâncias fiscais do Brasil e seu crescimento econômico: (I) o orçamento do setor público, com mais de 40% do PIB (inclusive os serviços da dívida), é grande e vem crescendo; (II) contenção de gastos com a seguridade social, especialmente com os benefícios previdenciários (mais de 7% do PIB em 2008), tornou-se um grande desafio; (III) o orçamento é bastante inflexível com alto grau de receitas tributárias vinculadas, contribuições sociais e benefícios; (IV) o crescimento econômico também se beneficiaria do crescimento da fatia do investimento público; e, (V) o orçamento não está bem ligado ao planejamento e execução do gasto público.

No âmbito estratégico, após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal no ano 2000, o Brasil tem obtido bons resultados fiscais, obtendo superávits primários sucessivos no governo geral (federal, estadual, municípios e empresas estatais) e controlando o endividamento principalmente de entes subnacionais. A Figura 2.1 permite verificar a redução dos déficits nominais a partir de 2003 e a redução do endividamento bruto a partir de 2002. Entretanto, essa relativa melhora foi bloqueada pela crise financeira internacional de 2008, quando o déficit nominal e o endividamento bruto voltaram a aumentar. Vale ressaltar que, segundo o Relatório sobre as Contas de Governo da República do TCU (2009b), os bons resultados fiscais obtidos após a LRF decorrem de aumentos na arrecadação e não de controle

sobre as despesas, o que em um cenário de desaceleração econômica com consequente redução no incremento arrecadatório pode afetar a disciplina fiscal do país.

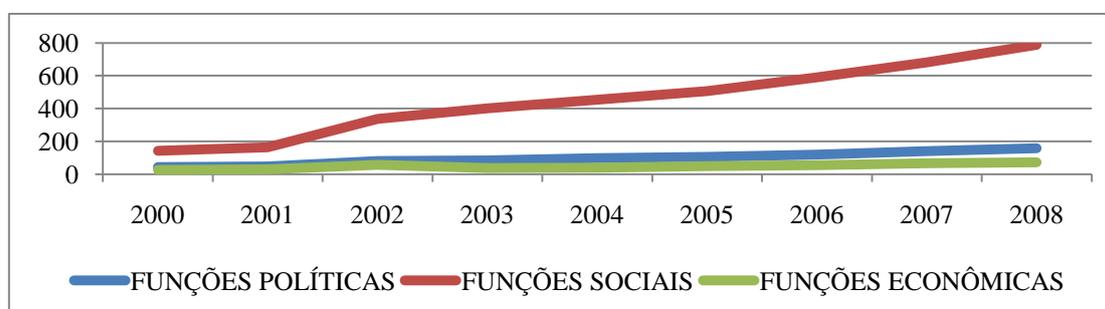
**Figura 2.1 – Evolução fiscal do Brasil (Governo Geral) após a publicação da LRF**



Fonte: FMI.

Pode-se verificar também a partir da Figura 2.1 que se os indicadores fiscais brasileiros forem confrontados com os parâmetros que a União Européia considera como limites entre um país que tenha finanças públicas sólidas ou não, ou seja, dívida bruta inferior a 60% e déficit nominal menor que 3%, podemos concluir que o Brasil atualmente extrapola os dois limites fiscais. Contudo, cabe ressaltar que a crise de 2008 afetou radicalmente a situação fiscal de países de todo o mundo, sendo que, nesse contexto, o Brasil apresenta um panorama fiscal bem melhor que o de países desenvolvidos, que chegaram a déficits nominais superiores a 10%. Essa comparação não torna o risco para a situação fiscal brasileira menor, porém contribui para justificá-lo perante o contexto internacional.

**Figura 2.2 – Evolução do gasto público por funções do Estado brasileiro (em R\$ bilhões)**



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Na Figura 2.2 pode-se observar a evolução da distribuição da despesa pública entre as funções do Estado brasileiro. As funções do Estado na economia e no próprio sistema político

exigem despesas públicas principalmente para estruturas administrativas, o que naturalmente demanda um montante bem menor que as despesas para a função sociais do Estado. O crescimento acentuado das despesas com as funções sociais decorreu principalmente das funções educação e saúde que aumentaram a participação em relação ao total dos gastos públicos federais, respectivamente, de 5% e 9,6% em 2000 para 14,3% e 14% em 2008.

Na primeira década do século XXI o Brasil realizou uma série de ajustes fiscais e orçamentários que permitirão um bom ritmo de desenvolvimentos econômico e social no futuro. Todavia, é necessário transformar esse cenário otimista em resultados reais. A disciplina fiscal e a realocação orçamentária são requisitos para tal desenvolvimento e não indicadores. O passo seguinte é estabilizar essas condições e aumentar a produtividade operacional de bens e serviços tanto públicos quanto privados.

Um estudo recente do Banco Mundial (2011), denominado “Envelhecendo em um Brasil mais Velho”, indica que o Brasil terá grandes desafios na gestão das finanças públicas relacionadas à saúde, à educação e à previdência, devido ao rápido envelhecimento da população até 2050. O relatório informa que até 2020 o Brasil tem a oportunidade de usufruir do chamado “bônus previdenciário”, que ocorre quando a força de trabalho é maior que a população dependente. Principalmente nesse período há uma ótima oportunidade de alcançar os níveis educacionais de países da OCDE, em decorrência da “redução acelerada da população em idade escolar”, o que permitiria incrementos de investimento por aluno. Já em relação à saúde e previdência, as projeções fiscais são alarmantes, com intensos aumentos das despesas nessas áreas. Segundo Lee e Manson (2010), se a oportunidade de investimentos em educação for bem aproveitada, os riscos fiscais da saúde e da previdência serão anulados pelo nível de produtividade propiciado pelos investimentos em capital humano.

## **2.2 – Ambiente político**

Segundo o art. 1º da Constituição Federal brasileira de 1988 (CF/88), a “República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”. Esse dispositivo resume as principais características do sistema político brasileiro.

O federalismo brasileiro é composto pela União, 26 estados, Distrito Federal (DF) e 5.564 municípios. Segundo Bachur (2005), o federalismo pós-constituição de 1988 é mais descentralizado, porém ainda muito centralizador. Ao comparar com os sistemas federativos americano (competitivo) e alemão (cooperativo), o autor destaca que o modelo brasileiro se

aproxima mais do alemão, porém seria um federalismo de quase-cooperação, devido a diversos problemas institucionais. O modelo federativo pressupõe a distribuição de competência administrativas, tributárias e legislativas entre os entes federados (Moraes, 2010). No Brasil, há um certo desequilíbrio entre a distribuição de competências administrativas e tributárias, de tal modo que a CF/88 tenha aumentado as competências administrativas dos municípios sem, contudo, aumentar proporcionalmente sua capacidade tributária para executar suas funções dentro do pacto federativo.

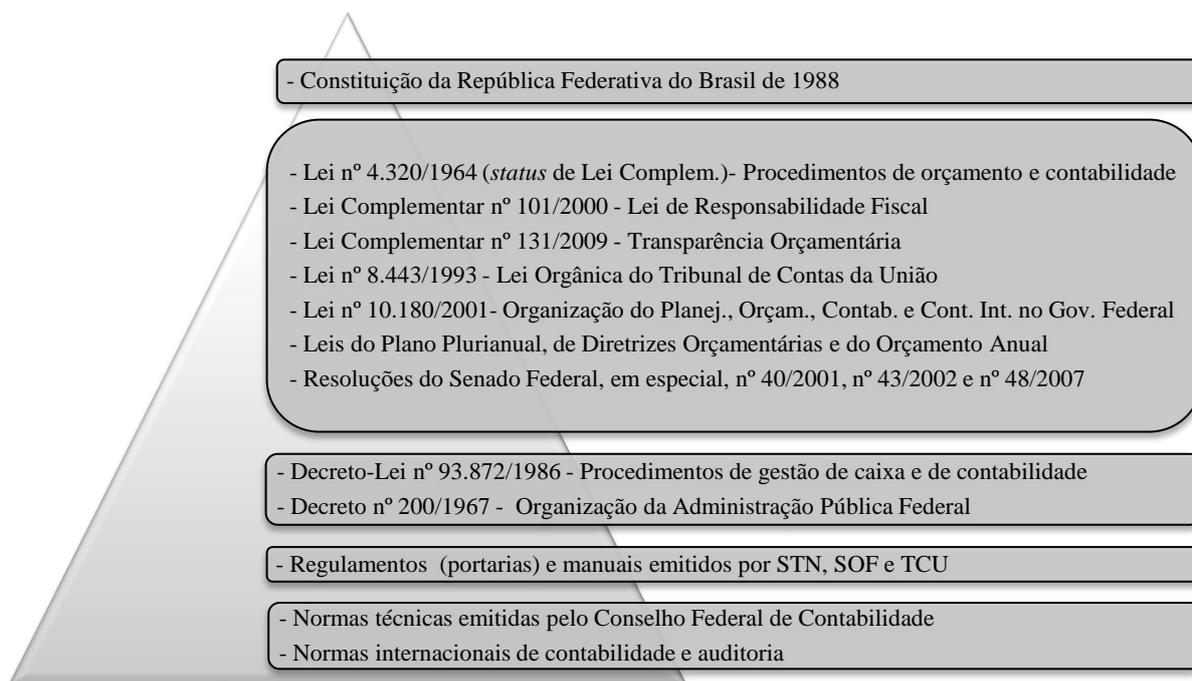
Alguns desequilíbrios na coordenação dos entes federados no Brasil afetam significativamente a capacidade de execução de políticas públicas, devido à diversidade partidária na direção desses 5.592 entes da federação. Em termos de capacidade financeira para tal execução, a União centraliza aproximadamente metade dos recursos tributários, sendo que, os principais executores de políticas de saúde, educação e segurança pública deveriam ser estados e municípios. Para viabilizar a execução de políticas públicas, estados e municípios têm características fortemente competitivas, além de precisarem solicitar à União a realização de convênios financiados por ela para complementar a capacidade financeira dos entes subnacionais (Bachur, 2005). A descentralização política está contraposta à centralização financeira, o que exige um modelo peculiar de coordenação e articulação política e administrativa. Apesar das limitações, para o FMI (2001), o Brasil utiliza definições de papéis e responsabilidades bastante abrangentes, com separações claras das competências tributárias e áreas de gestão compartilhada da despesa nos três níveis de governo.

### **2.2.1 – Estrutura legal e institucional**

Ladipo *et al.* (2009) explicam que os arranjos de gestão das finanças públicas nos países da América Latina foram influenciados pela herança política, legal e cultural de colonização. Em geral, os países da América Latina foram bastante influenciados pelo Direito Romano e Napoleônico, no qual as regras são codificadas e prescritivas, com ênfase em procedimentos burocráticos. No caso brasileiro, há ainda um refinamento dessa herança pela tradição de Portugal, colonizador do Brasil. Entretanto, os autores também esclarecem que a proximidade com os Estados Unidos tem influenciado o surgimento de uma estrutura institucional e legal híbrida, com características européias e anglo-americanas.

Quanto ao ambiente normativo (legal), a GFP no Brasil mescla normas jurídicas decorrentes do processo legislativo e normas administrativas (regulamentos) e técnicas, além de outras fontes que formam o ramo do direito financeiro, conforme a Figura 2.3.

**Figura 2.3 – Pirâmide normativa vigente da GFP no Governo Federal brasileiro**



Fonte: Elaboração própria a partir da “estrutura escalonada da ordem jurídica” de Hans Kelsen (1991: 240).

Nesse modelo normativo, a organização e os procedimentos relacionados a orçamento, contabilidade e auditoria estão dispostos em diferentes tipos de normas, dentro de uma lógica hierárquica que permite dar credibilidade e autoridade a cada uma das instâncias normativas. Se por um lado a rigidez das normas de direito financeiro dificulta a evolução organizacional e procedimental da GFP, por outro, garante estabilidade necessária para a realização de reformas estruturadas e planejadas, mediante trâmite legislativo.

Atualmente, há uma proposta de reforma na GFP que altera as duas normas mais antigas constantes na figura acima: a Lei nº 4.320, que é de 1964, e o Decreto nº 200, de 1967. Elas são anteriores à Constituição de 1988, porém, foram recepcionadas por ela, sendo que a Lei nº 4.320/64 ganhou status de lei complementar nas matérias que a CF/88 exige tal qualidade, por interpretação do Supremo Tribunal Federal (STF). Diante da defasagem entre o modelo estabelecido naquela época e o modelo de GFP necessário na atualidade, o Senado Federal está discutindo o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 229/2009, de autoria do ex-Senador Tasso Jereissati, que, caso aprovado, revogaria explicitamente a Lei nº 4.320/1964. A reforma por meio de alteração na legislação é necessária por determinação de dispositivos da CF/88. O artigo 165, § 9º, determina que cabe à lei complementar: dispor sobre exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual; e, estabelecer normas de gestão

financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para instituição e funcionamento de fundos.

Quanto às normas de hierarquia inferior, na área orçamentária a maior parte consta em portarias e manuais emitidos pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), na auditoria elas estão em manuais, portarias e resoluções do TCU e na contabilidade podem ser observadas em portarias e manuais emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e em normas técnicas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). No caso da contabilidade, a partir de 2007, STN e CFC iniciaram um profundo processo de reforma, que tem sido executado por meio da edição de normativos no âmbito dessas instituições. Entretanto, o TCU, por meio do processo TC-026.069/2008-4, está apreciando a legalidade de algumas alterações normativas realizadas por normas infralegais no âmbito da STN, influenciadas por normas do CFC, em especial no que se refere à adoção do regime de competência para receita sem alteração da Lei nº 4.320/64, que prevê o reconhecimento no momento da arrecadação (TCU, 2009b). Devido à morosidade do processo legislativo, a STN, com o apoio do CFC, está implementando uma reforma convergente com normas internacionais, porém com limitações no aspecto processual, o que reduz a legitimidade e a autoridade da STN e do CFC ao longo da execução da reforma (Dutra, 2010). Nesse sentido, Nascimento (2008: 607) explica que “como no Brasil o ordenamento jurídico-administrativo possui um caráter eminentemente legalista, quaisquer mudanças conceituais e técnicas devem ser embasadas em uma reforma da legislação pertinente”. A solução para a normatização infralegal dada pela LRF (artigo 67) foi a previsão de um conselho de gestão fiscal com poderes regulamentares e composição heterogênea, de modo a garantir um fórum técnico complexo e complementar. Contudo, até o presente esse conselho não foi criado.

**Figura 2.4 – Arranjo institucional atual na GFP do Governo Federal brasileiro**



Fonte: Elaboração própria.

Em relação à estrutura institucional e organizacional, as principais regras constam na própria CF/88, na Lei nº 10.180/2001 e em regulamentos internos dos órgãos dos poderes executivo, legislativo e judiciário. Na Figura 2.4 é possível observar um esboço da estrutura institucional atual na GFP do Governo Federal brasileiro. Em razão da independência entre os poderes, os órgãos vinculados aos poderes judiciário e legislativo têm autonomia financeira e administrativa. Entretanto, dentro deles, os setores de orçamento, finanças e contabilidade (unidades setoriais) integram informalmente os chamados sistemas estruturantes coordenados por órgãos no poder executivo.

A Lei nº 10.180/2001 estabelece a organização de quatro grandes subsistemas do sistema de GFP:

- 1) Sistema de Planejamento e Orçamento Federal (SPOF), que compreende as atividades de elaboração, acompanhamento e avaliação de planos, programas e orçamentos, é integrado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) como órgão central e por órgãos setoriais e específicos distribuídos nos órgãos e entidades da administração pública federal. A área de planejamento é atribuição da Secretaria de Planejamento e Investimentos (SPI) e a de orçamento fica por conta da Secretaria de Orçamento Federal (SOF);
- 2) Sistema de Administração Financeira Federal (SAFF), que compreende as atividades de programação financeira da União, de administração de direitos e haveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e de orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira. O sistema é organizado pela STN, como órgão central, e pelos órgãos setoriais.
- 3) Sistema de Contabilidade Federal (SCF), que compreende as atividades de registro, de tratamento e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis. O órgão central também é a STN, que conta com órgãos setoriais distribuídos por toda a administração pública federal.
- 4) Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal, que compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas prevista no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização. O órgão central do sistema é a Secretaria Federal de Controle Interno, que faz parte da Controladoria-Geral da União (CGU).

A área de controle interno dos órgãos dos poderes legislativo e judiciário possuem estruturas próprias, pouco integradas tanto com o SCI, quanto dentro dos próprios poderes a que se vinculam. Nos termos da Lei nº 10.683/2003, o chefe da Controladoria-Geral da União está diretamente subordinado ao Presidente da República, com *status* de Ministro de Estado, o que permite relativa autonomia à função de auditoria interna e inibe possíveis intervenções de outros ministérios.

Já o controle externo político é exercido pelo poder legislativo, por meio dos parlamentares e das comissões, enquanto o controle externo técnico é exercido pelo TCU, por

meio das secretarias de controle externo, de auditores federais, sete membros do Ministério Público que atua junto ao TCU, quatro ministros-substitutos e nove ministros titulares. O TCU foi criado na transição da Monarquia para a República e teve algumas variações institucionais conforme a evolução dos sistemas políticos de cada nova constituição promulgada ou outorgada. Atualmente o TCU tem autonomia garantida pela própria Constituição. Além de aumentar suas competências fiscalizadoras, a CF/88 também se preocupou em garantir a independência dos ministros do TCU, que possuem as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos ministros do Superior Tribunal de Justiça. A nomeação de ministros é mista, com três indicações da Câmara dos Deputados, três do Senado Federal e três do Presidente da República, sendo, neste último caso, dois alternadamente dentre ministros-substitutos e procuradores do Tribunal. Independentemente da origem da indicação, para ser ministro do Tribunal é necessário cumprir os seguintes requisitos: mais de 35 e menos de 65 anos de idade; idoneidade moral e reputação ilibada; notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública; e, mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados.

Uma das frentes atuais de reforma institucional no controle externo, e, conseqüentemente, na auditoria governamental, se refere às Propostas de Emenda Constitucional nº 28 (na Câmara dos Deputados) e nº 30 (no Senado Federal). Elas têm como objetivo a criação do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas (CNTC) no Brasil, com a função de uniformizar leis e procedimentos, fiscalizar a atuação de servidores e membros e puni-los por eventuais desvios (Martins, 2011). Caso seja criado, o CNTC terá um papel importante na garantia de independência dos Tribunais de Contas e para a credibilidade de seus pareceres, relatórios e decisões.

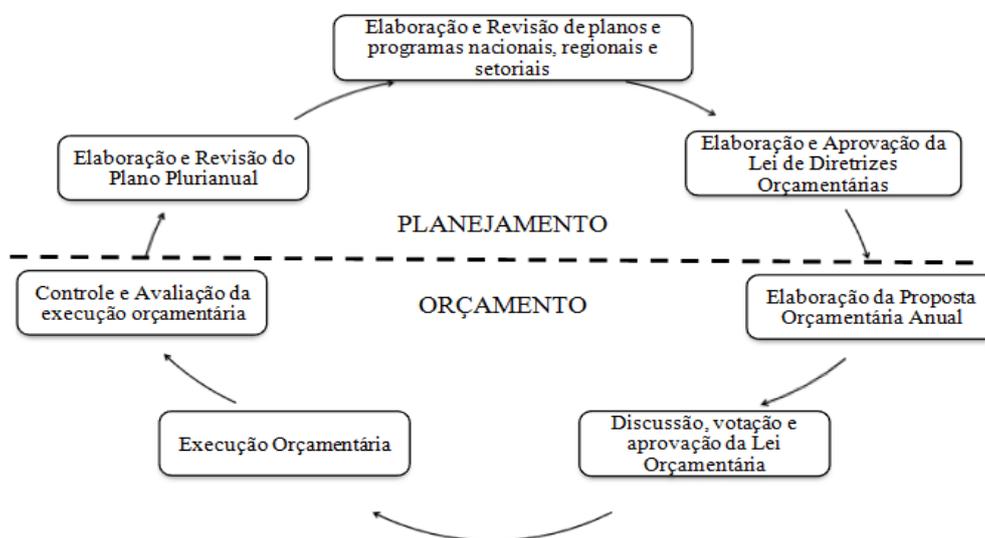
## **2.3 – Processos, instituições e sistemas de GFP**

### **2.3.1 – Orçamento**

O processo orçamentário brasileiro evoluiu institucionalmente com as disposições constitucionais de 1988. O artigo 165 da CF/88 estabelece três documentos de planejamento financeiro para a gestão pública no Brasil, sob a forma de legislação: 1) Lei do Plano Plurianual (PPA), que estabelece as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de

duração continuada; 2) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício subsequente; e, 3) Lei Orçamentária Anual (LOA), que compreende o *orçamento fiscal* referente aos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, o *orçamento de investimento* das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e o *orçamento da seguridade social*, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. Esses três documentos direcionam o processo de planejamento e orçamento governamental, ilustrado na Figura 2.5.

**Figura 2.5 – Processo integrado de planejamento e orçamento**



Fonte: Giacomoni (2003: 194) adaptado.

A CF/88 também prevê a elaboração de planos e programas nacionais, regionais e setoriais, que devem estar em consonância com o PPA e também devem ser aprovados pelo Congresso Nacional. Além desses planos e programas governamentais, LDO e LOA devem estar de acordo com o PPA, e a LOA deverá ser elaborada nos termos das orientações dispostas na LDO (CF/88 e LRF). Apesar da aparente integração existente nesse processo e do papel central que a Constituição deu ao PPA no planejamento governamental, há uma certa confusão quanto ao papel dessas normas. Em relação ao PPA, há dúvidas sobre a necessidade de quantificação dos planos e de plurianualidade do orçamento (Bijos, 2010). Nesse debate, Tollini (2002: 179) argumenta que “em vez de orçamentar planos”, é necessário “planejar os orçamentos”, em uma posição contrária à quantificação do PPA. Já a LDO tem sido

sobrecarregada com normas que não são da sua competência, por ainda não ter sido aprovada a lei complementar exigida pelo §9º do artigo 165 da CF/88 (Machado Jr. e Reis, 2008).

### 2.3.1.1 – Elaboração do orçamento

A elaboração do orçamento é complexa tanto em termos materiais quanto processuais. O conteúdo (objetivos, classificações e regime) e a forma (codificação) do orçamento são bem estabelecidos em princípios e regras constitucionais e legais. O processo de elaboração também tem uma série de requisitos a serem cumpridos. Alguns princípios norteiam tanto o processo quanto a matéria na etapa de elaboração do orçamento, sendo que, a maioria tem previsão constitucional ou legal, conforme disposto no Quadro 2.1.

**Quadro 2.1 – Previsão constitucional e legal dos princípios orçamentários**

<b>Princípio</b>	<b>Dispositivo constitucional ou legal</b>
Unidade	<i>Artigo 2º da Lei nº 4.320/1964</i> - A Lei Orçamentária conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade.
Anualidade	
Universalidade	<i>Artigo 3º da Lei nº 4.320/1964</i> - A Lei de Orçamento compreenderá <i>todas</i> as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.
	<i>Artigo 4º da Lei nº 4.320/1964</i> - A Lei de Orçamento compreenderá <i>todas</i> as despesas próprias dos órgãos de governo e da administração centralizada, ou que por intermédio deles se devam realizar.
Legalidade	<i>Inciso I do art. 167 da CF/88</i> - É vedado o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual.
Orçamento Bruto	<i>Artigo 6º da Lei nº 4.320/1964</i> - Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.
Exclusividade	<i>§ 9º do artigo 165 da CF/88</i> - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.
Não afetação de receitas	<i>Inciso IV do artigo 167 da CF/88</i> - É vedada a vinculação receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita
Discriminação	<i>Artigo 4º da Lei nº 4.320/1964</i> - A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.
Regra de Ouro	<i>Inciso III do artigo 167 da CF/88</i> - É vedada a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.

Fonte: Elaboração própria a partir da Constituição Federal de 1988 e da Lei nº 4.320/1964.

Quanto ao processo, antes da LOA ser elaborada, PPA e LDO deveriam estar aprovadas para nortear tal confecção, em tese e em conformidade com o espírito da CF/88 e o

artigo 5º da LRF, que exigem a integração e coerência entre esses três documentos. Entretanto, os prazos previstos no § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) de encaminhamento pelo Poder Executivo dos projetos de PPA, LDO e LOA e de aprovação desses projetos dificulta o equilíbrio entre PPA e LOA, pois no início de mandato do governante os projetos dessas duas leis são elaborados concomitantemente. No Quadro 2.2 é possível compreender o desajuste temporal dessas duas leis.

**Quadro 2.2 – Prazos de elaboração, aprovação e vigência do PPA, da LDO e da LOA**

	1º Ano de mandato												2º Ano	3º Ano	4º Ano	1º Ano do mandato seguinte
	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez				
<b>PPA</b>	Elaboração						Aprovação			Vigência						
<b>LDO</b>	Elaboração			Aprovação			Vigência									
<b>LOA</b>	Elaboração						Aprovação			Vigência						

Fonte: Elaboração própria a partir do § 2º do artigo 35 do ADCT.

O PPA tem vigência de 4 anos, que começa no exercício seguinte ao do início do mandato eletivo e termina no exercício seguinte ao final do mesmo mandato presidencial. Já a LOA tem vigência anual e a LDO tem vigência de pouco mais que 1 ano e 5 meses.

Para a elaboração da LOA, os órgãos setoriais de orçamento dos ministérios, entidades da administração indireta, tribunais e órgãos do legislativo elaboram propostas orçamentárias, que são encaminhadas ao MPOG para consolidação. Todavia, o MPOG só tem autonomia para alterações dentro do poder executivo, devido à independência dos poderes legislativo e judiciário. Essa é a interpretação do Supremo Tribunal Federal (STF) ao artigo 2º da CF/88, conforme alguns julgados da egrégia corte (Ações Originárias nº 1482 e nº 1491; Mandados de Segurança nº 23.277, nº 22.390 e nº 23589). A LRF (artigos 19 e 20) criou um instrumento para restringir, de forma legítima, possíveis abusos decorrentes dessa autonomia financeira, ao estabelecer limites globais de despesa com pessoal para cada poder. Entretanto, tais limites foram estipulados a partir do histórico dos três anos anteriores à publicação da LRF, o que demonstra algum nível de arbitrariedade na definição deles.

Tratando do conteúdo do orçamento, em termos de objetivos, classificações e regime, vale destacar que o modelo brasileiro também é bastante regulamentado, o que o torna relativamente complexo e rígido.

Segundo Blöndal *et al.* (2003), das três grandes funções orçamentárias (disciplina fiscal, eficiência alocativa e eficiência operacional), o Brasil nitidamente enfatizou a disciplina fiscal, devido à necessidade de estabilização econômica e também por tratar-se de um requisito para alcançar os outros dois objetivos orçamentários. Com a LRF, o Brasil teve

avanços significativos em termos de disciplina fiscal (FMI, 2001; Ladipo *et al.*, 2009). O relatório PEFA (2009b: 12) alerta que “o desafio para o país é manter seu alto nível de credibilidade para a disciplina fiscal, e ao mesmo tempo melhorar a habilidade do orçamento responder às mudanças na política e continuar a aprimorar a qualidade da prestação do serviço”.

Em termos gerenciais, um aspecto é crucial para melhorar a eficiência alocativa do orçamento brasileiro: o aperfeiçoamento do sistema de classificação e codificação. Outras melhorias podem ser apontadas para esse objetivo, porém, a maioria está relacionada a mudanças políticas, tais como: a priorização de despesas a partir de políticas públicas, a revisão das regras de vinculação de receitas ou a otimização da relação entre despesas correntes e de capital.

O Brasil possui informação orçamentária de alto nível, tanto em profundidade e detalhamento quanto em disponibilidade e transparência (PEFA, 2009b; IBP, 2010). Entretanto, a complexidade do modelo brasileiro de classificação e codificação dificulta a análise dessas informações. Segundo Tollini (2009) a lei orçamentária brasileira é provavelmente uma das mais detalhadas do mundo, utilizando, tanto classificações geralmente utilizadas por países desenvolvidos (institucional, funcional, econômica, por programas, projetos e atividades, bem como por fonte de recursos), porém, de um modo excessivamente detalhado, como também classificações típicas do modelo brasileiro (esfera orçamentária, identificador de resultado primário, modalidade de aplicação e identificador de uso).

Quanto à classificação funcional, o problema está na grande quantidade de funções no modelo brasileiro, 28 no total, enquanto o padrão internacional COFOG possui apenas 10 funções. Algumas funções poderiam ser agrupadas em macro-funções econômicas (agricultura, indústria, comércio, transporte, comunicações, energia) até mesmo em razão da baixa materialidade de seus valores, com exceção das funções *transporte* e *comunicações*. Outras poderiam ser renomeadas para torná-las inteligíveis, como é o caso da função *direitos da cidadania*, que é muito genérica e não traduz o produto da atividade estatal nessa função.

Também vale destacar que, apesar do Brasil estar na vanguarda na adoção do orçamento por programas, há alguns problemas graves de gestão, codificação e classificação dos programas. Almeida e Nerosky (2006) destacam, por exemplo: a dificuldade de coordenação de programas que envolvem mais do que um ministério; a necessidade de responsabilização de gestores de programas, além dos gestores de unidades organizacionais;

e, a importância de utilizar programas como critério na alocação de recursos, de forma equilibrada com a alocação pelo critério institucional (organizacional, administrativo).

Além disso, há problemas também na concepção dos programas. Alguns se confundem com a própria finalidade da instituição, como, por exemplo, os programas: 0550 Controle externo, que abrange todas as atividades do TCU; 0551 Atuação Legislativa do Senado Federal; 0553 Atuação Legislativa da Câmara dos Deputados; 0565 Prestação Jurisdicional no Supremo Tribunal Federal; 0568 Prestação Jurisdicional no Superior Tribunal de Justiça; dentre outros. Esses exemplos se referem a órgãos dos poderes legislativo e judiciário, o demonstra que a capacidade gerencial deles para se organizar por programas não é boa. A ideia do orçamento programa no Brasil é segregar: *programas finalísticos*, dos quais resultam bens e serviços ofertados diretamente à sociedade, cujos os resultados são passíveis de mensuração; e, *programas de apoio às políticas públicas e áreas especiais*, que estão voltados aos serviços típicos de Estado, ao planejamento, à formulação de políticas setoriais, à coordenação, à avaliação ou ao controle dos programas finalísticos, resultando em bens e serviços voltados ao próprio Estado, podendo ser composto inclusive por despesas de natureza tipicamente administrativas (MPOG, 2010). Nos órgãos dos poderes legislativo e judiciário essa segregação não é realizada, o que dificulta a separação de custos que estão direta ou indiretamente relacionados à produção de bens e serviços públicos.

Por fim, um último comentário sobre o conteúdo orçamentário se refere ao regime de reconhecimento de receitas e despesas adotado para orçamento. Em outras palavras, qual o conceito de receita e despesa para o orçamento no Brasil. Historicamente e internacionalmente, os valores dispostos nos orçamentos governamentais se referem a previsões de fluxos de caixa, entrada e saída de recursos. Por prudência, o Brasil optou por definir a despesa como sendo executada no momento do reconhecimento administrativo de um compromisso. Esse momento é conhecido como empenho. O artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 prevê que pertencem ao exercício (consideram-se executadas) as receitas nele *arrecadadas* e as despesas nele legalmente *empenhadas*. Os estágios para a execução da receita são: 1) previsão (na LOA); 2) lançamento (emissão de boletos de cobrança); 3) arrecadação (direta ou indireta por órgãos públicos e instituições financeiras); e, 4) recolhimento (aos cofres do Tesouro Nacional). Já os estágios da despesa são: 1) fixação (na LOA); 2) empenho (bloqueio de recursos do orçamento, compromisso administrativo); 3) liquidação (verificação do direito adquirido pelo credor, compromisso jurídico e econômico); e, 4) pagamento. Assim, há um certo consenso na doutrina quanto a existência de um regime misto de reconhecimento de receitas e despesas: caixa para as primeiras e competência (modificada) para as últimas. Esse regime se referia

tanto para a contabilidade quanto para o orçamento. Até que o artigo 50 da LRF, de 2000, passou a exigir o regime de competência integral para a despesa, migrando seu reconhecimento, na contabilidade, do momento do *empenho* para o momento da *liquidação*.

Na perspectiva orçamentária, o relacionamento entre receitas e seus respectivos exercícios financeiros é relativamente fácil, basta verificar o ingresso em caixa. Já para as despesas, uma série de procedimentos são necessários. A Lei nº 4.320/1964 criou a figura dos *Restos a Pagar (RP)* que se referem a despesas empenhadas e não pagas, que podem ser separados em *RP processados* (empenhos liquidados) e em *RP não processados* (empenhos não liquidados). Esse mecanismo permite a continuidade da execução da despesa entre exercícios e o controle dessa transição de períodos financeiros, principalmente devido à falta de plurianualidade de orçamentos de despesas de capital, o que dificulta a previsibilidade dos recursos para projetos com dois ou mais anos de duração. O PPA possui diretrizes para despesas de capital plurianuais, porém, não garante a alocação de recursos em quaisquer desses exercícios, somente o orçamento o pode fazer. Assim, é possível que em um mesmo ano sejam executados (financeiramente) orçamentos de mais de um exercício.

### **2.3.1.2 – Aprovação do orçamento**

Em cumprimento ao § 1º do art. 166 da CF/88, há uma Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) no Congresso Nacional, com o objetivo de: I – examinar e emitir parecer sobre os projetos de PPA, LDO, LOA e créditos adicionais e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República; e, II – examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na CF/88 e exercer o *acompanhamento e a fiscalização orçamentária*, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas casas.

Segundo a Resolução nº 01/2006, do Congresso Nacional, a CMO é composta por 40 membros (30 deputados e 10 senadores) divididos em quatro comitês: 1) Comitê de Avaliação, Fiscalização e Controle de Execução Orçamentária; 2) Comitê de Avaliação da Receita; 3) Comitê de Avaliação das Informações sobre obras e serviços com indícios de irregularidades graves; e, 4) Comitê de Exame da Admissibilidade de Emendas.

Apesar do papel de acompanhamento e fiscalização do orçamento estar destacado tanto na CF/88 quanto na Resolução do Congresso, a principal função da CMO é a análise de emendas parlamentares. O § 3º do artigo 166 da CF/88 visa restringir a intervenção parlamentar na formulação do orçamento, com regras específicas para a apresentação de

emendas ao projeto de LOA. Assim, as emendas devem: a) ser compatíveis com PPA e LDO; b) indicar os recursos necessários, sendo admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa; e, c) estar relacionada com a correção de erros ou omissões ou com os dispositivos do texto do projeto de lei. Para viabilizar a apresentação de emendas, o Congresso tem reestimado receitas, superestimando-as, de modo que tenha recursos necessários para a apresentação de novas despesas (Tollini, 2009). Ao somar os dois tipos de emendas parlamentares, individuais e coletivas (de bancadas estaduais e de comissões permanentes setoriais) a cada ano aproximadamente 10.000 emendas são apresentadas ao projeto de lei do orçamento, com valores totais superiores a 15% das despesas discricionárias (com liberdade de escolha) na esfera federal (PEFA, 2009b).

Ao analisar o nível de intervenção legislativa na LOA, Tollini (2009) apresenta quatro propostas para melhorar essa relação: 1) respeitar o espírito do texto constitucional em relação às finanças públicas, o qual não prevê a possibilidade do poder legislativo reestimar as receitas incluídas pelo poder executivo na proposta orçamentária; 2) impor restrições quantitativas e financeiras severas sobre emendas propostas individualmente por deputados e senadores, como um condição para a introdução da natureza obrigatória para a execução dessas emendas; 3) analisar e votar a proposta de lei orçamentária em comissões temáticas permanentes na Câmara dos Deputados e no Senado, em suas respectivas competências, enquanto reserva à comissão mista de orçamento a responsabilidade para coordenar, sistematizar, impor limites e consolidar a análise do processo; 4) unir em um único departamento as unidades de especialistas em orçamento da Câmara e do Senado, o que aumentaria a autonomia desses especialistas perante pressões políticas.

### **2.3.1.3 – Execução do orçamento**

Aprovado o orçamento, as unidades (setoriais) orçamentárias e financeiras dos órgãos e entidades estão aptos a executar despesa. Entretanto, uma série de fatores influenciam o planejamento e a capacidade de execução da despesa, dentre eles: nível de arrecadação de receitas, estoque de caixa, desempenho fiscal, estoque de compromissos não pagos do ano anterior (Restos a Pagar), autorização para novos compromissos (empenhos) e pagamentos, tempo de contratação e entrega de bens e serviços, aumento de despesas durante o ano (créditos adicionais), entre outros.

Nos termos do artigo 8º da LRF, o poder executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso até trinta dias após a

publicação da LOA. Albuquerque *et al* (2008: 340) explicam que “o ato de estabelecimento da programação anual deverá conter, no mínimo, os seguintes elementos: valor que cada órgão poderá empenhar (bloquear, reservar, comprometer administrativamente) durante o exercício e valor dos pagamentos que cada órgão poderá realizar a cada mês”.

Apesar da alocação orçamentária e do planejamento do fluxo de saída de caixa para cada órgão, o controle de tesouraria é extremamente centralizado pela STN (PEFA, 2009b). O ordenamento do direito financeiro brasileiro estabeleceu o princípio da unidade de caixa, primeiro de forma geral com a Lei nº 4.320/1964 e o Decreto-Lei nº 200/1967 e depois de modo mais detalhado com o Decreto nº 93.872/1986. A chamada Conta Única do Tesouro é gerenciada pela STN e seus recursos estão depositados no Banco Central.

O motivo principal dessa centralização de caixa é a necessidade de disciplina fiscal, observada no teor do artigo 9º da LRF, que dispõe que

Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

O referido dispositivo legal trata de um mecanismo de ajuste do fluxo de caixa, de modo a restringir (congelar) o gasto público, mecanismo conhecido por *contingenciamento*. Para alcançar o objetivo de disciplina fiscal, o contingenciamento tem se mostrado muito eficaz. Todavia, ele tem efeitos negativos para os outros dois objetivos orçamentários: eficiência alocativa e operacional. Tollini (2009) destaca que enquanto a capacidade de alocação de recursos por parte da lei orçamentária não for otimizada, continuarão sendo necessários os decretos presidenciais contingenciando (bloqueando) recursos a fim de alcançar metas de resultado fiscal. O autor alerta, então, que a própria limitação da LOA na alocação de recursos pode resultar na necessidade de contingenciar.

Apesar do alto nível de concentração das decisões sobre caixa, a avaliação PEFA (2009b: 50), considera que “a gestão de caixa no Brasil é sofisticada, com forte vínculo à apropriação orçamentária e ao controle financeiro”. A avaliação, por outro lado, ressalta que “na maioria dos países da OCDE a gestão de caixa fica bem separada da apropriação orçamentária e do controle financeiro”, o que visa “dar maior flexibilidade para o momento do gasto, que não mais está ligado ao momento do recebimento de caixa”. Um dos principais efeitos gerenciais que a centralização de caixa e os contingenciamentos têm sobre a execução da despesa é a redução da previsibilidade da disponibilidade de recursos por parte das

unidades executoras (gastadoras). Apesar da alocação pelo orçamento e da programação da liberação de recursos, a STN tem muito poder para bloquear recursos de despesas discricionárias. Assim, a execução da despesa por órgãos e entidades da administração pública federal depende em grande medida do desempenho fiscal no nível consolidado.

Outro fator que afeta a previsibilidade dos recursos se refere à possibilidade de retificação do orçamento ao longo do ano por meio de créditos adicionais. A CF/88 prevê três tipos de créditos adicionais: *suplementares*, que se destinam a reforçar dotações já existentes na LOA; *especiais*, destinados ao atendimento de novas despesas, que não contam com crédito específico; e, *extraordinários*, que têm por finalidade atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerras, comoção interna ou calamidade pública (Giacomoni, 2003). Existem regras e procedimentos para a aprovação e abertura desses créditos, de modo a restringir o uso aos casos estritamente necessários. Entretanto, o uso recorrente desses mecanismos de retificação do orçamento e em um percentual alto em relação à despesa total, próximo a 8%, que representa quase 130 bilhões de reais (TCU, 2010b: 78), demonstra problemas de planejamento no orçamento. O uso indevido de créditos extraordinários foi questionado no STF (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.048-1/2007), devido à “duvidosa natureza extraordinária” que justifica a abertura desses créditos em montantes bilionários para diversos órgãos e entidades (TCU, 2010b). Furtado (2005: 33/34) ainda alerta para a utilização de créditos adicionais para remanejamento, transposição ou transferência de recursos da LOA, o que é proibido sem prévia autorização legislativa, conforme inciso VI do artigo 167 da CF/88. O autor acredita que “essa prática destrói a rigidez do orçamento público pretendida pelo ordenamento jurídico pátrio”.

As limitações na execução da despesa têm como resultado o baixo grau de execução orçamentária (empenho, compromisso administrativo), física (liquidação, compromisso jurídico, consumo de bens e serviços) e financeira (pagamento). Em 2009, o grau de execução orçamentária, ou seja, despesas empenhadas em relação às despesas autorizadas, foi próximo de 80%. Se forem desconsideradas as despesas financeiras e decorrentes de ações judiciais (função encargos especiais) e observadas somente as despesas operacionais (que resultam em bens e serviços públicos), esse grau de execução aumenta para 90%. Mesmo assim, são aproximadamente 100 bilhões de reais não comprometidos para a entrega de bens e serviços públicos. Do total executado orçamentariamente, 5% não teve execução financeira, ou seja, foram inscritos em Restos a Pagar, sendo que dessa fatia não paga, quase 80% não teve execução física, i.e, estão inscritos em Restos a Pagar não processados (TCU, 2010b).

## **2.3.2 – Contabilidade**

A descrição do modelo brasileiro de contabilidade pública federal será realizada tanto em relação ao processo de contabilização, tratando do regime de receitas e despesas, da metodologia de registro (escrituração) e do planos de contas, do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos, como também sobre os produtos dessa contabilidade, indicando os tipos de informações e de demonstrações financeiras produzidas.

### **2.3.2.1 – Regime contábil**

Quanto ao regime do orçamento, não há dúvidas de que é misto: caixa para a receita (estágio da arrecadação) e competência modificada para a despesa (estágio do empenho), nos termos do artigo 35 da Lei nº 4.320/64. Para a contabilidade, também foi esse o regime vigente mesmo com a publicação da LRF em 2000, que prevê no artigo 50, inciso II, que “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”. A LRF não tratou do regime contábil da receita. Assim, o regime contábil permaneceria misto, porém, migrando da competência modificada para a competência integral, que deveria passar a contabilizar a despesa no estágio da liquidação, que seria o momento da execução orçamentária da despesa que mais se aproxima do fato gerador da transação financeira.

Conforme explica Nascimento (2008), a interpretação dominante nos meios acadêmicos e técnico é a de que o regime contábil no setor público brasileiro é misto. Tal afirmação pode ser confirmada nas obras de Angélico (1992: 121), Piscitelli e Timbó (2009: 14), Lima e Castro (2000: 17), Cruz *et al* (2003: 78), Kohama (2003: 55), Slomski (2003: 31), Aguiar (2004: 280), Castro e Garcia (2004: 168), Mota (2005: 224), Felgueiras (2007: 5). Entretanto, há divergências doutrinárias quanto ao regime da receita. Machado Jr. e Reis (2003) ressaltam a tendência da adoção do princípio da competência para receita. Em edição posterior, Machado Jr. e Reis (2008), assim como Fortes (2006) e Mota (2009), defendem o regime contábil da competência para a receita. Nesse sentido, Macedo (2004), Reis (2006) e Silva (2008 e 2009) acreditam que uma nova interpretação dos dispositivos da Lei nº 4.320/64 que tratam do papel da contabilidade na evidenciação da composição patrimonial seria suficiente para a adoção desse regime para a receita. Apesar de defender o uso do regime da competência integral, Nascimento (2008: 639) alerta para a complexidade da adoção do regime de competência integral sem uma alteração da Lei nº 4.320/64 e destaca que “para que

se consiga o objetivo de harmonizar a contabilidade pública brasileira, é necessário não colocar nenhuma das vertentes de padronização (ideologias) em uma posição de superioridade em relação às demais”.

Uma evidência sobre a ausência de intenção do legislador em adotar o regime de competência para a receita pode ser observado nos primeiros estudos que tiveram como resultado a aprovação da Lei nº 4.320/64. Em um anteprojeto discutido na III Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários em 1950, o parágrafo único do então artigo 18 (aprovado na Lei nº 4.320 como artigo 35) apresentava a seguinte redação: “os tributos lançados e as demais rendas, que não forem arrecadados dentro do próprio exercício financeiro, serão escriturados em conta patrimonial, sob títulos próprios” (Ministério da Fazenda, 2009: 25). Mesmo que esse dispositivo fosse mantido na lei aprovada, o que não ocorreu, haveria uma separação entre receita (orçamento) e renda (patrimônio, contabilidade), porém, o momento do reconhecimento da “renda” não seria o lançamento e sim a arrecadação ou o encerramento do exercício, caso ainda não tivesse sido arrecadado o tributo. O reconhecimento de “rendas” não arrecadadas no encerramento do exercício ocorre atualmente, sob a rubrica “dívida ativa”, em obediência ao artigo 39 da Lei nº 4.320/64.

Recentemente, os regulamentos editados pela STN e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) elaboradas pelo CFC exigem a adoção da competência integral tanto para despesa quanto para a receita. Todavia, a legitimidade e a legalidade dessa mudança está sendo questionada por meio de processo no TCU (TC nº 026.069/2008-4). Atualmente, há um conflito normativo no que se refere ao regime contábil das receitas públicas, pelo menos até a decisão do colegiado do TCU. Ademais, há também um conflito conceitual entre receitas e despesas no âmbito da contabilidade e do orçamento. Nesse caso, uma nova legislação ou um consenso doutrinário são soluções possíveis. Na época da conferência mencionada acima, os participantes segregaram os conceitos de receita para orçamento e renda para a contabilidade (Ministério da Fazenda, 2009: 391). Todavia, essa referência conceitual não está vigente na atualidade.

Para Silva (2008), com a publicação das NBCASPs pelo CFC, “o orçamento deixa de ser o protagonista da história da administração pública para se tornar um coadjuvante importante que trata do fluxo de caixa do Governo com base em autorização legislativa para arrecadar receitas e realizar despesas”. Vale ressaltar que essa visão é minoritária, pois a maioria dos autores sobre gestão das finanças públicas, nacional e internacionalmente, consideram o orçamento como principal referência para a tomada de decisão no setor público.

### 2.3.2.2 – Metodologia de registro e plano de contas

Nos termos do artigo 86 da Lei nº 4.320/64, a escrituração das operações financeiras e patrimoniais devem ser feitas pelo método das partidas dobradas. Entretanto, os outros dois objetos da contabilidade pública brasileira, orçamento e atos administrativos (direitos e obrigações oriundos de ajustes e contratos), também são registrados com essa metodologia, conforme artigos 87 e 105, § 5º, da referida lei. Nesse sentido, Nascimento esclarece (2008: 641) que “a contabilidade governamental brasileira, ao contrário de vários outros países, contempla a execução orçamentária no método das partidas dobradas”. Além da questão da metodologia, o conflito entre os conceitos de receita e despesa no orçamento e na contabilidade também tornaram o modelo brasileiro específico e complexo, pois algumas despesas para o orçamento não são despesas para a contabilidade, assim, alguns mecanismos foram criados para anular os efeitos da contabilização de despesas orçamentárias que não são despesas patrimoniais. Por fim, outro aspecto que torna a escrituração e plano de contas brasileiro especialmente complexo é o alto nível de integração dos órgãos e entidades da administração pública federal, pois todos utilizam o mesmo sistema informatizado, conhecido por SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal).

Para organizar os diversos objetos da contabilidade pública brasileira, o plano de contas está organizado de modo a comportar na mesma contabilidade informações de tesouraria (financeiras, em sentido estrito), orçamentárias, patrimoniais e administrativas. Assim, o sistema contábil está estruturado em subsistemas contábeis independentes, ou seja, com lançamentos a débito e a crédito dentro de cada subsistema, sem relacionamento entre eles. Inicialmente, eram somente quatro subsistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação. No Quadro 2.3 verificam-se exemplos e características de transações de cada subsistema. O que diferencia os subsistemas patrimonial e financeiro é a necessidade de autorização legislativa para a realização de atos de gestão orçamentária e financeira, conforme interpretação dos §§ 1º a 4º. O subsistema financeiro registra entradas e saídas de caixa, bem como equivalentes a caixa, e é composto por ativos e passivos financeiros, que se caracterizam por não dependerem de autorização orçamentária para realização de créditos e pagamento de compromissos. Já o subsistema patrimonial “consiste num grupo de contas que representa o patrimônio não financeiro” (Mota, 2009: 334). Ele é composto por ativos e passivos não financeiros, que se caracterizam pela necessidade de autorização legislativa para alienação de bens, créditos e valores ou amortização ou resgate de dívidas. O subsistema de compensação é peculiar ao modelo brasileiro e visa registrar informações administrativas, i.e.,

contratos, convênios e outros ajustes com possíveis efeitos patrimoniais futuros. Por último, vale ressaltar que recentemente, por exigência da Lei nº 4.320/64 e da LRF, foi instituído o subsistema de custos, que, apesar de funcionar fora do SIAFI, extrai informações dele.

**Quadro 2.3 – Natureza das transações e subsistemas de contas**

Natureza das transações	Subsistema de contas	Exemplos de transações
Fatos modificativos de natureza orçamentária	Financeiro e Orçamentário	Arrecadação da receita de tributos
		Liquidação da despesa de pessoal
Fatos modificativos de natureza extraorçamentária	Financeiro	Cancelamento de restos a pagar
	Patrimonial	Doação de bens móveis
		Atualização da dívida fundada
Fatos permutativos de natureza orçamentária	Financeiro, Patrimonial e Orçamentário	Arrecadação da receita de alienação de bens
		Liquidação da despesa de aquisição de bens
Fatos permutativos de natureza extraorçamentária	Financeiro	Recebimento de cauções em dinheiro
		Devolução de cauções em dinheiro
	Patrimonial	Transferência de bens permanentes em almoxarifado para bens móveis em uso
		Reclassificação de valores do longo prazo para o curto prazo
Atos administrativos de natureza orçamentária	Orçamentário	Previsão da receita
		Fixação da despesa
		Emissão de empenhos
Atos administrativos de natureza extraorçamentária	Compensação	Assinatura de contratos
		Celebração de convênios

Fonte: Mota (2009: 351) adaptado.

Quanto ao sistema informatizado SIAFI, vale apresentar algumas de suas características, para compreender outros aspectos da contabilidade pública brasileira. A cada ano, a Lei de Diretrizes Orçamentárias exige que todos os órgãos e entidades da administração pública federal utilizem o SIAFI. Segundo Feijó *et al* (2008: 31), “a centralização (via SIAFI) permite a padronização dos métodos e rotinas de trabalho, sem, entretanto, criar qualquer restrição ou rigidez à gestão dos recursos, que permanece sob o total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora”. De fato, o SIAFI permite um alto nível de integração contábil dos mais de 400 órgãos e entidades da administração pública federal nos três poderes. O sistema é operado por quase setenta mil técnicos em orçamento, contabilidade e auditoria, o plano de contas possui mais de oito mil contas contábeis e em um único ano são registrados mais de 30 milhões de documentos de entrada no sistema e 1 bilhão de transações financeiras (sítio da STN). Por esses números, fica evidente que as reformas na contabilidade pública federal devem ser bem projetadas para evitar problemas na execução do sistema. Além disso, vale destacar que o SIAFI possui regras rígidas de acesso, com nove níveis de

acesso (nível 1, acesso restrito a unidade gestora, até nível 9, acesso a todo governo federal), o que permite a segurança e a interoperabilidade organizacional do sistema.

### **2.3.2.3 – Critérios de reconhecimento e mensuração de ativos e passivos**

O tipo de regime contábil afeta no reconhecimento de ativos e passivos, pois indica o momento que receitas resultarão em valores a receber e que despesas resultarão valores a pagar. Entretanto, outros aspectos também são determinantes.

Em relação à abrangência do reconhecimento de bens, o Código Civil (Lei nº 10.406/2002) separa os bens públicos em três tipos: *dominicais*, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real de cada uma dessas entidades; *de uso especial*, como edifícios ou terrenos aplicados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal; e, *de uso comum do povo*, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças. Conforme Kohama (2009: 176), somente os bens dominicais “é que interessam à contabilidade pública, pois são os que merecerão registros e escrituração contábil; os demais, conquanto façam parte do conjunto de bens públicos, pelas suas características especiais, não constituem o seu patrimônio”. Uma dessas características que impedem o registro contábil dos bens de uso especial e de uso comum do povo é a inalienabilidade, prevista no artigo 100 do Código Civil.

Os principais critérios gerais de mensuração dos valores de entrada de ativos são: custo histórico, que utiliza o valor do bem no momento da aquisição, produção ou construção; custo histórico corrigido, que atualiza o valor inicial com a inflação; e, custo corrente (de reposição), que representa “a avaliação, a preços correntes, do mesmo ativo adquirido a mais tempo” (Iudícibus, 2004: 149). Conforme Kohama (2009: 217) “a escrituração contábil dos bens móveis e imóveis é feita com base no valor histórico”, em consonância com o inciso II do artigo 106 da Lei nº 4.320/64. Diante da possível discrepância entre os valores contabilizados e os reais de alguns bens do ativo, o § 3º do mesmo artigo permite a reavaliação de bens móveis e imóveis. Todavia, Kohama (2009) alerta que essa prática não é utilizada.

Há também critérios de mensuração dos valores de saída de ativos (bens de almoxarifado, estoques), conhecidos por: UEPS (Último que Entra e Primeiro que Sai), PEPS (Primeiro que Entra e Primeiro que Sai) e preço médio ponderado. Nos termos do inciso III do artigo referido, o critério adotado na contabilidade pública brasileira é o preço médio ponderado das compras.

Alguns comentários merecem destaque sobre as contas redutoras de ativos permanentes, em especial a depreciação, e de créditos, chamadas provisões para devedores duvidosos (PDDs), bem como sobre e as contas que aumentam o passivo contingente, que se referem a obrigações presentes pendentes de eventos do futuro ou do passado, neste último caso também pendente de reconhecimento devido à baixa probabilidade de liquidação ou à dificuldade de mensuração.

Nascimento (2008: 657) explica que “a contabilização da depreciação na contabilidade governamental brasileira não encontra previsão legal (mas também não há vedações) e sua adoção atenderia aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às práticas mundialmente aceitas”. As portarias e manuais emitidos pela STN nos últimos três anos e as NBCASP publicadas em 2008 pelo CFC têm exigido a contabilização da depreciação, porém, na prática, ainda não está sendo realizada de forma generalizada. As provisões para devedores duvidosos também não têm previsão legal. Apesar de constarem nas demonstrações financeiras consolidadas da União, as PDDs representam um percentual materialmente irrelevante, de tal modo que elas não atendam à sua principal finalidade: reduzir riscos decisórios relacionados à adimplência dos valores a receber.

Já os passivos contingentes têm um papel fundamental no controle de riscos de solvência financeira e sustentabilidade fiscal. No Brasil ainda é uma prática pouco difundida para demonstrações contábeis (Moura, 2003), mas existem informações sobre passivos contingentes em relatórios de gestão e no Anexo de Riscos Fiscais da LDO (Rodrigues e Lopes, 2006).

#### **2.3.2.4 – Relatórios financeiros**

Os tópicos acima trataram de procedimentos utilizados na linha de produção da informação contábil no governo federal brasileiro. Ao final desse processo, milhões de informações relevantes podem ser extraídas do grande banco de dados financeiros constante no SIAFI. Na percepção de Vieira (2010: 12), “o conhecimento sobre as informações contábeis e financeiras dos governos é prerrogativa do sistema democrático e se insere no amplo conjunto de informações a que o cidadão pode ter acesso”.

Entretanto, para facilitar a aceção pelos seus usuários, as informações financeiras são agrupadas e organizadas em relatórios financeiros (espécies de “embalagens”), com regras de tamanho, formato, conteúdo, apresentação, individualização e consolidação. Esses relatórios podem ser direcionados para usos e usuários distintos. Existem pelo menos cinco

tipos de utilidades para as informações financeiras no setor público: gestão orçamentária, financeira (em sentido estrito, de caixa, tesouraria), fiscal, patrimonial e operacional.

No Brasil há uma preocupação maior com a gestão fiscal e financeira, em detrimento não só de aspectos alocativos (orçamentários) e operacionais, conforme já observado no tópico que trata de orçamento, como também de aspectos patrimoniais. Segundo Vieira (2010: 16), a visão fiscal aposta na LRF “tem forte interligação com a visão orçamentária por considerar, implicitamente, que a transparência orçamentária é mais importante que a evidenciação contábil”. Sendo assim, verifica-se a priorização do relato financeiro primeiramente para a gestão fiscal, financeira e orçamentária e, em segundo plano, para a gestão patrimonial e operacional. Todavia, as reformas recentemente implementadas visam (re)equilibrar essas dimensões da gestão financeira (em sentido amplo), com o aumento da quantidade de informações sobre ativos, passivos e custos. Nesse sentido, o mencionado autor defende, inclusive, a convergência das visões orçamentário-financeira e contábil-patrimonial para a construção de uma estrutura única de apresentação de informações contábeis no setor público.

No Quadro 2.4 constata-se a correspondência entre os tipos de relatórios financeiros e suas utilidades gerenciais. Na parte patrimonial e financeira, há certa correspondência com o que as normas internacionais recomendam para o relato financeiro (*financial reporting*): demonstrações da situação financeira (balanço patrimonial), do desempenho financeiro (demonstração das variações patrimoniais) e do fluxo de caixa (balanço financeiro e demonstração do fluxo de caixa). A duplicidade nos relatórios de fluxo de caixa se deve às limitações normativas do balanço financeiro, que, em razão da forte influência orçamentária nesses documentos, há regras que exigem a existência de despesas orçamentárias que ainda não foram desembolsadas nesse balanço, o que impede que ele represente as saídas de caixa. Apesar de algumas influências negativas do orçamento na contabilidade, Nascimento (2008: 642) defende “a contabilidade governamental brasileira está a frente de diversos países, ao contabilizar a execução orçamentária como uma potencialidade de afetação do patrimônio líquido, paralelamente à execução financeira e patrimonial”. Até certo ponto, há integração entre informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

Conforme já destacado, a contabilidade pública federal possui um alto nível de integração, não só em razão da base de dados unificada no SIAFI, mas também devido à exigência do inciso III do artigo 50 da LRF para a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas.

**Quadro 2.4 – Tipos de relatórios financeiros e utilidades gerenciais**

Utilidades	Relatórios	Conteúdo
Gestão Fiscal	Relatório de Gestão Fiscal	Art. 55 da LRF - Demonstrativos de Despesas com Pessoal, Dívidas consolidada e mobiliária (títulos públicos), Garantias, Contragarantias, Operações de Crédito, Disponibilidade de Caixa, Restos a Pagar, Limites fiscais.
	Anexo de Metas Fiscais da LDO	Art. 4º, §§ 1º e 2º, da LRF - Avaliação do cumprimento de metas do ano anterior; Metas anuais (ano corrente e dois exercícios seguintes) relativas aos resultados nominal e primário e ao montante da dívida; Evolução do patrimônio líquido (últimos três exercícios); Avaliação de projeções atuariais; Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita; e, Margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.
	Anexo de Riscos Fiscais da LDO	Art. 4º, § 3º, da LRF - Passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas (receita, despesa, dívida, ativos).
Gestão Financeira (de caixa)	Balanco Financeiro	Art. 103 da Lei nº 4.320/64 - receita e a despesa orçamentária, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.
	Demonstração dos Fluxos de Caixa	Portaria STN - movimentações de caixa e seus equivalentes nos fluxos das operações, dos investimentos e dos financiamentos.
Gestão Orçamentária	Balanco Orçamentário	Art. 102 da Lei nº 4.320/64- Receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.
	Relatório Resumido de Execução Orçamentária	Art. 52 da LRF - Balanco Orçamentário, Demonstrativos da Execução das Despesas, da Receita Corrente Líquida, das Receitas e Despesas Previdenciárias, dos Resultados Nominal e Primário, dos Restos a Pagar, das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e com Saúde.
Gestão Patrimonial	Balanco Patrimonial	Art. 105 da Lei nº 4.320/64 - Ativos financeiro e não-financeiro, passivos financeiro e não-financeiro, saldo patrimonial e contas de compensação.
	Demonstração das Variações Patrimoniais	Art. 104 da Lei nº 4.320/64 - alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.
	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Portaria STN (apenas para empresas estatais dependentes) - Déficit ou superávit patrimonial e mutações no patrimônio líquido (reservas, ajustes patrimoniais, cotas em tesouraria e resultados acumulados).
Gestão Operacional	Demonstração do Resultado Econômico	Portaria STN - Custo de oportunidade ou receita econômica, custo de execução e resultado econômico apurado.

Fonte: Elaboração própria

A conjugação das características de regime, registro, plano de contas, reconhecimento e mensuração, informações e demonstrações financeiras do modelo de contabilidade do governo federal brasileiro indica o seu nível de evidenciação financeira. Para Nascimento (2008: 658) “a contabilidade governamental (no Brasil) não alcança sua finalidade essencial, que é a de prover informações acessíveis aos seus diversos usuários”. Apesar das limitações e críticas apresentadas, o programa PEFA (2009b) avaliou todas as nove questões dos quatro indicadores relacionados à dimensão “Contabilidade, registro e comunicação” com nota “A”, o que pressupõe um alto nível de evidenciação contábil. Essa avaliação positiva decorre principalmente do fato do SIAFI permitir a extração de informações financeiras tempestivas, confiáveis, analíticas ou sintéticas, de unidades específicas ou consolidadas do governo federal. Contudo, o relatório ressalva que há algumas discrepâncias entre o modelo brasileiro e as normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS).

### **2.3.3 - Auditoria**

Para a verificação completa das prestações de contas realizadas pelas entidades governamentais, a INTOSAI recomenda a utilização pelas EFS de auditorias com três objetivos diferentes: a) validar as informações prestadas (auditoria financeira); b) verificar a legalidade da gestão a partir dessas informações já auditadas (auditoria de conformidade); e, c) verificar a eficiência, eficácia e economicidade da gestão (auditoria de desempenho).

Com a CF/88, o TCU teve suas competências ampliadas, de tal modo que tenha autoridade para a realização de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. O Tribunal possui diversas funções na sua atividade de controle externo: judicante, sancionatória, consultiva, corretiva, pedagógica, normativa e informativa (Chaves, 2009). A auditoria representa apenas um dos instrumentos de fiscalização do TCU, que também realiza: levantamentos, para conhecer a estrutura e funcionamento dos órgãos e entidades públicas; inspeção, para esclarecer dúvidas e apurar denúncias; acompanhamento, para examinar, ao longo de um período determinado, a legalidade, legitimidade e/ou desempenho da gestão; e, monitoramento, para verificar o cumprimento das deliberações do Tribunal e os resultados advindos dela.

Devido à tradição jurídica e cultural portuguesa e francesa herdada pelo Brasil, o TCU por muitos anos privilegiou as auditorias de regularidade, principalmente legal, mas com alguns trabalhos de auditoria financeira. Com a disseminação global das reformas administrativas para resultados e, conseqüentemente, da auditoria de desempenho, o TCU se modernizou e já está na vanguarda dessa modalidade.

#### **2.3.3.1 – Auditoria Financeira**

Segundo Fernandes (2008: 312), a atribuição do TCU para realizar auditoria contábil “alcançou patamar constitucional em 1967”. O autor ensina que:

Como os gestores têm o dever de apresentar as informações anualmente, e sendo esses elementos insuficientes para assegurar a confiabilidade do sistema, tornou-se necessário estabelecer competência própria para que os Tribunais de Contas pudessem aferir a regularidade dos procedimentos a cargo do órgão responsável por bens, dinheiros e valores públicos.

Na CF/88 é possível constatar que essa atribuição foi disposta em diversos dispositivos, desde a competência para a fiscalização contábil (art. 70) até a de apreciar as contas do Presidente da República e julgar as contas dos administradores e demais

responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos (art. 71, incisos I e II). Além disso, o inciso IV do artigo 71 estabelece a competência do TCU para realizar auditorias de natureza contábil e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Na Lei Orgânica do TCU – LOTCU (Lei nº 8.443/92) esses dispositivos estão repetidos, sem muitos detalhamentos, mas vale destacar que em seu artigo 58, inciso II, a LOTCU prevê a possibilidade do Tribunal aplicar multa aos responsáveis por ato praticado com grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil e patrimonial.

O detalhamento da competência do Tribunal para a auditoria financeira coube ao Regimento Interno do TCU (RITCU), aprovado pela Resolução nº 155, de 2002. Em seu artigo 207, o Regimento determina que “as contas serão julgadas regulares quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis”, além dos requisitos de legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão. Já o artigo 209 prevê que o Tribunal julgará as contas irregulares quando evidenciada, dentre outras ocorrências, a infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil e patrimonial. Por fim, o artigo 228 estabelece que o parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Presidente da República será conclusivo no sentido de exprimir se essas contas representam adequadamente as respectivas posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro. Nesse último caso, fica evidente o papel do TCU em verificar a confiabilidade das informações financeiras, tanto contábil-patrimonial quanto orçamentário-financeira.

Em termos organizacionais, o TCU exerce as atribuições previstas na CF/88, na LOTCU e no RITCU a partir de trabalhos técnicos realizados no âmbito da Secretaria-Geral de Controle Externo (SEGECEX). A Resolução nº 240, de 2010, apresenta a departamentalização das atribuições do Tribunal. A SEGECEX é organizada em três grandes grupos de secretaria: 9 secretarias de controle externo (SECEX) de âmbito nacional; 26 SECEXs de âmbito estadual; e, 11 secretarias que tratam de assuntos específicos. Nos termos dos incisos I e IV do artigo 39, compete às SECEXs, de âmbito nacional e regional, examinar e instruir processos de controle externo (prestação de contas para julgamento) relativos a órgãos e entidades vinculados à área de atuação da secretaria e fiscalizar as unidades jurisdicionadas ao Tribunal mediante a realização de acompanhamento, levantamento, inspeção e auditorias de natureza *contábil*, financeira, orçamentária, *patrimonial* e operacional. As SECEXs de âmbito nacional estão organizadas por função de governo (saúde, educação, segurança, defesa nacional, entre outros). Com essas competências, essas SECEXs são responsáveis pela realização de auditorias em demonstrações financeiras individualizadas de cada órgão e entidade, cumprindo ao disposto nos artigos 207 e 209 do RITCU.

Quanto às auditorias de demonstrações consolidadas, a competência é da secretaria de tema específico denominada SEMAG – Secretaria de Macroavaliação Governamental, na qual a principal atribuição é assessorar os ministros relatores na elaboração do parecer prévio das contas do Presidente da República (artigo 47 da Resolução nº 240/2010 do TCU), quando, dentre outras análises, verifica a confiabilidade das informações financeiras prestadas em demonstrações contábeis consolidadas do governo federal.

Apesar da competência estabelecida constitucional, legal e regimentalmente e da existência de secretarias com atribuições específicas para a auditoria contábil, o relatório PEFA (2009b: 59) informa que “atualmente, o TCU não emite um parecer de auditoria sobre as demonstrações consolidadas do Governo para determinar se as demonstrações financeiras apresentam um imagem verdadeira e fiel de acontecimentos financeiros”. E complementa alertando que “para emitir este parecer, o TCU teria de ir além da prática atual de um exame legalista das demonstrações e relatórios, além de mudar para um foco sobre a confiabilidade dos sistemas e gestão de controles subjacentes às demonstrações e relatórios”. É possível que a tímida evolução da auditoria contábil no TCU esteja relacionada à disseminação da opinião de Fernandes (2008: 312), que trata a auditoria contábil como “um instrumento de controle de menor alcance crítico reflexivo, porque a ação fiscalizadora está rigidamente parametrizada pelas normas”.

Dos cinco sub-comitês que compõem o Comitê de Normas Profissionais (PSC, em inglês) da INTOSAI, o Brasil só não é membro dos Sub-Comitês de Diretrizes de Auditoria Financeira (FAS, em inglês) e de Contabilidade e Relato Financeiro. Além disso, o Brasil tem participação em diversos grupos de trabalho da INTOSAI, que tratam de assuntos como: auditoria de TI, ambiental e da dívida pública. Considerando que o acesso aos sub-comitês é aberto e voluntário, a ausência do TCU nos sub-comitês relacionados à auditoria financeira-contábil é mais um indício de que há maior ênfase nos outros tipos de auditoria, em detrimento da auditoria financeira.

### **2.3.3.2 – Auditoria de Conformidade Legal**

Segundo a ISSAI 4000 da INTOSAI, a auditoria de conformidade se refere à atribuição das EFS de verificar se as atividades das entidades públicas se adequam às leis, regulamentos e normas que as regulam. Além disso, a norma separa dois grupos de auditoria de conformidade: aquelas realizadas em conjunto das auditorias financeiras (ISSAI 4200) ou aquelas que são separadas das auditorias financeiras (ISSAI 4100).

Devido às características institucionais, jurídicas, históricas e culturais do modelo brasileiro de administração pública e controle externo, a modalidade auditoria de conformidade legal separada das auditorias financeiras é a mais utilizada no TCU. A partir da Resolução nº 240/2010 e dos relatórios de atividades publicados anualmente pelo TCU, é possível verificar que a maior parte dos recursos institucionais e humanos do Tribunal estão voltados para a análise da legalidade dos atos de gestão das entidades públicas. As áreas que têm tido maior relevância são: compras, contratações de serviços e obras públicas.

Em termos normativos também é possível verificar essa predominância. O ordenamento jurídico do controle realizado por meio de auditorias de conformidade legal é muito maior e mais complexo que o dos outros dois tipos de auditoria. De início, vale destacar que, apesar de o TCU não pertencer ao poder judiciário, a CF/88, em seu artigo 73, estabeleceu que ele tem jurisdição em todo o território nacional, de modo que, conforme Fernandes (2008: 147), “ficou indelevelmente definido o exercício da função jurisdicional pelos Tribunais de Contas”. Enquanto alguns dispositivos somente preveem a competência do Tribunal para a realização de auditorias financeiras e operacionais, outros detalham minuciosamente as competências para auditorias de conformidade legal. O Quadro 2.5 apresenta as competências constitucionais do TCU. Além dessas, existem competências legais e regimentais.

#### **Quadro 2.5 – Competências constitucionais e demandas para auditoria de conformidade**

<b>Competências constitucionais</b>	<b>Demandas para auditoria de conformidade legal</b>
Art. 71, inc. I - Appreciar as contas anuais do Presidente da República.	Os três aspectos devem ser analisados: confiabilidade da informação financeira, <i>legalidade dos atos de gestão</i> e desempenho governamental.
Art. 71, inc. II - Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.	É a única competência para julgar, de tal modo que seja a única em que o Tribunal "possa dizer o direito com força de coisa julgada" (Fernandes, 2008: 149). O mérito desses julgamentos não podem ser revisados pelo judiciário, somente a forma.
Art. 71, inc. III - Appreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares.	O registro do ato de admissão de pessoal é negado ou concedido, após análise dos requisitos legais exigidos, em especial o princípio do concurso público (Chaves, 2009).
Art. 71, inc. IV - Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional	A maior parte das inspeções e auditoria se referem à execução financeira da despesa orçamentária, onde se verifica o cumprimento da LOA e de normas de licitações e contratos.
Art. 71, inc. V - Fiscalizar as contas nacionais de empresas supranacionais (com participação de capital da União)	Trata-se de competência complexa, pois, segundo Chaves (2009: 141), o assunto envolve regras de Direito Internacional.
Art. 71, inc. VI - Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a estados, ao Distrito Federal e a municípios.	Trata-se de transferências voluntárias realizadas mediante convênios, que servem de referência para sua fiscalização.
Art. 71, inc. VII - Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas.	Muitas vezes essas informações servem para Comissões Parlamentares de Inquérito, que analisam ilegalidades no uso de bens, dinheiros e valores públicos.

<b>Competências constitucionais</b>	<b>Demandas para auditoria de conformidade legal</b>
Art. 71, inc. VIII a IX - Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos.	Conforme § 3º do art. 71, as decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo. Em casos de responsabilização, o Tribunal deve garantir ao responsável o direito ao contraditório e à ampla defesa.
Art. 71, inc. X - Sustar, se não atendido, a execução de ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.	Trata-se de mecanismos de controle para situações graves e em geral ocorre por meio de medidas cautelares.
Art. 72, § 1º - Emitir pronunciamento conclusivo, por solicitação da Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, sobre despesas realizadas sem autorização.	Despesas públicas devem ser autorizadas pelo legislativo por meio da LOA. Caso sejam executadas despesas sem crédito orçamentário, o Tribunal pode opinar pela ilegalidade.
Art. 74, § 2º - Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades na aplicação de recursos federais.	Diante de sua competência para verificar a legalidade dos atos de gestão de entidades públicas, o TCU é o foro adequado para o recebimento de denúncias sobre possíveis ilegalidades.
Art. 161, § único - Efetuar cálculo das contas referentes aos fundos de participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e fiscalizar a entrega dos recursos aos governos estaduais e às prefeituras municipais.	Há uma série de regras para as transferências obrigatórias da receita de impostos da União para estados, DF e municípios. O TCU não só fiscaliza a entrega desses recursos aos entes subnacionais, como também é o responsável pela adequação dos montantes enviados aos percentuais previstos na CF/88.

Fonte: Elaboração própria.

### 2.3.3.3 – Auditoria de Desempenho

A Constituição Federal de 1988 (artigos 70 e 71) inovou ao estabelecer a competência do TCU para a realização de fiscalização operacional. Segundo Lima (2008: 31), essa inovação “legitimou e desencadeou profundas alterações nos métodos de atuação das Cortes de Contas brasileiras, sob a liderança e inspiração do TCU”. Para o Ministro aposentado do TCU Luciano Brandão Souza (1989: 175-176):

A inclusão, pela primeira vez, do controle operacional – medida altamente louvável – permitirá a avaliação do desempenho da gestão pública, não somente da legalidade, legitimidade e probidade de seus atos, como também da economicidade dos valores aplicados, comparando dispêndios efetivados e resultados colhidos.

O Relatório de Gestão do TCU do exercício de 1993 (TCU, 1994: 35), elaborado pelo então presidente do Tribunal, Ministro Carlos Átila, informa que “os novos dispositivos constitucionais vieram consagrar tendência que, em todo o mundo, já se manifestava desde a década de 1970 na esfera do controle externo, no sentido de estender a fiscalização para além do limite estrito das demonstrações contábeis enviadas anualmente pelos órgãos públicos”.

Após a determinação constitucional para a realização de auditorias de desempenho (fiscalização operacional), o passo seguinte é a aquisição de competência técnica por parte dos auditores do TCU. Essa aquisição teve um longo processo que teve início nas poucas auditorias e eventos de capacitação nessa área no começo da década de 1990 (TCU, 1994). Em 1996, foi aprovado o projeto Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria Operacional,

decorrente de Acordo de Cooperação com o Reino Unido, com duração de três anos (1998 a 2000), e cujo objetivo era capacitar servidores e desenvolver técnicas, materiais, manuais e metodologias relacionados à auditoria operacional (TCU, 1997 e 1999). Além disso, no mesmo ano foram proferidas palestras por integrantes do *Australian National Audit Office* (ANAO) e do então *General Accounting Office* (GAO, atual *Government Accountability Office*) dos EUA sobre auditoria de desempenho (TCU, 1997). Em 1999, no contexto do projeto mencionado e de estágios no Programa Internacional de Bolsas de Estudo para Auditores do GAO, servidores participaram de cursos, seminários, reuniões de trabalho e programas de formação sobre auditoria operacional (TCU, 2000). No exercício de 2000, o então presidente do TCU, Ministro Iram Saraiva, aprovou a revisão do Manual de Auditoria de Natureza Operacional (publicado inicialmente em 1998) e manuais relacionados a *benchmarkings*, indicadores de desempenho, mapas de produtos e de processos (TCU, 2001).

Em 2005, o TCU treinou seus servidores por meio de curso à distância de introdução à auditoria operacional e ao final do ano a proporção de auditorias operacionais em relação ao total de auditorias já era superior a 10% (TCU, 2006). Já nessa época o TCU se estabelecia na vanguarda mundial no uso de auditoria operacional, demonstrada, inclusive, pelo fato de presidir o Sub-Comitê de Diretrizes para Auditoria de Desempenho da INTOSAI. Entre 2008 e 2009, o Tribunal executou a revisão e aperfeiçoamento do Manual de Auditoria Operacional (TCU, 2009a). Em 2010, foi publicada a 3ª versão do Manual, que considera “as melhores experiências internacionais sobre o tema” e está “alinhado aos padrões de auditoria operacional adotados pela INTOSAI” (TCU, 2010a: 9). Em termos organizacionais, no ano 2000, o TCU criou a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (SEPROG), com o objetivo exposto de forma auto-explicativa em sua própria denominação. Essa secretaria serve como um pólo de conhecimento em auditoria operacional, que se dissemina para o restante do Tribunal mediante treinamentos. A adoção e aperfeiçoamento desse tipo de auditoria pelo TCU contribuem para o movimento de ênfase em resultados tanto na gestão quanto no controle de entidades públicas.

## CAPÍTULO III – METODOLOGIA

### 3.1 Enquadramento metodológico da investigação

Segundo Carvalho (2009: 83), “o termo método significa literalmente ‘seguinto um caminho’ (grego *méta*, ‘junto, em companhia’ e *hodós*, ‘caminho’)”. Os diversos “caminhos” possíveis em uma investigação podem ter algumas peculiaridades. O método pode variar conforme a abordagem do problema (qualitativo, quantitativo ou multimodal), quanto ao objetivo (exploratório, descritivo, correlacionais e explicativos) e conforme os procedimentos (análise bibliográfica ou documental, entrevistas, questionários, estatística descritiva ou inferencial, entre outros) (Sampieri *et al.*, 2006).

O presente estudo tem uma abordagem multimodal do problema, ou seja, a coleta e análise de dados ocorrem tanto com o enfoque qualitativo quanto quantitativo (Miles e Huberman, 1994; Ryan *et al.*, 2002). Por sua vez, Sampieri *et al.* (2006) são defensores dessa abordagem “quanti-quali” e explicam que ela pode ter três tipos: 1) duas etapas, onde as abordagens quantitativa e qualitativa são adotadas de forma independente para tratar questões distintas; 2) enfoque dominante, no qual uma das abordagens se destaca em relação à outra; 3) misto, em que ocorre quando as duas abordagens são utilizadas simultaneamente para a resolução do problema. O tipo escolhido é o misto, tendo em vista que as metodologias quantitativa e qualitativa são utilizadas concomitantemente para responder à mesma pergunta de partida: quais as oportunidades de reforma do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas observáveis nas divergências com modelos de países desenvolvidos?

Na perspectiva quantitativa, foram coletados e analisados dados de um questionário e trabalhados estatisticamente para obter resultados quantitativos sobre a relação entre os modelos do Brasil e de países desenvolvidos. Porém, trata-se apenas de uma percepção inicial dessa relação e da necessidade de reforma decorrente de lacunas entre os modelos de gestão. De modo complementar, na análise qualitativa serão verificados documentos de avaliações, realizadas por organismos internacionais (Banco Mundial, PEFA e IBP), do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas, bem como a literatura que trata das melhores práticas e dos modelos de reforma nessa área de gestão. O estudo não pretende responder à pergunta de partida apenas informando que um percentual determinado da gestão das finanças públicas no Brasil está ou não aderente aos países desenvolvidos e, conseqüentemente, o país necessita de reformas. Pretende, sim, analisar os indicadores de discrepância entre o modelo brasileiro e

dos países desenvolvidos como indícios, aprofundando a investigação com outros elementos explicativos.

Quanto ao objetivo, utilizando as categorias apresentadas por Sampieri *et al.* (2006: 112), essa investigação é essencialmente descritiva, pois visa “analisar como é e como se manifestam” os modelos e as reformas de gestão das finanças públicas em países desenvolvidos e no Brasil. Apesar da quantificação de alguns resultados da pesquisa, como já observado, é o processo de análise descritiva da literatura e de relatórios de organismos internacionais, somado à análise desses resultados quantificados, que viabilizará responder à pergunta de partida.

Portanto, o método utilizado no desenho desta investigação satisfaz os requisitos definidos por Yin (2003) para que possa ser considerado como um estudo de caso, pois investiga um fenômeno contemporâneo no seu contexto real, sobre o qual o investigador não detém qualquer controle. Dada a natureza da questão de investigação, focada essencialmente na obtenção de respostas para “quais”, este estudo de caso enquadra-se na tipologia definida por aquele autor como um estudo de caso descritivo, em que a unidade de análise é a realidade brasileira.

Por outro lado, trata-se de um estudo de caso singular, muito utilizado na investigação no âmbito da CIGAR – *Comparative International Governmental Accounting Research*, de natureza exploratória, proporcionando uma base para futuras investigações comparativas a nível internacional (Lüder, 2009). Segundo Humphrey *et al* (2005), para avaliar o nível de desenvolvimento e as oportunidades na gestão das finanças públicas, a comparação com a experiência de outros países é muito produtiva.

Os procedimentos adotados foram: análise da literatura e de documentos relacionados aos modelos e reformas de gestão das finanças públicas e uso de estatística descritiva. Os documentos analisados são em maior parte emitidos por organismos internacionais, tais como OCDE, Banco Mundial e IBP. A estatística descritiva utilizada foi média e a distribuição de frequências. Nesse tipo de análise, é comum a uso da técnica de categorização e a apresentação de resultados em histogramas (gráfico de barras) e gráficos circulares ou de setores (Sampieri *et al.*, 2006; Barbetta, 2003).

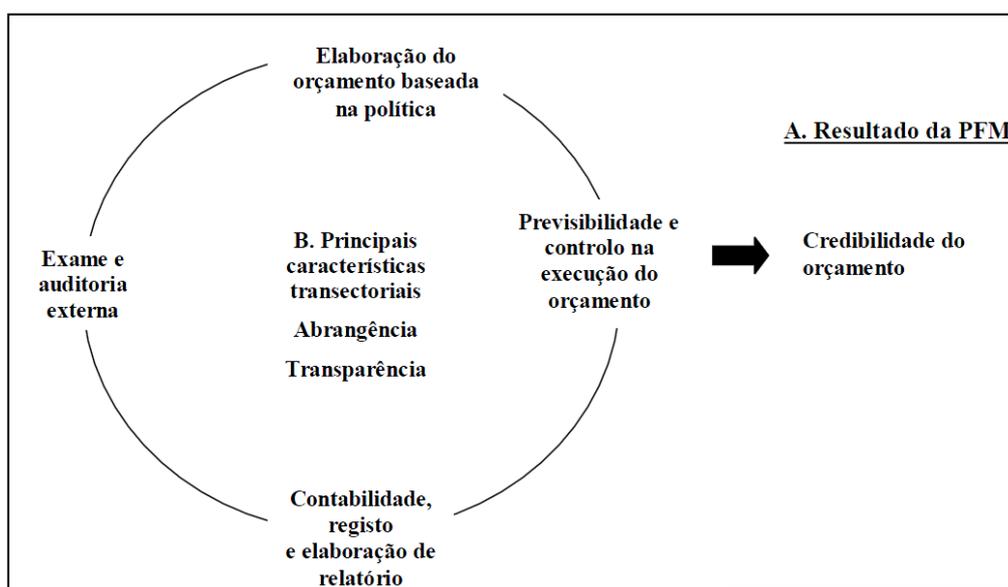
### **3.2 Recolha e análise de dados**

Os dados utilizados para relacionar o modelo brasileiro de gestão das finanças públicas e os modelos de países desenvolvidos foram obtidos no Questionário de Práticas e Procedimentos

Orçamentários realizado pela OCDE. O questionário foi respondido pelos países analisados em 2007 e foi publicado em 2008, portanto, permite estudar e descrever os modelos de gestão financeira nesse momento específico. Ele está dividido em sete temas: informações gerais, elaboração do orçamento, aprovação, execução, contabilidade, auditoria e informação de desempenho. O último tema foi excluído da análise.

Para aumentar a capacidade de análise dessas questões e a comparabilidade do modelo brasileiro com países desenvolvidos, elas foram agrupadas nas categorias de análise do programa de avaliação de gestão das finanças públicas PEFA, que, em 2009, publicou um relatório de avaliação do modelo brasileiro (PEFA, 2009b). A Figura 3.1 apresenta as dimensões de análise do programa.

**Figura 3.1 – Relação entre as 6 dimensões da metodologia PEFA**



Fonte: PEFA (2005).

Observação: PFM – *Public Financial Management*.

Cabe ressaltar que as dimensões “abrangência e transparência” e “credibilidade do orçamento” não foram analisadas separadamente, pois o questionário da OCDE não contempla um grupo de questões específicas sobre estas dimensões. Contudo, existem algumas questões sobre aquelas duas dimensões que serão comentadas nas categorias de origem no questionário da OCDE. Além dessas dimensões, o programa PEFA apresenta informações gerais dos países, de modo a contextualizar os modelos e as reformas de gestão das finanças públicas. Essas informações tratam do contexto social, econômico, fiscal, político, institucional e legal do país avaliado. Os dados e resultados também serão agrupados nas três grandes áreas de estudo de gestão financeira: orçamento, contabilidade e auditoria.

Assim, o estudo segue organizado nas seguintes categorias: ambiente econômico e social, situação fiscal, ambiente político, estrutura institucional e legal, orçamento (elaboração, aprovação e execução), contabilidade, auditoria e informações de desempenho. Esse modelo de análise, verificando o contexto e os processos internos das reformas está em consonância com os modelos de análise de reformas de Pollitt e Bouckaert (2004, Figura 1.4) e de Lüder (1992 e 2002, Figura 1.6).

Quanto à referência de boas práticas de gestão das finanças públicas, este estudo optou por países desenvolvidos tendo em conta o próprio objetivo desse sistema de gestão: melhorar a qualidade da gestão pública como um todo, que, por sua vez, contribui dentro do sistema político para aumentar o nível de desenvolvimento social e econômico de cada país. Apesar da influência ser difusa, indiretamente a gestão das finanças públicas busca resultados sociais e econômicos. Ademais, a maior parte dos estudos sobre as reformas no setor público vinculam a origem do processo de inovação governamental aos países desenvolvidos, em especial aos países de língua inglesa. Em suma, os países desenvolvidos têm condições sociais, econômicas e políticas que permitem inferir que, no geral, são *benchmarkings* em gestão das finanças públicas.

Segundo o Relatório de Desenvolvimento Humano de 2010 (PNUD, 2010), atualmente o mundo conta com pouco mais que 40 países desenvolvidos. A maioria deles é membros da OCDE. Essa foi a amostra escolhida para o presente estudo: países desenvolvidos membros da OCDE. Foram excluídos o México e a Turquia que, apesar de membros da OCDE, são considerados pelo mencionado relatório como países em vias de desenvolvimento. E também não foram considerados o Chile (em vias de desenvolvimento), a Eslovênia, a Estônia e Israel, pois só entraram na OCDE em 2010 e os dados analisados se referem ao ano de 2007. Assim, 28 países compõem a amostra de países desenvolvidos, o que representa mais 60% do total (44 países). O Quadro 3.1 apresenta esses países e suas respectivas regiões ou culturas. Vale ressaltar que neste estudo não há a intenção de generalizações sobre os países desenvolvidos.

**Quadro 3.1 – 28 países desenvolvidos da OCDE por região ou cultura (em 2007)**

<b>Região ou cultura</b>	<b>Países</b>
Ásia (2)	Coreia do Sul e Japão
Europa Central (7)	Alemanha, Áustria, Bélgica, França, Holanda, Luxemburgo, Suíça
Europa do Leste (4)	Eslováquia, Hungria, Polônia e República Checa
Europa do Norte (5)	Dinamarca, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia
Europa do Sul (4)	Espanha, Grécia, Itália e Portugal
Países de língua inglesa (6)	Austrália, Canadá, Estados Unidos, Irlanda, Nova Zelândia e Reino Unido

Fonte: Elaboração própria.

Em relação às características das questões do questionário da OCDE e ao respectivo tratamento estatístico, cabe destacar que a maioria dos dados são qualitativos e categorizados como respostas alternativas de modo variável. Assim, algumas questões possuem duas alternativas de respostas e outras mais de dez possibilidades. Algumas só permitem uma resposta, enquanto outras possibilitam respostas múltiplas.

Este estudo desenvolve-se numa primeira fase em três etapas:

- 1) O primeiro passo resume-se em obter o somatório de cada resposta para o grupo de países desenvolvidos da OCDE (distribuição de frequências), a partir do agrupamento da amostra de países que seriam comparados com o Brasil;
- 2) Depois foram obtidos os percentuais desse somatório de cada resposta em relação ao total de respostas de cada questão, visando conhecer o nível de homogeneidade dos países desenvolvidos. O Quadro 3.2 auxilia na compreensão desse percurso matemático.
- 3) Conhecendo os percentuais de cada resposta em relação ao total, a terceira etapa consiste na sua comparação com a resposta do Brasil. No caso do exemplo do quadro abaixo, se o Brasil tiver marcado a resposta “A”, significa que adotará um modelo (para essa questão) semelhante a 50% dos países desenvolvidos da OCDE. No caso das respostas “B” ou “C” essa afinidade seria com apenas 25% dos países desenvolvidos.

**Quadro 3.2 – Exemplo de tratamento das questões**

Questão 1 - Qual a instituição que funciona como Autoridade Orçamentária Central?							
		País A	País B	País C	País D	Somatório de cada resposta	Nível de homogeneidade
Resposta A	Ministério das Finanças	x	x			2	50%
Resposta B	Depto do Chefe de Governo			x		1	25%
Resposta C	Duas ou mais agências				x	1	25%
<b>Totais</b>						<b>4</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria.

Esses níveis percentuais de afinidade foram agrupados em quatro categorias de análise: entre 0% e 24,99%, representando *baixíssima aderência* do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas aos modelos dos países desenvolvidos; entre 25% e 49,99%, uma *aderência regular*, pois ainda é diferente da maioria dos países desenvolvidos; entre 50% e 74,99%, considera-se *alta aderência* com os países desenvolvidos, pois pelo menos 50% da amostra adota o mesmo modelo que o Brasil; por fim, entre 75% e 100%, onde há *altíssima aderência* com os países desenvolvidos.

Nesta abordagem mais quantitativa, a segunda fase consiste em relacionar esses níveis de afinidade do modelo brasileiro com os países desenvolvidos aos níveis de demanda (oportunidades) de reforma na gestão das finanças públicas. A Figura 3.2 apresenta essa relação.

**Figura 3.2 – Relação entre as categorias de avaliação e nível de demanda por reforma**

<p>Baixíssima aderência (0% a 24,99%)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ótima oportunidade de reforma</li> <li>• O modelo brasileiro é diferente de quase todos os países desenvolvidos da OCDE.</li> </ul>
<p>Aderência regular (25% a 49,99%)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Boa oportunidade de reforma</li> <li>• O modelo brasileiro é diferente da maioria dos países desenvolvidos da OCDE.</li> </ul>
<p>Alta aderência (50% a 74,99%)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exige uma análise cuidadosa sobre a demanda real por reforma</li> <li>• O modelo brasileiro é semelhante a pelo menos 50% dos países desenvolvidos da OCDE.</li> </ul>
<p>Altíssima aderência (75% a 100%)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Baixa necessidade de reforma</li> <li>• O modelo brasileiro é semelhante a quase todos países desenvolvidos da OCDE.</li> </ul>

Fonte: Elaboração própria.

Essa análise foi efetuada tanto de forma consolidada (geral) quanto específica para cada uma dos tópicos de análise: elaboração, aprovação e execução do orçamento, contabilidade e auditoria.

Após essa análise quantitativa da aderência do modelo brasileiro aos modelos de países desenvolvidos, os resultados serão analisados qualitativamente sob o prisma da literatura versando a gestão das finanças públicas e dos documentos de avaliação da gestão das finanças públicas no Brasil, realizados principalmente pelo programa PEFA (2009b) e pela CFAA do Banco Mundial (Ladipo *et al.*, 2009) e pelo IPB (2010). Trata-se de documentos técnicos de instituições reconhecidas internacionalmente como referências em análises da gestão financeira de países, tendo, portanto, alto nível de credibilidade. Assim, apesar de se referirem a fontes secundárias, os relatórios de avaliação sobre a gestão das finanças públicas no Brasil publicados pelo programa PEFA, Banco Mundial e IBP servem de referência de controle sobre os resultados da avaliação realizada a partir do questionário da OCDE. De modo complementar, essas duas análises (análise do questionário da OCDE e comparação dos resultados com avaliações internacionais) permitem a identificação e validação de diversas oportunidades de reforma para o modelo brasileiro de gestão das finanças públicas.

### 3.3 Delimitação e limitações da pesquisa

O questionário possui 87 questões, sendo que, muitas delas foram subdivididas, o que totaliza 215 perguntas. Entretanto, somente 41 perguntas foram analisadas (ver Anexos A e B). O restante foram consideradas fora do escopo e sem capacidade explicativa para o presente estudo devido a pelo menos uma das seguintes razões: 1) o Brasil, país de referência nesse estudo, não respondeu à questão, o que, de imediato impede a comparação entre o modelo brasileiro e qualquer outro; 2) mais de 25% dos países desenvolvidos não responderam à questão, o que inviabiliza a avaliação do Brasil nos quatro níveis de aderência; 3) as questões se referem ao tema “informação de desempenho”, que está fora do escopo deste trabalho; e, 4) mais de quatro alternativas foram respondidas, o que reduz a possibilidade de homogeneidade nas práticas dos países desenvolvidos.

Conforme já destacado, o estudo faz a análise de aderência do modelo brasileiro em quatro níveis: baixíssima aderência, aderência regular, alta aderência e altíssima aderência. Para que o modelo do Brasil seja considerado pelo menos regularmente aderente (25% a 49,99%) aos países desenvolvidos é necessário que haja homogeneidade suficiente. Isto significa que, caso os países desenvolvidos respondam a uma questão com cinco opções, por exemplo, de forma extremamente heterogênea, de tal modo que cada alternativa seja escolhida por 20% dos países, não é possível que o Brasil tenha sequer “aderência regular” aos países desenvolvidos, atendendo à elevada heterogeneidade destes. A escolha de quatro níveis deve-se ao fato de que a escolha de cinco níveis permitiria muita heterogeneidade e optar por três níveis inviabilizaria a pesquisa, devido à escassez de questões com somente três alternativas respondidas.

Outras limitações da pesquisa se referem: à subjetividade e superficialidade das respostas do questionário (Quivy e Campenhoudt, 2008); à baixa capacidade explicativa da estatística descritiva; à impossibilidade de generalizações sobre os modelos de países desenvolvidos; aos *gaps* existentes entre o início e o fim das reformas no setor público (diferença entre previsto e executado); e, à escassez de questões sobre contabilidade e auditoria.



## **CAPÍTULO IV – ANÁLISE DE ADERÊNCIA DO MODELO BRASILEIRO AOS MODELOS DE PAÍSES DESENVOLVIDOS**

O relatório PEFA (2009b) de avaliação geral do sistema de GFP brasileiro começa com o seguinte título: “indo do bom ao ótimo”. Além disso, o relatório (PEFA, 2009b: 9) apresenta a seguinte conclusão: “o sistema de gestão financeira no Brasil, conforme pontuação no PEFA, segue o padrão de muitos países da OCDE em termos de planejamento orçamentário, controle de gastos, relatórios e contabilidade”.

Diante desse diagnóstico internacional, este capítulo busca analisar oportunidades de reformas a partir de divergências do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas com modelos de países desenvolvidos da OCDE. As categorias de análise mesclam as dimensões de avaliação do programa PEFA, expostos na Figura 3.1, e os grupos de perguntas do questionário da OCDE. Além disso, serão apresentados dados sobre os contextos econômico, social e político dos países analisados (Brasil e países desenvolvidos da OCDE), que foram extraídos das bases de dados do FMI, do PNUD e da Transparência Internacional. Ao final, os resultados desse estudo serão comparados com as avaliações internacionais realizadas pelo programa PEFA, pelo Banco Mundial e pelo IBP.

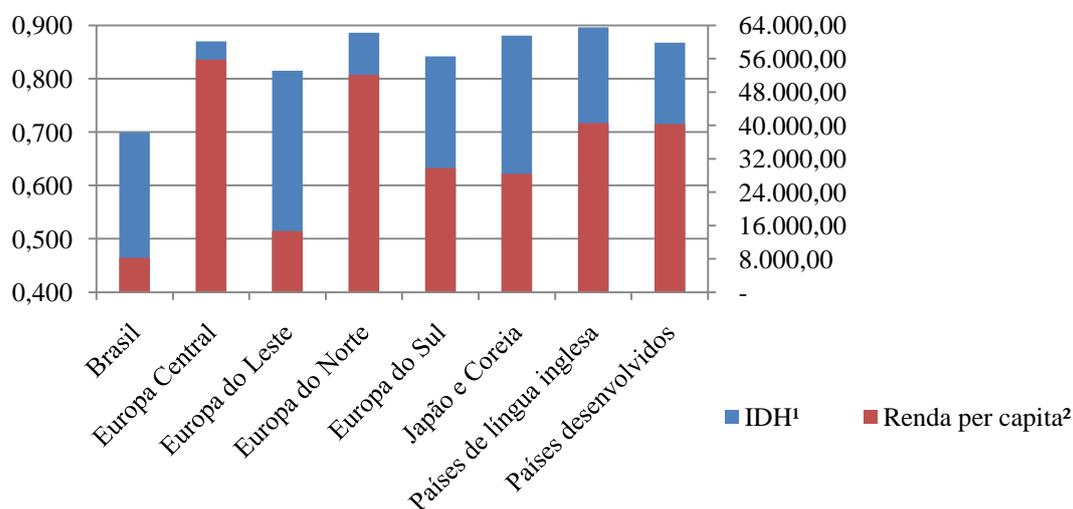
### **4.1 Ambiente econômico-social**

Não é necessária uma análise aprofundada para saber que os contextos econômico e social do Brasil e dos países desenvolvidos são diametralmente opostos. Entretanto, é importante compreender essa diferença no desenvolvimento econômico e social brasileiro e de países desenvolvidos para perceber como possíveis alterações no sistema de gestão das finanças públicas podem contribuir para a redução dessas lacunas. Ademais, ao verificar oportunidades de reforma para o modelo brasileiro a partir de modelos de países desenvolvidos, é necessário ter em mente que o contexto econômico e social desses países pode ser mais ou menos favorável a determinadas práticas de gestão financeira no setor público, o que pode incentivar ou restringir essas reformas.

Na Figura 4.1 os países desenvolvidos foram regionalizados geograficamente com o objetivo de verificar, dentro desse grupo de análise, regiões com níveis de desenvolvimento econômico e social mais próximos do Brasil. Cabe destacar que internamente, nos grupos, podem haver discrepâncias entre os países. O caso mais nítido é do Japão e Coreia, tendo em vista que a renda *per capita* do primeiro é o dobro do segundo. Todavia, é possível observar

que os países da Europa do Leste e do Sul, dentre os países desenvolvidos, são os que mais se aproximam do contexto econômico-social brasileiro, em termos de IDH e renda *per capita*.

**Figura 4.1 – Níveis de desenvolvimento social e econômico**



<sup>1</sup> Fonte: Relatório de Desenvolvimento Humano de 2010 (PNUD, 2010). Dados de 2008.

<sup>2</sup> Fonte: Base de dados do FMI. Dados de 2009. Valores correntes. Em US\$.

#### 4.1.1 Situação fiscal

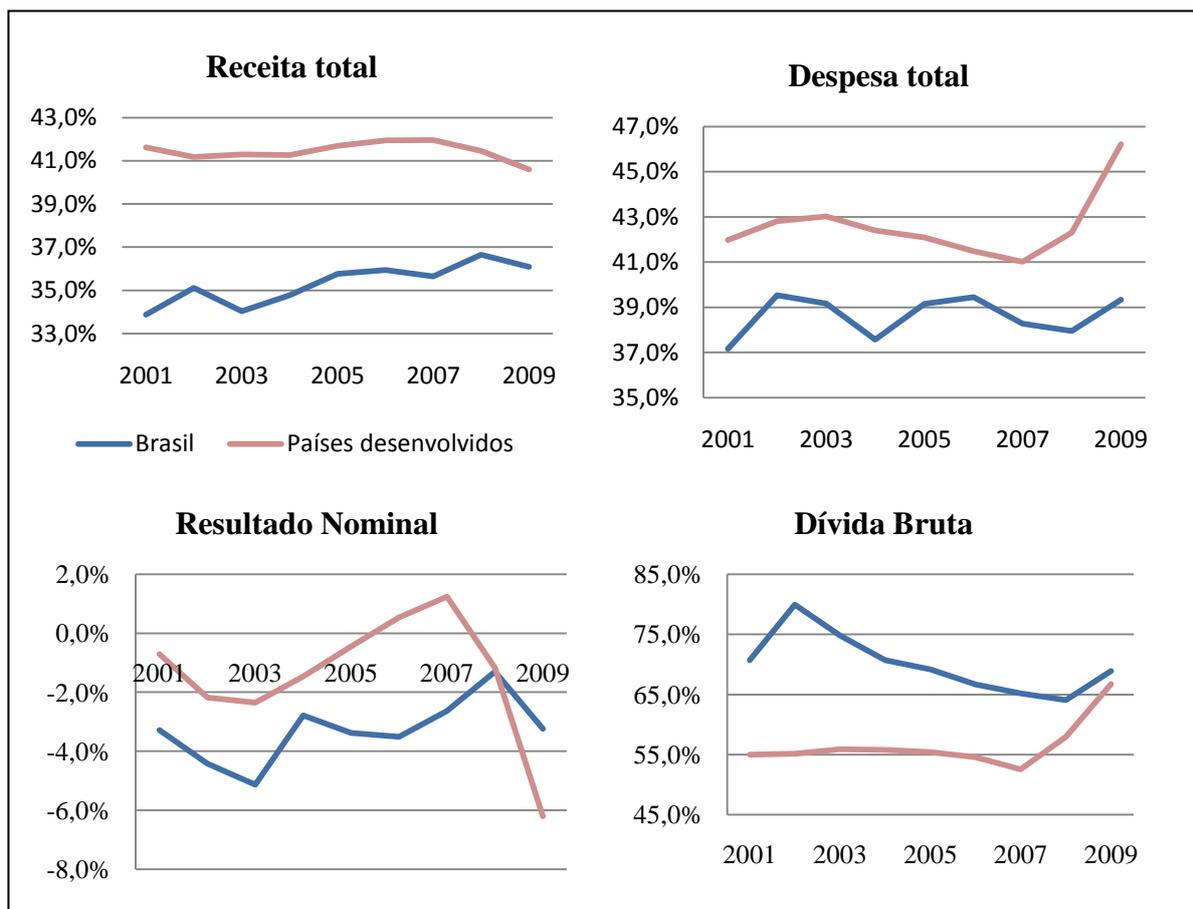
Se no contexto econômico e social o Brasil está muito longe dos países desenvolvidos, no contexto fiscal o Brasil tem uma perspectiva um pouco melhor.

Conforme a Figura 4.2, que apresenta a evolução dos principais indicadores fiscais do Brasil e da média dos países desenvolvidos da OCDE, na primeira década do século XXI, o Brasil reduziu drasticamente seu endividamento bruto, que, em 2002, era quase 80% do PIB, e em 2008 chegou a 64% do PIB. Contudo, com a crise financeira de 2008, a curva do gráfico mudou e a dívida voltou a crescer e em 2009 o endividamento bruto brasileiro era de 69%. Pelo mesmo motivo, a média da dívida bruta dos países desenvolvidos analisados aumentou de 52,5% em 2007 para quase 67% em 2009. Assim, atualmente o Brasil está muito próximo dos países desenvolvidos, porém, em um período em que eles foram muito abalados pela crise. Desse modo, não há muito mérito nessa aproximação.

Como já observado, em relação ao resultado nominal a situação é mais confortável para o Brasil. Até à crise, o Brasil estava com um ritmo de melhorias no resultado nominal, se aproximando do resultado nominal zero, situação experimentada nos últimos 15 anos somente por países da Europa do Norte, de língua inglesa e, esporadicamente, da Europa Central. Com a crise de 2008, até mesmo os países nórdicos da Europa, que tinham resultados nominais

positivos, enfreteram déficits. Ocorre que o resultado nominal brasileiro foi menos afetado do que a média dos países desenvolvidos da OCDE. Enquanto o primeiro teve um déficit próximo de 3% do PIB, os últimos, na média, superaram a marca de 6%. Diante dessa situação, o Brasil tem uma capacidade maior de controlar o aumento do endividamento, pois, caso não deteriore seu resultado fiscal, terá condições de voltar a reduzir a dívida bruta.

**Figura 4.2 – Comparação da evolução fiscal no Brasil e em países desenvolvidos**



Fonte: FMI.

Em relação aos patamares de receita e despesa, vale destacar que há uma infinidade de modelos fiscais dentre os países desenvolvidos analisados. Contudo, a comparação também é útil, pois evidencia que a política anti-cíclica adotada no Brasil não foi tão drástica quanto a que foi efetuada por muitos países desenvolvidos, que tiveram de aumentar intensamente a despesa pública. E, por outro lado, demonstra que tanto a carga tributária quanto o nível de gasto público no Brasil tem margem para crescer a fim de alcançar o nível de desenvolvimento econômico e social de países desenvolvidos. Em 2009, somente quatro dos países analisados tinham um patamar de despesa inferior ao do Brasil. Porém, antes desse

incremento da participação do Estado brasileiro na economia, cabe alertar que é necessário aumentar os níveis de eficiência do gasto público e de *accountability* financeira, para evitar desperdícios e desvios de recursos públicos.

## **4.2 Ambiente político**

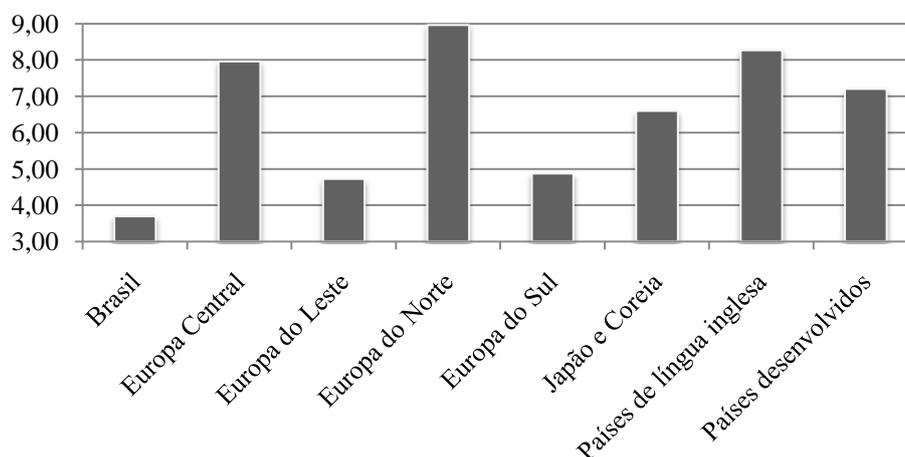
Há um padrão no contexto político brasileiro e dos países desenvolvidos da OCDE: todos são estados democráticos. A universalidade das características políticas desses países termina por aí. Dentre os 28 países desenvolvidos analisados: 7 são estados federados e 21 estados unitários; 16 são repúblicas e 12 monarquias; e, 4 são governados por presidentes e 24 por primeiros-ministros. Não há um padrão entre países desenvolvidos, o que permite dizer que é possível ter desenvolvimento social e econômico com diferentes modelos políticos. Entretanto, é possível constatar que a maioria dos países desenvolvidos da OCDE têm como chefe de governo um primeiro-ministro, que pode estar em um sistema tanto de monarquia parlamentar quanto de república semi-presidencial. O Brasil é uma república federativa presidencialista. Somente Áustria, EUA e Suíça têm essas três características iguais ao Brasil. Além dessas atribuições, várias outras podem ser elencadas. Porém, aquelas apresentam um resumo geral do funcionamento político dos países.

Segundo o Manual de Transparência Fiscal do FMI (FMI, 2007), é necessária uma clara definição das relações: entre governo e sociedade; entre governo e economia; dentro do governo, entre as funções de política e de gestão; fiscais dos poderes executivo, legislativo e judiciário; das responsabilidades entre os diferentes níveis de governo; e, entre governo e empresas públicas. O Manual destaca o importante papel do poder legislativo no controle das informações e da implementação dos orçamentários, ressaltando que em sistemas presidencialistas (em oposição a parlamentaristas) é mais comum o legislativo apresentar propostas de alteração do projeto de orçamento. Quanto ao poder judiciário, o FMI (2007) alerta para a necessidade de acessibilidade de beneficiários de serviços públicos a tribunais para contestar a legalidade das decisões do poder executivo. Esses moldes se ajustam ao atual estado democrático de direito, no qual há representação e participação nas escolhas políticas e também ordem e segurança jurídica.

Além de características normativas, também vale apresentar algumas informações sobre o funcionamento na prática dos sistemas políticos dos países analisados. Dentre outras, uma informação relevante é o Índice de Percepção de Corrupção (CPI, em inglês), publicado pela organização internacional Transparência Internacional, que gradua os países de acordo

com a percepção de corrupção no setor público (Transparência Internacional, 2010a). Na Figura 4.3 compara-se o CPI brasileiro com os CPIs de países desenvolvidos da OCDE por região ou cultura.

**Figura 4.3 – Índice de Percepção de Corrupção - CPI**



Fonte: Transparência Internacional (2010a).

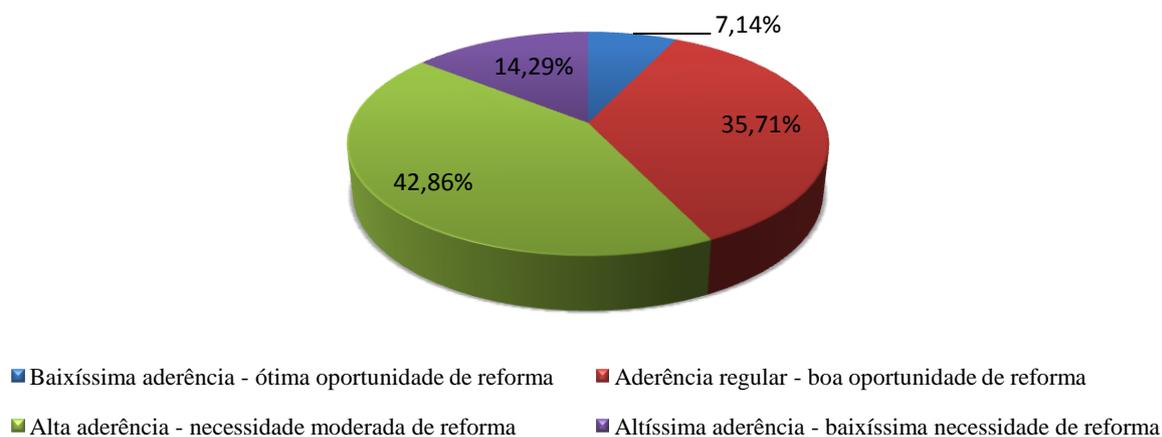
A figura acima demonstra que somente as regiões da Europa do Leste e do Sul têm níveis de percepção de corrupção próximos ao do Brasil, sendo os países mais próximos Grécia e Itália. Quanto maior o CPI, melhor. Assim, o Brasil e as regiões mencionadas têm os piores índices de corrupção dentre os países analisados. Em um relatório publicado em paralelo ao CPI, a organização Transparência Internacional (2010b) destaca que os quatro tipos instituições onde o nível de percepção de corrupção é maior: partidos políticos, funcionalismo público, parlamento e polícia.

Atualmente está tramitando no Congresso Nacional brasileiro anteprojeto de reforma política que visa melhorar esse diagnóstico, tratando de questões como exclusão da possibilidade de reeleição para cargos do executivo, fim do voto obrigatório, financiamento público das campanhas eleitorais, fidelidade partidária, entre outras. Além disso, em 2010, foi publicada a Lei da Ficha Limpa (LC nº 135/2010), que surgiu a partir de projeto de iniciativa popular, com mais de 1,6 milhão de votos em abaixo assinado. A lei regula casos de inelegibilidade, visando a proteção da probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. No mesmo ano a justiça eleitoral indeferiu mais de 200 candidaturas à eleição de 2010, com base na lei. Entretanto, o STF decidiu por maioria que a lei não deve ser aplicada às eleições de 2010, em razão da necessidade constitucional de anterioridade da lei eleitoral.

#### 4.2.1 Estrutura legal e institucional do sistema GFP

A partir deste tópico as perguntas do questionário da OCDE serão analisadas, visando verificar o nível de aderência do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas aos modelos de países desenvolvidos. Todavia, os aspectos relacionados à estrutura legal e institucional do sistema GFP ainda se referem ao contexto do sistema e não especificamente ao seu funcionamento. Apesar de se referir a questões contextuais, a estrutura legal e institucional do sistema GFP pode ser objeto de reforma amplas na gestão das finanças públicas (Browne, 2010). Nesse sentido, o FMI (2007) atenta que a gestão das finanças públicas deve inscrever-se num quadro jurídico, regulatório e administrativo claro e objetivo.

**Figura 4.4 –Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Normas e instituições**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da OCDE.

A partir da Figura 4.4 é possível constatar que o Brasil tem alta (42,86%) ou altíssima (14,29%) aderência aos países desenvolvidos da OCDE na maioria (57,15%) das questões relacionadas a normas e instituições de gestão das finanças públicas. Em 42,85% das questões é possível observar boas (7,14%) ou ótimas (35,71%) oportunidades de reforma. São quatro questões sobre o assunto. As três primeiras se referem a aspectos institucionais e organizacionais de orçamento.

A primeira trata da localização da Autoridade Orçamentária Central (AOC). Enquanto 82,14% dos países desenvolvidos da OCDE indicaram o “Ministro das Finanças”, o restante indicou modelos alternativos, assim como o Brasil, que tem como AOC o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Ocorre que o Brasil tem dois grandes gestores do ciclo orçamentário no poder executivo, enquanto o MPOG lida com as fases de elaboração

e controle do orçamento, o Ministério da Fazenda (MF) trata da execução financeira do orçamento, com controles sobre tesouraria, contabilidade, dívida pública e arrecadação. Assim, a estrutura institucional da gestão financeira no governo federal favorece possíveis disputas entre os dois ministérios, o que exige a intervenção de uma instância superior para dirimir esses eventuais conflitos de competência. Essa instância pode ser tanto o Chefe da Casa Civil quanto o próprio Presidente da República. Schick (1998b) defende que a AOC deve ter poder para fazer cumprir os agregados orçamentários em negociações bilaterais. É possível que a dissolução de atribuições entre MPOG e MF possa reduzir o poder do MPOG nessas negociações, exigindo a presença dos ministros das duas instituições. Um indício da necessidade de articulação entre elas é a existência de diversas portarias editadas e publicadas conjuntamente por elas, em razão da afinidade dos temas regulamentados. Vale ressaltar que, dentre esses modelos alternativos está o americano, que tem como AOC está no *Office of Management and Budget* (OMB), vinculado diretamente ao gabinete executivo da Presidência, o que lhe dá certa preponderância em relação ao *Treasury Department*, que, por sua vez, ficou somente com atribuições de gestor de caixa e “guarda livros” (Chan, 2002b). Segundo este autor, além dessa, há outros tipos de fragmentações institucionais no sistema de GFP americano.

Na segunda e na terceira questão, o Brasil tem alta aderência aos países desenvolvidos. A segunda se refere ao tipo nomeação para AOC, política ou técnica (servidor público). Brasil e 67,86% dos países desenvolvidos da OCDE responderam que a AOC é chefiada por um servidor público. Já a terceira questão se refere ao número de integrantes da equipe de trabalho na AOC. Em média, os países desenvolvidos tinham aproximadamente 340 funcionários na AOC na época em que responderam o questionário. O Brasil respondeu que possuía 213 funcionários, o que representa 62,65% da média dos países desenvolvidos analisados.

A quarta questão foi subdividida em onze perguntas sobre o tipo de norma que regulamenta o sistema de GFP. No Quadro 4.1 constam essas perguntas. Em cinco perguntas a aderência foi *regular* (4b, 4e, 4f, 4h, 4i), em quatro foi *alta* (4a, 4g, 4j, 4k) e em duas foi *altíssima* (4c, 4d). As perguntas possuem quatro opções de respostas que indicam o tipo de norma que regula cada um dos assuntos tratados para a respectiva pergunta. As opções são: constituição, legislação, regulamentos e nenhuma base formal. Essa análise permite verificar o nível de autoridade e rigidez das normas relacionadas ao sistema de GFP.

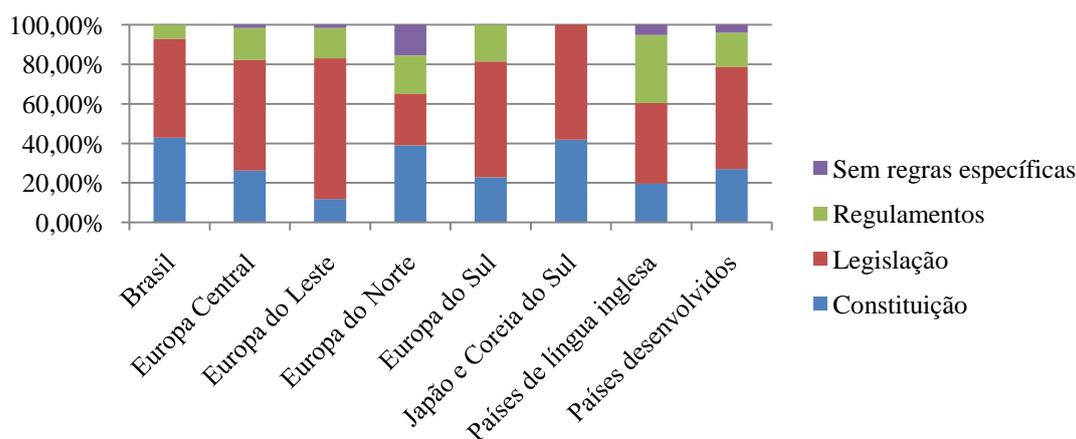
#### Quadro 4.1 – Tipos de normas da estrutura legal do SGFP do questionário OCDE

4.a	Forma e estrutura do orçamento anual e legislação relacionada
4.b	Prazos do processo orçamentário anual
4.c	Papéis e responsabilidades de diferentes partes do Executivo na formulação e execução do orçamento
4.d	Papéis e responsabilidades do Legislativo e Executivo no processo orçamentário
4.e	Previsão sobre o que acontecerá quando o orçamento não é aprovado pelo orçamento até o início do ano
4.f	Exigência de autorização legislativa para gastar
4.g	Exigência de autorização legislativa para tributar
4.h	Regras para uso de fundos de reserva e de contingências
4.i	Exigência de auditoria das contas do Governo pela Entidade Fiscalizadora Superior
4.j	Exigência de estruturas de auditoria interna nos ministérios
4.k	Gestão e transparência dos gastos extra-orçamentários

Fonte: Questionário de Práticas e Procedimentos Orçamentários da OCDE.

A Figura 4.5 sintetiza os modelos de estrutura legal tanto do Brasil quanto dos países desenvolvidos, estes organizados por região ou cultura.

**Figura 4.5 – Estrutura legal do sistema de Gestão das Finanças Públicas**



Fonte: Questionário OCDE – da questão 4.a até a questão 4.k.

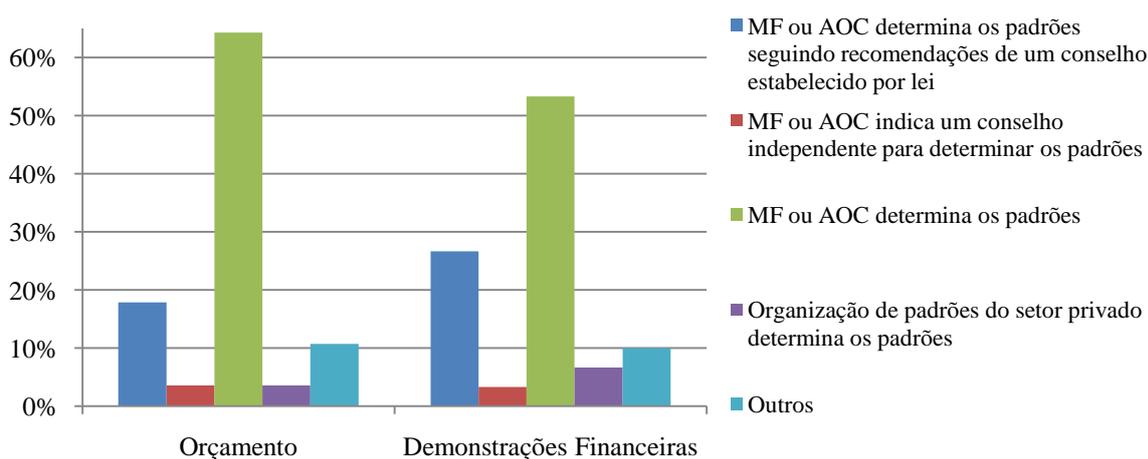
Brasil, Japão e Coreia do Sul são os países que têm normas de GFP mais concentradas em constituição e legislação, sendo, portanto, as normas com maior nível de autoridade dentro do ordenamento jurídico, mas também com maior rigidez, o que dificulta alterações em processo de reforma. Dentro da Europa, as regiões Central, Leste e Sul têm um patamar parecido de normas em constituições e legislações, entretanto, com variações na distribuição nesses dois tipos de norma. Já a Europa do Norte, apesar da grande quantidade de normas na constituição, possui muitos regulamentos e alguns assuntos não estão regulamentados. Assim, é a região que mais se aproxima da cultura dos países de língua inglesa, onde, na média,

aproximadamente 35% das normas estão em regulamentos internos do governo e alguns assuntos sequer constam em alguma norma jurídica ou administrativa.

Assim como na análise da estrutura institucional, no ambiente legal não há um padrão entre os países desenvolvidos, o que permite inferir que é possível ter um bom sistema de GFP em diferentes tipos de arranjos normativos. O mais importante, conforme Browne (2010), é que esses arranjos permitam ao sistema alcançar os grandes objetivos orçamentários: disciplina fiscal, eficiência alocativa e operacional. Além disso, o autor alerta que conflitos e contradições podem dificultar o processo orçamentário, causando confusão, atrasos e baixos níveis de execução. Em reformas de GFP no Brasil para reduzir lacunas com os modelos de países desenvolvidos, é necessário observar também as diferenças no ambiente normativo. Se o Brasil for adotar práticas de países com modelos normativos semelhantes, pode não ter tanta dificuldade. Já se for partir de práticas de países da Europa do Norte ou de países de língua inglesa, é possível que alterações no modelo normativo sejam necessárias, além de outras modificações culturais e gerenciais.

Além das questões de 1 a 4, as questões 63 e 68 também tratam do ambiente institucional, porém em outras categorias de análise. A questão 63 trata do tipo de normatizador existente para orçamento e contabilidade. A Figura 4.6 sintetiza a média das respostas dos países desenvolvidos.

**Figura 4.6 – Normatização de orçamento e contabilidade nos países desenvolvidos**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da OCDE.

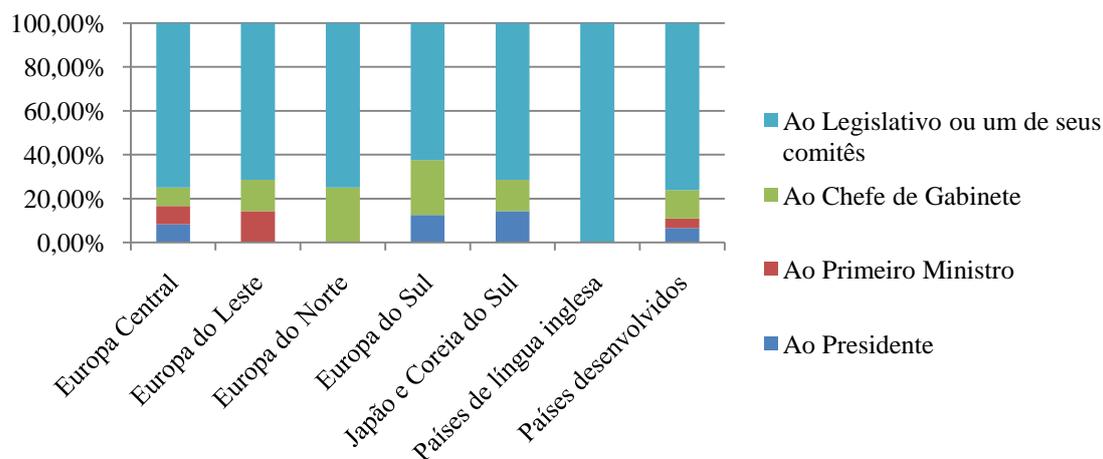
A partir da Figura 4.6, constata-se que tanto para orçamento quanto para contabilidade, na maior parte dos países o Ministério das Finanças (MF) ou a Autoridade Orçamentária Central (AOC) determinam os padrões por meio de regulamentos. O segundo

modelo mais adotado também ocorre nas mesmas instituições, porém, MF ou AOC seguem recomendações de um conselho estabelecido por lei. Esses dois modelos concentram mais de 80% dos países desenvolvidos da OCDE. O modelo no qual MF ou AOC indica um conselho independente para determinar os padrões só é utilizado pela Islândia. A Austrália, apesar de ter respondido a opção “outros” indicou no campo “comentários” que um departamento do MF indica um conselho independente assim como a Islândia. Já o modelo em que uma organização normatizadora do setor privado determina os padrões é utilizado na Nova Zelândia, tanto para orçamento quanto para contabilidade, e no Reino Unido somente para demonstrações financeiras. A França respondeu o campo “outros” e comentou que as normas estão detalhadas em lei. Por fim, o Brasil também respondeu a alternativa “outros” e comentou que os padrões técnicos básicos são estabelecidos por lei (Lei nº 4.320/64 e LRF) que, por sua vez, são detalhados por regulamentos do Ministério da Fazenda ou pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Em relação ao modelo francês, vale destacar que foi criado um comitê em maio de 2002 para elaboração de normas contábeis para o setor público, com analistas financeiros de vários departamentos ministeriais, representantes da profissão contábil e da Corte de Contas francesa (Cretin, 2006). Foram elaboradas treze normas que ganharam autoridade legal pelo governo em maio de 2004. Além disso, Cretin (2006) explica que as fontes de referência dessas normas foram as normas nacionais de contabilidade do setor privado e internacionais, tanto do setor privado quanto do público (IPSAS). Porém, o autor ressalta que as normas de contabilidade para o setor público na França não aderiram integralmente às IPSAS, pois o comitê considerou algumas regras constantes em tais normas internacionais inapropriadas ao contexto francês.

Por fim, a questão 68 trata do modelo institucional de controle externo, de modo mais específico sobre os principais tipos de instituição que utilizam os relatórios elaborados pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores. A Figura 4.7 apresenta os tipos de instituições usuárias dos relatórios de auditoria nos países desenvolvidos, por região ou cultura. Na média, mais de 70% dos usuários dos relatórios de auditoria nos países desenvolvidos estão no poder legislativo, tanto no nível geral quanto no nível de comitês de finanças, de fiscalização ou setoriais. Em termos institucionais, também é comum a separação entre Auditorias Gerais e Tribunais de Contas. Do total das EFS dos países da amostra, 57,14% tem a forma de Auditoria Geral (países de língua inglesa, Europa do Leste e do Norte) e 42,86% de Tribunal de Contas (Coreia do Sul, Japão, Europa Central e do Sul).

**Figura 4.7 – Usuários das Entidades Fiscalizadoras Superiores nos países desenvolvidos**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da OCDE.

O Brasil respondeu o campo “outros” e comentou que a Entidade de Fiscalização Superior (TCU) não se reporta diretamente ao poder legislativo, mas contribui com o parlamento no papel de controle externo da administração pública. Trata-se de uma precaução para evitar interpretações de subordinação do TCU ao poder legislativo. Entretanto, no Brasil, institucionalmente, o poder legislativo deve ser o principal usuário dos relatórios de auditoria publicados pelo TCU. Devido à função jurisdicional e sancionatória do Tribunal, a maior parte das determinações e recomendações que constam nas decisões do TCU é direcionada diretamente ao poder executivo, por terem eficácia garantida pela Constituição.

### **4.3 Processos, instituições e sistemas GFP**

Neste tópico o sistema de GFP será analisado na perspectiva interna, isto é, sob o aspecto de seu funcionamento em termos de orçamento, contabilidade e auditoria.

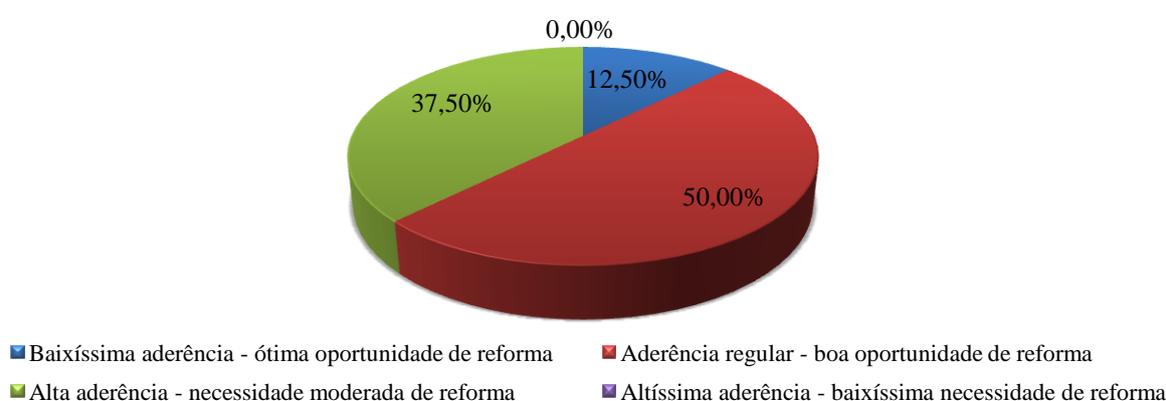
#### **4.3.1 Orçamento**

O orçamento será analisado em termos de três etapas do ciclo orçamentário: elaboração, aprovação e execução. A etapa controle será analisada no tópico de auditoria. Para cada uma das três etapas serão analisadas as divergências do modelo brasileiro com os modelos de países desenvolvidos em busca de oportunidades de reforma.

### 4.3.1.1 Elaboração do orçamento

Para analisar a aderência do modelo brasileiro de elaboração do orçamento com o de países desenvolvidos, oito questões foram utilizadas na elaboração do gráfico constante na Figura 4.8. Nesse gráfico constata-se que em 50% dessas questões o Brasil possui aderência regular aos países desenvolvidos, indicando boas oportunidades de reforma. Além disso, há uma ótima oportunidade de reforma para uma das questões (12,5%). Completando a análise, em 37,5% das questões há alta aderência e nenhum caso de altíssima aderência.

**Figura 4.8 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Elaboração do orçamento**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da OCDE.

A questão onde se verifica a ótima oportunidade de reforma se refere à elaboração do orçamento do poder judiciário. Enquanto em 71,43% dos países desenvolvidos da OCDE responderam que o poder judiciário está sujeito aos mesmo procedimentos e políticas que qualquer outra organização incluída na proposta orçamentária do governo. Outros 25% da amostra responderam que o judiciário prepara o orçamento e a AOC inclui na proposta orçamentária sem qualquer alteração. Somente a Espanha respondeu a alternativa “outros” e comentou que um conselho geral do poder judiciário elabora sua própria proposta, que é integrada à proposta governamental sem qualquer alteração, enquanto o resto do judiciário segue o procedimento padrão. O Brasil também respondeu a opção “outros” e comentou que a AOC pode modificar a solicitação de despesa do poder judiciário somente para ajustar aos limites fiscais estabelecidos em lei. A ótima oportunidade de reforma está na flexibilização da autonomia financeira do poder judiciário, permitindo negociações da AOC com os tribunais judiciais. Isso não significa que a independência entre os poderes será afetada. As alterações realizadas pela AOC devem decorrer de negociações e não de modo unilateral. Em termos de

disciplina fiscal, já existe um mecanismo de adaptação do orçamento do judiciário. Entretanto, uma reforma nessa questão aumentaria significativamente a eficiência alocativa do orçamento em geral, reequilibrando excessos de despesas no judiciário e escassez de recursos em outros serviços públicos, como saúde e educação básicas. Consequentemente, também demandaria incrementos de eficiência operacional na atividade judiciária.

As quatro questões que apresentam boas oportunidades de reforma tratam respectivamente de: 1) transparência (acesso público) da metodologia utilizada para as projeções econômicas que compõem e influenciam o orçamento; 2) segregação orçamentária de despesas decorrentes de leis e políticas atuais (anteriores) daquelas que resultam de novas políticas; 3) segregação dos orçamentos correntes e de capital; 4) elaboração do orçamento da EFS. Na primeira, 32,14% dos países desenvolvidos da OCDE escolheram a mesma alternativa que o Brasil: a metodologia não está disponível ao público. A grande maioria dos países da amostra (64,29%) disponibiliza a metodologia para projeções econômicas ao público, alguns somente sob solicitação (25%) e outros publicam para acesso irrestrito (39,29%). Na segunda questão também 32,14% dos países da amostra escolheram a mesma opção que o Brasil, informando que as despesas decorrentes de leis e políticas atuais não estão segregadas das despesas que resultam de novas políticas. Em 64,29% dos países há essa separação, alguns não o fazem em todos os casos (28,57%) e outros o fazem de modo abrangente. Na terceira questão 46,43% dos países responderam o mesmo que o Brasil: não há separação de orçamentos correntes e de capital. Por fim, na quarta questão, em 35,71% dos países a resposta foi idêntica à do Brasil: a EFS prepara seu orçamento e a AOC inclui na proposta orçamentária sem qualquer alteração. Ao contrário do diagnóstico do orçamento do poder judiciário, em apenas 39,29% dos países desenvolvidos da OCDE a EFS segue os mesmos procedimentos de qualquer organização governamental. Ademais, em 14,29% dos países, a EFS encaminha diretamente ao poder legislativo para aprovação e 10,71% adotam procedimentos alternativos.

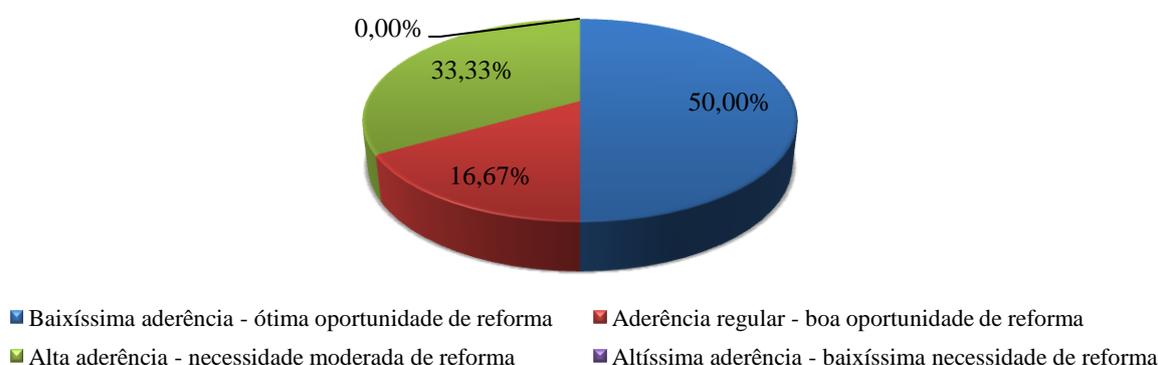
Por último, cabe apresentar as três questões em que o Brasil teve alta aderência aos países desenvolvidos e, portanto, possui uma necessidade moderada de reforma, conforme modelo de análise da metodologia. São elas: 1) existência de análise do impacto fiscal decorrentes das projeções econômicas na documentação orçamentária; 2) regime e periodicidade de apropriação da despesa de capital; 3) elaboração do orçamento das casas do poder legislativo. Na primeira questão, o Brasil e 53,57% dos países desenvolvidos da OCDE responderam que não há uma análise do impacto fiscal decorrente das projeções econômicas na documentação orçamentária. Entretanto, há dois documentos que têm esse papel no

processo de planejamento e orçamento brasileiro: Anexo de Riscos Fiscais e Anexo de Metas Fiscais, que constam na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Assim, apesar da negativa da resposta brasileiro no questionário, considerando esses dois documentos e a importância deles no planejamento orçamentário brasileiro, é possível que o Brasil esteja mais avançado que alguns países em termos de diagnósticos orçamentários de sustentabilidade fiscal. Na segunda questão, também 53,57% dos países da amostra responderam igual ao Brasil: os investimentos são financiados anualmente de modo incremental até a conclusão do projeto. Somente em 14,29% dos países a apropriação da dotação integral do projeto é plurianual. O restante tem métodos alternativos. Na terceira questão, metade dos países responderam a mesma opção que o Brasil: o legislativo prepara seu orçamento e a AOC inclui na proposta sem qualquer alteração. Em 28,57% dos países da amostra, o legislativo adota os mesmos procedimentos de qualquer organização governamental. Em apenas 7,14% o legislativo prepara seu orçamento de modo independente.

#### 4.3.1.2 Aprovação do orçamento

Na comparação do modelo brasileiro de aprovação do orçamento com países desenvolvidos selecionados foram utilizadas seis questões do questionário da OCDE. A partir da Figura 4.9 é possível constatar que o Brasil possui grande divergência com os países desenvolvidos em 66,67% das questões sobre aprovação do orçamento, indicando boas (16,67%) e ótimas (50%) oportunidades de reforma nessa área. Por outro lado, em 33,33% das questões o Brasil tem alta aderência com os países analisados, mas não apresentou altíssima aderência em nenhuma das questões.

**Figura 4.9 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Aprovação do orçamento**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da OCDE.

Há três questões em que o Brasil tem baixíssima aderência aos países desenvolvidos e, portanto, ótima oportunidade de reforma: 1) se o poder legislativo discute a política orçamentária como um todo; 2) poder de intervenção do legislativo por meio de emendas na proposta apresentada pelo governo; e, 3) poder do executivo para vetar o orçamento aprovado pelo legislativo. Em relação à primeira questão, o Brasil e somente dois países desenvolvidos (7,14% da amostra) informaram que não há discussão formal sobre a política orçamentária como um todo, mas os legisladores debatem isso em sessões de comitês após a apresentação da proposta orçamentária pelo governo. A grande maioria dos países desenvolvidos (82,14%) responderam que há um debate formal sobre a política orçamentária como um todo. Quanto à segunda ótima oportunidade de reforma, enquanto Brasil e mais quatro países da amostra (14,29%) responderam que o poder legislativo pode fazer emendas, porém, apenas se não alterar as propostas de superávit/déficit efetuadas pelo executivo, a maior parte dos países desenvolvidos da OCDE (57,14%) respondeu que o legislativo tem poder irrestrito para emendar a proposta orçamentária. Em 17,86% da amostra o legislativo só pode diminuir receitas e despesas e em 10,71% não pode realizar qualquer alteração, somente aprovar ou rejeitar. Por último, na terceira questão quase todos os países da amostra (92,86%) informaram que o executivo não tem poder de veto sobre o orçamento aprovado no legislativo. Apenas Nova Zelândia respondeu que há a possibilidade de veto para itens específicos de despesa e somente os EUA informaram que o executivo pode vetar o conjunto do orçamento. No Brasil há as duas possibilidades: veto específico e geral.

Em apenas uma questão o Brasil teve aderência regular aos países desenvolvidos, tendo, então, uma boa oportunidade de reforma na relação de confiança entre voto do legislativo e proposta do governo. Em 50% dos países desenvolvidos, o voto pela aprovação do orçamento é considerado um voto de confiança no governo. O Brasil e 42,86% da amostra não consideram esse voto como um voto de confiança. A Holanda só considera como voto de confiança em questões altamente sensíveis. Já os EUA informaram que esse conceito de voto de confiança não se aplica no modelo americano. Trata-se essencialmente de uma questão política, mas que pode ter fortes efeitos na execução do orçamento.

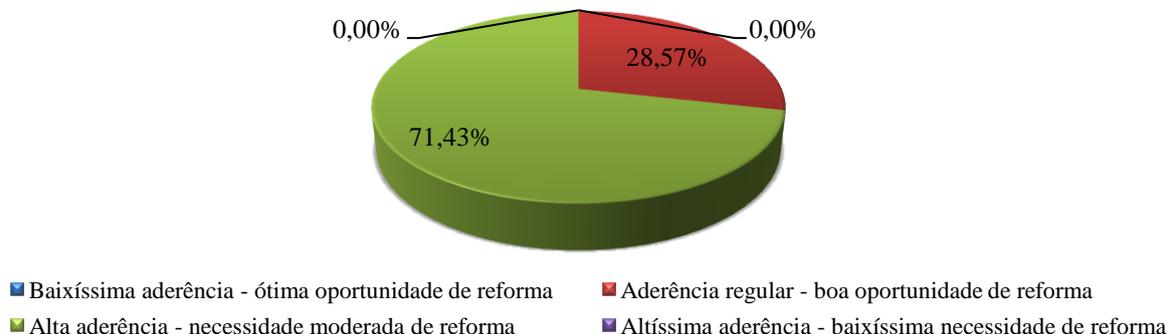
Para encerrar o tema da aprovação do orçamento, em duas questões o Brasil teve alta aderência aos países desenvolvidos. A primeira se refere à existência ou não de um departamento de estudos especializados em orçamento dentro do legislativo para subsidiar o debate sobre a proposta orçamentária. O Brasil e 64,29% da amostra responderam que não, enquanto 35,71% afirmaram que existe. Nesse caso, a oportunidade de reforma não seria só para o Brasil, mas também para a maior parte dos países desenvolvidos. Ocorre que no Brasil,

apesar de não existir essa unidade de estudos especializados (conforme o questionário da OCDE), tanto a Câmara dos Deputados quanto o Senado Federal possuem suas respectivas unidades de consultoria orçamentária, com especialistas renomados da área. Há, então, uma necessidade moderada de reforma. Não é necessário criar uma unidade organizacional nova, mas aperfeiçoar as áreas de consultoria orçamentária das casas legislativas de modo a suprir essa demanda por estudos especializados.

#### 4.3.1.3 Execução do orçamento

Para o tema execução do orçamento, sete questões foram utilizadas, de modo que se constatou que o Brasil tem alta aderência em 71,43% das questões e aderência regular em 28,57% delas, conforme a Figura 4.10. Assim, nesse tema o Brasil tem poucas oportunidades de reforma a partir da comparação proposta neste estudo. Porém algumas dessas oportunidades são consideradas boas, pois a maioria dos países desenvolvidos da OCDE adota uma prática diferente do Brasil em duas das sete questões.

**Figura 4.10 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Execução do orçamento**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da OCDE.

As duas boas oportunidades de reforma se referem a: 1) possibilidade do governo cortar gastos mesmo depois do orçamento aprovado pelo poder legislativo; e, 2) possibilidade dos ministros setoriais realocarem recursos entre itens de despesa. Na primeira questão o Brasil está aderente a 46,43% dos países desenvolvidos, pois respondeu que é possível ao governo cortar gastos durante a execução do orçamento, porém com restrições. No caso brasileiro, isso só é permitido para despesas discricionárias e dentro de limites pré-estabelecidos pelo legislativo. Em 35,71% dos países da amostra essa possibilidade não tem qualquer restrição. Por outro lado, em 17,86% não há essa possibilidade. Na segunda boa

oportunidade de reforma, o Brasil está aderente a 37,78% dos países desenvolvidos, de modo que os ministros setoriais podem realocar despesas somente de despesas discricionárias com aprovação ou do poder legislativo ou do Ministro das Finanças (da Fazenda no caso brasileiro). Em 60% dos países da amostra há a possibilidade de realocação com restrições, mas sem necessidade de aprovação do legislativo ou do Ministro das Finanças. Apenas na Suécia não há essa possibilidade.

Nas outras cinco questões do tema o Brasil teve alta aderência aos países desenvolvidos e, portanto, há uma necessidade moderada por reforma. Desse modo, esses casos devem ser analisados com maior cuidado.

A primeira questão trata da existência ou não de taxa de uso de ativos permanentes para agências ou órgãos executores. O Brasil e metade da amostra informaram que nenhuma taxa é utilizada. Em 21,43% dos países analisados a taxa existe e é utilizada de forma generalizada, enquanto em 28,57% ela também existe, mas seu uso ocorre em casos específicos.

A segunda e a terceira questão se referem à possibilidade do governo aumentar a despesa obrigatória e discricionária, respectivamente, mesmo depois do orçamento aprovado. Para a despesa obrigatória, o Brasil e 53,57% da amostra responderam que é possível, mas com restrições. Em comentário do questionário, verifica-se que no caso brasileiro isso só é possível se houver excesso de arrecadação de receitas ou cortes em despesas discricionárias. Em 35,71% dos países desenvolvidos da OCDE é possível sem restrições e em 10,71% isso não é possível. Já para a despesa discricionária, o Brasil está aderente a 60,71% dos países desenvolvidos analisados, que responderam que é possível, mas com restrições, que, para o Brasil, são as mesmas dos aumentos de despesa obrigatória. Apenas 21,43% da amostra responderam que não há restrições para a possibilidade de aumentos de despesas discricionárias pelo governo. E 17,86% dos países não permite essas alterações.

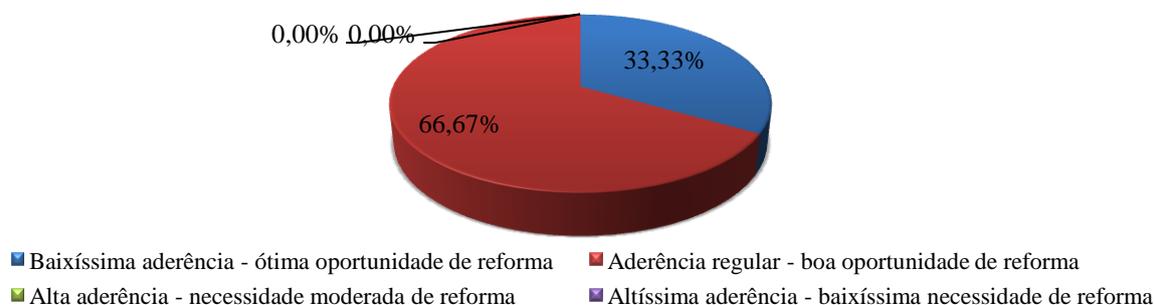
A quarta questão está relacionada aos efeitos das alterações do orçamento durante sua execução. O Brasil e 57,14% da amostra responderam que o gasto total aumentou ao longo da execução do orçamento devido a retificações. Apenas 7,14% informaram que o gasto total não foi alterado e 10,71% que o gasto total reduziu.

Por fim, o quinto caso de alta aderência entre Brasil e países desenvolvidos trata da inclusão no orçamento de reservas para despesas imprevisíveis (reservas de contingência). Nesse aspecto o Brasil está aderente a 71,43% dos países da amostra, pois respondeu que existe essa reserva. Apenas 28,57% dos países desenvolvidos da OCDE não possuem tal reserva.

### 4.3.2 Contabilidade

Devido à escassez de questões sobre contabilidade e auditoria, as análises sobre a aderência do Brasil aos países desenvolvidos nessas áreas serão complementadas com outros dados. A ênfase do questionário da OCDE está nos regimes para orçamento e contabilidade e nos impactos que eles têm na alocação anual de recursos, em especial na capacidade dos gestores para economizar recursos em um exercício para utilizá-los no ano seguinte. Assim, somente três questões foram utilizadas para a elaboração do gráfico constante na Figura 4.11. O Brasil tem ótimas (33,33%) e boas (66,67%) oportunidades de reformas, tendo, portanto, pouca aderência aos países desenvolvidos nas questões sobre contabilidade.

**Figura 4.11 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Contabilidade**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da OCDE.

A ótima oportunidade de reforma para a contabilidade está relacionada à capacidade dos gestores economizar recursos em um exercício para financiar outros tipos de despesa. De início tal tema parece estar mais relacionado à execução do orçamento do que à contabilidade. Entretanto, o regime adotado para orçamento e contabilidade impacta a vinculação de recursos a determinados exercícios financeiros, o que, em geral, estimula os gestores a gastar ou economizar, dependendo da garantia que eles têm de que no exercício seguinte o recurso continuará disponível. O Brasil e 21,43% dos países desenvolvidos da OCDE responderam que seus gestores não têm autonomia para tal realocação de recursos decorrentes de ganhos de eficiência. Apenas 17,86% dos países desenvolvidos os gestores têm essa autonomia sem qualquer restrição. E em 57,14% da amostra, há autonomia, porém com restrições. Para o Brasil usufruir dessa ótima oportunidade de reforma, ele deve ajustar o regime de alocação de recursos, sendo que uma das ferramentas para isso é a alteração do regime da despesa para o orçamento, abordado a seguir.

As boas oportunidades de reforma se referem aos regimes tanto para as demonstrações financeiras quanto para o orçamento. No primeiro caso, somente 36% dos regimes de receitas

e despesas em países desenvolvidos adotam o regime de competência. Os outros 64% adotam o regime de caixa. Para o orçamento, em 73,29% dos registros orçamentários dos países desenvolvidos o regime adotado é de caixa. Somente em 26,71% o regime é de competência. Não obstante o Brasil ter respondido que adota o regime de competência tanto para orçamento quanto para contabilidade, há algumas ressalvas a serem feitas. No Brasil, o regime é misto nos tipos de registro (orçamentário e patrimonial): caixa para receitas e competência para despesas, sendo que para o orçamento o regime de competência da despesa é modificado. Assim como o Brasil, alguns países desenvolvidos também demonstraram adotar algum tipo mistura ou modificação de regime, conforme comentários apostos no questionário:

- a) Na Áustria há um regime de competência incompleto para demonstrações financeiras. Tal regime tanto para o orçamento quanto para as demonstrações financeiras será implementado até 2013.
- b) Na Bélgica apenas as despesas financeiras estão no regime de competência para o orçamento.
- c) No Canadá, apesar de adotar o regime de competência integral tanto para orçamento quanto para as demonstrações financeiras, há autorizações de despesa no regime de caixa modificado.
- d) Na Dinamarca a proporção de registros no regime de caixa é de 92% e no de competência é de 8%, sendo que para o orçamento corrente a proporção é de 25% e 75%, respectivamente. Despesas financeiras e previdenciárias e despesas operacionais das agências estão no regime de competência.
- e) A Eslováquia adota o regime de caixa modificado.
- f) Os Estados Unidos adotam caixa para orçamento e competência para as demonstrações financeiras, sendo que despesas financeiras, planos de previdência, empréstimos e garantias estão no regime de competência também no orçamento.
- g) Na Finlândia, o regime do orçamento tem a seguinte proporção: 60% caixa e 40% competência. Todas as receitas tributárias estão na base de caixa. Transferências são reconhecidas ou no regime de compromissos ou na decisão da transferência.
- h) Na Islândia, orçamento e contabilidade estão no regime de competência modificada, tendo em vista que os investimentos são tratados como despesas ordinárias no ano em que ocorrem e não são capitalizados e depreciados.
- i) Na Itália o regime de competência não é puro, mas modificado, pois não considera a depreciação de ativos.
- j) Na Polônia, apesar de adotar o regime de caixa, as despesas previdenciárias estão no regime de competência nas demonstrações financeiras.
- k) A Suíça adota o regime de competência para despesa, mas não para receitas.

Conforme já observado, o questionário da OCDE está fortemente direcionado às bases de contabilização. Para compensar essa escassez de questões sobre contabilidade, foram obtidas também informações sobre a adesão e convergência às normas internacionais de contabilidade para o setor público (IPSAS), como forma de efetuar análises também sobre aspectos relacionados às demonstrações financeiras. A partir dos dados disponíveis no

documento “Adoção das IPSAS pelos governos” (tradução livre) do IPSASB (2008), é possível analisar em que medida os países desenvolvidos da OCDE estão aderindo, convergindo ou similares às IPSAS. Diante desse diagnóstico é possível comparar os padrões e variações nos países desenvolvidos com a estratégia brasileira em relação às IPSAS. Vale ressaltar que o documento do IPSASB (2008) alerta para a possibilidade de alguns países terem iniciado a adoção das IPSAS e não constarem na relação. Um exemplo é a Suécia, que, segundo Christiaens e Reyniers (2009), passou a adotar as IPSAS no âmbito dos governos central e local. Segundo esses autores, em alguns países, localidades adotaram as IPSAS, mas o governo central não adotou.

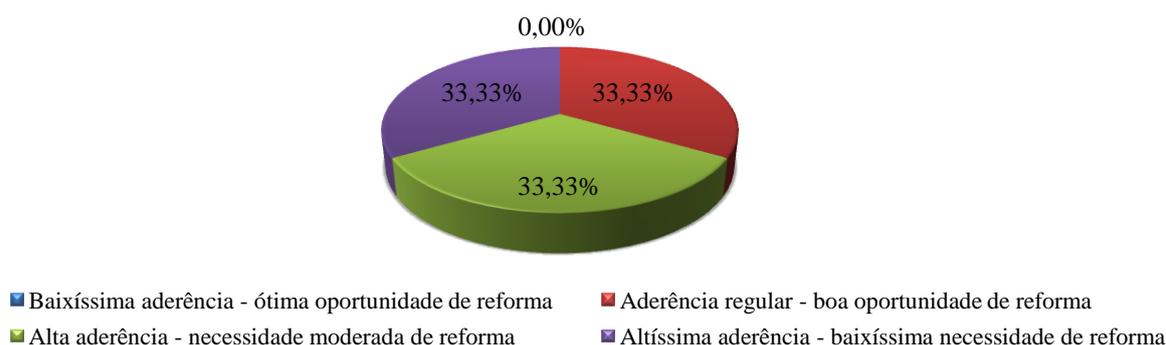
Assim, considerando as duas referências mencionadas, 28,57% dos países desenvolvidos da OCDE (governo central) adotou ou iniciou a adoção das IPSAS. Em 53,57% da amostra, os países ainda não se interessaram na adoção das IPSAS. E em 17,86% dos países o modelo normativo da contabilidade governamental dos países é muito consistente às IPSAS, apesar de não fazer referência a elas (IPSASB, 2008). Estes últimos são compostos por países de língua inglesa (Austrália, Canadá, EUA, Nova Zelândia e Reino Unido), que têm forte tradição na regulamentação profissional da contabilidade. Nesse processo de adoção, além do uso do regime de competência integral para as demonstrações financeiras, outros aspectos estão relacionados, como, por exemplo, a adoção de um padrão mínimo de evidenciação por meio de quatro demonstrações: da situação financeira, do desempenho financeiro, do fluxo de caixa e das mutações patrimoniais.

### **4.3.3 Auditoria**

A análise sobre a aderência do Brasil aos países desenvolvidos no tema auditoria, assim como na contabilidade, também está limitada, devido à escassez de questões. Para complementar a análise serão observados dados obtidos também na INTOSAI sobre as EFS dos países da amostra e do Brasil.

Assim, somente três perguntas do questionário da OCDE foram utilizadas para a elaboração do gráfico constante na Figura 4.12. Como pode ser observado, cada uma tem um nível de aderência do Brasil aos países desenvolvidos: regular, alta e altíssima. Desse modo, somente com esses dados poucas oportunidades de reforma serão identificadas, principalmente nas perguntas que tiveram alta e altíssima aderência.

**Figura 4.12 – Aderência entre Brasil e países desenvolvidos – Auditoria**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da OCDE.

A melhor oportunidade de reforma está na questão que trata na disponibilização ao público das conclusões e relatórios das auditorias. Enquanto o Brasil e 32,14% informaram que essa disponibilização ocorre, porém com algumas exceções (a exemplo de auditorias em organizações militares), 60,71% dos países desenvolvidos da OCDE responderam que em qualquer caso as conclusões e relatórios de auditoria são disponibilizados ao público.

As outras duas questões se referem à auditoria interna. A primeira trata da existência de unidades de auditoria interna nos ministérios setoriais. O Brasil e 85,71% dos países da amostra responderam que existem essas unidades. A segunda questiona se consta na legislação a exigência de unidades de auditoria interna nos ministérios setoriais. O Brasil e 57,14% dos países desenvolvidos responderam “sim”. Diante desse diagnóstico, não há muito o que alterar nesse assunto.

Para complementar essa análise serão apresentados alguns dados da INTOSAI sobre a nível de harmonização internacional dos padrões de auditoria independente no Brasil e nos países desenvolvidos analisados. Segundo pesquisa da INTOSAI (2009), os dois principais motivos para a adoção de normas internacionais da INTOSAI são: aumentar a qualidade das auditorias governamentais e fortalecer a *accountability* e a credibilidade das EFS. Nesse mesmo estudo, a INTOSAI concluiu que das 100 EFS participantes da pesquisa, 76% utilizam padrões de auditoria da INTOSAI para auditoria financeira, de conformidade e operacional. Desse modo, apesar da diversidade institucional das EFS, a harmonização de métodos e procedimentos de auditoria é uma oportunidade de inovação por isomorfismo mimético e normativo (DiMaggio e Powell, 1991b). Um dos caminhos para esse fim é a participação das EFS no Comitê de Padrões Profissionais (PSC, em inglês) e em seus subcomitês. Dos países desenvolvidos da OCDE, 71,43% participam do PSC e/ou de seus subcomitês. O Brasil participa do PSC e dos Subcomitês de Diretrizes para Auditoria de Desempenho (PAS, em

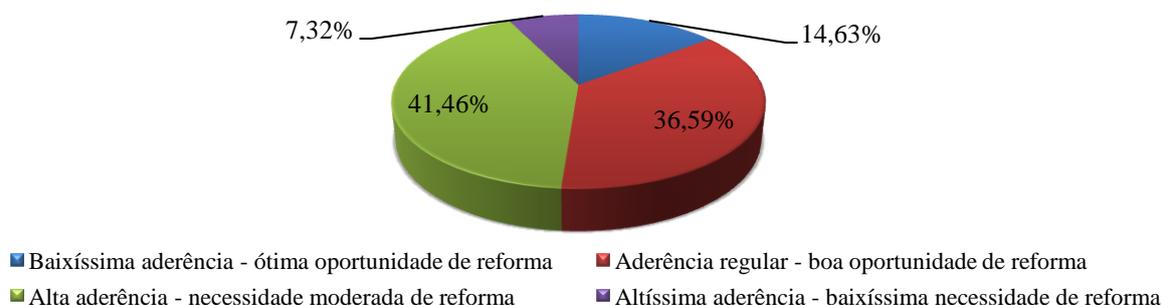
inglês), de Conformidade e de Padrões de Controle Interno. Entretanto, não é membro dos Subcomitês de Diretrizes para Auditoria Financeira (FAS, em inglês) e de Padrões de Demonstrações Financeiras e Contabilidade. A participação do Brasil nesses subcomitês pode ser uma boa oportunidade de reforma, visto que atualmente o TCU possui limitações para a emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras consolidadas (PEFA, 2009b).

#### 4.4 Comparação do resultado geral com avaliações internacionais da GFP no Brasil

Conforme observado no capítulo da metodologia, esta pesquisa é essencialmente qualitativa, de tal modo que os dados e resultados quantitativos utilizados servem apenas como instrumento para descrição dos modelos brasileiro e de países desenvolvidos, a fim de permitir a comparação entre eles. Como forma de analisar a consistência dos resultados da análise empreendida, este tópico visa confrontar as conclusões desta análise com as de avaliações realizadas por três organismos de pesquisa de gestão das finanças públicas de âmbito internacional. São eles: o programa PEFA (Banco Mundial, FMI, Comissão Europeia, Reino Unido, França Noruega e Suíça), a CFAA (Banco Mundial) e IBP.

O resultado geral do presente estudo pode ser observado na Figura 4.13. Do total de 41 questões analisadas, em apenas 7,32% (3 questões) o Brasil teve altíssima aderência aos países desenvolvidos, o que significa que pelo menos 75% da amostra respondeu o mesmo que o Brasil. Porém, o percentual de questões em que o Brasil teve baixíssima aderência também não foi alto: 14,63% (6 questões). Na maior parte delas, o Brasil têm um nível de adesão entre 25% e 74,99% (aderência regular e alta). Em 41,46% das questões (17 em termos absolutos), o modelo brasileiro tem alta aderência aos países desenvolvidos. Por fim, em 36,59% (15 questões), há aderência regular, o que indica boas oportunidades de reforma.

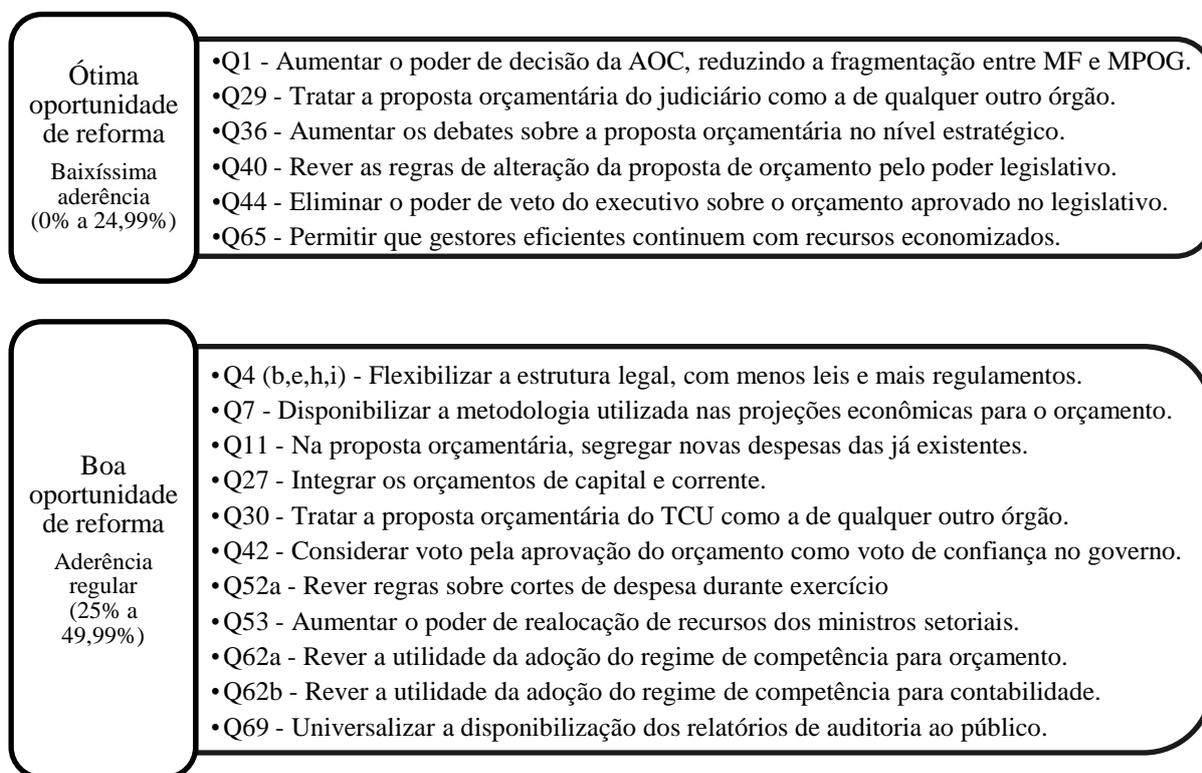
**Figura 4.13 – Aderência do modelo de GFP do Brasil com países desenvolvidos**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da OCDE.

A fim de realizar a comparação das oportunidades de reforma constatadas neste estudo e em avaliações internacionais, na Figura 4.14 estão listadas as ótimas e boas oportunidades verificadas na comparação com países desenvolvidos da OCDE.

**Figura 4.14 – Resumo das boas e ótimas oportunidades de reforma identificadas**



Fonte: Elaboração própria.

Para a contabilidade e auditoria foram analisadas também a aderência do Brasil aos países desenvolvidos em termos de adoção das normas internacionais de contabilidade (IPSAS) e de auditoria (ISSAIs), respectivamente. No primeiro caso, há uma boa oportunidade de reforma a partir dessa comparação, pois a maioria dos países desenvolvidos ainda não se interessou por tal adoção, o que enseja ao Brasil algum receio sobre um modelo normativo para a contabilidade no setor público convergente a tais normas. Já no segundo caso, a maioria dos países desenvolvidos parece ter interesse na adoção das ISSAIs, de modo que, sob a premissa de que eles estão em um bom caminho, seja possível inferir que o Brasil está correto ao realizar esforços para a harmonização internacional das práticas nacionais de auditoria governamental.

Nos tópicos seguintes, as oportunidades de reforma constatadas no presente estudo serão comparadas com aquelas obtidas em avaliações internacionais de PEFA, CFAA e IBP.

#### 4.4.1 Avaliação PEFA – *Public Expenditure and Financial Accountability*

O Quadro 4.2 apresenta um resumo das avaliações dos 28 indicadores utilizados na metodologia PEFA. Nele consta tanto a avaliação do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas, como também de outros países que se submeteram ao programa PEFA.

**Quadro 4.2 – Comparação da avaliação PEFA do Brasil e de outros países avaliados**

Indicadores de desempenho do sistema de GFP	Brasil	Noruega	Suíça <sup>2</sup>	África do Sul	Índia	Colômbia	Peru
<b>Orçamento</b>							
<b>Credibilidade</b>							
1 - Resultado do gasto agregado comparado ao orçamento original aprovado	B	A	A	A	C	A	B
2 - Composição do resultado do gasto agregado comparado ao orçamento original	A	A	A	A	C	B	C
3 - Resultado da receita primária comparado ao orçamento original aprovado	A	A	A	A	A	A	A
4 - Estoque e monitoramento de restos a pagar	A	A	B+	A	na <sup>1</sup>	D+	C+
<b>Abrangência e transparência</b>							
5 - Classificação do orçamento	A	A	B	A	A	C	B
6 - Abrangência da informação nas peças orçamentárias	A	A	A	A	A	A	A
7 - Extensão das operações governamentais	A	A	A	A	A	C	A
8 - Transparência das relações fiscais intergovernamentais	B+	B	B	A	B+	B	A
9 - Fiscalização do risco fiscal agregado a partir de outras entidades do setor público	C+	C+	C+	B+	C	B+	B+
10 - Acesso público à informação fiscal relevante	A	B	B	A	A	B	A
<b>Elaboração e aprovação do orçamento</b>							
11 - Organização e participação no processo orçamentário anual	A	A	A	B	C+	B	A
12 - Perspectiva plurianual em planejamento fiscal, política de gastos e orçamento	B	C+	B	B	D	B+	B
<b>Execução do orçamento</b>							
13 - Transparência das obrigações e responsabilidades dos contribuintes	A	A	B+	A	C+	B	B+
14 - Efetividade das medidas para registro de contribuintes e avaliação tributária	B+	A	B	A	B+	B	A
15 - Efetividade na arrecadação de impostos	B+	A	na <sup>1</sup>	D+	D+	D+	D+
16 - Previsibilidade da disponibilidade de recursos para empenho de gastos	C+	A	A	A	C+	A	B+
17 - Registro e gestão de caixa, dívida e garantias	A	A	A	A	A	B+	B+
18 - Efetividade dos controles da folha de pagamento	B+	A	C+	A	C+	C+	B+
19 - Concorrência, custo-benefício e controles nas licitações	B+	B	B	D+	na <sup>1</sup>	B	B+
20 - Efetividade em controles internos para gastos não salariais	A	A	A	C+	D+	B	B+
21 - Efetividade da auditoria interna	A	D	A	A	D+	C	C+
<b>Contabilidade</b>							
22 - Oportunidade e regularidade da conciliação de contas	A	B+	A	B+	B	na <sup>1</sup>	B+
23 - Disponibilidade da informação de recursos recebidos por unidades prestadoras de serviços	A	D	B	A	A	B	D+
24 - Qualidade e oportunidade de relatórios orçamentários ao longo do ano	A	C+	C+	C+	C+	C+	C+
25 - Qualidade e oportunidade de balanços financeiros anuais	A	A	D+	A	C+	A	A
<b>Auditoria e controle</b>							
26 - Escopo, natureza e acompanhamento da auditoria externa	B+	B+	B+	B+	D+	B	B+
27 - Controle legislativo da lei de orçamento anual	A	B+	A	A	A	C+	B+
28 - Controle legislativo dos relatórios da auditoria externa	D	C+	D+	B+	D+	D+	C+

Países desenvolvidos.

Países emergentes regionalmente relevantes (África e Ásia)

Países da América Latina

Fonte: PEFA (2008a, 2008b, 2009a, 2009b, 2009c, 2009d e 2010). <sup>1</sup> na – não avaliado. <sup>2</sup> Região de Lucerne.

Com exceção dos 17 indicadores que obtiveram nota A, os outros 11 indicadores apresentam oportunidades de reforma para o modelo brasileiro de GFP, mesmo que em diferentes níveis de intensidade, conforme comentários do relatório (PEFA, 2009b):

- 1) Indic. nº 1 – Apesar de considerar o orçamento no Brasil “um guia relativamente confiável para a políticas de receitas e despesas agregadas”, a avaliação alerta para a necessidade de redução dos desvios entre despesas previstas e executadas, que superaram a marca de 5%. Além disso, considera o orçamento brasileiro “extremamente rígido”, com muitas vinculações de receitas e possibilidades de emendas legislativas. Por fim, informa que o volume de Restos a Pagar (despesa executada para orçamento, mas sem realização de pagamento) tem aumentado.
- 2) Indic. nº 8 – A avaliação considera boa a transparência das relações fiscais intergovernamentais, porém, relata que, apesar dos governos subnacionais receberem informações sobre as transferências federais, há diferenças entre valores previstos e realizados. E acrescenta que seriam úteis: o fortalecimento do monitoramento e da transparência da situação financeira desse relacionamento; e, a produção de um balancete consolidado.
- 3) Indic. nº 9 – Segundo o relatório PEFA (2009b:37), “a posição fiscal líquida é monitorada pelo menos anualmente para o nível subnacional, mas falta uma visão consolidada ou ela está incompleta”.
- 4) Indic. nº 12 – O relatório efetua três críticas sob a questão da plurianualidade orçamentária: a) as estimativas de programas plurianuais estão prejudicadas por grandes mudanças nas alocações anuais e as alterações não estão explicitamente explicadas; b) nem todas as estratégias setoriais foram totalmente orçadas ou consistentemente ligadas a previsões fiscais; e, c) muitos projetos parecem estar isentos de uma análise de custo-benefício rigorosa ou outra triagem quantitativa.
- 5) Indic. nº 14 – O relatório encontrou limitações na efetividade das penalidades para descumprimentos relacionados a registros e declarações de impostos.
- 6) Indic. nº 15 – No que se refere à taxa de arrecadação de atrasos fiscais, o relatório informa que “o alto nível de dívida ativa (recebíveis) indica que a taxa de arrecadação é provavelmente abaixo de 90%.
- 7) Indic. nº 16 – Quanto à previsibilidade de recursos para a execução da despesa, o relatório identificou desvios entre a programação financeira estabelecida no início do ano com a execução. Além disso, informa que “ajustes ao orçamento são frequentes e significativos”.
- 8) Indic. nº 18 – A avaliação encontrou limitações no relacionamento dos dados de pessoal e da folha de pagamentos e nos controles internos das mudanças nos registros de pessoal e folha de pagamento.
- 9) Indic. nº 19 – O tempo de resposta para reclamações sobre processos de licitações e contratos é lento.
- 10) Indic. nº 26 – A avaliação PEFA diagnosticou que não há indícios de que o TCU monitore sistematicamente as recomendações e determinações de auditoria. Além disso, conclui que “o TCU não emite um parecer de auditoria sobre as demonstrações consolidadas do Governo para determinar se as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e fiel de acontecimentos financeiros no período em análise”.
- 11) Indic. nº 28 – Segundo a avaliação PEFA, o poder legislativo não tem exercido adequadamente o controle externo da administração pública a partir de relatórios de auditoria elaborados pelo TCU. E conclui que a “falta de revisão efetiva durante a execução orçamentária pode ser devido à falta de incentivos claros para que o Legislativo assuma tal controle”.

Diante desse diagnóstico, verifica-se que muitas das oportunidades de reforma constatadas na avaliação PEFA são complementares àquelas identificadas no escopo do presente estudo. Além disso, também se observou que as conclusões sobre a contabilidade dos dois estudos estão aparentemente opostas. Entretanto, cabe explicar que as ênfases foram distintas. As perguntas do questionário da OCDE estão direcionadas para o modelo normativo da contabilidade pública brasileira. Os indicadores PEFA estão voltados ao modelo positivo do mesmo tema. Assim, o primeiro analisa a qualidade das normas e o segundo a qualidade das práticas da contabilidade. Portanto, são complementares, de tal modo que o primeiro necessite de reformas, mas mantendo o padrão de informações financeiras, garantido principalmente pela abrangência e tempestividade do sistema contábil informatizado (SIAFI).

#### **4.4.2 Avaliação CFAA – *Country Financial Accountability Assessment***

As CFAAs avaliam o desempenho dos processos e arranjos institucionais da gestão das finanças públicas a partir da estrutura de análise do Manual de Gestão do Gasto Público (PEM) do Banco Mundial, que verifica esse desempenho em três níveis: disciplina fiscal agregada, alocação de recursos baseada em prioridades estratégicas (eficiência alocativa) e eficácia e eficiência (operacional) na entrega de bens e serviços públicos (Ladipo *et al*, 2009). O Quadro 4.3 sintetiza o estudo realizado no âmbito da América Latina. A comparação do Brasil com países vizinhos permite a verificação de modelos que podem servir de referência regional (FMI, 2007). Para Ladipo *et al* (2009), o Brasil tem como oportunidade de reforma a troca de experiências com o Chile, tendo em vista a superioridade da avaliação deste último, principalmente quanto à eficiência e eficácia de serviços e programas públicos. Por outro lado, o Brasil pode contribuir para os sistemas de GFP de países com desempenhos insatisfatórios, que no caso da América Latina, conforme o estudo de Ladipo *et al* (2009), são muitos.

Das treze questões analisadas pela CFAA no Brasil, nove obtiveram notas 2 ou 3, indicando oportunidades de melhoria na gestão das finanças públicas brasileira.

Em relação ao grupo de questões sobre disciplina fiscal, a CFAA só criticou as modificações das previsões de arrecadação de receitas realizadas durante a discussão da proposta orçamentária no poder legislativo, apesar da alta credibilidade das previsões realizadas no âmbito do executivo. O estudo explica que são necessárias restrições fiscais rígidas e que essas alterações torna vulnerável a disciplina fiscal brasileira.

**Quadro 4.3 – Comparação da avaliação das CFAAs em países latino-americanos**

Objetivos da Gestão das Finanças Públicas e indicadores de desempenho	Brasil	Chile	Colômbia	Costa Rica	Guatemala	Honduras	Jamaica	Panama	Paraguai	Rep. Domin.
<b>1 - Disciplina Fiscal Agregada</b>										
Ambiente institucional e legal	1	1	1	1	1	2	2	1	2	3
Abrangência do orçamento	1	1	2	2	3	3	2	2	3	3
Restrições orçamentárias rígidas	2	1	3	2	2	3	3	2	3	3
<b>2 - Alocação estratégica de recursos</b>										
Prioridades estratégicas claramente articuladas	1	1	2	2	2	3	3	2	3	3
Orçamento participativo	1	1	2	2	2	3	2	2	2	3
Planejamento plurianual	2	2	2	3	3	3	3	2	3	3
Informação sobre monitoramento e execução orçamentária abrangente, tempestiva e confiável	2	1	2	2	2	3	3	2	2	3
<b>3 - Eficiência e eficácia de serviços e programas públicos</b>										
Previsibilidade dos recursos	2	1	3	2	3	3	3	2	3	3
Gestão para resultados	2	1	3	3	3	3	3	2	3	3
Controles internos	3	1	3	2	3	3	3	3	3	3
Auditoria interna	3	1	3	3	3	3	3	3	3	3
Controle externo	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3
Controle legislativo	3	2	3	3	3	3	1	3	3	3

Fonte: Ladipo *et al* (2009). Nota: 1 = adequado ou acima; 2 = poderia melhorar; 3 = fraco.

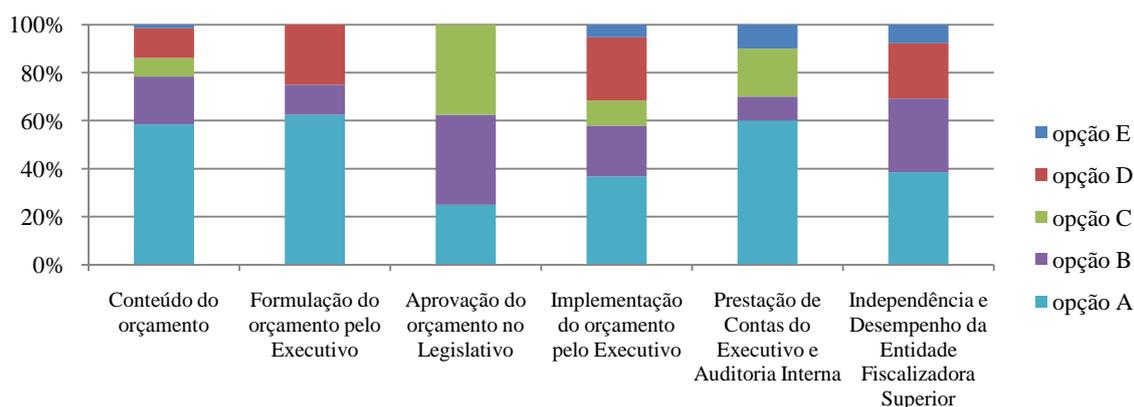
Quanto à alocação estratégica de recursos, há duas oportunidades de melhoria. Na primeira, a crítica da CFAA se refere à ausência de uma estrutura de gasto de médio prazo (MTEF, em inglês) bem desenvolvida, por limitações na priorização estratégica decorrentes da grande quantidade de vinculações constitucionais de recursos. A segunda oportunidade trata da qualidade da informação sobre monitoramento e execução do orçamento, em especial ao nível de integração entre sistemas de informações de orçamento e de contabilidade.

Por fim, todas as questões sobre eficiência e eficácia de serviços e programas públicos apresentam oportunidades de reforma. A *previsibilidade de recursos* é afetada pelas alterações realizadas na formulação e na execução do orçamento. A cultura de *gestão para resultados* ainda não foi internalizada no Brasil, pois a ênfase ainda está nos processos e na legalidade. Os *controles internos* são fracos, com ênfase no controle *ex ante*, e a *auditoria interna* também é limitada, com escassez de pessoal qualificado. No *controle externo* realizado pelo TCU a ênfase ainda é a legalidade e regularidade das transações financeiras, em detrimento de programas de auditoria baseados no risco e direcionados para áreas críticas. E no *controle externo realizado pelo legislativo*, os legisladores têm pouca habilidade para debates sobre questões técnicas de orçamento e pouco interesse em analisar os gastos do passado. Ademais, a análise do legislativo sobre os relatórios de auditoria é superficial.

#### 4.4.3 Avaliação IBP – *International Budget Partnership*

A ênfase da avaliação IBP é na transparência orçamentária, tanto que o trabalho é denominado Pesquisa do Orçamento Aberto (OBI, inglês), cujo principal produto é a comparação de indicadores de transparência orçamentária de mais de 90 países. A pesquisa parte da premissa de que “os cidadãos devem saber como seus governos estão usando recursos públicos” e de que “orçamentos transparentes podem aprimorar a credibilidade e priorização de decisões políticas, limitar a corrupção e os desperdício de gastos públicos e facilitar o acesso a mercados financeiros internacionais” (IBP, 2010: 2). O questionário utilizado na pesquisa é composto por 123 questões com opções de respostas que regredem do melhor diagnóstico (opção a) para o pior diagnóstico (opção d). Em geral, a opção “e” é utilizada para situações em que a questão é “não aplicável” ou demanda “comentários adicionais”. Essas questões estão organizadas em seis temas: 1) conteúdo do orçamento (estimativas, abrangência, relatórios e indicadores), com 65 questões; 2) formulação do orçamento pelo executivo, com oito questões; 3) aprovação do orçamento pelo legislativo, com oito questões; 4) implementação do orçamento pelo executivo, com 19 perguntas; 5) prestação de contas e auditoria interna, com 10 questões; e, 6) independência e desempenho da Entidade Fiscalizadora Superior, com 13 questões.

**Figura 4.15 – Avaliação da transparência no processo orçamentário brasileiro pelo IBP**



Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário da Pesquisa Orçamento Aberto.

A Figura 4.15 resume as respostas do Brasil para o questionário da Pesquisa Orçamento Aberto. A primeira percepção é que predominam as respostas com a opção “A”, indicando um diagnóstico positivo para a maior parte das questões (51% do total, que é igual a 63 questões). Em três temas essa boa avaliação é melhor percebida: “conteúdo” e

“formulação” do orçamento e “prestação de contas e auditoria interna”. Esse diagnóstico resultou na classificação do Brasil com o 9º (nono) melhor indicador de transparência orçamentária, atrás apenas de África do Sul, Nova Zelândia, Reino Unido, França, Noruega, Suécia, Estados Unidos e Chile.

Entretanto, apesar do ótimo indicador e do bom diagnóstico, em 60 questões, as respostas do Brasil ao questionário do IBP foram entre as opções “b”, “c”, “d” ou “e”, indicando algumas oportunidades de melhoria. O Quadro 4.4 resume os principais casos identificados.

**Quadro 4.4 – Oportunidades de melhoria na avaliação realizada pelo IBP**

<b>Tema</b>	<b>Oportunidade de melhoria</b>
Conteúdo do orçamento	Q16, Q17 e Q48 - Ampliar a extensão das informações e explicações sobre impacto das políticas públicas afetam as despesas e as receitas públicas, segregando políticas atuais e de novas políticas.
	Q26 - Elaborar séries históricas com informações sobre orçamentos com dados corrigidos pela inflação do período, aumentando a comparabilidade da informação no tempo.
	Q35 - Apresentar informações sobre gastos extra-orçamentários.
	Q37 - Aumentar o detalhamento de informações sobre transferências para empresas públicas.
	Q38 - Apresentar de forma ampla informações sobre atividades quase-fiscais (financiamentos subsidiados realizados por bancos públicos - BNDES, CEF, BB, BNB e outros).
	Q39 e Q40 - Apresentar informações sobre ativos financeiros e não financeiros
	Q42 e Q43 - Aumentar detalhamento de informações sobre passivos contingentes e gastos tributários.
	Q51 e Q52- Aumentar o uso: de dados não financeiros na avaliação do desempenho dos programas; e, de indicadores de desempenho.
	Q61 - Publicar "orçamento cidadão" ou documento sobre orçamento em linguagem popular.
Formulação	Q70 - Criar espaços para participação popular no processo de determinação de prioridades orçamentárias.
Aprovação do orçamento	Q75, Q76 e Q77 - Ampliar a quantidade de participantes em audiências públicas: sobre a ambiente macroeconômico e fiscal apresentado no orçamento consolidado; e, sobre os orçamentos individuais das unidades governamentais.
	Q80 - Rever a autoridade do legislativo para emendar a proposta orçamentária.
Execução do orçamento	Q84 - Aumentar o nível de detalhamento dos relatórios de execução do orçamento, pelo menos por programas.
	Q85 - Universalizar as comparações de despesas previstas e realizadas nos relatórios de execução.
	Q92, Q93, Q94 e Q95 - Elaborar relatórios semestrais detalhados e discutir mudanças no cenário econômico.
	Q99 - Reduzir o percentual dos créditos adicionais em relação ao total de despesa aprovada no orçamento.
Prestação de contas e Auditoria Interna	Q102 - Ampliar substancialmente o número de auditorias internas sobre a execução dos programas de governo.
	Q107 - Universalizar as comparações sobre indicadores de produtos e resultados previstos e executados dos programas e instituições de governo na prestação de contas.
	Q108 - Ampliar e detalhar as informações sobre gastos extra-orçamentários na prestação de contas.
Auditoria externa	Q115 - Ampliar e divulgar as auditorias externas (TCU) sobre gastos extra-orçamentários.
	Q122 - Apresentar ao público relatórios sobre <i>feedbacks</i> do governo às recomendações de auditoria.
	Q123 - Realizar auditorias sobre as contas anuais do setor de segurança (itens secretos de despesa).

Fonte: Elaboração própria a partir do Questionário do IBP.



## CONCLUSÃO

A partir da comparação do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas com países desenvolvidos da OCDE, foi possível comprovar o que as avaliações internacionais do programa PEFA, da CFAA do Banco Mundial e do IBP concluíram: o modelo brasileiro é bom. De 41 questões analisadas, em aproximadamente 50% (20 questões) o Brasil tem alta ou altíssima aderência aos países desenvolvidos. Por outro lado, esta investigação também identificou que em 21 questões há boas e ótimas oportunidades de reforma, cumprindo, assim, seu principal objetivo. O mesmo ocorreu nas três avaliações internacionais mencionadas. Apesar de avaliarem bem o Brasil, elas identificaram diversas oportunidades de melhoria nas questões em que o país foi mal avaliado. Entretanto, na comparação deste estudo com essas avaliações, verificou-se que as oportunidades de melhoria variam de um trabalho para outro, principalmente pela ênfase de cada um dos estudos, apesar de utilizarem a mesma categorização geral: orçamento (elaboração, aprovação e execução), contabilidade e auditoria.

O presente estudo teve início com a seguinte pergunta de partida: quais as oportunidades de reforma do modelo brasileiro de gestão das finanças públicas observáveis nas divergências com modelos de países desenvolvidos? Em resposta, foram identificadas oportunidades de reforma para o Brasil a partir da comparação com países desenvolvidos da OCDE. Das três esferas de análise, somente a área de auditoria não apresentou oportunidades expressivas de reforma, indicando apenas a possibilidade de universalização da disponibilização pública dos relatórios de auditoria. Contudo, a grande maioria deles já consta na internet. Seria o caso de analisar os casos não publicados e encontrar meios para aumentar a transparência deles.

Quanto à contabilidade, foram identificadas oportunidades de melhoria nas três questões analisadas: regime para orçamento e contabilidade e nos seus efeitos sobre a vinculação de recursos a cada exercício. Por um lado, enquanto o Brasil está adotando o regime de competência para a despesa, tanto para contabilidade quanto para o orçamento, e pretendendo adotá-lo também para a receita nas demonstrações financeiras, a maioria dos países desenvolvidos ainda adota o regime de caixa. Mesmo com esse último regime, os países desenvolvidos conseguem garantir ao gestor que economiza recursos devido à gestão eficiente a realocação destes no exercício seguinte. Por fim, no mesmo sentido que a adoção do regime de competência, o Brasil está em busca da aderência a normas internacionais de contabilidade (IPSAS), não obstante a falta de interesse da maioria dos países desenvolvidos na adoção dessas normas. Assim, considerando que a contabilidade pública no Brasil está em

rápido processo de reforma, seria conveniente rever a estratégia adotada, pois ela não está convergente ao que a maioria dos países desenvolvidos está utilizando como modelo normativo. A redução do ritmo da mudança permitiria compreender melhor porque os países desenvolvidos estão com receio na adoção das IPSAS e do regime de competência.

Em relação às possibilidades de reformas orçamentárias, muitas foram identificadas. A maior parte relacionada ao objetivo orçamentário *eficiência alocativa*. O Brasil já tem mecanismos bem estabelecidos para alcançar a disciplina fiscal. Os principais problemas estão no desempenho alocativo e operacional. Na elaboração da proposta orçamentária, a alocação de recursos no Brasil poderia melhorar caso fossem segregadas despesas novas das já existentes; e se as propostas do judiciário, do legislativo e do TCU fossem tratadas como qualquer outra, permitindo negociações para cortes de despesas e viabilizando realocações. Na aprovação do orçamento, o desempenho alocativo poderia melhorar com o redirecionamento dos debates de projetos de menor relevância para debates sobre a proposta orçamentária no nível estratégico. Nesse mesmo sentido, também aumentaria o desempenho com a revisão das regras sobre alteração da proposta do orçamento pelos parlamentares, que atualmente ocorre em pequenos projetos, com pouca influência sobre a alocação dos recursos por função de governo. Já na execução do orçamento as duas oportunidades de reforma identificadas são: a revisão das regras sobre cortes de despesas durante o exercício e o aumento do poder de realocação de recursos dos ministros setoriais.

Em relação à eficiência operacional, ou seja, o desempenho na entrega de bens e serviços públicos, não foi observado oportunidades de reforma específicas, até porque a gestão de caixa no Brasil é muito eficiente. Devido aos contingenciamentos realizados para garantir a disciplina fiscal, a previsibilidade dos recursos fica prejudicada. Caso fosse melhorada a sincronização entre a alocação orçamentária e financeira, o nível de execução física do orçamento aumentaria. Além disso, vale destacar que a eficiência operacional necessita radicalmente de outras áreas de gestão, como a gestão de pessoas, de compras, de contratações, de estoques, entre outras. Assim, nesse âmbito do desempenho orçamentário, outras reformas podem ser priorizadas, em detrimento da reforma na gestão financeira.

Nesse sentido, cabe fazer um alerta sobre a oportunidade de reforma na gestão das finanças públicas no Brasil. A avaliação do programa PEFA sobre o modelo brasileiro concluiu que ele é semelhante ao dos países da OCDE. Este estudo demonstrou que em boa parte essa afirmação é verdade. Além disso, tal avaliação também constatou que o Brasil está “indo do bom ao ótimo” em termos de gestão financeira no setor público. De fato, o modelo é bom, mas ainda possui muitas oportunidades de otimização. O *trade-off* enfrentado pelos

reformadores da gestão pública brasileira é escolher entre o bom e o ótimo na gestão das finanças públicas brasileiras. Afinal, existem outras áreas de gestão mais carentes de reforma do que a área financeira, por exemplo, a de pessoal (necessidade de gestão por competências) e de licitações e contratos (necessidade de flexibilização e qualidade nos contratos). Assim, fica a dúvida sobre o caminho proposto pelo PEFA, *do bom ao ótimo*, ou aquele constante no adágio popular: *o bom é inimigo do ótimo*. Tal ditado pode ser uma desculpa para evitar a busca pela excelência, mas, por outro lado, a otimização da gestão financeira no setor público antes de corrigir problemas graves de outras áreas de gestão pode ser inócua, pois excelência gerencial necessita de mais do que orçamentos, contabilidades e auditorias de qualidade. A reforma na gestão das finanças públicas é parte essencial da reforma gerencial no setor público, mas tem que tomar forma em conjunto com as outras áreas de gestão.

O presente estudo não esgota a análise sobre as oportunidades de reforma para o Brasil na comparação com países desenvolvidos. A investigação tem escopo e objetivo bem definidos e, portanto, limitados. Por isso, algumas questões identificadas ao longo do trabalho podem ser objeto de novas pesquisas, nomeadamente:

- 1) Como as propostas orçamentárias dos poderes judiciário e legislativo e das Entidades Fiscalizadoras Superiores são consideradas como se fossem de qualquer outro órgão? E como os países desenvolvidos lidam com a independência política necessária a esses tipos de instituições?
- 2) Quais as regras de alteração pelo legislativo sobre a proposta orçamentária do executivo nos países desenvolvidos?
- 3) Quais os mecanismos institucionais dos países desenvolvidos para aumentar a autonomia do governo para corte de despesas e dos ministros setoriais para realocação de recursos ao longo do exercício?
- 4) Por que a maioria dos países desenvolvidos não adota o regime de competência, tanto para orçamento quanto para a contabilidade? E também por que a maioria não está aderente às normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSAS)?
- 5) Quais os benefícios da auditoria de demonstrações financeiras para a *accountability* e o desempenho na gestão pública brasileira? Como as normas internacionais de auditoria financeira da INTOSAI podem contribuir para aperfeiçoamento do controle externo no Brasil?



## BIBLIOGRAFIA

- Aguiar, Afonso Gomes (2004), *Lei nº 4.320: comentada ao alcance de todos*, Belo Horizonte, Editora Fórum.
- AICPA (1973), *Objectives of financial statements*, New York, American Institute of Certified Public Accountants.
- Albuquerque, Claudiano, Márcio Medeiros e Paulo Henrique Feijó (2008), *Gestão das Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*, Brasília, Coleção Gestão Pública.
- Allen, Richard e David Tommasi (2001), *Managing Public Expenditure: a reference book for transition countries*, Paris, OECD.
- Almeida, António Júlio e Luiz Carlos Nerosky (2006), "Diagnóstico do processo orçamentário federal e propostas de medidas de reforma - modelos orçamentários em outros países" (Online), Disponível em: [www.portalsof.planejamento.gov.br](http://www.portalsof.planejamento.gov.br).
- Angélico, João (1992), *Contabilidade Pública - atualizado de acordo com a Constituição de 1988*, São Paulo, Editora Atlas.
- Azuma, Nobuo (2005), "The Role of the Supreme Audit Institutions in New Public Management (NPM): the Trend of Continental Countries", *Government Audit Review*, 12, pp. 69-84.
- Bachur, João Paulo (2005), "Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada", *Revista do Serviço Público*, 56 (4), pp. 377-401.
- Banco Mundial (2007), "Brazil - Improving fiscal circumstances for growth", *Report nº 36595-BR* (Online), Disponível em: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
- Banco Mundial (2010), "Envelhecendo em um Brasil mais Velho: implicações do envelhecimento populacional para o crescimento econômico, a redução da pobreza, as finanças públicas e a prestação de serviços" (Online), Disponível em: [www.worldbank.org.br](http://www.worldbank.org.br).
- Barbetta, Pedro Alberto (2003), *Estatística aplicada às ciências sociais*, Florianópolis, Editora da UFSC.
- Barretto, Pedro Humberto Teixeira (2004), *O Sistema Tribunais de Contas e Instituições Equivalentes: um estudo comparativo entre o modelo brasileiro e o da União Européia*, Rio de Janeiro, Renovar.
- Barzelay, Michael (2002), "Instituições Centrais de Auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE", *Revista do Serviço Público*, 53 (2), pp. 5-35.
- BCB (2008), "Manual de Estatísticas Fiscais publicadas pelo Departamento Econômico do Banco Central do Brasil" (Online), Disponível em: [www.bcb.gov.br](http://www.bcb.gov.br).
- Berger, Thomas Müller-Marqués (2009), *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, West Sussex, John Wiley & Sons Ltd.
- Bijos, Paulo Roberto Simão (2010), *Direito Orçamentário na Constituição Federal de 1988: comentários aos arts. 165 a 169*, Brasília, Editora GranCursos.
- Blöndal, Jón R. (2003), "Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments", *OECD Journal on Budgeting*, 3 (1), pp. 43-59.
- Blöndal, Jón R. (2004), "Issues in Accrual Budgeting", *OECD Journal on Budgeting*, 4 (1), pp. 103-120.
- Blöndal, Jón R., Chiara Goretti e Jens Kromann Kristensen (2003), "Budgeting in Brazil", *OECD Journal on Budgeting*, 3 (1), pp. 97-131.
- Bobbio, Norberto (2000), *Teoria Geral da Política: a Filosofia Política e as Lições dos Clássicos*, Rio de Janeiro, Elsevier.
- Bobbio, Norberto, Nicola Matteucci e Gianfranco Pasquino (1995), *Dicionário de Política: volume 1*, Brasília, Editora Universidade de Brasília.
- Boynton, William C., Raymond N. Johnson e Walter G. Kell (2002), *Auditoria*, São Paulo, Editora Atlas.
- Bresser-Pereira, Luiz Carlos (2005), *Construção do Estado e da Administração Pública: uma Abordagem Histórica*, São Paulo, GV Pesquisa.
- Browne, Eileen (2010), *Reforming Budget Systems: best practices*, United States Agency for International Development.

- Brusca Alijarde, I. e V. Condor (2002), "Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context", *Financial Accountability and Management*, 18 (2), pp. 129-162.
- Burkhead, Jesse (1971), *Orçamento Público*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas.
- Câmara, Maurício Paz Saraiva (2008), *Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a Constituição de 1988*, Monografia de especialização em Orçamento Público, Instituto Serzedello Corrêa.
- Campos, Eduardo (org.) (1971), *Sociologia da Burocracia*, Rio de Janeiro, Zahar Editores.
- Carvalho, J. Eduardo (2009), *Metodologia do Trabalho Científico*, Lisboa, Escolar.
- Castells, Manuel (2005), "A sociedade em rede", em Gustavo Cardoso, António Firmino da Costa, Cristina Palma Conceição e Maria do Carmo Gomes, *Sociedade em Rede em Portugal*, Porto, Campo das Letras.
- Castro, Domingos Poubel de e Leice Maria Garcia (2004), *Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel*, São Paulo, Editora Atlas.
- Chan, James L. (2002a), "Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) Methodology: issues and strategies", em V. Montesinos e J. M. Vela (eds.), *Innovations in Governmental Accounting*, Netherlands, Kluwer Academic Publishers.
- Chan, James L. (2002b), "Government Budget and Accounting Reforms in the United States", em James L Chan. e Xiang Huaicheng (eds.), *OECD Journal on Budgeting*, 2 (1), pp. 187-223.
- Chan, James L. (2006), "IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries", em E. Lande e J. Scheid (eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Poitiers, University of Poitiers.
- Chan, James L. (2008), *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues*, apresentado em IPSAS workshop, University of Napoli.
- Chaves, Francisco Eduardo Carrilho (2009), *Controle Externo da Gestão Pública: a Fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas*, Niterói, Editora Impetus.
- Chiavenato (2004), *Introdução à Teoria Geral da Administração*, Rio de Janeiro, Elsevier.
- Christiaens, Johan e Brecht Reyniers (2009), "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study", *Working Paper*, Universiteit Gent.
- Costa, Armindo Fernandes da, José Manuel Pereira e Silvia Ruíz Blanco (2006), "Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública", *Revista de Estudos Politécnicos*, III (5/6), pp. 201-225.
- Cretin, Michel (2006), "The Certification of Government Accounts in France: Changes, Process, and Problems", em Evelyne Lande e Jean-Claude Scheid (eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Poitiers, University of Poitiers.
- Cruz, Flávio da, Aauto Viccari Junior, José Osvaldo Glock, Nélio Herzmann e Rui Rogério Naschenweng Barbosa (2003), *Comentários à Lei nº 4.320*, São Paulo, Editora Atlas.
- Dallari, Dalmo de Abreu (2009), *Elementos da Teoria Geral do Estado*, São Paulo, Saraiva.
- Das, S. K. (2008), *Rethinking Public Accounting: Policy and Practice of Accrual Accounting in Government*, New Delhi, Oxford University Press.
- Deming, W. Edwards (2000), *The New Economics: for Industry, Government, Education*, Cambridge, MIT Press.
- Denhardt, Janet V. e Robert B. Denhardt (2003), *The New Public Service: Serving, not Steering*, New York, M. E. Sharpe.
- Díez, Salvador Parrado (2002), *Sistemas Administrativos Comparados*, Madrid, Editorial Tecnos.
- DiMaggio, Paul J. e Walter W. Powell (1991a), "Introduction", em Walter W. Powell e Paul J. DiMaggio (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, The University of Chicago Press.
- DiMaggio, Paul J. e Walter W. Powell (1991b), "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality", em Walter W. Powell e Paul J. DiMaggio (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, The University of Chicago Press.
- Dutra, Tiago Alves de Gouveia Lins (2010), "A Contabilidade Pública", *Revista Auditor*, 1, pp. 54-57.
- Dye, Kenneth M. e Rick Stapenhurst (1998), "Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption", *WBI Working Papers*, 19684.

- Edds, John A. (1981), "Internal and External Audit", em B. Geist (ed.), *State Audit: development in public accountability*, Israel, State Comptroller's Office.
- FASB (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts nº 2 – Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Stamford, Financial Accounting Standards Board.
- Feijó, Paulo Henrique, Liane Ferreira Pinto e Francisco Glauber Lima Mota (2008), *Curso de Siafi: uma abordagem prática da execução orçamentária e financeira*, Brasília, Coleção Gestão Pública.
- Felgueiras, José Antônio (2007), *Contabilidade Pública*, Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editora.
- Fernandes, Jorge Ulisses Jacoby (2008), *Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e Competência*, Belo Horizonte, Editora Fórum.
- Franco, António L. de Sousa (2002), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, Almedina.
- Franco, António L. de Sousa e José F. F. Tavares (2006), Orçamento: conceito, natureza e regime dos orçamentos públicos portugueses, *DJAP*, Vol. VI.
- Frederickson, H. George (1996), "Comparing the Reinventing Government Movement with the New Public Administration", *Public Administration Review*, 56 (3), p. 263-270.
- Furtado, José de Ribamar Caldas (2005), "Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos", *Revista do Tribunal de Contas da União*, 35 (106), pp. 29-34.
- GAO (2007), "Budget Issues – Accrual Budgeting Useful in Certain Areas but Does Not Provide Sufficient Information for Reporting on Our Nation's Longer Term Fiscal Challenge", *Report to the Committee on the Budget*.
- Garrison, Ray H. e Eric W. Norren (2001), *Contabilidade Gerencial*, Rio de Janeiro, Livros Técnicos e Científicos Editora S.A.
- GASB (1998), *Statement nº 33 - Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions*, Norwalk, Governmental Accounting Standards Board.
- Giacomoni, James (2003), *Orçamento Público*, São Paulo, Brasil.
- Giambiagi, Fabio e Ana Cláudia Além (2008), *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*, Rio de Janeiro, Elsevier.
- Gomes, João Salis (2000), "Qualidade da regulação jurídica e redefinição estratégica da gestão pública", *Revista de Administração Local*, (179).
- Gomes, João Salis (2003) "A avaliação de políticas públicas e a governabilidade", em Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Batista (org.), *Ética e Administração: como modernizar os serviços públicos*, Oeiras, Celta Editora.
- Gomes, João Salis (2007), "O conceito de interesse público no contexto da gestão pública contemporânea", em Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Batista (org.), *Interesse Público, Estado e Administração*, Oeiras, Celta Editora;
- Gomes, Marcelo Barros (2002), "Auditoria de desempenho governamental e o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)", *Revista do Serviço Público*, 53 (2), pp. 36-78.
- Hendriksen, Edson S. e Michael F. Van Breda (1999), *Teoria da Contabilidade*, São Paulo, Editora Atlas.
- Hindriks, Jean e Gareth D. Myles (2006), *Intermediate Public Economics*, Massachusetts, MIT Press.
- Hoek, M.P. van der (2005), "From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience", *Public Budgeting & Finance*, (Spring), pp. 32-45.
- Humphrey, Christopher, James Guthrie, L. R. Jones e Olov Olson (2005), "The Dynamics of Public Financial Management Change in an International Context: Progress or a Progression of Questions, Contradictions, and Challenges?", em James Guthrie, Christopher Humphrey, L. R. Jones e Olov Olson, *International Public Financial Management Reform*, Connecticut, Information Age Publishing.
- IBP (2010), *Orçamentos abertos transformam vidas: pesquisa do orçamento aberto 2010*, Washington, International Budget Partnership.
- IFAC (2010), *Handbook of International Public Sector Accounting Board Pronouncements*, New York, International Federation of Accountants.
- INTOSAI (2007), *International Standards of Supreme Audit Institutions: INTOSAI's framework of Professional Standards*, INTOSAI.
- INTOSAI (2009), "Survey on the needs and priorities of Supreme Audit Institutions (SAI) in the future development of professional standards" (Online), Disponível em: <http://www.psc-intosai.org/composite-271.htm>
- IPSASB (2008), "IPSAS Adoption by governments" (Online), Disponível em [http://web.ifac.org/download/IPSASB\\_Adoption\\_Governments.pdf](http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf).

- Iudícibus, Sérgio de (2004), *Teoria da Contabilidade*, São Paulo, Editora Atlas.
- Iudícibus, Sérgio de, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke (2009), *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades)*, São Paulo, Editora Atlas.
- Jesus, Maria Antónia Jorge (2008), *A Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional: principais divergências e implicações no défice público em Portugal*, Tese de Doutoramento em Gestão, Lisboa, ISCTE.
- Jones, Rowan e Maurice Pendlebury (2000), *Public Sector Accounting*, Harlow, Prentice Hall.
- Jorge, Susana Margarida (2003), *Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective*, PhD Thesis, Birmingham, University of Birmingham.
- Jorge, Susana Margarida (2005), "The reform of governmental accounting in Portugal: an application of Lüder's Contingency Model", em A. Bourmistrov and F. Mellemvik (eds.), *International Trends and Experiences in Government Accounting*, Oslo, Capellen Akademisk Forlag.
- Kelsen, Hans (1991), *Teoria Pura do Direito*, São Paulo, Martins Fontes.
- Kim, John M. (2005), "Introduction: the transition to program budgeting", em John M. Kim (ed), *From Line-item to Program Budgeting: Global Lessons and the Korean case*, Seoul, Korea Institute of Public Finance.
- Kim, Dong Yeon, William Dorotinsky, Fedidoun Sarraf e Allen Schick (2005), "Paths toward successful introduction of program budgeting in Korea", em John M. Kim (ed), *From Line-item to Program Budgeting: Global Lessons and the Korean case*, Seoul, Korea Institute of Public Finance.
- Kohama, Heilio (2003), *Contabilidade Pública: teoria e prática*, São Paulo, Editora Atlas.
- Kohama, Heilio (2009), *Contabilidade Pública: teoria e prática*, São Paulo, Editora Atlas.
- Ladipo, Omowunmi, Alfonso Sánchez e Jamil Sopher (2009), *Accountability in Public Expenditures in Latin America and the Caribbean*, Washington, World Bank.
- Lande, Evelyne (2006), "Accrual Accounting in the Public Sector: Between institutional competitiveness and the search for legitimacy", em E. Lande e J. Scheid (eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Poitiers, University of Poitiers.
- Lande, E. e J. Scheid (eds.) (2006), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Poitiers, University of Poitiers.
- Lee, Ronald e Andrew Mason (2010), "Fertility, Human Capital, and Economic Growth over the Demographic Transition", *European Journal of Population*, 26 (2), pp. 159-182.
- Lima, Luiz Henrique (2008), *Controle Externo: teoria, jurisprudência e mais de 450 questões*, Rio de Janeiro, Elsevier.
- Lopes de Sá, Antônio (2010a), *Normas Internacionais e fraudes em contabilidade: análise crítica introdutiva geral e específica*, Curitiba, Juruá.
- Lopes de Sá, Antônio (2010b), *Teoria da Contabilidade*, São Paulo, Editora Atlas.
- López, Caridad Martí (2009), *El presupuesto de devengo en el contexto de reformas del sector público: un estudio comparado*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Lüder, Klaus G. (1992), "A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, pp. 99-127.
- Lüder, Klaus (2002), "Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade: Achievements and Problems", em Montesinos, V. e Vela, J.M. (eds.), *Innovations in Governmental Accounting*, Boston, Kluwer Academic Publishers.
- Lüder, Klaus (2009), "International Governmental Accounting Research", *Öffentliche Rechnungslegung*, (Spring) 2009, 235-250.
- Lüder, Klaus e Rowan Jones (2003), "The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – a cross-country analysis", em Klaus Lüder e Rowan Jones, *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main.
- Lunkes, Rogério João (2007), *Manual de Orçamento*, São Paulo, Editora Atlas.
- Macêdo, Maurício Ferreira de (2004), "Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público e o Modelo Contábil Adotado no Brasil", *Revista Brasileira de Contabilidade*, Ano XXXIII (150), pp. 84-97.
- Machado Jr., J. Teixeira e Heraldo da Costa Reis (2003), *A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*, Rio de Janeiro, IBAM.
- Machado Jr., J. Teixeira e Heraldo da Costa Reis (2008), *A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*, Rio de Janeiro, IBAM.
- Maciel, Marco (2004), *Reformas e Governabilidade*, Brasília, Senado Federal.

- Majone, Giandomenico (ed.) (1996), *Regulating Europe*, Londres, Routledge.
- Martins, Guilherme d'Oliveira, Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins e Maria d'Oliveira Martins (2009), *A Lei de Enquadramento Orçamental: anotada e comentada*, Coimbra, Almedina.
- Martins, Rodrigo (2011), "Quem controla os controladores? O Congresso debate a criação de um conselho para avaliar os tribunais de contas", *Revista Carta Capital – Política, Economia e Cultura*, Ano XVI, nº 637, p.43.
- Marty, Frédéric, Sylvie Trosa e Arnaud Voisin (2006), "The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments", *International Review of Administrative Sciences*, 72 (2), pp. 203-221.
- Matias-Pereira, José (2008a), *Curso de Administração Pública: Foco nas Instituições e Ações Governamentais*, São Paulo, Atlas.
- Matias-Pereira, José (2008b), "Administração Pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia", *Revista de Administração Pública*, 42 (1), pp. 61-82.
- Miles, M. B. e A. M. Huberman (1994), *Qualitative Data Analysis*, London, SAGE Publications.
- Ministério da Fazenda (2009), *Anais da III Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários*, Brasília, Associação Brasileira de Orçamento Público.
- Montesinos, Vicente (1993), "Análisis de la Información Contable Pública", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 23 (76), pp. 683-722.
- Montesinos, Vicente e José Manuel Vela (2000), "Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective", *Financial Accountability and Management*, 16 (2), pp. 129-150.
- Moraes, Alexandre de (2010), *Direito Constitucional – revista e atualizada até a EC nº 64/10 e Súmula Vinculante 31*, São Paulo, Editora Atlas.
- Mota, Francisco Glauber Lima (2005), *Contabilidade Aplicada à Administração Pública*, Brasília, Editora Vestcon.
- Mota, Francisco Glauber Lima (2009), *Contabilidade Aplicada à Administração Pública*, Brasília, Coleção Gestão Pública.
- Motta, Carlos Pinto Coelho (1999), *Curso Prático de Direito Administrativo*, Belo Horizonte, Del Rey.
- Moura, Renilda de Almeida (2003), *Princípios Contábeis aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade de Brasília.
- Mozzicafreddo, Juan (2001), "Modernização da administração pública e poder político", em Juan Mozzicafreddo e João Salis Gomes (orgs.), *Administração e Política: perspectivas de reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras, Celta Editora.
- Mozzicafreddo, Juan, e João Salis Gomes (orgs.) (2001), *Administração e Política: Perspectivas de reforma da administração pública na Europa e nos Estados Unidos*, Oeiras, Celta Editora.
- Mozzicafreddo, Juan, João Salis Gomes e João S. Batista (orgs.) (2003), *Ética e Administração: como modernizar os serviços públicos*, Oeiras, Celta Editora.
- Mozzicafreddo, Juan, João Salis Gomes e João S. Batista (orgs.) (2007), *Interesse Público, Estado e Administração*, Oeiras, Celta Editora.
- MPOG (2002), *Balanço da Reforma do Estado no Brasil: A Nova Gestão Pública*, Brasília, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
- MPOG (2010), *Manual Técnico do Orçamento 2011*, Brasília, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Online), Disponível em: [www.portalsof.planejamento.gov.br](http://www.portalsof.planejamento.gov.br).
- Musgrave, Richard Abel (1973), *Teoria das Finanças Públicas*, São Paulo, Atlas.
- Musgrave, Richard A. e Peggy B. Musgrave (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, New York, McGraw-Hill.
- Nascimento, Leonardo Silveira do (2008), "A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e esforço de harmonização nacional e internacional", em STN, *Finanças Públicas – XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007: coletânea de monografias*, Brasília, Editora Universidade de Brasília.
- OCDE (2002), *OECD Best Practices for Budget Transparency*, Paris, OCDE.
- OCDE (2007), *Performance Budgeting in OECD Countries*, Paris, OCDE.
- OCDE (2009), *Evolutions in Budgetary Practice: Allen Schick and the OECD Senior Budget Officials*, Washington, OCDE.

- Osborne, David e Ted Gaebler (1994), *Reinventando o Governo: Como o Espírito Empreendedor está Transformando o Setor Público*, Brasília, ENAP.
- Padoveze, Clóvis Luís (2003), *Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*, São Paulo, Pioneira Thomson Learning.
- Pascoal, Valdecir (2008), *Direito Financeiro e Controle Externo: teoria, jurisprudência e 400 questões*, Rio de Janeiro, Elsevier.
- Pasquino, Gianfranco (2005), *Sistemas Políticos Comparados*, Cascais, Princípia.
- Pasquino, Gianfranco (2010), *Curso de Ciência Política*, Cascais, Princípia.
- PEFA (2005), *Gestão das Finanças Públicas: estrutura de medição do desempenho*, Washington, Banco Mundial.
- PEFA (2008a), “Public Financial Management Performance Report – Norway” (Online), Disponível: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
- PEFA (2008b), “Republic of South Africa Public Expenditure and Financial Accountability: public financial management performance assessment report” (Online), Disponível em: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
- PEFA (2009a), “Analysis of the cantonal financial management using the PEFA framework: performance report on Public Financial Management in a Swiss canton” (Online), Disponível em: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
- PEFA (2009b), “Brasil - Desempenho da gestão financeira pública federal: baseado na metodologia PEFA” (Online), Disponível em: [www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br).
- PEFA (2009c), “Colombia - National Level Public Financial Management Performance Report” (Online), Disponível em: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
- PEFA (2009d), “Public Financial Management Performance Report - Peru: based on the Performance Measurement Framework” (PEFA) (Online), Disponível em: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
- PEFA (2010), “Public Financial Management Performance Assessment Report – India” (Online). Disponível em [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
- Pereira, Paulo Trigo; Afonso, António; Arcanjo, Manuela; Santos, José Carlos Gomes (2009), *Economia e Finanças Públicas*, Lisboa, Escolar.
- Pessoa, Mario (2010), “With 17 gold medals Brazil beats Norway on the PEFA assessment!” (Online), Disponível em: <http://contasabertas.uol.com.br/WebSite/Noticias/DetalheNoticias.aspx?Id=272>
- Peters, B. Guy (1995), *The Politics of Bureaucracy*, New York, Longman Publishers USA.
- Peters, B. Guy (1997), “Policy Transfers Between Governments: the Case of Administrative Reforms”, *West European Politics*, 20 (4), pp. 71-88.
- Petrei, Humberto (1997), *Presupuesto y control: pautas de reforma para América Latina*, New York, Banco Interamericano de Desenvolvimento.
- Piscitelli, Roberto Bocaccio e Maria Zulene Farias Timbó (2009), *Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública*, São Paulo, Editora Atlas.
- Pitschas, Rainer (2003) “Reformas da administração pública na União Européia: porque necessitamos de mais ética no serviço público”, em Juan Mozzicafreddo, João Salis Gomes e João S. Batista (orgs.), *Ética e Administração: como modernizar os serviços públicos*, Oeiras, Celta Editora.
- PNUD (2010), *Relatório de Desenvolvimento Humano 2010 - A Verdadeira Riqueza das Nações: vias para o desenvolvimento humano*, New York, Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento.
- Pollitt, Christopher e Geert Bouckaert (2004), *Public Management Reform: a Comparative Analysis*, Oxford, Oxford University Press.
- Pollitt, Christopher (2008a), “O contexto cambiante”, em Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilikka Summa e Marit Waerness (eds.), *Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*, Belo Horizonte, Editora Fórum.
- Pollitt, Christopher (2008b), “Interface administração-auditoria”, em Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilikka Summa e Marit Waerness (eds.), *Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*, Belo Horizonte, Editora Fórum.
- Pollitt, Christopher e Hilikka Summa (2008), “Auditoria operacional e reforma da administração pública”, em Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilikka Summa e Marit Waerness (eds.), *Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*, Belo Horizonte, Editora Fórum.

- Pollitt, Christopher, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilkka Summa e Marit Waerness (eds.) (2008), *Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*, Belo Horizonte, Editora Fórum.
- Power, Michael (1999), *The Audit Society: rituals of verification*, New York, Oxford University Press.
- Quivy, Raymond e LucVan Campenhoudt (2008), *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, Lisboa, Gradiva.
- Reis, Heraldo da Costa (2006), "Regime de Caixa ou de Competência: eis a questão", *Revista de Administração Municipal*, 52 (260), pp. 37-48.
- Riani, Flávio (2009), *Economia do Setor Público: uma Abordagem Introdutória*, São Paulo, Atlas.
- Rocha, J. A. Oliveira (2000), "Modelos de Gestão Pública", *Revista da Associação Portuguesa de Administração e Políticas Públicas*, II (1), pp. 6-16.
- Rodrigues, Vander Pereira e Fernando Antonio Lopes (2006), *Anexo de Riscos Fiscais: características do instrumento e sua importância para a evidenciação das contas públicas*, Monografia de especialização em Contabilidade e Orçamento Público, Universidade de Brasília.
- Ruppel, Warren (2010), *Governmental Accounting Made Easy*, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.
- Ryan, B., W.R. Scapens e M. Theobald (2002), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, London, Academic Press Inc.
- Sakate, Marcelo (2010), "Mais longe do prato", *Revista VEJA*, Edição 2204, ano 44, nº 7, de 16 de fevereiro de 2011.
- Sampieri, Roberto Hernández, Carlos Fernandez Collado e Lucio Pilar Batista (2006), *Metodologia de Pesquisa*, São Paulo, McGraw-Hill.
- Schiavo-Campo, Salvatore (2007), "Budget Preparation and Approval", em Anwar Shah (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions*, Washington, Banco Mundial.
- Schick, Allen (1998a), *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, World Bank Institute.
- Schick, Allen (1998b), "Why most developing countries should not try New Zealand's Reforms", *The World Bank Research Observer*, 13 (1), pp. 123-131.
- Schick, Allen (2009), "Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools", em OCDE, *Evolutions in Budgetary Practice: Allen Schick and the OECD Senior Budget Officials*, Washington, OCDE.
- Sharkansky, Ira (1970), *Public Administration*, Chicago, Markham Publishing Company.
- Silva, Lino Martins da (2008), "NBCASP: a grande reforma da contabilidade pública" (Online), Disponível em: <http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica>.
- Silva, Lino Martins da (2009), *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da Nova Contabilidade Pública*, São Paulo, Editora Atlas.
- Silvestre, Hugo Consciência (2009), *Gestão Pública: Modelos de Prestação no Serviço Público*, Lisboa, Escolar Editora.
- Slomski, Valmor (2003), *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal*, São Paulo, Editora Atlas.
- Slomski, Valmor (2005), *Controladoria e Governança na Gestão Pública*, São Paulo, Editora Atlas.
- Spicker, Paul (2008), *Social Policy: Themes and Approaches*, Bristol, The Policy Press.
- Souza, Luciano Brandão Alves de (1989), "A Constituição de 1988 e o Tribunal de Contas da União", *Revista de Informação Legislativa*, 26 (112), pp. 173-184.
- Sterck, Miekatrien e Geert Bouckaert (2006), "The impact of performance budgeting on the role of parliament: a four-country study", *Paper apresentado no 2º Transatlantic Dialogue*, Workshop 1, Leuven, June 1-3.
- Stiglitz, Joseph E. (2000), *Economics of the Public Sector*, New York, W. W. Norton & Company.
- STN (2008), *Finanças Públicas – XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007: coletânea de monografias*, Brasília, Editora Universidade de Brasília.
- Summa, Hilkka (2008), "Definições e estruturas", em Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilkka Summa e Marit Waerness, *Desempenho ou Legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*, Belo Horizonte, Editora Fórum.
- Tavares, José F. F. (1998), *O Tribunal de Contas: do visto, em especial*, Coimbra, Almedina.
- Tavares, José F. F. (2004), *Estudos de Administração e Finanças Públicas*, Coimbra, Almedina.
- TCU (1994), *Relatório de Gestão – exercício 1993*, Brasília, Tribunal de Contas da União.
- TCU (1997), *Relatório de Gestão – exercício 1996*, Brasília, Tribunal de Contas da União.

- TCU (1999), *Relatório de Gestão – exercício 1998*, Brasília, Tribunal de Contas da União.
- TCU (2000), *Relatório de Gestão – exercício 1999*, Brasília, Tribunal de Contas da União.
- TCU (2001), *Relatório de Gestão – exercício 2000*, Brasília, Tribunal de Contas da União.
- TCU (2006), *Relatório de Gestão – exercício 2005*, Brasília, Tribunal de Contas da União.
- TCU (2009a), *Relatório de Gestão – exercício 2008*, Brasília, Tribunal de Contas da União.
- TCU (2009b), *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas de Governo da República - exercício 2008*, Brasília, Tribunal de Contas da União.
- TCU (2010a), *Manual de Auditoria Operacional*, Brasília, Tribunal de Contas da União.
- TCU (2010b), *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – exercício 2009*, Brasília, Tribunal de Contas da União.
- Tollini, Helio (2002), "Melhoria na qualidade do processo alocativo dos gastos públicos: reforma orçamentária", em MPOG, *Balanço da Reforma do Estado no Brasil: A Nova Gestão Pública*, Brasília, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
- Tollini, Helio (2009), "Reforming the Budget Formulation Process in the Brazilian Congress", *OECD Journal on Budgeting*, 1, pp. 1-29.
- Transparência Internacional (2010a), *Corruption Perceptions Index 2010*, Berlim, Transparency International.
- Transparência Internacional (2010b), *Global Corruption Barometer 2010*, Berlim, Transparency International.
- Vieira, Laércio Mendes (2010), *Nova Contabilidade Governamental Brasileira e a Evidenciação Integral do Valor dos Passivos no Balanço Patrimonial Federal: o caso dos restos a pagar não-processados, das despesas de exercícios anteriores e dos passivos reconhecidos por insuficiência de crédito*, Monografia vencedora na 2ª colocação do XV Prêmio Tesouro Nacional - 2010, Tema Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Disponível em: [www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br).
- Waldo, Dwight (1964), *O estudo da Administração Pública*, Rio de Janeiro, USAID.
- Weber, Max (1971), "Os Fundamentos da Organização Burocrática: uma Construção do Tipo Ideal", em Eduardo Campos (org.), *Sociologia da Burocracia*, Rio de Janeiro, Zahar Editores.
- Yin, R. (2003), *Case Study Research: Design and Methods*, Londres, SAGE Publications.

## ANEXOS

### Anexo A – Relatório de análise do Questionário da OCDE – percentual de países desenvolvidos da OCDE que responderam igual ao Brasil

Questões	Questões úteis				Questões não utilizadas		
	Baixíssima aderência (0% a 24,99%)	Aderência regular (25% a 49,99%)	Alta aderência (50% a 74,99%)	Altíssima aderência (75% a 100%)	Brasil não respondeu	+ de 25% da amostra não respondeu	Mais de 4 alternativas respondidas
<b>Informações gerais - ambiente institucional e normativo</b>							
Questão 1	7,14%						
Questão 2			67,86%				
Questão 3			62,65%				
Questão 4a			73,33%				
Questão 4b		22,73%					
Questão 4c				82,61%			
Questão 4d				76,47%			
Questão 4e		47,22%					
Questão 4f		43,90%					
Questão 4g			50,00%				
Questão 4h		47,50%					
Questão 4i		35,00%					
Questão 4j			58,33%				
Questão 4k			62,86%				
<b>Formulação do orçamento</b>							
Questão 5							x
Questão 6							x
Questão 7		32,14%					
Questão 8			53,57%				
Questão 9							x
Questão 10							x
Questão 11		32,14%					
Questão 12a							x
Questão 12b							x
Questão 13							x
Questão 14							x
Questão 15.1a					x		x
Questão 15.1b					x	x	x
Questão 15.1c					x	x	x
Questão 15.1d					x	x	x
Questão 15.1e					x	x	x
Questão 15.1f					x	x	x
Questão 15.2a					x	x	x
Questão 15.2b					x	x	x
Questão 15.2c					x	x	x
Questão 15.2d					x	x	x
Questão 15.2e					x	x	x
Questão 15.2f					x	x	x
Questão 15.3a							x
Questão 15.3b							x
Questão 15.3c							x
Questão 15.3d							x
Questão 15.3e							x
Questão 15.3f							x
Questão 15.4a					x	x	x
Questão 15.4b					x	x	x
Questão 15.4c					x	x	x

Questões	Questões úteis				Questões não utilizadas		
	Baixíssima aderência (0% a 24,99%)	Aderência regular (25% a 49,99%)	Alta aderência (50% a 74,99%)	Altíssima aderência (75% a 100%)	Brasil não respondeu	+ de 25% da amostra não respondeu	Mais de 4 alternativas respondidas
Questão 15.4d					x	x	x
Questão 15.4e					x	x	x
Questão 15.4f					x	x	x
Questão 15.5b					x	x	x
Questão 15.5c					x	x	x
Questão 15.5d					x	x	x
Questão 15.5e					x	x	x
Questão 15.5f					x	x	x
Questão 16							x
Questão 17					x		x
Questão 18					x		
Questão 19					x		x
Questão 20					x		x
Questão 21					x		x
Questão 22					x		x
Questão 23							x
Questão 24							x
Questão 25.1							x
Questão 25.2							x
Questão 25.3							x
Questão 25.4							x
Questão 25.5							x
Questão 25.6							x
Questão 26							x
Questão 27		46,43%					
Questão 28			53,57%				
Questão 29	3,57%						
Questão 30		35,71%					
Questão 31			50,00%				
<b>Aprovação do orçamento</b>							
Questão 32							x
Questão 33a						x	
Questão 33b						x	
Questão 33c					x	x	
Questão 33d					x	x	
Questão 33e					x	x	
Questão 33f						x	
Questão 34			64,29%				
Questão 35							x
Questão 36	7,14%						
Questão 37			71,43%				
Questão 38					x	x	
Questão 39							x
Questão 40	14,29%						
Questão 41a		39,29%					
Questão 41b		35,71%					
Questão 42		42,86%					
Questão 43							x
Questão 44	0,00%						
Questão 45a					x		
Questão 45b					x		
Questão 45c					x		
Questão 45d					x		
Questão 45e					x		
Questão 45f					x	x	

Questões	Questões úteis				Questões não utilizadas		
	Baixíssima aderência (0% a 24,99%)	Aderência regular (25% a 49,99%)	Alta aderência (50% a 74,99%)	Altíssima aderência (75% a 100%)	Brasil não respondeu	+ de 25% da amostra não respondeu	Mais de 4 alternativas respondidas
Questão 45g					x	x	
Questão 45h					x	x	
Questão 45i					x	x	
Questão 45j					x	x	
Questão 45k					x	x	
Questão 45l					x	x	
Questão 45m					x	x	
Questão 45n					x	x	
Questão 45o					x	x	
Questão 46					x	x	
Questão 47					x		x
Questão 48					x		
<b>Execução do orçamento</b>							
Questão 49							x
Questão 50			50,00%				
Questão 51a1			53,57%				
Questão 51a2							x
Questão 51b1			60,71%				
Questão 51b2							x
Questão 52a		46,43%					
Questão 52b							x
Questão 53		37,78%					
Questão 54a							x
Questão 54b							x
Questão 54c							x
Questão 55a							x
Questão 55b							x
Questão 55c							x
Questão 56							x
Questão 57		42,86%					
Questão 58							x
Questão 59							x
Questão 60a					x		
Questão 60b			57,14%				
Questão 61a			71,43%				
Questão 61b							x
<b>Contabilidade</b>							
Questão 62a		26,71%					
Questão 62b		36,00%					
Questão 63.1					x		
Questão 63.2					x		
Questão 63.3					x		
Questão 63.4					x		
Questão 63.5					x		
Questão 64							x
Questão 65	21,43%						
<b>Auditoria</b>							
Questão 66a				85,71%			
Questão 66b							x
Questão 66c			57,14%				
Questão 67						x	
Questão 68							x
Questão 69		32,14%					
Questão 70							x



## Anexo B – Comparação das respostas dos países desenvolvidos e do Brasil

QUESTÕES E ALTERNATIVAS	Nº de Países desenvolvidos	%	Brasil
<b>ESTRUTURA INSTITUCIONAL</b>			
<b>Q.1 Where is the function of the Central Budget Authority located?</b>			
Ministry of Finance	23	82,14%	
Office of the Chief Executive	1	3,57%	
President's office	0	0,00%	
Prime Minister's office	0	0,00%	
Independent Agency	0	0,00%	
The Central Budget Authority is split between two or more agencies	2	7,14%	
Other	2	7,14%	X
<b>Q2 Who is the head of the Central Budget Authority - i.e. the highest official whose primary responsibility is the budget?</b>			
Political appointee - i.e. s/he generally leaves with a change of Government	9	32,14%	
A senior civil servant - i.e. s/he does not generally leave with a change of Government	19	67,86%	X
<b>Q.3 What is the total number of staff working in the Central Budget Authority?</b>			
Number of staff working	340	62,65%	213
<b>ESTRUTURA LEGAL</b>			
<b>Q.4 Legal Framework - What is the legal basis for the following?</b>			
<b>Q4.a The form and structure of the annual budget and related legislation</b>			
Constitution	11	24,44%	X
Legislation	22	48,89%	X
Internal rules	10	22,22%	
No formal basis	2	4,44%	
<b>Q4.b The timing of the annual budget process</b>			
Constitution	10	22,73%	X
Legislation	19	43,18%	
Internal rules	14	31,82%	
No formal basis	1	2,27%	
<b>Q4.c Roles and responsibilities of different parts of the Executive in budget formulation and execution</b>			
Constitution	7	15,22%	
Legislation	21	45,65%	X
Internal rules	17	36,96%	X
No formal basis	1	2,17%	
<b>Q4.d Roles and responsibilities of the Legislature and the Executive in the budget process</b>			
Constitution	16	31,37%	X
Legislation	23	45,10%	X
Internal rules	11	21,57%	
No formal basis	1	1,96%	
<b>Q4.e Provisions on what happens when the budget is not approved by the beginning of the fiscal year</b>			
Constitution	11	30,56%	
Legislation	17	47,22%	X
Internal rules	3	8,33%	
No formal basis	5	13,89%	
<b>Q4.f Requirement for legislative authorization of spending</b>			
Constitution	18	43,90%	X
Legislation	21	51,22%	
Internal rules	2	4,88%	
No formal basis	0	0,00%	
<b>Q4.g Requirement for legislative authorization of taxes</b>			
Constitution	19	50,00%	X
Legislation	19	50,00%	
Internal rules	0	0,00%	
No formal basis	0	0,00%	

QUESTÕES E ALTERNATIVAS	Nº de Países desenvolvidos	%	Brasil
<b>Q4.h Rules for the use of contingency or reserve funds</b>			
Constitution	7	17,50%	
Legislation	19	47,50%	X
Internal rules	12	30,00%	
No formal basis	2	5,00%	
<b>Q4.i Requirement for audit of Government accounts by the Supreme Audit Institution</b>			
Constitution	14	35,00%	X
Legislation	24	60,00%	
Internal rules	2	5,00%	
No formal basis			
<b>Q4.j Requirements for internal audit structures in line ministries</b>			
Constitution	0		
Legislation	21	58,33%	X
Internal rules	13	36,11%	
No formal basis	2	5,56%	
<b>Q4.k Management and reporting relating to off-budget expenditures</b>			
Constitution	3	8,57%	
Legislation	22	62,86%	X
Internal rules	9	25,71%	
Missing answer	1	2,86%	
<b>ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO</b>			
<b>Q7 Is the methodology used for establishing the economic assumptions of the budget publicly available?</b>			
No	9	32,14%	X
Yes, but only to certain parts of the Legislature	0	0,00%	
Yes, it is publicly available on request	7	25,00%	
Yes, it is published	11	39,29%	
Other	1	3,57%	
<b>Q8 Is fiscal sensitivity analysis of the economic assumptions included in the budget documentation?</b>			
No	15	53,57%	X
Yes, a comprehensive analysis is included	5	17,86%	
Yes, but only for selected activities	7	25,00%	
Missing answer	1	3,57%	
<b>Q11 In the annual budget documentation presented to the Legislature are expenditures under current commitments in law and policy distinguished from new policies?</b>			
No	9	32,14%	X
Yes, but not in all cases	8	28,57%	
Yes, comprehensively	10	35,71%	
Other	1	3,57%	
<b>Q27 Is your Central Government budget split into a separate capital and operating budget?</b>			
No, capital and operating budgets are integrated	13	46,43%	
Yes, there are separate capital and operating budgets	12	42,86%	X
Other	3	10,71%	
Missing answer	0		
<b>Q28 How does the Legislature fund capital projects that require funding over a number of years?</b>			
It appropriates funding for the entire cost of multi-year project up-front	4	14,29%	
It provides funding incrementally each year until the project is completed	15	53,57%	X
It establishes extra-budgetary funds	0	0,00%	
There is no general rule, funding is determined on a case by case basis	2	7,14%	
Other	7	25,00%	
<b>Q29 In practice, which option most accurately describes the way in which the budget for the Judiciary is prepared?</b>			
The Judiciary prepares its budget and the Central Budget Authority includes it in the Government's budget proposal without any changes	7	25,00%	

<b>QUESTÕES E ALTERNATIVAS</b>	<b>Nº de Países desenvolvidos</b>	<b>%</b>	<b>Brasil</b>
The Judiciary is subject to the same procedures and policies as any other governmental organisation included in the Government's budget proposal	20	71,43%	
The Judiciary prepares its budget and submits it directly to the Legislature for approval	0	0,00%	
Other	1	3,57%	X
<b>Q30 In practice which option most accurately describes the way in which the budget for the Supreme Audit Institution is prepared?</b>			
The Supreme Audit Institution prepares its budget and the Central Budget Authority includes it in the Government's budget proposal without any changes	10	35,71%	X
The Supreme Audit Institution is subject to the same procedures and policies as any other governmental organisation included in the Government's budget	11	39,29%	
The Supreme Audit Institution prepares its budget and submits it directly to the Legislature for approval	4	14,29%	
Other	3	10,71%	
<b>Q31 In practice, which option most accurately describes the way in which the budget for the Legislature is prepared?</b>			
The Legislature prepares its budget and the Central Budget Authority includes it in the Government's budget proposal without any changes	14	50,00%	X
The Legislature is subject to the same procedures and policies as any other governmental organisation included in the Government's budget proposal	8	28,57%	
The Legislature prepares its budget independently	2	7,14%	
Other	4	14,29%	
<b>APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO</b>			
<b>Q34 Is there a specialised budget research office/unit attached to the Legislature to conduct analyses of the budget?</b>			
No	18	64,29%	X
Yes, there is a specialised budget research office/unit	10	35,71%	
Other	0	0,00%	
Missing answer	0	0,00%	
<b>Q36 Does the Legislature formally debate/discuss overall budget policy?</b>			
No, there is no formal overall budget policy debate in the Legislature	0	0,00%	
Yes, there is a formal pre-budget policy debate in the Legislature, i.e. prior to the introduction of the Executive's budget proposal	3	10,71%	
Yes, there is a formal debate on overall budget policy following the introduction of the Executive's budget proposal	23	82,14%	
There is no formal debate on overall budget policy, but legislators discuss it in committee sessions prior to the introduction of the Executive's budget	0	0,00%	
There is no formal debate on overall budget policy, but legislators discuss it in committee sessions following the introduction of the Executive's budget	2	7,14%	X
<b>Q37 Does the Legislature first vote on the total amount of expenditure before it votes on specific appropriations?</b>			
Yes	8	28,57%	
No	20	71,43%	X
<b>Q40 What are the formal powers of the Legislature to amend the budget proposed by the Executive?</b>			
The Legislature has unrestricted powers to amend the budget	16	57,14%	
The Legislature may make amendments but only if it does not change the total deficit/surplus proposed by the Executive	4	14,29%	X
The Legislature may only decrease existing expenditures/revenues (i.e. the Legislature cannot increase existing items nor create new ones)	5	17,86%	
The Legislature may not make any changes; it can only approve or reject the budget as a whole	3	10,71%	
<b>Q42 Notwithstanding the formal powers of the Legislature to modify the budget, is a vote on the budget considered a vote of confidence in the Government?</b>			
Yes	14	50,00%	
No	12	42,86%	X
Other	2	7,14%	

QUESTÕES E ALTERNATIVAS	Nº de Países desenvolvidos	%	Brasil
<b>Q44 Does the Executive have the power to veto the budget approved by the Legislature?</b>			
No, it does not have such power	26	92,86%	
Yes, it has line item veto power	1	3,57%	
Yes, it has package veto power	1	3,57%	
Yes, it has both line item and package veto powers	0	0,00%	X
<b>EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO</b>			
<b>Q50 Is any charge imposed on agencies/executive organisations for using capital assets? (e.g. use of a government owned building)</b>			
No capital charge is used	14	50,00%	X
Yes, a general capital charge is used	6	21,43%	
Yes, a capital charge is used in certain cases	8	28,57%	
Missing answer	0	0,00%	
<b>Q.51 Does the Government have the authority to increase spending once the budget has been approved by the Legislature? For each type of change please</b>			
<b>Q.51.a. Increase mandatory spending</b>			
<b>Q51.a.1 Is it possible?</b>			
No	3	10,71%	
Yes without restrictions	10	35,71%	
Yes with restrictions	15	53,57%	X
Missing answer	0	0,00%	
<b>Q.51.b. Increase discretionary spending</b>			
<b>Q51.b.1 Is it possible?</b>			
No	5	17,86%	
Yes without restrictions	6	21,43%	
Yes with some restrictions	17	60,71%	X
Missing answer	0	0,00%	
<b>Q.52 Does the Government have the authority to cut/cancel/rescind spending once the budget has been approved by the Legislature?</b>			
<b>Q52.a Is it possible?</b>			
No	5	17,86%	
Yes without restrictions	10	35,71%	
Yes with some restrictions	13	46,43%	X
Missing answer	0	0,00%	
<b>53 Are ministers allowed to reallocate/vire funds between line items within their responsibility?"</b>			
No	1	2,22%	
Yes, without restrictions	0	0,00%	
Yes, with restrictions	27	60,00%	
With the approval of the Legislature	8	17,78%	X
With the approval of the Finance Minister	9	20,00%	X
<b>Q.60 In the last fiscal year, what was the total size of supplementary budgets as a percentage of total planned expenditure in the original budget?</b>			
<b>Q.60.b Did it entail an increase or decrease in total spending?</b>			
Increase in total spending	16	57,14%	X
Total spending was unchanged	2	7,14%	
Decrease in total spending	3	10,71%	
Non Applicable	0	0,00%	
Missing answer	7	25,00%	
<b>Q61a Did the budget for the last fiscal year include any central reserve funds to meet unforeseen expenditures?</b>			
Yes	20	71,43%	X
No	8	28,57%	

QUESTÕES E ALTERNATIVAS	Nº de Países desenvolvidos	%	Brasil
<b>CONTABILIDADE</b>			
<b>Q.62 On what reporting basis are the following presented to the Legislature?</b>			
<b>Q.62.a Budget</b>			
Cash based	2052	73,29%	
Accrual based	748	26,71%	100
<b>Q.62.b Financial Statement</b>			
Cash based	1792	64,00%	
Accrual based	1008	36,00%	100
<b>Q65 In general, are Government organisation managers able to keep any savings from efficiency gains that they have realized in order to finance other expenditures?</b>			
No	6	21,43%	X
Yes without restrictions	5	17,86%	
Yes with some restrictions	16	57,14%	
Other	1	3,57%	
<b>AUDITORIA</b>			
<b>Q.66.a Do any line ministries have internal audit units?</b>			
Yes	24	85,71%	X
No	4	14,29%	
<b>Q66.c Are they (internal audit units) prescribed by law?</b>			
Yes	16	57,14%	X
No	9	32,14%	
Other	2	7,14%	
Missing answer	1	3,57%	
<b>Q69 Are the findings of the Supreme Audit Institution available to the public?</b>			
Yes always	17	60,71%	
Yes in most cases but with some exceptions (e.g. audits of the military)	9	32,14%	X
Rarely	1	3,57%	
Never	0	0,00%	
Other	1	3,57%	



## Curriculum Vitae

### Informação pessoal

Nome	DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins
Morada	SHTN Trecho 1 Conjunto 2 Bloco 3 Apartamento 205 Asa Norte – Brasília/Distrito Federal Código Postal 70800-200 Brasil
Telefone residencial	(55) (61) 3962-3632
Telefone funcional	(55) (61) 3316-5908
Correios eletrônicos	tiagoagldutra@gmail.com dutratg@tcu.gov.br
Nacionalidade	Brasileira
Data de nascimento	05 de fevereiro de 1985
Sexo	Masculino
Passaporte	CW026270

### Formação acadêmica

<b>2011</b>	
Designação da qualificação atribuída	Mestrando em Administração Pública
Nome da instituição de ensino	ISCTE-IUL - Instituto Universitário de Lisboa
<b>2010</b>	
Designação da qualificação atribuída	Pós-graduado em Administração Pública
Nome da instituição de ensino	ISCTE-IUL - Instituto Universitário de Lisboa
<b>2006</b>	
Designação da qualificação atribuída	Bacharel em Ciências Contábeis
Nome da instituição de ensino	Unb - Universidade de Brasília

### Experiência profissional

#### De 2008 à atualidade

Função	Auditor Federal de Controle Externo
Instituição	Tribunal de Contas da União (TCU) - Brasil
Forma de ingresso	Nomeação resultante de aprovação em concurso público com provas de auditoria, contabilidade, orçamento, administração pública, direitos constitucionais, administrativo, civil, penal e processual civil, controle externo, português e inglês.
Alocação funcional	Secretaria de Macroavaliação Governamental
Principais atividades	Auditoria de demonstrações financeiras consolidadas do governo federal - Coordenação de projeto financiado pelo Banco Mundial (IDF) para fortalecimento da capacidade institucional do TCU em realizar auditoria de demonstrações financeiras consolidadas no governo federal. - Auditoria financeira em órgãos e entidades da administração pública federal - Análise de relatórios orçamentários e financeiros

**De maio de 2005 até novembro de 2008**

Função	Técnico Judiciário - Área Administrativa
Instituição	Superior Tribunal de Justiça (STJ) - Brasil
Forma de ingresso	Nomeação resultante de aprovação em concurso público com provas de raciocínio lógico, regimento interno do STJ, português, direitos constitucional, administrativo, civil, processo civil, penal e processo penal.
Principais atividades	Assistente administrativo em gabinete de ministro Assistente administrativo na Secretaria de Administração e Finanças Chefe da Seção de Controle de Consumo de Material

**De novembro de 2004 a maio de 2005**

Função	Agente Administrativo
Instituição	Departamento de Polícia Federal - Brasil
Forma de ingresso	Nomeação resultante de aprovação em concurso público com provas de português, administração financeira, de recursos materiais e humanos e de direito constitucional.
Principais atividades	Controle patrimonial na Divisão de Controle de Produtos Químicos

**Setembro de 2004**

Função	Estagiário
Instituição	Caixa Econômica Federal - Brasil
Forma de ingresso	Processo seletivo de estagiários
Principais atividades	Análise de relatórios contábeis na Gerência Nacional de Contabilidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

**Principais eventos de capacitação**

Evento	Novas Normas de Auditoria Independente
Local	Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal
Ano	2011
Evento	Curso de Siafi Operacional
Local	Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP) - Brasília/DF
Ano	2010
Evento	Workshop de Orçamento Público
Local	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - Brasília/DF
Ano	2010
Evento	Curso de Siafi Gerencial
Local	Instituto Serzedello Corrêa (ISC)/TCU - Brasília/DF
Ano	2010
Evento	I Congresso Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público
Local	Escola de Administração Fazendária (ESAF) - Brasília/DF
Ano	2010
Evento	II Seminário Internacional de Contabilidade Pública e 3º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas
Local	Palácio das Artes - Belo Horizonte/MG
Ano	2010
Evento	VII Fórum do PROMOEX – Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios.
Local	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo/SP
Ano	2009

Evento	Palestra Financiamento da Seguridade Social e a PEC 233 - Reforma Tributária
Local	Fundação Getúlio Vargas - Brasília/DF
Ano	2008
Evento	Curso de Formação para ingresso no TCU
Local	Instituto Serzedello Corrêa - Brasília/DF
Ano	2008
Evento	V Seminário Ítalo-Ibero-Brasileiro - Estudos Jurídicos: "O Direito no Século XXI"
Local	Superior Tribunal de Justiça - Brasília/DF
Ano	2008
Evento	III Seminário Internacional: Federalismo e Desenvolvimento - Políticas Públicas e Responsabilidade Social
Local	Associação Brasileira de Municípios - Lake Side - Brasília/DF
Ano	2008
Evento	Treinamento de Gestores em Avaliação de Pessoas por Competências
Local	Superior Tribunal de Justiça – Brasília/DF
Ano	2008
Evento	Workshop Gerenciando bem os recursos públicos
Local	Superior Tribunal de Justiça – Brasília/DF
Ano	2008
Evento	Curso Gestão de Contratos Administrativos
Local	Superior Tribunal de Justiça – Brasília/DF
Ano	2007
Evento	Curso de Atualização em Contabilidade Pública
Local	Superior Tribunal de Justiça - Brasília/DF
Ano	2007
Evento	Gestão Estratégica de Custos no Setor Público
Local	Superior Tribunal de Justiça - Brasília/DF
Ano	2007
Evento	Lei de Responsabilidade Fiscal
Local	Escola Nacional de Administração Pública (ENAP) - Brasília/DF
Ano	2007
Evento	II Seminário de Contabilidade e Auditoria Interna da Administração Direta e Indireta
Local	Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal - Brasília/DF
Ano	2005
Evento	Palestras Supervisão Bancária Brasileira e Sistema Financeiro Nacional
Local	Banco Central do Brasil – Brasília/DF
Ano	2005

### **Publicações**

Periódico	Congresso XXXI Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD)
Título da Publicação	Mercado de capitais como fonte de captação de recursos e a classificação do financial reporting em modelo anglo-saxônico ou europeu continental
Tipo de trabalho	Teórico-empírico
Área de pesquisa	Contabilidade para usuários externos

Co-autores	Jorge Nyiama Katsumi Ducineli Régis Botelho
Periódico	Revista Auditar
Título da Publicação	A Contabilidade Pública
Tipo de trabalho	Relatório técnico
Área de pesquisa	Contabilidade no setor público

### **Idiomas**

#### **Inglês**

Leitura	Avançada
Produção escrita	Básica
Compreensão oral	Intermediária
Produção oral	Básica

#### **Espanhol**

Leitura	Avançada
Produção escrita	Básica
Compreensão oral	Intermediária
Produção oral	Básica