



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	SENADO FEDERAL	CÂMARA DOS DEPUTADOS	CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO	SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL
-----------------------------------	-------------------	-------------------------	------------------------------------	---------------------------------------

**SAULO JOSÉ GOMES**

**O CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA COM BASE EM  
ORÇAMENTOS POR RESULTADOS: uma análise no âmbito estadual.**

Brasília  
2012

**SAULO JOSÉ GOMES**

**O CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA COM BASE EM  
ORÇAMENTOS POR RESULTADOS: uma análise no âmbito estadual.**

Monografia/TCC apresentado(a) ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União como parte da avaliação do Curso de Especialização em Orçamento Público.

Orientador(a): **Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da Costa**

**Brasília**

**2012**

## Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio dos órgãos parceiros e a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Gomes, Saulo José.

O controle e avaliação da execução orçamentária com base em orçamentos por resultados [manuscrito] : uma análise no âmbito estadual / Saulo José Gomes. -- 2012. 39 f.

Orientador: Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da Costa.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Curso de Orçamento Público, Câmara dos Deputados, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor); Controladoria-Geral da União, Secretaria de Controle Interno (SFC); Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal (SOF); Senado Federal, Universidade do legislativo (Unilegis); Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa (ISC), 2012.

1. Controle orçamentário, Brasil. 2. Avaliação de desempenho, Brasil. I. Título. II. Série

CDU 336.126(81)

**O CONTROLE E AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA COM BASE EM  
ORÇAMENTOS POR RESULTADOS: uma análise no âmbito estadual.**

Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público

2º Semestre de 2012

Saulo José Gomes

Banca Examinadora:

---

Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da Costa

---

Rodrigo Fontenelle de Araújo Miranda

Brasília, 07 de dezembro de 2012

Dedico esse trabalho à minha esposa, à minha mãe, à minha irmã  
e à memória de meu pai, Mário Gomes da Silva.

## **Agradecimentos**

A Deus; aos mestres; aos colegas de classes; ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União; e à Controladoria Geral da União.

Agradeço especialmente a Breno Robson Gomes Siqueira na ajuda com a elaboração dos gráficos com os resultados da pesquisa.

*“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito.  
Não sou o que deveria ser, mas graças a Deus, não sou o que era antes”. (Marthin Luther King)*

## Resumo

Esta pesquisa tem por objetivo verificar qual o impacto no controle e avaliação da execução orçamentária realizado pelos órgãos de controle em orçamentos por resultados que teve por base a incorporação de avaliações de desempenho. Para isso, buscou-se na literatura existente conceitos de orçamento público para demonstrar, dentro de uma concepção moderna, o elo existente entre o planejamento e a execução do orçamento. Dentro do sistema orçamentário, destacou-se o ciclo orçamentário que é a forma como se elabora, aprova, executa, controla e avalia os programas e ações de governo. Definiu-se o papel das controladorias nas fases de controle e avaliação orçamentária, enfatizando as atividades do controle interno da Administração pública, assim como as do controle externo. Descreveu-se a evolução do orçamento de desempenho ou por resultados com a incorporação de medidas de desempenho e sistemas de avaliação de resultados por meio de indicadores. Diante de tais aspectos com o intuito de comprovar as premissas apontadas no decorrer do estudo teórico, aplicou-se um questionário às Secretarias Estaduais Responsáveis pela Elaboração do Orçamento do Estado com o objetivo de conhecer na prática como são feitos os trâmites do orçamento público quanto ao uso de indicadores de desempenho para posterior alocação de recursos. Como resultado da pesquisa, dos 14 (quatorze) Estados respondentes, apenas um afirma não utilizar o orçamento programa, porém, quanto à identificação de indicadores na Lei Orçamentária Anual (LOA), a maioria deles afirma não utilizar este método, o que de certa forma indica que a alocação de recursos tende a ser por decisão política nos Estados que não utilizam indicadores de desempenho na LOA. Esta pesquisa revelou uma contradição, pois a maioria dos Estados ao responderem que não identificam indicadores na LOA, afirmam por outro lado que os resultados dos padrões de desempenho afetam as decisões e recomendações orçamentárias subsequentes em sua maioria.

Palavras-Chave: orçamento, controle, avaliação, indicadores de desempenho.

## **ABSTRACT**

This research aims at studying the impact on the control and evaluation of budget execution of the organs of control budgets for results that was based on the incorporation of performance evaluations. For this, we sought in the existing literature concepts of public budget to demonstrate the link between the planning and execution of the budget. Within the budget system, there is the budget cycle that is how one prepares, approves, implements, monitors and evaluates the programs and actions of government. Setting up the role of controladorias phases of control and evaluation budget, highlighting the activities of the Internal Public Administration, as well as external control. It describes the evolution of the budget performance or results with the incorporation of performance measures and evaluation systems results through indicators. Given these aspects in order to establish the assumptions mentioned on this theoretical study, we applied a questionnaire to the State Departments Responsible for preparation of the state budget in order to know in practice how the procedures are made public on the budget use of performance indicators for future resource allocation. As a result of the research, the fourteen (14) states respondents, only one claims not to use the budget program, however, the identification of indicators in the Annual Budget Law (LOA), most states do not use this method, which to some form indicates that resource allocation tends to be a political decision in states that do not use performance indicators in the LOA. This research revealed a contradiction, since most states do not respond to the identified indicators in the LOA, on the other hand claim that the results of the performance standards affect the decisions and recommendations in subsequent budget mostly.

**Keywords:** budget, control, evaluation, performance indicators.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>10</b>
<b>2.1 CONCEITO DE ORÇAMENTO .....</b>	<b>10</b>
<b>2.2 CICLO ORÇAMENTÁRIO .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2.1 ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO (1ª FASE DO CICLO ORÇAMENTÁRIO) ....</b>	<b>13</b>
<b>2.2.2 DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO ORÇAMENTÁRIA (2ª FASE DO CICLO ORÇAMENTÁRIO).....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.3 EXECUÇÃO E ACOMPANHAMENTO DO ORÇAMENTO (3º FASE DO CICLO ORÇAMENTÁRIO).....</b>	<b>16</b>
<b>2.2.4 CONTROLE E AVALIAÇÃO (4ª FASE DO CICLO ORÇAMENTÁRIO).....</b>	<b>16</b>
<b>2.3 O PAPEL DAS CONTROLADORIAS NO CONTROLE E AVALIAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO .....</b>	<b>19</b>
<b>2.4 ORÇAMENTO POR RESULTADOS OU POR DESEMPENHO .....</b>	<b>20</b>
<b>2.5 O USO DE INDICADORES NA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DO ORÇAMENTO ORIENTADO A RESULTADOS.....</b>	<b>22</b>
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>23</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>24</b>
<b>4.1 USO DO ORÇAMENTO PÚBLICO PELO ESTADO: .....</b>	<b>26</b>
<b>4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS INDICADORES DE DESEMPENHO NA LOA: .....</b>	<b>26</b>
<b>4.3 OS INDICADORES DE DESEMPENHO NO PPA: .....</b>	<b>28</b>
<b>4.4 RESPONSABILIDADE PELA ELABORAÇÃO DOS INDICADORES DE DESEMPENHO: .....</b>	<b>29</b>
<b>4.5 UTILIZAÇÃO DOS RESULTADOS ALCANÇADOS NAS DECISÕES E RECOMENDAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS NO ORÇAMENTO SUBSEQUENTE:.....</b>	<b>30</b>
<b>4.6 IMPORTÂNCIA DOS INDICADORES DE DESEMPENHO COMO FERRAMENTA PARA DECISÃO DE ALOCAÇÃO DE RECURSOS NO ORÇAMENTO DO ESTADO: 31</b>	
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>33</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>35</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente estudo é identificar se os Estados da Federação no Brasil utilizam o orçamento-programa com a incorporação de avaliações de desempenho no processo de alocação de recursos públicos (orçamento por resultados), e conseqüentemente qual o impacto disso no controle e avaliação da execução orçamentária pelos órgãos de controle.

Pode-se entender como orçamento público uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo poder legislativo (Slomski, 2003, p. 304). Tendo assim por objetivo estimar a receita e fixar a despesa para um determinado período, normalmente um ano

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que o instrumento que dispõe o Poder Público para expressar, em determinado período seu programa de atuação (Piscitelli, 2005, p. 42).

O orçamento público, aceito como instrumento de planejamento e de controle da administração pública, apresenta-se como uma técnica capaz de permitir que periodicamente sejam reavaliados os objetivos e fins do governo (Pereira, 2003, p 132).

Embasa-se no fato de que o orçamento público consiste numa ferramenta extremamente importante nas políticas públicas, pois este é o planejamento público que o governo utiliza para promover crescimento econômico e social. Silva (2004) descreve que no Brasil, o modelo adotado é o Orçamento-Programa, que contribui para o planejamento governamental, pois é capaz de expressar com maior veracidade a responsabilidade do Governo para com a sociedade, visto que o orçamento deve indicar com clareza os objetivos perseguidos pela nação da qual o governo é intérprete.

Como forma de demonstrar a importância de um bom planejamento, reproduz-se abaixo trecho da apostila, utilizada em 2006 pela Fundação de Desenvolvimento Administrativo – Fundap do Estado de São Paulo no Programa de Desenvolvimento Gerencial, que fala sobre o uso de indicadores na gestão pública:

Para que se possa avaliar determinado programa e, durante a execução, gerenciar seu plano de ação, os objetivos declarados devem ser traduzidos em formas mensuráveis. A

partir da comparação entre as medidas obtidas e aquelas esperadas, pode-se ajustar o plano e a estratégia utilizados, tomar medidas preventivas para aumentar a eficiência e a eficácia das ações, estabelecer ou revisar as metas e orientar o processo de avaliação. Sem que haja objetivos e/ou problemas descritos e definidos por indicadores precisos, quantitativa e qualitativamente, não é possível planejar de forma eficaz a intervenção a ser feita e definir o conjunto de iniciativas (programas, projetos e ações) a ser implementado. O uso de indicadores vinculados aos processos de planejamento, monitoramento e avaliação da gestão pública requer critérios consistentes para a escolha adequada das informações em diferentes etapas desses processos.

Como justificativa da pesquisa, este trabalho baseou-se em três premissas:

- i) Pesquisa realizada por Cavalcante (2008), cujo objetivo foi verificar se os resultados das avaliações dos programas do PPA 2000-2003 influenciavam as decisões acerca da alocação de recursos orçamentários;
- ii) O fato de esta pesquisa não ter sido realizada no Brasil, replicando estudo realizado por Jordan e Hackbart (1999) nos EUA;
- iii) A relevância do tema, em razão das mudanças advindas do PPA 2012-2015.

Dessa forma, questiona-se: De que forma os Estados da Federação realizam as avaliações de desempenho no processo de alocação de recursos em seus orçamentos? E qual a consequência no controle e avaliação orçamentária realizada pelos órgãos de controle?

Diante do exposto, como metodologia à análise das premissas apresentadas no marco teórico, aplica-se um questionário contendo seis questões fechadas ao que concerne o orçamento público dos Estados, porém de todos os 27 (vinte e sete) questionários enviados, obteve-se respostas de 14 (quatorze) Estados.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Conceito de orçamento**

Inicialmente, Balleiro (2002) chama atenção ao fato de que a forma como deve ser apresentado o orçamento também não vem prevista na legislação pertinente, pois o orçamento é considerado uma peça contábil e por muito tempo foi tratado como se fosse apenas um balanço, utilizando-se o Governo da forma por linhas, um documento em que as despesas são classificadas por sua natureza, havendo apenas uma conta para cada tipo de despesa (um valor X para material de escritório, por exemplo). Isso porque o orçamento tinha como objetivo último permitir o controle financeiro das atividades do Estado.

Kohama (2003) traz uma definição do Manual do Contador da Administração Pública, de 1954, comemorativa do IV Centenário da Cidade de São Paulo, editada na Imprensa Oficial do Estado assim: "Orçamento é um ato de previsão da receita e fixação das despesas para um determinado período de tempo, geralmente, um ano, e constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como da contabilidade pública".

José Afonso da Silva assim explica a concepção moderna do orçamento:

Modernamente, com a aplicação da intervenção estatal na ordem econômica e social, o orçamento passou a ter novas funções, passou a ser um instrumento de programação econômica, de programação da ação governamental, em consonância com a economia global da comunidade a que se refere. Visa a influir na economia global do país. É um instrumento de política fiscal, quando procura criar condições para o desenvolvimento nacional, estadual ou municipal, conforme se trate de orçamento federal, estadual ou municipal. Exatamente porque o orçamento tem hoje essa função primordial - realizar um programa de governo - é que os orçamentos públicos, no Brasil, devem seguir orientação uniforme em todas as esferas governamentais, para que se possa, em cada exercício financeiro, verificar numa consolidação dos resultados orçamentários qual a contribuição que eles trouxeram para o desenvolvimento do país (2005, p.78).

Assim, orçamento público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade (Castro, 2003, p.18).

Do mesmo modo, Kohama (2003) traz uma definição de orçamento-programa, de autores do ILPES – Divisão de Assessoria do Instituto Latino Americano de Planificação

Econômica e Social, contida na apostila do II Curso Intensivo de Programação Orçamentária ministrado por Jorge Estupiña, FGV, 1970:

O Orçamento é um processo pelo qual se elabora, se expressa, se aprova, se executa e se avalia o nível de cumprimento de quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário, sendo um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento social-econômico.

Machado Júnior e Reis afirmam que “o orçamento é uma técnica cujo maior significado moderno consiste precisamente em ligar os sistemas de planejamento e de finanças pela expressão quantitativa financeira e física dos programas de trabalho do Governo” (2002/2003, p. 12).

A função principal do orçamento é o controle dos recursos com que a sociedade terá que contribuir para manter em funcionamento os serviços públicos necessários ao atendimento das necessidades econômicas e sociais da população, bem como da aplicação destes recursos por parte do Estado (Marques, 2005, p.100).

O orçamento é, portanto, um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o Estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período. Ele abrange a manutenção das atividades do Estado, o planejamento e a execução dos projetos estabelecidos nos planos de programa de governo. (Fortes, 2005, p. 73).

Para compreender sua estrutura, o sistema orçamentário nada mais é do que o conjunto de normas jurídicas, princípios e regras utilizadas pela Administração Pública na consecução do processo orçamentário. De acordo com Giacomoni, “ao contrário do que acontecia no passado, hoje o orçamento deve ser visto como parte de um sistema maior, integrado por planos e programas de onde saem as definições e os elementos que vão possibilitar a própria elaboração orçamentária” (2010, p.206).

Aliomar Baleeiro (2002), por outro lado, conceitua o orçamento (lei orçamentária) como o:

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

## 2.2 Ciclo orçamentário

Silva define o ciclo orçamentário, como um processo que corresponde ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas finalmente aprovadas (2004, p. 90). Logo, destaca-se como o período de tempo em que são processadas as atividades típicas do orçamento público, desde sua concepção até a apreciação final (Castro, 2000, p. 18).

Araújo e Arruda, numa visão voltada à responsabilidade da gestão fiscal, conceituam o ciclo orçamentário como o:

...processo que se inicia com a concepção da proposta do orçamento, ganha transparência com a participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração, conforme o art. 48, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, desenvolve-se na discussão e na aprovação da proposta pelo legislativo, consolida-se na execução e no controle, e conclui-se com a avaliação dos resultados alcançados, ou seja, a análise de sua eficácia (2004, p 74).

Por meio da Constituição Federal de 1988, foram estabelecidos com peças do Sistema orçamentário brasileiro, os instrumentos de planejamento orçamentário, onde em seu art. 165 define que: Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que institui o plano plurianual estabelecerá, de forma regional, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. § 5º a lei orçamentária anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal[...];

II – o orçamento de investimento das empresas [...];

III – o orçamento da seguridade social [...];(BRASIL, 1998)

O Plano Plurianual é um importante instrumento de planejamento pela sua anterioridade, pelo seu conteúdo mais geral e de médio prazo, servindo, por conseguinte, de norte à elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias que, por sua vez, normatiza a própria Lei Orçamentária Anual (Chalfun, 2001, p. 31).

Por determinação constitucional, o projeto do Plano Plurianual precisa ser elaborado pelo governo e encaminhado ao Congresso Nacional, para ser discutido e votado até 31 de agosto do primeiro ano do mandato do Presidente eleito. Desta forma, após ser aprovado, o PPA é válido para os quatro anos seguintes.

O PPA tem como premissa traçar as diretrizes, objetivos e metas, de forma regionalizada da administração pública federal (BRASIL, 1988).

A finalidade do PPA, em termos orçamentários, é a de estabelecer objetivos e metas que comprometam o Poder Executivo e o Poder Legislativo a dar continuidade aos programas na distribuição dos recursos. O PPA precisa ser aprovado pelo Congresso Nacional até o final do primeiro ano do mandato do Presidente. O controle e a fiscalização da execução do PPA são realizados pelo sistema de controle interno do Poder Executivo e pelo Tribunal de Contas da União (Fontenele, 2009).

### **2.2.1 Elaboração do orçamento (1ª fase do Ciclo Orçamentário)**

Segundo Kohama: "A elaboração do orçamento, de conformidade com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias, compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização" (2003, p. 66).

Aspecto interessante a destacar é que o processo legislativo orçamentário, embora siga, em linha gerais, as regras do processo legislativo comum, apresenta algumas particularidades, dentre as quais, a de que é o Congresso Nacional, e não as casas legislativas separadamente, que delibera sobre as leis orçamentárias (Assis, 2009).

**Figura 1: Planejamento do orçamento**



Fonte: (Metzner, 2005).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) prioriza as metas do PPA e orienta a elaboração do Orçamento Geral da União, que terá validade para o ano seguinte. O projeto da LDO é elaborado pelo Poder Executivo, sob a direção da Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF), e precisa ser encaminhado ao Congresso Nacional até o dia 15 de abril, para ser aprovado até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa de cada exercício.

De acordo com a LDO, a Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) consolida a proposta orçamentária para o ano seguinte, com base nas propostas setoriais encaminhadas pelos órgãos e entidades dos Poderes Legislativo, Judiciário, Executivo e Ministério Público. Por determinação constitucional, o governo é obrigado a encaminhar o projeto de lei do orçamento ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto de cada ano.

Acompanha a proposta uma mensagem do Presidente da República, na qual é feito um diagnóstico sobre a situação econômica do país e as perspectivas de desenvolvimento para o período. (Metzner, 2005)

### **2.2.2 Discussão, Votação e Aprovação orçamentária (2ª fase do Ciclo Orçamentário)**

Torres (1995) coloca em sua obra: O Orçamento na Constituição, que os projetos de leis relativos ao plano plurianual, às diretrizes anuais e ao orçamento anual, da iniciativa do presidente da república (art. 165), serão apreciadas pelas duas casas do Congresso Nacional, na forma de regimento comum. A votação será conjunta, até porque deverá se cifrar sobre os pareceres da comissão mista.

Essa comissão tem por finalidade examinar e emitir pareceres sobre o PPA, a LDO e outros créditos adicionais apresentados pelo executivo. É sua atribuição ainda, o exame e a emissão de parecer sobre o plano e programas regionais e setoriais, e por isso, ela não se restringe somente às questões orçamentárias (Assis, 2009).

Questão importante a ressaltar são as restrições de emendas ao projeto de lei de Orçamento. O art. 33 da Lei 4.320/64 disciplina o assunto assim:

Não se admitirão emendas ao projeto de Lei de Orçamento que visem a:

- i) alterar a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada, nesse ponto a inexatidão da proposta;
- ii) conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes;
- iii) conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado;
- iv) conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções.

A Constituição Federal de 1988 estabelece no § 3º do art. 166, que as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

- a) dotações para pessoal e seus encargos;
- b) serviço da dívida;
- c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III - sejam relacionadas:

- a) com a correção de erros ou omissões; ou
- b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

Para a aprovação do projeto de lei e posteriormente a publicação da lei orçamentária, desde que não haja vetos e rejeição do projeto de lei do orçamento pelo Presidente da República, Giacomoni discorre assim sobre a aprovação:

Aprovado na comissão própria, o Relatório proposto pelo Relator do projeto de lei orçamentária traz um substitutivo ao projeto de lei encaminhado pelo Poder Executivo. O substitutivo, resultado da fusão do projeto de lei com as emendas aprovadas, será, então, discutido e votado pelo plenário da casa legislativa (2010, p. 270).

### **2.2.3 Execução e Acompanhamento do Orçamento (3º Fase do ciclo Orçamentário)**

Esta fase do ciclo, segundo Silva (2001, p.03):

A execução do orçamento consiste na realização das ações previstas na peça orçamentária: arrecadação de receitas e realização das despesas, conforme os programas previstos e de acordo com as determinações especificadas na legislação que disciplina a matéria. A execução envolve três dimensões principais: (i) orçamentária: comprometimento da dotação disponível, (ii) física: realização da obra ou serviço, ou aquisição de um bem previsto na lei orçamentária (iii) financeira: pagamento de uma despesa previamente comprometida do ponto de vista orçamentário e cuja realização física já foi efetivada, ou geração de déficits, hipótese observada quando as despesas não são quitadas no mesmo exercício financeiro.

O Orçamento é executado e acompanhado pelos órgãos de seus três Poderes e Ministério Público e consolidado pelo Poder Executivo. Ele precisa ser equilibrado, ou seja, não pode fixar despesas em valores superiores às receitas previstas. Assim sendo, a presente limitação obriga o governo a definir prioridades na aplicação dos recursos estimados. As metas para a execução da proposta orçamentária são definidas pelo Plano Plurianual (PPA) e priorizadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) (Bereijo, 2004).

### **2.2.4 Controle e Avaliação (4ª fase do ciclo Orçamentário)**

O controle pode ser descrito como um gerenciamento referente às funções de monitoramento, bem como, controle do recurso gerenciado, compreendendo o planejamento,

monitoramento e conseqüente identificação de todas as melhorias, possibilitando a realização de novos ajustes (Porter, 1989).

Deste modo, verifica-se que exercer controle acaba gerando a necessidade da Administração estar sempre comprometida com a própria evolução de todos os recursos, sendo estes geridos pelos processos, onde envolve as fases de seu ciclo de vida, implicando evolução de controle de gestão (Whittington, 2002).

No Brasil, o atual modelo adotado é o Orçamento Programa, o qual define os gastos segundo programas de trabalho detalhados por órgão, função, até o nível de projeto ou atividade a ser executado.

O orçamento funciona como uma ferramenta que os gerentes podem usar para monitorar periodicamente o progresso, comparando resultados reais com resultados planejados. Esse feedback ou monitoramento e avaliação do progresso, por sua vez, permite que ações corretivas sejam tomadas oportunamente, se necessárias (Narayanan, 2009, p.67).

Quanto maior o interesse do poder público em aumentar a eficiência e a eficácia na implementação dos diversos programas existentes no orçamento, mais importante se tornam os mecanismos de avaliação e fiscalização. Estes mecanismos devem existir em todas as etapas do processo, mas, sobretudo durante a execução orçamentária, assegurando que as reais necessidades dos cidadãos estejam nelas refletidas e que os compromissos assumidos durante a fase de elaboração sejam cumpridos. (Mileski, 2007)

Desta forma, a finalidade precípua do controle orçamentário é possibilitar à direção a tomada de decisões que corrijam as falhas existentes e procurar colocar a Administração no rumo certo. Se, em outra vertente a avaliação periódica mostra que a organização está no rumo certo, com resultados reais que equivalem aos resultados planejados no orçamento, nenhum ajuste ao plano de ação será, então, necessário. (Narayanan, 2009)

A Lei 4320/64 estabelece dois sistemas de controle da execução orçamentária: interno e externo. A Constituição Federal de 1988 manteve essa concepção e deu-lhe um sentido ainda mais amplo. Estabelece o caput do artigo 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Esse esforço de modernização tem como pressupostos básicos a necessidade de identificar e relacionar problemas a serem enfrentados e de se aferir os resultados das ações desenvolvidas pelos governos para a solução destes problemas. (Bereijo, 2004)

A avaliação de programa tem por finalidade apurar a efetividade dos programas e ações governamentais. Verificar a eficiência operativa e o grau de cumprimento das metas são objetivos da auditoria operacional. A avaliação de programa, por seu turno, trata de apurar em que medida as ações executadas produziram os resultados pretendidos. A avaliação de programa é uma forma de auditoria mais ambiciosa porque mede o impacto na realidade produzido pelas ações governamentais. (Giacomoni, 2010, p. 354)

Na avaliação de programa, inúmeros aspectos devem ser considerados, dentre eles, Giacomoni (2010, p. 355) cita os seguintes:

- i. a concepção lógica do programa;
- ii. a adequação e a relevância de seus objetivos, declarados ou não, e a consistência entre esses e as necessidades previamente identificadas;
- iii. a consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos;
- iv. as conseqüências globais para a sociedade;
- v. os efeitos não incluídos explicitamente nos seus objetivos;
- vi. a relação de causalidade entre efeitos observados e política proposta;
- vii. os fatores inibidores do desempenho do programa;
- viii. a qualidade dos efeitos alcançados;
- ix. a existência de outras alternativas de ação, consideradas ou não pela administração, e os respectivos custos envolvidos ( análise de custo-efetividade );
- x. o cumprimento de dispositivos legais aplicáveis à natureza do programa, aos seus objetivos e à população-alvo.

### **2.3 O papel das controladorias no controle e avaliação do orçamento público**

A Controladoria é a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo a mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade (Slomski, 2005, p. 15).

No âmbito do controle e da avaliação do trabalho e dos resultados, constituem atribuições das unidades de controle interno: avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual; fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade de gerenciamento; avaliar a execução dos orçamentos da União; fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União; elaborar a prestação de contas anual do presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional; e criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União (Giacomoni, 2010, p. 359).

A Controladoria Geral da União (CGU) é órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, cabendo à Secretaria Federal de Controle Interno – SFC desempenhar as funções operacionais do órgão central do sistema, bem como as atividades de controle de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, executados aqueles jurisdicionados aos órgãos setoriais (Giacomoni, 2010, p. 357).

Quanto ao Controle Externo, Loureiro, Teixeira e Moraes (2008) ressaltam que a Constituição de 1988 é um momento crítico no desenvolvimento dos Tribunais de Contas (TCs) no Brasil, já que coloca esses órgãos em nova trajetória institucional, a da ordem democrática. Ela cria novas regras formais e gera práticas que, mesmo de forma lenta e gradual, têm altos custos políticos de reversibilidade. Entre elas, destacam-se a ampliação das funções dos TCs, abrangendo também o controle de desempenho.

Estes mesmos autores colocam também que os TCs assumiram a função de realizar auditorias de desempenho das políticas públicas (foco deste trabalho), assim como a CGU, superando assim a atividade de cunho estritamente legalista, que sempre os caracterizou antes da Constituição de 1988.

## 2.4 Orçamento por resultados ou por desempenho

Para fins didáticos, antes de trazer os conceitos, interessante transcrever, com seus elementos, a evolução do antigo modelo de orçamento de desempenho, introduzido nos Estados Unidos há mais de meio século, para o novo modelo de orçamento de desempenho, demonstrada no quadro abaixo:

Quadro1: Evolução para o novo orçamento por desempenho

<p><b>Sistema de planejamento, programação e orçamentação (PPBS):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificação e exame das metas e objetivos em cada grande área de atividade do governo;</li> <li>• Análise objetiva do produto de dado programa;</li> <li>• Mensuração do custo total do programa não apenas no ano corrente, mas ao longo de vários anos seguintes;</li> <li>• Formulação de programas de gastos plurianuais;</li> <li>• Análise das alternativas para encontrar o meio mais eficiente e eficaz de atingir os objetivos do programa;</li> <li>• Estabelecimento desses procedimentos como parte sistemática do processo de revisão do orçamento.</li> </ul> <p><b>Orçamento por programas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Agrupar unidades organizacionais em funções e subfunções comuns;</li> <li>• Identificar custos de uma função e subfunção;</li> <li>• Dados esses custos, decidir qual deve ser o produto da unidade.</li> </ul> <p>Obs.: O orçamento por programas deixa fora do processo as funções de planejamento estratégico de nível mais alto do PPBS. O aprimoramento da composição de custos e a definição de produtos envolvem processo interativo.</p> <p><b>Orçamento por produto</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Agrupar todos os custos para gerar determinado produto, independentemente do número de agências envolvidas em sua produção;</li> <li>• Enfatizar os custos totais, incluindo a apropriação de custos fixos;</li> <li>• Definir produtos em termos de indicadores mensuráveis e avaliar a qualidade dos bens e serviços produzidos de forma similar à que acontece no setor privado;</li> <li>• Comparar com a produção real para avaliar a eficiência e a efetividade.</li> </ul> <p><b>Novo orçamento de desempenho</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contém todos os elementos do orçamento por produto;</li> <li>• Incorpora medidas explícitas de desempenho e sistemas de avaliação de resultados;</li> <li>• Inclui responsabilização dos níveis mais altos com recompensas e sanções associadas.</li> </ul>
---

Fonte: Diamond (2003, p. 94)

Giacomoni cita que, no novo orçamento de desempenho idealizado pelo GPRA (*Government Performance and Results Act*) destaca-se uma nova categoria de objetivos de desempenho: os resultados (*outcomes*). No *performance budget* (orçamento por desempenho) e no orçamento-programa, a medida do desempenho estava representada, principalmente, nos produtos (*outputs*) levados a cabo pela administração pública (2010, p. 61).

Por se tratar da busca de resultados, cabe destacar os três objetivos centrais para serem perseguidos na elaboração do orçamento que a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE (2002, p. 7) adotou. Trata-se de um trabalho realizado por Allen Schick para os Técnicos em Orçamento do Partido Trabalhista (*Senior Budget Officials Working Party*):

- i) implantar e manter a disciplina fiscal agregada (isto é, garantir que o governo não gaste, de modo geral, mais do que o necessário para atingir seus objetivos políticos coletivos);
- ii) alocar recursos de acordo com as prioridades governamentais (ou seja, gastar naquilo que é considerado politicamente mais importante — eficiência alocativa); e
- iii) promover eficiência no uso dos recursos orçamentários para executar programas e serviços (ou seja, encorajar a eficiência técnica).

## **2.5 O uso de indicadores na avaliação de desempenho do orçamento orientado a resultados**

O documento técnico do TCU (BRASIL, 2000) diz que, a utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos administradores é uma metodologia que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados (results oriented management – ROM). Esse conceito tem sido adotado nas administrações públicas de diversos países, especialmente nos de cultura anglo-saxônica (EUA, Austrália, Reino Unido).

O Guia “Indicadores – Orientações Básicas Aplicadas a Gestão Pública”, que visa contribuir para disseminar boas práticas de construção e implementação de indicadores no âmbito do Governo Federal, explica que:

Na gestão pública, os indicadores são instrumentos que contribuem para identificar e medir aspectos relacionados a um determinado fenômeno decorrente da ação ou da omissão do Estado. A principal finalidade de um indicador é traduzir, de forma mensurável, um aspecto da realidade dada (situação social) ou construída (ação), de maneira a tornar operacional a sua observação e avaliação (BRASIL, 2012)

Para Jannuzzi (2005), no campo aplicado das políticas públicas, os indicadores sociais são medidas usadas para permitir a operacionalização de um conceito abstrato ou de uma demanda de interesse programático. Os indicadores apontam, indicam, aproximam, traduzem em termos operacionais as dimensões sociais de interesse definidas a partir de escolhas teóricas ou políticas realizadas anteriormente.

Numa definição mais direta, um indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas (TCU, 2000).

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Com o intuito de apresentar os pressupostos de controle e avaliação da execução orçamentária com base em orçamentos públicos orientados a resultados, aplicaram-se questionários sobre a utilização de indicadores de desempenho como instrumento de decisão para alocar recursos nos Orçamentos dos Estados da Federação Brasileira. O questionário constituiu-se de técnica empregada, na qual há um conjunto de perguntas que são respondidas pelo informante, sem a presença do pesquisador (Andrade, 2008, p.23).

Costa (2011) descreve o estudo realizado por Jordan e Hackbart (1999), que serviu de base para esta pesquisa, no qual se concluiu que 91,3% dos Estados Federados americanos utilizam indicadores de desempenho nos orçamentos e que 63,4% dos Estados afirmam utilizar os resultados dos indicadores de desempenho na alocação de recursos dos orçamentos.

De igual modo, nesta pesquisa optou pelos Estados Federados a fim de se efetuar uma comparação com os Estados americanos. Além disso, no âmbito federal se trabalharia de forma muito limitada, pois o órgão central é representado pelo MPOG (Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão).

Dos questionários encaminhados em número de 27 (vinte e sete), obteve-se a resposta de 14 (quatorze) Secretarias Estaduais responsáveis pela elaboração orçamentária. Os Estados não respondentes foram: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Rio Grande do Norte, Paraíba, Rondônia, Roraima, Sergipe e Tocantins.

O quadro abaixo apresenta as questões propostas:

Quadro 2: Questionário sobre a utilização de indicadores de desempenho como instrumento de decisão para alocar recursos nos orçamentos dos estados da federação brasileira.

<b>Pergunta</b>	<b>Tipo de resposta</b>
O Estado usa o orçamento-programa?	Sim/Não
Os indicadores de desempenho (eficácia, eficiência, efetividade) dos programas são identificados na LOA?	Sim/Não
Os indicadores de desempenho (eficácia, eficiência, efetividade) dos	Sim/Não

programas são identificados no PPA?				
Qual órgão é o responsável pela elaboração dos indicadores de desempenho?	A própria Secretaria de Estado responsável pela elaboração do orçamento.		Outra Secretaria. Neste caso, qual?	
Os resultados dos padrões de desempenho afetam as decisões e recomendações orçamentárias no orçamento subsequente?	Sim/Não			
Os indicadores de desempenho constituem-se em importante ferramenta para decisão de alocação de recursos no orçamento do Estado?	Concorda	Concorda fortemente	Discorda	Discorda fortemente

Fonte: Adaptado de Jordan e Hackbart (1999)

#### 4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

As Secretarias Responsáveis pela Elaboração do Orçamento dos Estados pesquisadas responderam as questões da seguinte forma:

Quadro 3: Consolidação do resultado da pesquisa

ESTADOS	O Estado usa o orçamento-programa?	Os indicadores de desempenho (eficácia, eficiência e efetividade) são identificados na LOA?	Os indicadores de desempenho (eficácia, eficiência e efetividade) são identificados na PPA?	Qual órgão é o responsável pela elaboração dos indicadores de desempenho?	Os resultados dos padrões de desempenho afetam as decisões e recomendações orçamentárias no orçamento subsequente?	Os indicadores de desempenho constituem-se em importante ferramenta para decisão de alocação de recursos no orçamento do Estado?
<b>BA</b>	Sim	Sim	Sim	A própria Secretaria responsável pela elaboração do orçamento	Sim	Concorda fortemente
<b>CE</b>	Sim	Não	Sim	A própria Secretaria responsável pela elaboração do orçamento	Não	Concorda
<b>DF</b>	Sim	Não	Sim	Órgãos e Entidades do DF	Não	Concorda
<b>ES</b>	Sim	Não	Não	–	–	Concorda fortemente
<b>MS</b>	Sim	Sim	Sim	A própria Secretaria responsável pela elaboração do	Não	Concorda

				orçamento		
<b>MT</b>	Sim	Sim	Sim	A própria Secretaria responsável pela elaboração do orçamento	Sim	Concorda fortemente
<b>PA</b>	Sim	Sim	Sim	Instituto de Desenvolvimento Econômico e Social – IDESP	Não	Concorda fortemente
<b>PE</b>	Sim	Não	Não	A própria Secretaria responsável pela elaboração do orçamento	Sim	Concorda fortemente
<b>PI</b>	Sim	Sim	Sim	A própria Secretaria responsável pela elaboração do orçamento	Sim	Concorda fortemente
<b>PR</b>	Sim	Sim	Não	A própria Secretaria responsável pela elaboração do orçamento	Não	Concorda
<b>RJ</b>	Sim	Não	Não	–	Não	Discorda fortemente
<b>RS</b>	Não	–	–	–	–	–
<b>SC</b>	Sim	Não	Sim	A própria Secretaria responsável pela elaboração do orçamento	Não	Concorda fortemente
<b>SP</b>	Sim	Não	Sim	Órgãos Setoriais (Secretarias, Empresas, Fundações, etc.)	Sim	Concorda

Fonte: Elaboração própria

#### **4.1 Uso do Orçamento Público pelo Estado:**

O Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de Ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando à solução de um problema ou o atendimento de determinadas necessidades ou demanda do povo.

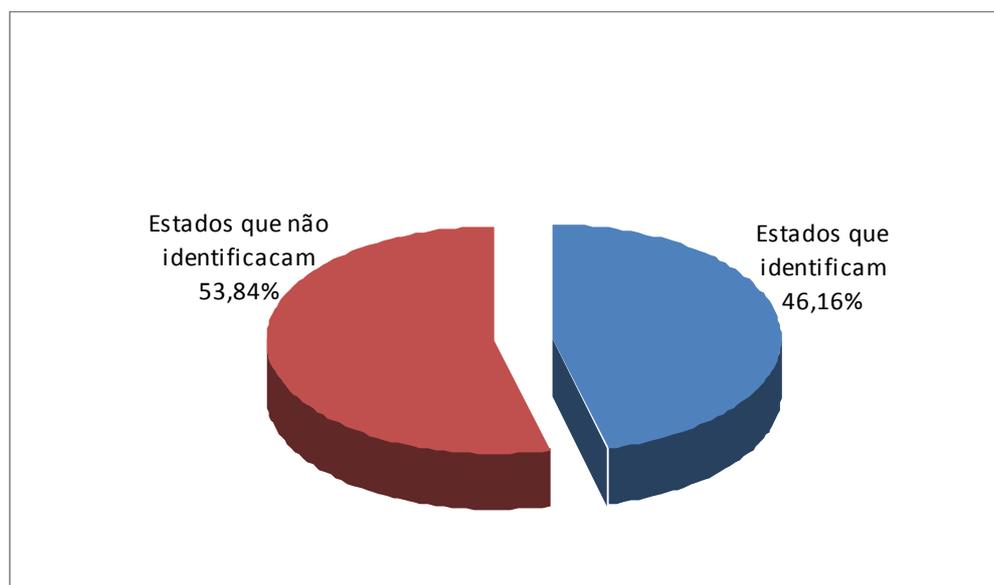
Dos 14 estados da federação entrevistados, somente o Estado do Rio Grande do Sul afirma não utilizar o orçamento programa. Há que destacar que este Estado foi a primeira unidade governamental brasileira a implantar o orçamento-programa (Machado, 1962, p. 151 -15 *apud* Giacomoni, 2010, p.189), contrapondo assim, a resposta dada pela Secretaria do Planejamento, Gestão e Participação Cidadã do Estado do Rio Grande do Sul.

Atenta-se desta forma, que o orçamento-programa foi estendido do Governo Federal para outras esferas governamentais por meio da Portaria n. 9 de 1974 do Ministério do Planejamento, materializada na classificação funcional-programática em três subdivisões: Função, Programa e Subprograma. Esta Portaria teve validade até 1999, quando então, a partir de 2000, a Portaria n. 42/99 do Ministério do Orçamento e Gestão aperfeiçoou esta classificação, sendo então composta por funções e subfunções de aplicação obrigatória nos Municípios, Estados, DF e União, como forma de consolidação dos gastos.

#### **4.2 Identificação dos indicadores de desempenho na LOA:**

Observa-se pela Figura 1 abaixo, que 46,16% dos Estados entrevistados responderam que os indicadores de desempenho (eficácia, eficiência e efetividade) dos programas são identificados na LOA, porém 53,84% responderam que não identificam tais indicadores.

Figura 1: Identificação de indicadores de desempenho na LOA



Fonte: Elaboração própria

Torna-se imprescindível a diferenciação quanto à eficiência, eficácia e efetividade, previstas na essência do orçamento-programa, a Instrução Normativa n.º 1 da Secretaria Federal de Controle considera a eficácia e a eficiência como indicadores de desempenho, sendo silente, porém, quanto à efetividade. Conforme a referida Instrução Normativa, a eficácia seria o grau de alcance das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período; enquanto que a eficiência seria a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos. (Cavalcante, 2007)

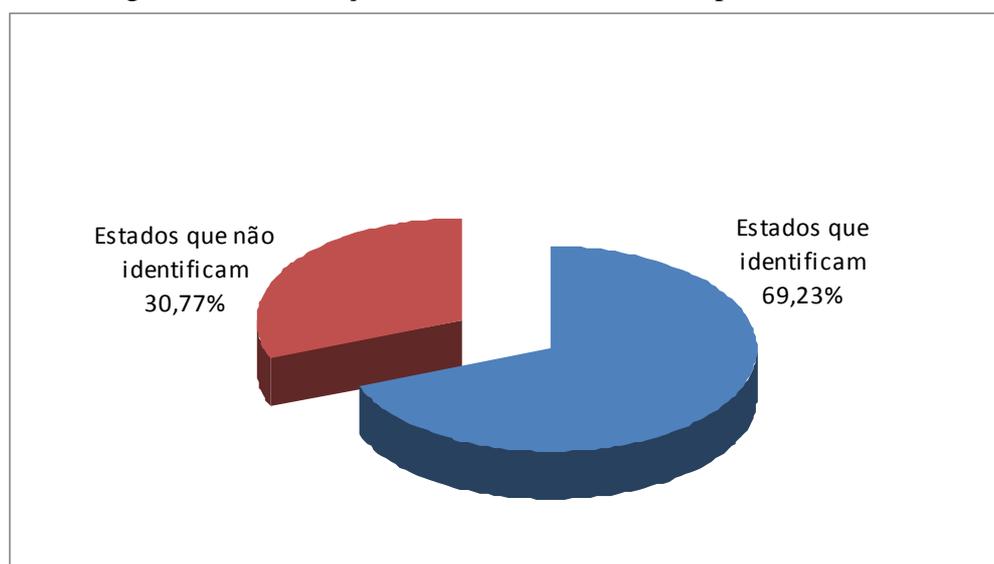
Assim, verifica-se que 53,84% dos Estados entrevistados, ainda não deram a importância necessária para identificação de indicadores de desempenho na LOA, sendo esta uma ferramenta de monitoramento e avaliação eficazes, viabilizando comparações e fornecendo suporte às decisões. Dessa forma, a ausência destes indicadores pode prejudicar a implementação das políticas públicas e ter, conseqüentemente, uma queda no desenvolvimento econômico e social.

### 4.3 Os indicadores de desempenho no PPA:

O projeto do Plano Plurianual precisa ser elaborado pelo governo e encaminhado à Assembléia Legislativa, para ser discutido e votado. Desta forma, após ser aprovado, o PPA é válido para os quatro anos seguintes. O PPA tem como premissa traçar as diretrizes, objetivos e metas, de forma regionalizada, da administração pública.

O PPA 2012-2015 do Governo Federal, em sua nova estrutura, segue orientação de vários princípios, e dentre estes um chama atenção pelo fato de estar ligado à identificação dos indicadores, qual seja: “Aperfeiçoamento das diretrizes para uma alocação orçamentária mais eficiente e priorização dos investimentos”.

Figura 2: Identificação de indicadores de desempenho no PPA



Fonte: Elaboração própria

Observa-se que os indicadores de desempenho (eficácia, eficiência, efetividade) dos programas são identificados no PPA pela grande maioria dos entrevistados, ou seja, 69,23% deles, o que se apresenta dentro dos padrões estabelecidos; porém, serve de alerta como uma falha a ser sanada pelos Estados entrevistados, o fato de que 30,77% não utilizam os indicadores,

visto que a eficiência está relacionada ao custo, à forma pela qual os meios são geridos; a eficácia está relacionada ao atingimento das metas fixadas; e a efetividade ao atingimento dos objetivos.

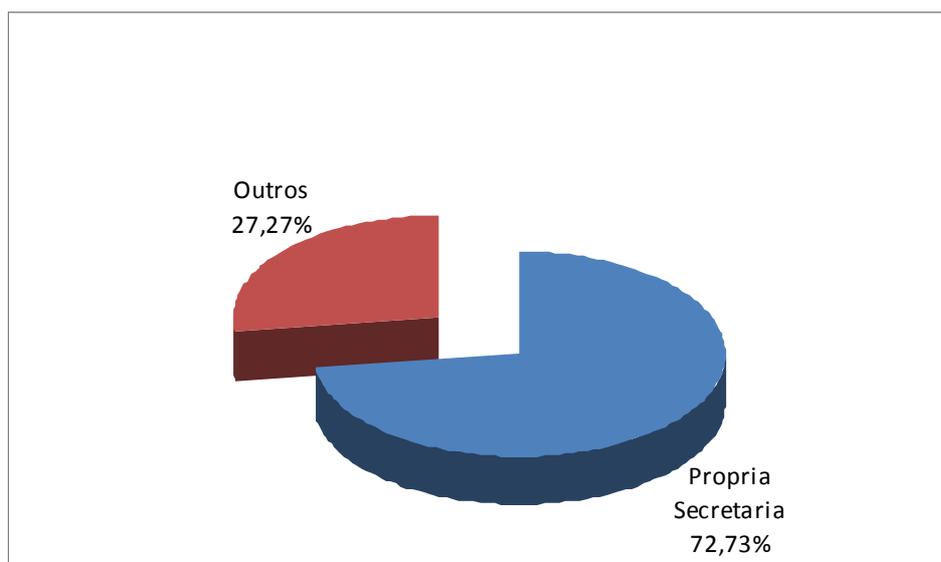
Com a missão de controlar e avaliar quanto à eficiência, eficácia e efetividade dos gastos públicos o poder público conta com os órgãos de controle externo (Poder Legislativo e Tribunais de Contas) e de controle interno de cada poder (CGU no caso Poder Executivo Federal). (Santos, 2001)

Assim, observa-se de modo geral que as controladorias gerais e os tribunais de contas estaduais que têm como finalidade avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual, a identificação de indicadores de desempenho no PPA permitiria um subsídio a mais nesta avaliação, como forma de aumentar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos.

#### 4.4 Responsabilidade pela elaboração dos indicadores de desempenho:

As Secretarias dos Estados (Planejamento, Orçamento e Finanças), na sua grande maioria (72,73%), são as responsáveis pela elaboração dos indicadores de desempenho.

Figura 3: Órgão responsável pela elaboração dos indicadores de desempenho



Fonte: Elaboração própria

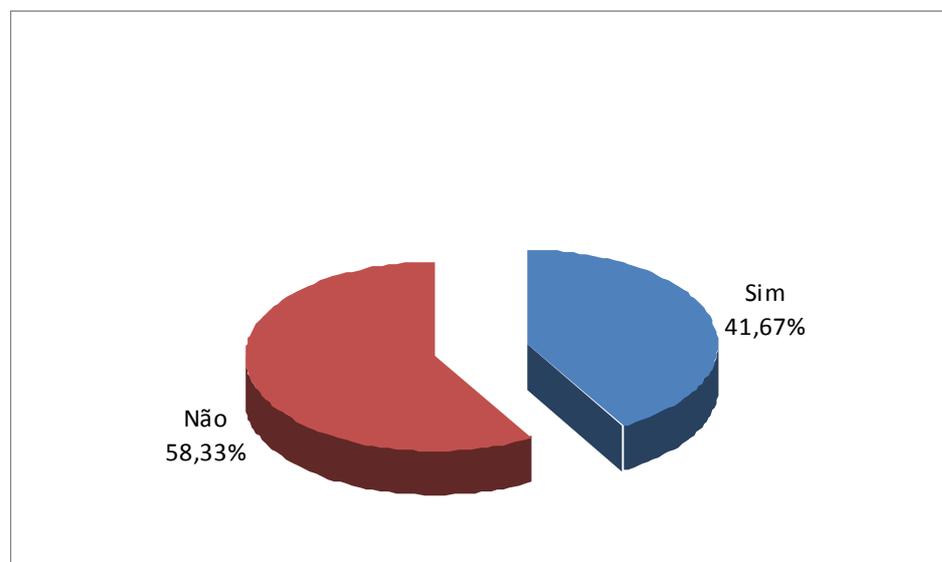
De toda forma existe a tendência de tornar o processo de alocação de recursos no orçamento mais objetivo e racional, sendo o mecanismo de medição de desempenho dos programas uma das formas de viabilizar tal tendência.

Ressalta-se que no nível federal, o PPA 2012-2015 a elaboração dos indicadores no PPA, antes de responsabilidade dos gerentes dos programas dos órgãos, passou a ser da Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégicos - SPI.

#### **4.5 Utilização dos resultados alcançados nas decisões e recomendações orçamentárias no orçamento subsequente:**

Os entrevistados ficam divididos em 58,33% que não acreditam que os resultados dos padrões de desempenho afetam as decisões e recomendações orçamentárias no orçamento subsequente, ficando 41,67% positivamente quanto à questão, pois elencam que afetam as decisões e recomendações orçamentárias no orçamento seguinte.

Figura 4: Afetação dos padrões de desempenho sobre as decisões e recomendações orçamentárias no orçamento subsequente



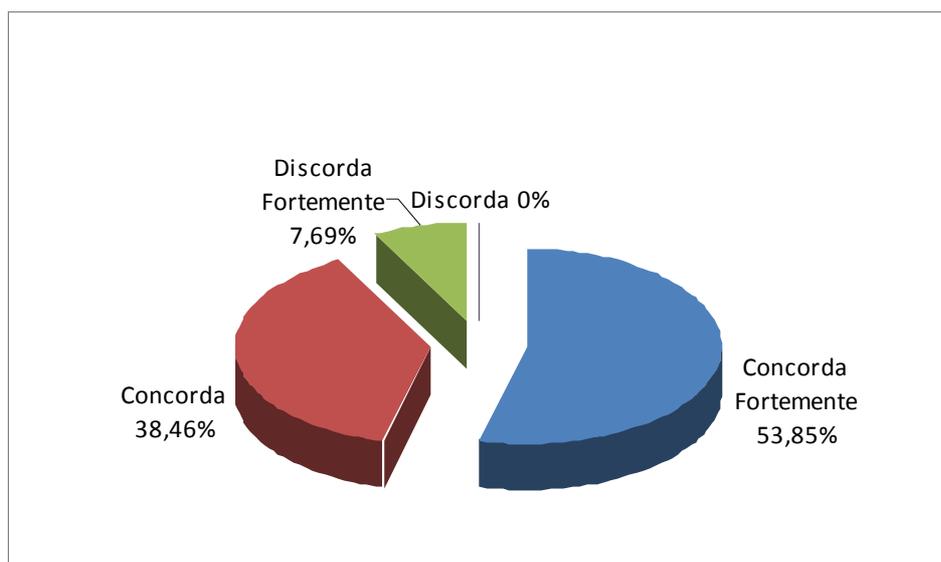
Fonte: Elaboração própria

A reforma que teve como objetivo a implantação de pressupostos do orçamento por desempenho pode ser considerada uma estratégia importante para o aprimoramento da gestão orçamentária do Governo Federal. Porém, como este estudo elencou, deixa-se evidente que poucos avanços foram alcançados no sentido de se alterar o modo de elaborar o orçamento público no Brasil, principalmente nos Estados.

#### **4.6 Importância dos indicadores de desempenho como ferramenta para decisão de alocação de recursos no orçamento do Estado:**

Como pode ser visto no gráfico abaixo, ao que tange os indicadores de desempenho, estes foram elencados como muito importantes, pois 53,85% concordam fortemente com a afirmativa da questão, os outros 38,46% dos entrevistados concordam também, sendo que apenas 7,69% dos entrevistados acreditam que os indicadores de desempenho não se constituem como ferramenta importante para decisão de alocação de recursos no orçamento do Estado.

**Figura 5: Resultados quanto ao uso de indicadores de desempenho como ferramenta para a alocação de recursos**



Fonte: Elaboração própria

Quanto às últimas tendências em matéria de orçamento e avaliação de resultados, os estudos apontam que existe uma linha consistente e comum de preocupação em melhorar desempenho do governo, bem como de se injetar mais "racionalidade" (medição e avaliação) nas decisões de orçamento. (Cavalcante, 2007)

Assim sendo, é notório que os Estados, de uma forma geral, têm consciência da importância da avaliação de desempenho do orçamento com o uso de indicadores.

## 5 CONCLUSÃO

Com a evolução do orçamento público, houve um abandono do orçamento tradicional em que havia um controle político das ações sob aspecto contábil-financeiro de cunho mais legalista, passando a adoção do orçamento-programa que consiste num sistema em que se presta particular atenção às coisas que um governo realiza mais do que às coisas que adquire, ou seja, produtos (*outputs*).

Observa-se que atualmente se busca adotar a avaliação orçamentária de desempenho, com sistemas de avaliação de resultados (*outcomes*) e responsabilização nos níveis mais altos com recompensas e sanções associadas, definindo produtos em termos de indicadores mensuráveis, avaliando a eficiência e a efetividade desta produção, conforme o novo orçamento de desempenho.

Para se atingir resultados satisfatórios faz-se necessário que os entes públicos utilizem indicadores de desempenho como forma de subsídio de informações para a alocação de recursos nos exercício seguintes, bem como no sentido de ampliação da transparência governamental.

Neste sentido, este estudo mostra que no âmbito estadual os governos ainda têm que evoluir nesta questão, pois a maioria deles (58,33%) respondeu que os resultados dos padrões de desempenho não afetam as decisões e recomendações orçamentárias no orçamento subsequente, indicando que a alocação de recursos nos Estados que não utilizam indicadores de desempenho na LOA tende a ser por decisão política, sem o auxílio de instrumentos que aferem os resultados alcançados.

Outro fato relevante, foi a incongruência na pesquisa, haja vista que a maioria dos Estados (53,84%) responderam não identificar os indicadores na LOA, por outro lado, em outra pergunta do questionário, afirmam concordar fortemente (53,85%) ou simplesmente concordam (38,46%), que os indicadores de desempenho constituem-se em importante ferramenta para decisão de alocação de recursos no orçamento do Estado.

Pode-se concluir disso, que apesar de os Estados saberem da importância da utilização dos indicadores de desempenho na alocação de recursos do orçamento subsequente, esse método não é utilizado em sua grande maioria.

Dada a importância do controle e a avaliação da execução orçamentária, onde o planejamento e o monitoramento fazem parte do controle, e apurar a efetividade dos programas e ações governamentais faz parte da avaliação, necessário se faz aperfeiçoar sempre estes processos.

Partindo da elaboração de um orçamento orientado a resultados, com a incorporação de avaliações de desempenho e tendo em vista as principais atribuições das Controladorias e Tribunais de Contas previstas na legislação, dentre elas as avaliações de desempenho dos órgãos e entidades da Administração Pública; fiscalizar e avaliar os programas de governo; assim como avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional dos programas de governo, projetos e atividades, sendo neste caso, na realidade, uma auditoria operacional, enfatizaria um sistema de *accountability*, ou seja, daria um aspecto maior na transparência das ações governamentais e conseqüentemente no controle e avaliação da execução orçamentária.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ARAÚJO, I. da P. S.; ARRUDA, D. G. **Contabilidade Pública: teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo Legislativo e Orçamento Público: a função de controle do parlamento**. São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-30042010-083530/pt-br.php>. Acesso em 07 set. de 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BEREJO, Álvaro Rodrigues. **Orçamento – Parte I**. In Revista de Direito Público n. 2004.
- \_\_\_\_\_. BRASIL. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm). Acesso em 29 out. 2012.
- \_\_\_\_\_. BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos – SPI. **Indicadores: Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública**, Brasília, primeira edição: MP, 2012. Disponível em: [http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/121003\\_orient\\_indic\\_triangular.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/121003_orient_indic_triangular.pdf). Acesso em 31 out. 2012.
- \_\_\_\_\_. BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 29 out. 2012.
- \_\_\_\_\_. BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos – SPI. **Indicadores: Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública**, Brasília, primeira edição: MP, 2012. Disponível em: [http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/121003\\_orient\\_indic\\_triangular.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/121003_orient_indic_triangular.pdf). Acesso em 31 out. 2012.
- CAVALCANTE, Pedro. **A implementação do Orçamento por Resultados no Âmbito do Executivo Federal: um estudo de caso**. Dissertação de Mestrado. Brasília: Instituto de Ciência Política da UnB, 2007.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa. **Avaliação dos Programas do PPA: Estudo de Caso da Implantação do Orçamento por Desempenho e o Uso de Indicadores.** Encontro de administração Pública e Governança. Salvador, 14 de novembro de 2008.

CHALFUN, Nelson. **Entendendo a contribuição da política fiscal, do PPA e da LDO para a gestão fiscal responsável.** Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.

COSTA, Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da. **A escolha pública no orçamento federal: uma análise a partir dos indicadores dos programas finalísticos.** Dissertação de Mestrado. Brasília: Universidade de Brasília. Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais – FACE, 2011.

DIAMOND, Jack. **Do orçamento por programas para o orçamento de desempenho: o desafio para economias de mercado emergentes.** Planejamento e orçamento governamental; coletânea / Organizadores: James Giacomoni e José Luiz Pagnussat. – Brasília: ENAP, 2006.2v Disponível em: [http://www.enap.gov.br/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=2850](http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2850). Acesso em: 29 out. 2012.

**Estudos sobre orçamento e gestão nos países da OCDE – uma proposta de estrutura Serviço de Gestão Pública/Comitê de Gestão Pública – PUMA/OCDE**

Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública — v.1, n.1 (nov. 1937) — Ano 53, n.4 (Out-Dez/2002). Brasília: ENAP, 1937. Disponível em: <http://www.aaeap.org.ar/RSP%2053-4.pdf>. Acesso em 31 out. 2012.

FONTENELE, Alysson Maia. **O orçamento público no Brasil: uma visão geral.** Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 62, 1 fev. 2003. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/3738>. Acesso em: 30 out. 2012.

FORTES, Joao. **Contabilidade Publica: orcamento publico e lei de responsabilidade fiscal.** 8. ed. Brasilia: Franco e Fortes, 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**, 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JANNUZZI, Paulo de Martino. **Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil.** *Revista do Serviço Público.* Brasília: 56 (2): 137-160 Abr/Jun 2005. Disponível em: [http://indicadores.fecam.org.br/uploads/28/arquivos/4054\\_JANUZZI\\_P\\_Construcao\\_Indicadores\\_Sociais.pdf](http://indicadores.fecam.org.br/uploads/28/arquivos/4054_JANUZZI_P_Construcao_Indicadores_Sociais.pdf). Acesso em 31 out. 2012.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** 9 ed. São Paulo. Atlas, 2030.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM).** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES T. C. **Democratização e Reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente**. RAP – Rio de Janeiro, 43 (4): 739-72, Jul./Ago. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n4/v43n4a02.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2012.

MACHADO Jr., J. T.; REIS, H. da C. **A Lei 4.320 Comentada**. 31 ed. Rio de Janeiro. IBAM, 2002/2003.

MARQUES, Roberta Lia Sampaio de Araújo. **Democracia participativa e orçamento público**. 2005. 195 f; Dissertação (mestrado)- Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza-CE, 2005.

METZNER, Márcio. **Orçamento Público como Ferramenta Gerencial: o caso UDESC**. 2005. Florianópolis- Santa Catarina Disponível em: [http://www.tede.udesc.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=365](http://www.tede.udesc.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=365). Acesso em 20 Ago. 2012.

MILESKI, Hélio Saul.. **Tribunal de Contas: evolução, natureza, funções e perspectivas futuras**. Revista Interesse Público. Belo Horizonte: Fórum, n. 45, p. 257-279, set./out. 2007.

NARAYANAN, V. G. **Elaborando orçamentos**. Harvard ManageMentor. Harvard Business School. 2009. Disponível em: <https://www13.bb.com.br/appbb/portal/bb/unv/func/hmm/budget>. Acesso em 27 ago. 2012.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et tal. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

SANTOS, Aristeu Jorge dos, **ORÇAMENTOPÚBLICO E OS MUNICÍPIOS: Alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal, Brasil**. Agosto de 2001, disponível em: <http://read.adm.ufrgs.br/read22/artigos/artigo4.pdf>. Acesso 20 ago. 2012.

SÃO PAULO (Estado). Fundação do Desenvolvimento Administrativo – Fundap. **Programa de desenvolvimento Gerencial: Educação Continuada. Indicadores para Monitoramento de Programas e Projetos**. São Paulo, 2006. Disponível em: [http://www.fundap.sp.gov.br/debatesfundap/pdf/Gestao\\_de\\_Poi%C3%ADticas\\_Publicas/INDICADORES\\_PARA\\_MONITORAMENTO\\_DE\\_PROGRAMAS\\_E\\_PROJETOS.pdf](http://www.fundap.sp.gov.br/debatesfundap/pdf/Gestao_de_Poi%C3%ADticas_Publicas/INDICADORES_PARA_MONITORAMENTO_DE_PROGRAMAS_E_PROJETOS.pdf). Acesso em: 24 nov. 2012.

SILVA, José Afonso da. **Direito Constitucional Positivo**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, M. S. **Orçamento Público e Controle: uma primeira leitura da experiência do Fórum Popular do Orçamento do Rio de Janeiro**, IN: VI Congresso Internacional Del Clad sobre la Reforma del Estado y da Administración Pública, Buenos Aires, Argentina, 5-9 nov., 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

WHITTINGTON, R. **O que é estratégia**. São Paulo: Pioneira Thompson Lernaing, 2002.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2063230.PDF>. Acesso em: 28 out 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Orçamento na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.