

COPPEAD/UFRJ

RELATÓRIO COPPEAD Nº 294

O ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL  
- PARA QUE SERVE ?  
O CASO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS  
DE ENSINO SUPERIOR.

Josir Simeone Gomes\*  
Novembro, 1994.

\* Professor titular da COPPEAD/UFRJ.

Diferentemente das idéias encontradas na Escola Clássica de Administração, baseadas principalmente nos trabalhos de Taylor (1906) e Fayol (1949), os fundamentos da literatura sobre Controle de Gestão, em sua abordagem comportamental, encontram-se calcados em:

- Integração entre objetivos, metas e operações;
- Congruência entre os objetivos fixados pela Administração e os objetivos individuais das pessoas;
- Orçamento como instrumento de planejamento e controle, realçando a participação e a negociação;
- Motivação como elemento-chave do processo;
- Sistema probabilístico e não determinístico.

Dentro desta abordagem, o orçamento pode ser entendido como uma das principais medidas de avaliação de desempenho e por esta razão deve estar amparado em diretrizes que traduzam de forma clara os objetivos que se quer alcançar.

Na formulação de uma estratégia deve existir uma nítida distinção entre objetivos e metas (*Anthony, 1965*).

A turbulência ambiental força a existência de novos objetivos, implicando em se ter que avaliar sistematicamente o atendimento dos objetivos organizacionais (*Hofstede, 1981*).

Segundo *Anthony (1972)*:

*"Os princípios básicos que norteiam o processo orçamentário são:*

- (1) o orçamento deve ser apadrinhado pela administração,*
- (2) os supervisores responsáveis devem participar do processo de fixar dados do orçamento e devem concordar em que os alvos sejam razoáveis,*
- (3) os supervisores responsáveis devem ter uma compreensão perfeita do processo orçamentário, e isto exige um programa de educação contínua,*
- (4) a revisão das estimativas do orçamento por níveis sucessivamente mais elevados da administração, deve ser completa e*
- (5) a aprovação final do orçamento deve ser específica e esta aprovação deve ser transmitida à organização."*

Para Hofstede (1978):

*"a essência do processo passa a ser a negociação. Procura-se corrigir o processo já que os resultados não são passíveis de modificação". "Existe uma pressuposição de que os esforços alocados a uma atividade possam ser redimensionados se os resultados não alcançarem os alvos fixados" (Hofstede, 1981).*

No entender de Welsch (1976):

*"A experiência tem demonstrado que supervisores operacionais duvidam muito de um orçamento elaborado sem sua participação ativa; em geral, esforçam-se bem pouco por segui-lo e, muitas vezes, tentam, indiretamente, torná-lo inoperante".*

*"Nada é mais prejudicial para o processo de planejamento e controle do que ver a administração completar o orçamento anual algum tempo após o início do exercício por ele coberto".*

Finalmente, para Anthony e Herzlinger(1975):

*Um orçamento que é preparado sem conhecimento adequado dos recursos que serão prováveis de serem avaliados pela organização é irrealístico e ainda de pouca utilidade para a administração".*

Em resumo, pode-se perceber que, independentemente de serem públicas ou privadas, as entidades sujeitas a um orçamento devem considerar, de forma adequada, os diversos pontos referenciados pelos autores mencionados anteriormente, sob pena de não desenvolverem ações que conduzam ao alcance de seus objetivos.

Assim, a eficácia seria obtida na medida em que os membros da organização alcançassem metas congruentes com os objetivos, sendo a eficiência mensurada através da melhor relação insumo/produto.

Hierarquizando-se os diversos níveis, percebe-se que a entrada para todo o processo deve ocorrer através do planejamento estratégico, surgindo assim, as diretrizes (objetivos) que deverão ser transformadas em metas e posteriormente em operações.

O aspecto primordial neste processo é o sistema de informação contábil que deve propiciar a geração de relatórios rotineiros e não rotineiros, para possibilitar a integração entre objetivos, metas e operações.

Finalmente, há que se considerar que, no caso de entidades públicas, o planejamento estratégico é externo, ou seja, é o governo que estabelece as diretrizes a serem seguidas pelos diversos órgãos públicos.

Ainda com relação ao acompanhamento das atividades das diversas entidades, cabe mencionar o trabalho realizado pelas Secretarias de Controle dos Ministérios e, principalmente, da Auditoria do Tribunal de Contas da União. Ambos desempenhando a tarefa de avaliar a gestão dos diversos órgãos.

Do ponto de vista de instrumentos de controle formais, parece não haver dúvida de que seriam mais do que suficientes para garantir um desempenho satisfatório por parte dos órgãos públicos. Isto se pudéssemos aceitar como pertinentes e válidas as idéias oriundas da Escola Clássica de Administração de que a simples existência de regras e procedimentos seriam suficientes para fazerem as pessoas se comportarem da maneira prevista.

A análise do caso das Instituições Federais de Ensino Superior apontam em outra direção, como será visto a seguir:

## **O CASO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR - IFES**

Inicialmente, seria interessante discorrer sobre a forma como é elaborado o orçamento das IFES.

Embora anualmente seja solicitado pelo Ministério da Educação que as IFES informem as suas necessidades financeiras para o ano seguinte, esses dados não servem para absolutamente nada já que a distribuição dos recursos orçamentários pelas unidades e a consolidação dos números finais do orçamento não se baseiam nessas informações.

Diferentemente dos pontos abordados por diversos autores mencionados anteriormente, o orçamento não reflete as expectativas das entidades, além de também não se encontrar relacionado a objetivos específicos.

Quanto à execução orçamentária, a situação ainda é mais absurda pois o orçamento aprovado pelo Congresso Nacional, apesar de estar baseado em Lei, não é cumprido.

Até 1991, o Governo introduziu a figura do "contingenciamento" que passou a condicionar a execução orçamentária à arrecadação. Nesse ano, as IFES somente puderam executar 70% de seus orçamentos e, ainda mais grave, em valores nominais.

Outro aspecto importante a ser considerado é o relativo aos repasses financeiros ao longo do ano. A prática observada tem sido a de se iniciar o ano sem se saber o montante do orçamento aprovado e, pior ainda, sem receber os recursos financeiros necessários para iniciar o novo período orçamentário.

Os dados coletados junto às IFES demonstram a seguinte situação:

- 1990 - até outubro somente haviam recebido 30% dos recursos e em valores nominais e os 70% restantes foram repassados no ano seguinte.
- 1991 - orçamento contingenciado em 70% e até novembro somente haviam recebido 29%.
- 1992 - orçamento contingenciado em 70%. Até março somente haviam recebido 1% do orçamento aprovado.
- 1993 - orçamento aprovado em abril. Mais de 70 % das liberações financeiras somente ocorreram no mês de dezembro.
- 1994 - até julho o orçamento não havia sido aprovado pelo Congresso Nacional. Liberação através de duodécimos - Proibição de antecipação de créditos de receitas próprias.

Para que se possa ter uma idéia das implicações dessa política posta em prática pelo Executivo, foi verificado que desde 1990 e nos anos seguintes, a quase totalidade das IFES não tiveram condições de efetuar pagamentos regulares dos gastos essenciais de manutenção: luz, gás, telefone, limpeza etc.

Considerando-se que na Administração Pública, o orçamento é o principal elemento de gestão, já que o próprio sistema contábil se desenvolve a partir da Lei de Diretrizes Orçamentárias e levando-se em conta que no caso presente, conforme foi demonstrado, o processo orçamentário é bastante falho, tudo leva a crer que os instrumentos de planejamento e controle de gestão, postos em prática pelas autoridades governamentais, não apresentam, sob nenhum aspecto, as características dos sistemas eficazes, incluídos no quadro de referência teórico que fundamentou este trabalho.

Pode-se perceber que, desde a fase de elaboração até a fase de execução, o orçamento acaba se transformando, ao contrário do que era de se esperar, num elemento propagador de incertezas que, ao invés de facilitar o processo de tomada de decisões, acaba por introduzir uma série de ruídos, impendendo assim que os administradores das IFES possam utilizá-lo como instrumento efetivo de planejamento e controle.

Desta forma, a avaliação de desempenho das IFES fica bastante prejudicada, por não se dispor de parâmetros confiáveis para mensurar os resultados alcançados. Assim, o controle externo passa a ser exercitado, única e exclusivamente pelos auditores, dentro de um enfoque meramente financeiro e normativo, deixando de levar em conta o que é realmente relevante e que é a origem principal de todos os problemas.

Finalmente, há que se considerar o fato de que, em se tratando de órgãos públicos, principalmente autarquias, a avaliação de desempenho é muito mais complexa e abrangente, já que a relação insumo/produto não é a mesma de uma indústria, ou outro tipo de empresa. Portanto não se deve perder de vista que o produto final de uma Instituição de Ensino é intangível, não se sujeitando à simples mensuração quantitativa, como no caso de outros tipos de Entidades.

## CONCLUSÕES

Este trabalho teve como objetivo contribuir para uma maior reflexão sobre o debate acerca do processo de planejamento e controle de gestão de órgãos públicos, à luz de uma abordagem comportamental.

Através de um quadro de referência teórico, baseado na literatura sobre Contabilidade Gerencial, surgida a partir da década de 50 (Gomes, 1983), utilizou-se o caso das Instituições Federais de Ensino Superior para confrontar a teoria com a prática, concentrando-se a atenção no processo orçamentário.

As principais conclusões a que se chegou foram:

- Os resultados obtidos neste estudo sugerem que os instrumentos de planejamento e controle postos em prática pelas autoridades governamentais federais, à disposição das Instituições Federais de Ensino Superior, não apresentam as características daqueles mencionados no plano de referência teórico que serviu de base para este trabalho.
- Na realidade, foi visto que a forma como o Executivo vem utilizando o orçamento impede que se possa considerá-lo como instrumento de planejamento e controle, até mesmo sob a ótica da chamada Escola de Administração Científica. Isto porque, mesmo sob o ponto de vista normativo - regras e procedimentos, verifica-se que o mesmo é problemático e não direcionado para o alcance da integração entre objetivos, metas e operações.
- Do ponto de vista comportamental, conforme visto no capítulo referente à controle de gestão, onde a motivação é considerada elemento-chave, as conclusões são que, da forma como está sendo utilizado, o orçamento transforma-se em um elemento perturbador do sistema, por introduzir maior incerteza no sistema de informação, prejudicando, assim, todo o sistema interno de planejamento e controle das IFES.

Relacionando-se os achados deste trabalho aos pontos abordados pelos diversos autores utilizados na revisão da literatura, percebe-se claramente que o debate em torno da eficiência da Administração Pública no Brasil passa necessariamente pela avaliação do próprio Governo, enquanto principal responsável pelo desenvolvimento do planejamento estratégico que, transformado em diretrizes, possa orientar e não dificultar o processo interno



de planejamento e controle de gestão dos órgãos públicos, no caso presente, das Instituições Federais de Ensino Superior.

## **RECOMENDAÇÕES**

Inicialmente, não se pode aceitar que o orçamento seja elaborado a partir de tetos fixados arbitrariamente de cima para baixo, sem uma análise criteriosa de planos e programas, tanto da parte do Executivo como das próprias IFES. Implícitos nesta proposta, os pontos destacados pelos diversos autores selecionados no quadro de referência utilizado neste trabalho.

Na parte relativa à execução orçamentária, a recomendação é no sentido de:

(1) garantia de execução do orçamento aprovado pelo Congresso Nacional, considerando-se a possibilidade de revisão no caso de defasagem de valores, decorrentes de problemas inflacionários:

(2) garantia de repasses financeiros mensais regulares e

(3) autorização para abertura de crédito a partir do mês de janeiro, no caso de demora na aprovação final do orçamento pelo Congresso Nacional.

Quanto ao controle e acompanhamento das atividades desenvolvidas pelas Instituições Federais de Ensino Superior, por parte de agentes externos, recomenda-se que sejam considerados não somente os aspectos normativos e financeiros mas também e, prioritariamente, o cumprimento de metas congruentes com as diretrizes traçadas pelo Executivo.

**BIBLIOGRAFIA**

ANTHONY, R.N. Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas, 1972.

\_\_\_\_\_. Planing and systems: a framework for analysis. Boston, Mass.: Harvard Business School, 1965.

\_\_\_\_\_; HERZLINGER. Management control in nonprofit organization. Illinois: Irwin, 1975.

FAYOL. General and industrial management. London: Pitman, 1949.

GOMES, J.S. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras. Rio de Janeiro: COPPEAD, 1983. Tese de Doutorado.

HOFSTEDE, G.H. The poverty of management control philosophy. Academy of Management Review, 1978.

\_\_\_\_\_. Management control of public and non-for-profit activities. Accounting, Organization and Society, v. 6, n. 3, 1981.

TAYLOR, F.W. On the art of cutting metals. Transations of the American Society of Mechanical Engineers, New York, 1906. Paper nº 1119.

WELSCH, G.H. Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro. São Paulo: Atlas, 1976.