

# **Orçamento Empresarial na Administração Pública: Uma Proposta**

## **Autores**

**HILTON DE ARAÚJO LOPES**

Universidade Estadual do Rio de Janeiro

**JOSE ROBERTO DE SOUZA BLASCHEK**

Universidade Estadual do Rio de Janeiro

## **Resumo**

*Este artigo pretende discutir a viabilidade da adoção, em órgãos públicos, do modelo orçamentário empresarial, a fim de atender a um dos requisitos da reforma gerencial do Estado: introdução de ferramentas de gestão utilizadas no mundo corporativo, adaptadas às peculiaridades do serviço público. Com isso, acredita-se que haverá uma melhora no processo de tomada de decisão dos gestores e uma vinculação do plano operacional à estratégia, criando valor para os clientes dessas organizações (a sociedade). Para inserir o tema no contexto atual da gestão pública, serão abordadas as características e preceitos da reforma do Estado brasileiro, o contrato de gestão e as experiências com o orçamento orientado para resultados, transcorridas nos Estados Unidos, por meio do Government and Performance Results Act, e em outras nações desenvolvidas. Por fim, será proposto um modelo de orçamento gerencial, segregado, porém integrado, ao orçamento público tradicional, com suporte de um sistema de custos, que prescindirá de autorização legislativa e que seguirá as premissas contidas no orçamento baseado em atividades e no orçamento contínuo.*

*Palavras chave:* Reforma do Estado; Contrato de gestão; Orçamento gerencial

## **1. Introdução**

A tolerância da sociedade brasileira com a ineficiência do aparelho público parece estar chegando ao fim. O país é um dos maiores arrecadadores de impostos no mundo; no primeiro trimestre de 2005, a carga tributária atingiu 41,6 por cento do PIB (IBPT, 2005), porém a prestação dos serviços não atende aos anseios da população. Em editorial, o jornal O Globo (2005) reproduziu o pensamento dos contribuintes de uma maneira geral:

A conjugação de uma carga tributária de país escandinavo com serviços públicos quase africanos é uma das facetas do injusto estado brasileiro. O poder público, em todas as suas instâncias, gasta muito e mal, e ainda sufoca o contribuinte para financiar esses gastos.

Algumas iniciativas têm sido tomadas, a fim de conferir maior eficácia à ação governamental: orçamento base-zero, orçamento participativo, fóruns temáticos, parcerias público-privadas, e outras. Entretanto, a de maior amplitude e alcance é, inegavelmente, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), iniciado em 1995. Nele, busca-se, entre outras medidas, reestruturar as atividades estatais, profissionalizar a gestão e incentivar o emprego, na administração pública, de ferramentas gerenciais em uso no setor privado de nossa economia. Aí reside o problema desta pesquisa: que modelo conceitual possibilitaria a conversão do orçamento público de uma unidade gestora, em um orçamento gerencial voltado exclusivamente para o usuário interno, com a finalidade de melhorar o processo de tomada de decisão e o planejamento operacional? A hipótese, a ser confirmada por meio de pesquisa bibliográfica, é a de que a conjugação das características do orçamento

baseado em atividades com as do orçamento contínuo representa o modelo mais adequado para solucionar o problema proposto.

Na primeira parte, serão analisadas as características e propostas da reforma do Estado brasileiro e de algumas outras nações, de forma que o leitor possa se ambientar no contexto atual da gestão pública. Em seguida, discorrer-se-á sobre o que é um orçamento gerencial, sua importância para atender a alguns dos objetivos estabelecidos pela reforma, e a necessidade de se possuir um sistema de custos como fornecedor de subsídios para o sistema orçamentário. Serão apresentados, ainda, os conceitos atinentes aos orçamentos contínuo e baseados em atividades, utilizados no ambiente corporativo. Por fim, serão explicitadas de que forma essas duas abordagens orçamentárias podem atender às demandas da nova administração gerencial.

## 2. A Reforma Gerencial

Na administração pública patrimonialista, predominante até o início da Revolução Industrial, não havia distinção entre a estrutura do Estado e o poder do soberano e dos nobres. Já na administração burocrática, própria do Estado liberal, a gestão pública é representada por servidores de carreira, com estabilidade funcional, que devem implementar as políticas e programas dos governantes escolhidos por meio de sufrágio universal. Entretanto, a burocacia estatal tende a preservar o *status quo*, constituindo-se em um fim em si mesma e fixando-se em procedimentos formalistas de controle que não produzem eficiência (CATELLI et al., 2001).

Catelli et al. (2001) citam Osborne e Gaebler (1995), para destacar que os governos burocratizados não privilegiam o mérito, ao recompensarem seus funcionários com base, não no desempenho, mas no tempo de serviço, no número de pessoas subordinadas e na sua posição hierárquica. Isto gera um apego ao cargo, em que o servidor busca manter-se sempre influente na organização, por meio de mais recursos no orçamento, mais funcionários sob sua supervisão e mais autoridade. São as disfunções da burocacia.

Em vista do esgotamento desse modelo, que deixou de prover ao Estado as ferramentas necessárias à obtenção do bem estar da comunidade, os governos vêm tentando substituir os paradigmas burocráticos pelos princípios da administração gerencial, mais voltada para os resultados demandados pelos seus clientes/usuários, os cidadãos. Ademais, no modelo burocrático, não havia o aproveitamento do potencial da contabilidade na sua plenitude, já que ela era utilizada, via de fato, para o cumprimento dos mandamentos legais, restringindo-se ao registro dos fatos contábeis, dos atos administrativos e sua formalização (GONÇALVES, 2001).

Osborne & Gaebler (1995), mencionados por Catelli et al. (2001), enfatizam que uma gestão empreendedora se preocupa com saídas e resultados, em oposição à administração burocrática, que foca as entradas e os controles formais. Gonçalves (2001) corrobora esse entendimento, ao afirmar que a administração gerencial está voltada para os resultados, que devem ser perseguidos a fim de atender às demandas da sociedade. Para isso, a organização deve implementar a descentralização das decisões, a transparência nas suas ações e o planejamento permanente.

### 2.1 No Brasil

Com o início da reforma gerencial no Brasil, na década de 1990, tem-se pretendido construir um referencial para a gestão pública que torne o Estado mais sensível ao interesse público e às necessidades dos contribuintes, e mais eficiente na gestão de sua máquina, provendo, em última instância, melhores serviços. Esta iniciativa teve origem no movimento internacional de reforma do aparelho do Estado, iniciado na Europa e nos Estados Unidos, e que será abordado mais adiante (PAULA, 2005).

Para Bresser-Pereira (2005), “a reforma da gestão pública é uma nova forma de organizar o Estado, que se opõe à administração pública burocrática, a qual pretende substituir”. Dois princípios importantes da administração pública gerencial são a autonomia (*empowerment*) e a responsabilização (*accountability*) dos gestores. Na burocracia, há excesso de normas, regulamentos e controle; já, na gestão pública, enfatiza-se o resultado.

Paula (2005) cita Bresser-Pereira (1998a), que considera que a reforma busca reorganizar o aparelho estatal, fortalecer o núcleo estratégico do governo e transformar o modelo de administração pública vigente - burocrático - em um modelo com cultura gerencial. Quanto à gestão, ele defende a profissionalização dos servidores e o emprego de ferramentas típicas do ambiente empresarial, adaptadas às características do serviço público, que pretende promover o bem comum e não obter lucro.

Todavia, Paula (2005) se opõe à idéia da utilização de técnicas de gestão importadas da iniciativa privada. Ela entende que a administração pública possui dinâmica específica e, por conseguinte, as ferramentas gerenciais deveriam ser desenvolvidas e voltadas exclusivamente para emprego no governo; além disso, a formação dos gestores públicos deveria ser privilegiada. No entanto, vislumbra-se condições que nos permitem afirmar que essa sinergia, entre a administração pública e a de empresas, é possível, como, aliás, já foi previsto no Plano Diretor e será discutido ao longo deste estudo.

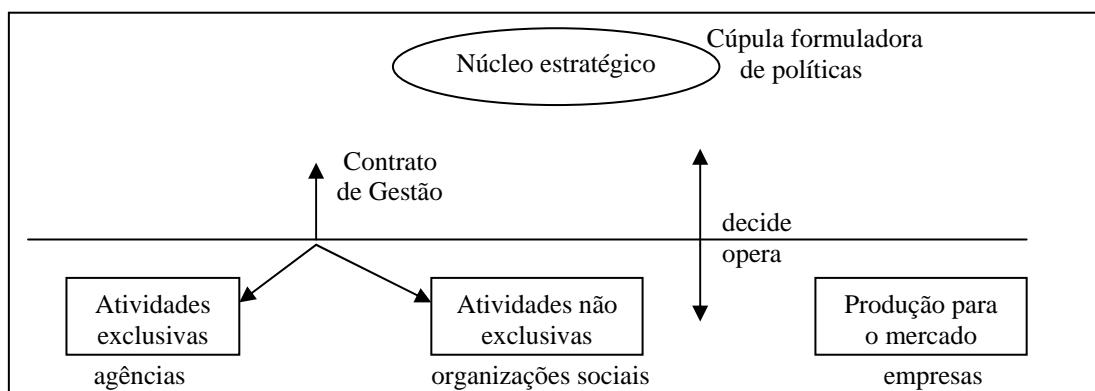
Catelli et al. (2001) citam Osborne & Gaebler (1995) para resumir as características desejáveis da administração pública gerencial: governo empreendedor, competitivo, pró-ativo, descentralizado, voltado para o mercado, orientado por missões e objetivos, que veja o cidadão como seu cliente e que se esmere em obter mais qualidade nos serviços, a um menor custo.

De acordo com o concebido no PDRAE, as atividades desempenhadas pelo Estado foram divididas em quatro grandes grupos:

- a) núcleo estratégico, composto pela Presidência da República e ministérios, Congresso Nacional, Justiça Federal e Ministério Público;
- b) atividades exclusivas, executadas pelas autarquias, fundações públicas e órgãos reguladores;
- c) atividades não exclusivas, em que podem haver serviços similares prestados pela iniciativa privada; e
- d) produção de bens e prestação de serviços voltados para o mercado.

Para o primeiro grupo, o núcleo estratégico, foi mantida a estrutura já existente; as atividades exclusivas serão desempenhadas pelas agências executivas (autarquias e fundações) e pelas agências reguladoras; quanto às atividades não exclusivas, o Estado celebrará contratos com as organizações sociais, de forma que elas se incumbam de algumas dessas tarefas; e, para as empresas estatais, houve um amplo processo de privatização, visando à retirada do Estado de parte destes setores.

A Figura 1 apresenta o redesenho institucional proposto pela reforma gerencial:



---

Fonte: (adaptado de Linhares, s.d.)

Figura 1 - redesenho institucional das atividades do Estado

## 2.2 Contratos de gestão

As atividades exclusivas de Estado deverão ser organizadas pelo sistema de agências autônomas, divididas em executivas e reguladoras. A agência executiva é uma qualificação dada às autarquias ou fundações públicas, que continuam a exercer atividades de competência exclusiva do Estado, mas com maior autonomia gerencial e financeira. Para uma autarquia ou fundação ser considerada agência executiva, ela deve elaborar seu planejamento estratégico e celebrar um contrato de gestão com o ministério a que está vinculada. Segundo Gonçalves (2001), por meio do contrato de gestão, que pode ser celebrado com as organizações sociais e com as agências executivas e reguladoras, o Governo estabelece uma nova forma de relacionamento com os órgãos públicos e as organizações sem fins lucrativos, baseada na autonomia, na avaliação do desempenho e na participação efetiva da sociedade na definição e controle das políticas públicas.

Em termos genéricos, as agências executivas possuem a tarefa de implementar as políticas públicas formuladas no núcleo estratégico do governo, por meio da prestação de serviços e execução de atividades de responsabilidade do Estado (PAULA, 2005).

Conforme previsto no PDRAE, os contratos de gestão visam, principalmente, a definir os objetivos da organização, para orientar a ação do gestor; assegurar autonomia e flexibilidade na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros, para propiciar as condições que garantam o alcance das metas acordadas; e, por fim, promover o controle e a prestação de contas dos resultados obtidos (CATELLI et al., 2001).

De acordo com Gonçalves (2001), o contrato de gestão possui estreita relação com outro documento: o plano estratégico de reestruturação e desenvolvimento institucional. Este plano será a base para a elaboração do contrato de gestão. Nele, estarão identificados os macroprocessos existentes na entidade e constarão a missão, a visão de futuro e o campo de atuação do órgão, em consonância com as diretrizes governamentais. Gonçalves acredita, entretanto, que o plano produza reflexos na cultura organizacional, por mostrar, de uma forma metodológica, o real papel do planejamento.

O contrato de gestão é uma ferramenta primordial para a gestão estratégica das agências e sua supervisão pelos ministérios, e para a instituição e consolidação da administração gerencial, com a consequente quebra dos paradigmas burocráticos. Por intermédio do contrato, serão fixados os objetivos e metas a serem atingidos pela agência, bem como os indicadores de desempenho que ensejarão, de forma objetiva, a avaliação do seu desempenho. Em paralelo, ele realça a importância da busca constante pela qualidade, requisito essencial para o atendimento das demandas do mundo globalizado atual (GONÇALVES, 2001 e MARE, 1998). Gonçalves (2001) ressalta, ainda, que o contrato flexibilizará, para as agências, as regras de contratação de bens e serviços, um dos fatores que emperram a gestão da máquina pública.

Não obstante os benefícios relatados anteriormente, não houve ampla adoção da sistemática entre as fundações públicas e autarquias; apenas o INMETRO celebrou acordo com a União, obtendo a qualificação de agência executiva. Seu primeiro contrato vigeu de 1998 a 2001, sendo renovado, depois, até o final de 2002. No relatório (2002) relativo aos resultados de 2001 do INMETRO, a comissão de avaliação e acompanhamento do contrato de gestão deixou claro que não foram transferidas ao órgão a flexibilidade e autonomia necessárias para a consecução de suas metas:

A Comissão considera que a motivação de assinar um Contrato de Gestão é permitir ao órgão uma certa autonomia com relação à gestão de recursos (humanos, financeiros, métodos, materiais) para que este possa encontrar soluções criativas que assegurem o alcance dos resultados pactuados. O

leque de autonomias atualmente disponíveis é, certamente, insuficiente para que se possa qualificar a gestão do INMETRO como plenamente gerencial.

Encontram-se em vigor contratos de gestão celebrados entre o Ministério da Ciência e Tecnologia e algumas organizações sociais, a saber: Associação Rede Nacional de Ensino e Pesquisa; Centro de Gestão e Estudos Estratégicos; Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá; e Associação Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada. Quanto às agências reguladoras, houve um contrato celebrado entre o Ministério da Saúde e a Agência Nacional de Saúde Suplementar, que não está mais vigendo (informações obtidas na página do Programa Gestão Pública Empreendedora na internet).

Gonçalves (2001) cita como obstáculos à efetivação do contrato de gestão a dificuldade em o órgão conseguir a autonomia preconizada, em virtude de fatores legais; a descontinuidade das políticas públicas, fruto da ainda incipiente cultura para o planejamento de longo prazo; as indicações políticas para cargos de chefias nos órgãos públicos, em detrimento do mérito; a falta de pessoal qualificado para conduzir as mudanças necessárias; e a pouca publicidade dada às ações governamentais.

Paula (2005) observa que a reforma não produziu o resultado almejado; muitas autarquias e fundações não assinaram o contrato de gestão e, consequentemente, não puderam se transformar em agências executivas. As entidades sem fins lucrativos que iniciaram sua qualificação como organizações sociais acabaram, depois, demovendo-se da idéia. Com isso, há uma convivência imprópria de formatos institucionais variados: agências executivas, fundações públicas, autarquias, organizações sociais, organizações sem fins lucrativos, além das agências reguladoras, que ainda não atingiram o desempenho esperado.

Alie-se a esses fatores, a *natural* descontinuidade administrativa que se manifesta em nosso país, quando há transferência de poder em qualquer nível (federal, estadual ou municipal). Paula (2005) descreve a reforma que a corrente política ora no poder pretende implementar na administração pública federal, denominada gestão social ou administração pública societal, e que diverge da administração gerencial em pontos importantes. Sem entrar no mérito da discussão acadêmica ou política, essa mudança, embora não desqualifique a proposta deste artigo, talvez inviabilize os pressupostos da reforma gerencial, por exigir uma nova forma de relacionamento do Estado com a sociedade.

### **2.3 Experiência americana**

A reforma gerencial brasileira, conforme já comentado, foi reflexo de reformas ocorridas em outras partes do globo, principalmente nos países desenvolvidos, que buscaram aprimorar os processos governamentais e melhorar o atendimento ao cidadão. Nos Estados Unidos, no início da década de 1990, foi aprovado pelo Congresso o Government Performance and Results Act (GPRA), que até os dias atuais tem enfrentado dificuldades para sua total implementação.

Segundo McNab e Melese (2001), no GPRA, que substitui a ênfase orçamentária das entradas (insumos) para os resultados, o papel do processo orçamentário federal e dos sistemas contábeis terá que mudar de uma função primordialmente de controle para uma função mais voltada ao planejamento e à gestão. Enquanto os tradicionais orçamentos, que dão prioridade ao controle, são voltados para a alocação de recursos entre as diferentes categorias de despesas, os orçamentos de desempenho focam os resultados gerados pela produção final de mercadorias e pela prestação dos serviços públicos. Os autores acreditam que, por mensurar o custo das atividades e dos processos, o Custo Baseado em Atividades (ABC) pode retirar o viés da função de controle e transferi-lo para a função de gestão. Idealmente, a utilização do ABC oferecerá aos gestores públicos a oportunidade de identificar e separar os verdadeiros custos dos bens e serviços produzidos.

A concepção do orçamento por resultados está alicerçada em três assunções básicas: a) congruência de objetivos - por meio do desenvolvimento de planos estratégicos relevantes e úteis; b) mensuração – pela quantificação dos objetivos, de forma que o sucesso no alcance dos objetivos ou resultados possa ser checado nos relatórios de desempenho; e c) incentivos – por intermédio de um novo projeto para o atual sistema orçamentário focado no controle, para que ele associe os orçamentos aos resultados.

Freitas (1999) assevera que o enfoque do GPRA é conferir maior destaque ao desempenho dos agentes governamentais e à transparência e prestação de contas dos atos do governo. Para isso, a proposta do GPRA está consubstanciada em três fatores principais: a proposição de missões, objetivos e metas para cada entidade governamental; a avaliação do nível de cumprimento desses objetivos e metas; e o uso dessas informações no processo decisório do orçamento.

McNab e Melese (2001) sustentam que o GPRA possui uma ambiciosa agenda, em que se sobressaem três objetivos principais: aperfeiçoar o processo de tomada de decisão do Legislativo, promover uma melhora na gestão dos programas de governo e aumentar, para os contribuintes, a transparência das ações de governo. A fim de executar essa agenda, o GPRA está estruturado em quatro etapas: a primeira, refere-se à submissão, pelos ministérios, de um plano estratégico para os próximos cinco anos, com metas e objetivos genéricos para todas as principais funções e operações. Na segunda etapa, os ministérios deverão elaborar planos anuais de desempenho, nos quais estarão expressos aqueles objetivos e metas de forma mensurável. Em seguida, os ministérios deverão entregar, ao Presidente e ao Congresso americano, relatórios anuais de performance, que avaliarão o progresso em relação às metas de desempenho estabelecidas nos planos da etapa anterior. Por fim, os orçamentos serão vinculados ao desempenho pretendido.

Nessa mesma linha de raciocínio, Freitas (1999) afirma que, para o alcance dos objetivos do GPRA, faz-se necessária a disseminação da cultura de planejamento estratégico, a preparação de planos e relatórios anuais de performance, a outorga de flexibilidade gerencial nas agências, e a adoção dos orçamentos direcionados aos resultados.

Um dos maiores problemas do sistema orçamentário tradicional, baseado na função de controle, seja no Brasil ou nos EUA, é o incentivo à conduta “gaste ou perca”. Sabedores de que, não consumindo todos os recursos apropriados ao orçamento de sua unidade gestora, eles serão reduzidos no exercício seguinte, os gerentes procuram se assegurar de que toda a verba orçamentária seja gasta até o término do ano fiscal e ainda se engajam em ações que visam à preservação, para o ano seguinte, da alocação orçamentária do ano em curso. Welsch (1983), estudioso dos orçamentos nas empresas, está firmemente convencido de que estes problemas existem porque é dada atenção insuficiente à formulação de políticas, à comunicação, ao processo de aprovação de orçamentos e aos aspectos de motivação da administração. Para ele, essa disfunção do orçamento é mais aguda no setor público porque os órgãos de aprovação (Poder Legislativo) não estão envolvidos no processo administrativo subsequente, que é a execução do orçamento.

Neste contexto do “gaste ou perca”, a redução de custos não é incentivada e ainda é freqüentemente vista como uma ameaça à perspectiva de manutenção ou elevação das alocações futuras de recursos para as organizações. Os gerentes que identificam e implementam técnicas de redução de custos correm o risco de ter seu orçamento reduzido no ano seguinte e ver, os recursos porventura poupadados, transferidos às organizações que atingiram ou excederam seus níveis de gastos. Já os órgãos que consomem todos os recursos que lhes foram destinados no exercício podem ser aquinhoados com valores iguais ou maiores no ano fiscal subsequente. Tratar dessa conduta inadequada é um dos principais argumentos para a implementação do orçamento por resultados. Esse tipo de comportamento poderia ser

atenuado se fosse permitida a manutenção, na unidade, de parcela dos recursos não consumidos, para utilização em outras atividades (MCNAB e MELESE, 2001).

A reforma gerencial pretendida nos Estados Unidos tem encontrado obstáculos e enfrentado resistências. Para McNab e Melese (2001), o fracasso das reformas orçamentárias anteriores<sup>1</sup> ilustra bem as dificuldades em se retirar o foco do processo orçamentário federal das entradas e colocá-lo nos resultados. Por que elas não obtiveram êxito? Primeiro, o esforço para implementar um processo orçamentário baseado em resultados requer significativos investimentos em sistemas de informação (contabilidade, especialmente) e em recursos humanos. Segundo, embora o ímpeto para a reforma orçamentária possa ser uma iniciativa de cima para baixo, deve ser conferida suficiente autonomia, no processo orçamentário, aos diversos ministérios e agências federais para que eles possam estabelecer seus objetivos e alocar recursos entre os objetivos concorrentes, em resposta às demandas da organização, do Presidente e de outros grupos de interesse (*stakeholders*<sup>2</sup>). Por fim, a determinação e avaliação das metas de desempenho necessitam de informações desses diversos grupos, incluído aí o Legislativo e, quando apropriado, os clientes.

Uma análise mais criteriosa da implantação do GPRA mostra que a congruência de objetivos, ou melhor, a ausência dela, tem sido fundamental para obstar todo o processo. McNab e Melese (2001) explicam que o setor público ressentente-se de um conjunto de objetivos definidos e quantificáveis. Por isso, desenvolver métricas de desempenho para as organizações é um passo necessário no processo de vinculação das entradas aos resultados. Mas, este é apenas um dos problemas. As partes interessadas devem primeiro chegar a um consenso sobre o que deve ser mensurado, antes de as métricas serem desenvolvidas para avaliar a performance.

Cada *stakeholder* pode possuir interesses distintos sobre os objetivos e atividades das organizações. Isto, inevitavelmente, cria obstáculos para se atingir a congruência de objetivos e, em consequência, para se chegar a um acordo sobre as metas e objetivos dos gestores. Sem essa congruência, desenvolver métricas de desempenho para avaliar o trabalho dos gestores fica difícil. Para McNab e Melese (2001), o que parece faltar ao GPRA é um mecanismo formal, pelo qual os ministérios e o Congresso conciliem seus objetivos, metas e indicadores, que, afinal, são a sustentação do processo orçamentário voltado para o desempenho.

Freitas (1999) também identificou este problema. Para ele, o desafio está em assegurar que Congresso e executivo consigam lidar de maneira efetiva com seus diferentes interesses, expectativas e pontos de vista. Enquanto o Legislativo dá prioridade às atividades de supervisão e controle externo no curto prazo, o Executivo privilegia a autonomia e flexibilidade administrativa, e as medidas com impacto no longo prazo. Freitas ainda observou que não há uma clara definição de missões e objetivos estratégicos, fruto de visões políticas divergentes nas próprias agências governamentais ou entre os grupos de interesse.

Outro problema constatado na implantação do GPRA refere-se à falta de vinculação entre o plano de desempenho e o plano estratégico. As outras tentativas de reforma gerencial mostraram a importância do planejamento, pois é no estabelecimento dos objetivos dos programas que se inicia a associação dos recursos ao desempenho. Boa parte dos planos anuais de desempenho examinados não consegue estabelecer as conexões entre os objetivos estratégicos e as metas anuais. Como um unidade gestora, que cumpriu suas metas anuais, saberá se está no rumo correto, se essas metas não estão em consonância com seus objetivos de longo prazo?

Freitas (1999) argumenta que as primeiras experiências com a reforma, no que tange à flexibilidade gerencial, não produziram resultados a contento. Duas conclusões podem ser obtidas delas: a) as próprias agências boicotam, por meio de medidas burocráticas, a necessária flexibilização; e b) as ferramentas disponibilizadas aos gestores públicos, pelo GPRA, não são capazes de promover a flexibilidade demandada para o incremento do

desempenho das agências. Freitas ressalta que a experiência internacional recomenda a concessão de autonomia gerencial e capacitação dos gestores (*empowerment*), como uma forma de aperfeiçoar o desempenho organizacional.

McNab e Melese (2001) apresentam três sugestões para o Congresso americano aperfeiçoar a proposta do GPRA: a) eliminar o estímulo ao “gaste ou perca”, permitindo que ministérios transfiram suas economias de recursos entre os exercícios. Para isto, faz-se mister, pelo menos, um enfoque plurianual mais abrangente do que o atualmente existente; b) considerar a introdução de auditorias independentes, nos mesmos moldes da iniciativa privada, nos planos e relatórios de desempenho ministeriais; e c) investir em sistemas de informação e treinamento de pessoal, para criar as bases do orçamento por desempenho.

Por fim, Freitas (1999) considera a experiência americana com o GRPA útil para a administração pública brasileira, por realçar a importância da perfeita compreensão dos efeitos da ação governamental, em termos de produtos e resultados; por enfatizar a necessidade de sinergia entre as ações e visões dos Poderes Executivo e Legislativo, para garantir a eficácia da reforma; e por sinalizar para a necessidade de um longo período de amadurecimento para as transformações se tornarem palpáveis. Em função desta última consideração, o autor lança uma pergunta crítica para a sobrevivência do GRPA:

[...] como conciliar o longo prazo de maturação inerente a uma reforma cujo foco são os resultados com a necessidade de mostrar efeitos positivos que mantenham a motivação dos administradores públicos ?

Talvez a resposta esteja em Welsch (1983): ele garante que um programa orçamentário abrangente não produz resultados a curto prazo. No mínimo, são necessários 12 meses para se chegar a um programa razoável; durante esse período, a cúpula do órgão não pode ter expectativas muito elevadas e deve promover e incentivar a educação orçamentária contínua, como forma de conscientizar e motivar seu corpo funcional.

#### 2.4 Experiências em outros países

Antes do surgimento do GRPA, outras reformas já haviam tentado aperfeiçoar o processo decisório nas agências governamentais, reestruturar a gestão para aumentar a eficiência, fomentar a transparência, e administrar com foco no resultado. Foram elas: *Management Initiative* - Inglaterra, 1982; *Programme Management and Budgeting* - Austrália, 1983; *Public Finance Act* - Nova Zelândia, 1989; *Chief Financial Office* - Estados Unidos, 1990. Reformas semelhantes também ocorreram na Áustria e no Canadá (FREITAS, 1999 e MCNAB e MELESE, 2001).

McNab e Melese (2001) ressaltam que três tendências emergiram desses esforços: a) tentativa de quantificar a performance e explicitar a relação entre a alocação do recurso e o desempenho; b) substituição dos orçamentos conduzidos centralmente por aqueles criados pelos ministérios e secretarias; e c) maior ênfase e, em alguns casos, incorporação explícita, das implicações plurianuais nas decisões de atribuição de recursos ao orçamento.

Para Freitas (1999), de uma forma resumida, essas reformas: a) conferiram mais autonomia às organizações, em troca de maior compromisso com resultados e publicidade dos atos dos gestores; b) descentralizaram a execução orçamentária e minimizaram os procedimentos burocráticos de controle; e c) simplificaram as normas relativas aos recursos humanos das unidades. Ele acrescenta que foram adotadas iniciativas que incentivaram comportamentos típicos do setor privado, como competição entre as agências, ou entre elas e empresas privadas, e a retenção e utilização dos excedentes (autofinanciamento).

McNab e Melese (2001) extraíram as seguintes lições desses esforços: primeiro, as metas de desempenho têm que estar vinculadas às estimativas de um plano plurianual (conexão com o plano estratégico), e consolidadas na base de dados de um órgão central de

orçamento. A segunda lição ensina que os investimentos em sistemas de informação e recursos humanos devem estar acompanhados de autonomia e capacitação gerencial (*empowerment*) da força de trabalho dos órgãos de escalões inferiores.

Diferentemente do Brasil e dos Estados Unidos, na Inglaterra, Austrália e Nova Zelândia, os órgãos que conseguem economizar recursos do orçamento podem transferir parte dessa economia para o ano fiscal seguinte; uma medida que parece estar diretamente ligada à eliminação do comportamento inadequado “gaste ou perca”, associado ao orçamento por controle (MCNAB e MELESE, 2001).

Freitas (1999) explica que, na mensuração do desempenho, Inglaterra e Nova Zelândia concentraram seus esforços na avaliação dos insumos utilizados e da produção resultante. Já a Austrália e o Canadá se preocuparam mais com os resultados, produzindo algumas avaliações de impacto, embora a aferição de valor às saídas continue sendo a referência do sistema.

### **3. Processo de Planejamento**

#### **3.1 Orçamento gerencial**

Catelli et al. (2001) consideram que o objetivo básico de uma organização governamental é cumprir sua missão, criando valor para a sociedade. A definição de valor gerado estaria relacionada à devolução de bens e serviços à sociedade, em valor superior aos insumos e recursos nela captados.

Para que seus objetivos sejam atingidos satisfatoriamente, a organização pública empreendedora decide continuamente sobre o melhor emprego de seus recursos, por meio do planejamento estratégico, tático e operacional. Lunkes (2003) considera que a integração entre esses três tipos de planejamento é realizada pelo *balanced scorecard* e o orçamento.

Segundo Catelli et al. (2001):

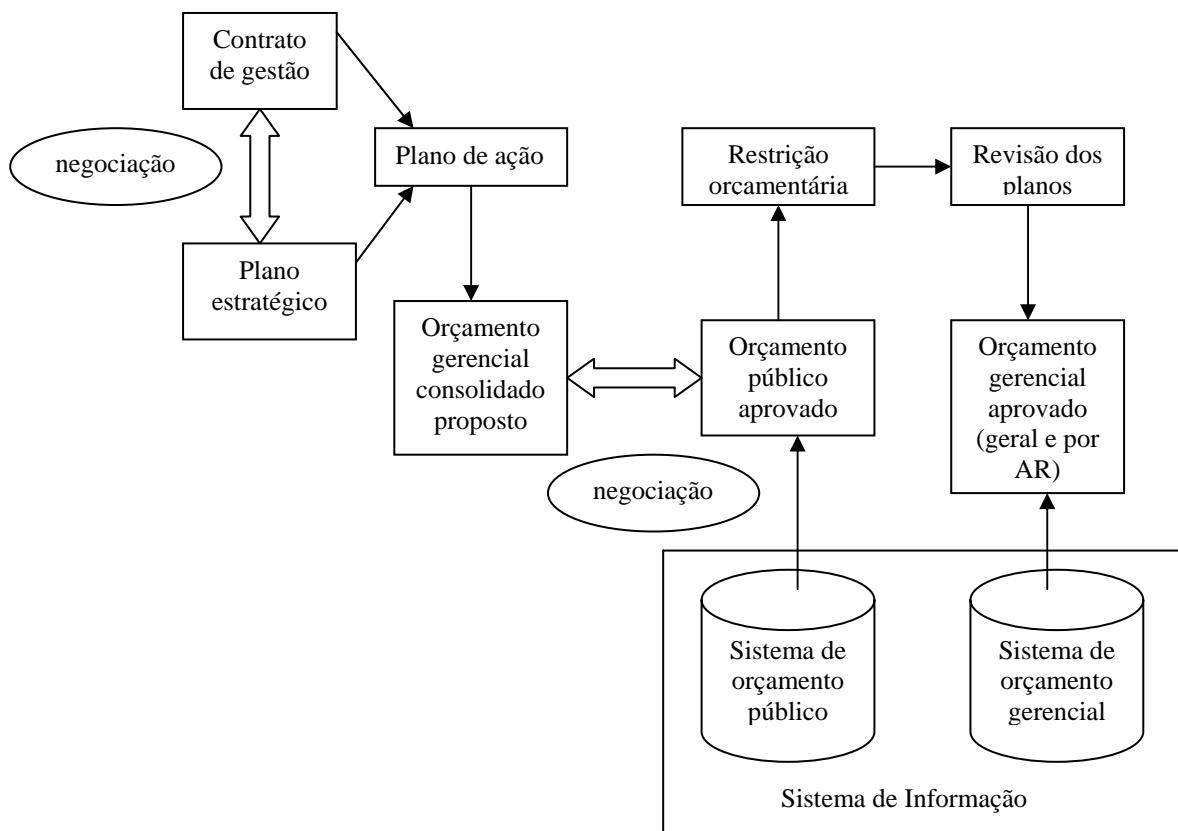
No planejamento estratégico são fixados os grandes objetivos e as diretrizes gerais que permitirão à organização governamental atuar no ambiente, segundo sua missão, crenças e valores e dentro das expectativas da sociedade, do governo e do setor em que atua. Essa visão estratégica integra todos os níveis gerenciais de modo a gerar a coesão e o impulso motivador necessários para a atuação empreendedora. Nessa fase não há ainda destinação de recursos nem resultados mensurados, mas as estratégias se desenvolvem, em diálogo com a autoridade superior, sobretudo com vista a Contratos de Gestão.

Lunkes (2003) explica que o planejamento estratégico indica o caminho que a organização deve seguir, analisa o ambiente organizacional e os possíveis cenários e elabora as estratégias para alcançar o objetivo pretendido. Por possuir estas características, ele não se utiliza de muitas informações da contabilidade.

Com base nas hipóteses consideradas, nas oportunidades e ameaças identificadas, nas diretrizes acordadas e tudo o mais que ficou estabelecido no plano estratégico, a organização passa a desenvolver seu plano operacional, cujo componente final é o orçamento. Para Lunkes (2003), o processo orçamentário engloba a fixação de planos esmiuçados e metas de lucro, estimativas de despesas, padrões de desempenho de gestores, tudo em consonância com os elementos do plano estratégico. No caso de um órgão público, que não busca o lucro, definir-se-iam metas operacionais quantificadas, bem como prazos para o seu cumprimento, com vistas à geração do máximo valor possível, a partir dos recursos disponíveis ou aos quais o órgão tenha acesso (CATELLI et al., 2001)

Em busca de ferramentas que permitam, ao mesmo tempo, a supervisão legal das ações governamentais, pelos órgãos de controle, e a otimização do consumo dos recursos e criação de valor para a sociedade, fruto da intervenção dos gestores, Catelli et al. (2003) propõem que, no processo de planejamento operacional, sejam formulados dois orçamentos, com finalidades e usuários distintos, porém integrados. Mantém-se o orçamento formal, nos moldes tradicionais, inserido no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo

Federal – SIAFI, no caso dos órgãos da administração federal, e cria-se o orçamento gerencial, subordinado às restrições impostas ao orçamento público, porém sem necessidade de autorização legislativa. Para melhor controle, esse orçamento teria suas informações segregadas por áreas de responsabilidade (AR). A Figura 2 ilustra como seria efetuada a integração entre o orçamento público e o gerencial:



Fonte: (Adaptado de Catelli et al., 2001)

Figura 2: Orçamento gerencial e orçamento público

Catelli et al. (2001) explicam que, uma vez promulgado o orçamento geral da União, faz-se o processo inverso ao do envio de subsídios, que é a realização de ajustes no orçamento gerencial do órgão. Com isso, obtém-se o orçamento gerencial aprovado. A manutenção desses dois subsistemas orçamentários, o público e o gerencial, permite à administração pública atender a duas necessidades que se lhe antepõem: a normativa - prestação de contas de seus gastos, segundo os preceitos legais (orçamento público); e a gerencial – avaliação da eficácia de suas ações em busca da criação de valor (orçamento gerencial).

As organizações públicas necessitam superar a barreira criada pelos dogmas da burocracia e suas disfunções; para gerar resultados satisfatórios, frutos de sua atuação na sociedade, esses órgãos carecem de modelos de gestão capazes de extrair o máximo rendimento da conjugação de esforços de sistemas e pessoas motivadas e com autonomia (CATELLI et al., 2001). Neste contexto, em face das características que serão mais adiante apresentadas, nos parece adequado afirmar que esse modelo de gestão encontra eco nos fundamentos do orçamento empresarial.

### 3.2 Sistema de custos

Entretanto, para que o orçamento gerencial ora proposto seja viável, é imprescindível que a organização possua um sistema de custos estruturado por centros de responsabilidades, pois dele sairão informações que auxiliarão na estimativa dos valores do orçamento, como as receitas e os gastos com mão-de-obra, matéria-prima, materiais auxiliares, consumo de energia, pesquisa e desenvolvimento etc. Esta exigência faz parte, inclusive, de cláusula dos contratos de gestão assinados pelo governo com as agências executivas. Padoveze (2002) ratifica essa necessidade ao dizer que, em um sistema de informações contábeis em que os módulos ou subsistemas são integrados - condição quase que imprescindível para a adequada condução dos negócios atuais - as informações advindas dos sistemas de custos e de contabilidade por responsabilidade são subsídios importantes para a formatação do sistema orçamentário.

Para Silva (2004), por possuir critérios próprios de classificação, acumulação e avaliação, as informações que a contabilidade gerencial provê para a administração não são oriundas do sistema orçamentário tradicional; logo, surge a necessidade de montagem de um sistema próprio de custos. Silva acrescenta que não vê diferenças, pelo menos em tese, entre a apuração e controle de custos das atividades estatais e do meio empresarial.

Catelli et al. (2001) afirmam que “Entre os objetivos fundamentais da Administração Pública do Brasil, inclui-se [...] a criação da riqueza ou valor”. Essa mesma administração, ao atuar em áreas tão díspares como supervisão de atividades não exclusivas do Estado (telecomunicações - ANATEL, mercado de capitais – CVM, sistema financeiro – Banco Central, por ex.), manutenção da ordem, garantia da concorrência nos setores econômicos e fomento à cultura, cria valor para a sociedade. Do ponto de vista gerencial, porém, ainda não há sistemas de informações contábeis com capacidade para identificar e mensurar o valor criado para a sociedade, pelas organizações públicas. A implantação do orçamento gerencial, com suporte de um sistema de custos, contribuirá sobremaneira para facilitar a visualização desse valor adicionado.

Wischneski (2003) cita Tung (1994), que descarta a possibilidade de existência de um sistema orçamentário sem o apoio de um sistema de custos. Isto justifica-se pela necessidade de se avaliar desempenho de gestores e de suas áreas de responsabilidade, em que se compararam os resultados obtidos (armazenados no sistema de custos) com os resultados orçados (inseridos no sistema orçamentário).

### **3.3 Orçamento empresarial**

No ambiente corporativo, altamente competitivo e dinâmico, em que as organizações precisam de forma incessante aperfeiçoar seus processos de negócio, para criar valor para seus acionistas, o orçamento, elemento central do sistema de controle gerencial, possui papel fundamental. Várias abordagens<sup>3</sup>, alternativas ao orçamento tradicional, têm surgido, todas destinadas a minimizar os efeitos adversos das disfunções dos orçamentos. Seguem algumas dessas disfunções, citadas por Neely et al. (2001): concentram-se na redução de custos e, não, na criação de valor; raramente são focados na estratégia e quase sempre contradizem-na; encorajam comportamentos inadequados do tipo “gaste ou perca”; não são desenvolvidos nem atualizados com freqüência, geralmente uma vez por ano; cerceiam a iniciativa e a flexibilidade e freqüentemente são um obstáculo para a implementação de mudanças (o enfoque resume-se a *como podemos cumprir o orçamento*, em vez de *como podemos maximizar nosso potencial*). Uma breve análise dessas disfunções permite-nos concluir que elas também se aplicam ao orçamento público.

Numa tentativa de aperfeiçoar o modelo tradicional de orçamento, surgiu o orçamento contínuo. Ele difere do orçamento clássico por trabalhar com um horizonte fixo de tempo e por ser acompanhado de forma constante, mediante a elaboração contínua de projeções. É comum as previsões orçamentárias se limitarem até o fim do exercício, normalmente o mês de

dezembro. No orçamento contínuo, porém, o ponto extremo dessas previsões é sempre o horizonte fixo de tempo (com freqüência, o décimo-segundo mês), independentemente do mês de encerramento do ano fiscal. Assim, no mês de maio do ano 19X0, em uma empresa que utiliza o orçamento contínuo com projeções mensais, elas estarão disponíveis até o mês de abril de 19X1. Com a chegada de junho de 19X0, descarta-se maio deste ano e acrescentam-se as previsões para maio de 19X1. Com isso, a organização tem condições de reagir melhor às intempéries que possam surgir e mantém seus executivos com atenção constante no planejamento.

Uma outra metodologia que pode ser empregada é a consideração do horizonte fixo de 12 meses, com previsões segregadas por mês para o atual trimestre, e, para os nove meses restantes, segregadas por trimestre. Ao término de cada trimestre, suas previsões são descartadas e elaboram-se novas projeções mensais para o próximo trimestre, acrescentando-se, no final da linha de tempo, o trimestre que não estava incluído. Esta sistemática de incluir períodos superiores ao ciclo operacional não contradiz a proposta de integração do orçamento gerencial com o orçamento público pois, embora este limite-se ao ano fiscal, aquele seria confeccionado apenas para uso interno da organização.

Lunkes (2003) enfatiza que o processo orçamentário deve permitir a inclusão, durante sua execução, de variáveis não previstas por ocasião da elaboração do orçamento anual. Ele cita como vantagem desta abordagem a possibilidade de os gestores modificarem os dados futuros, baseados na análise do que foi bem sucedido (ou não) no mês anterior. O autor defende, ainda, que o orçamento contínuo possa ser empregado de forma concomitante com outras abordagens.

Outra abordagem orçamentária que vem sendo difundida ao longo do tempo é o orçamento baseado em atividades (ABB). Concebido como uma extensão natural do ABC e da gestão baseada em atividades (ABM), o ABB segue o processo inverso de alocação de custos do ABC: em vez de seguir a trajetória de primeiro alocar o consumo dos recursos às atividades para, depois, alocar o custo destas atividades aos objetos de custo, com base nos direcionadores de custos; o ABB primeiro estima a demanda por produtos e serviços, com base nessa demanda, calcula o volume de atividades necessário para atendê-la e, por fim, conhecendo o nível de atividade, estabelece o padrão de consumo dos recursos.

No atual ambiente de negócios, altamente competitivo, gerar valor tem sido a prioridade número um das organizações e, para isso, faz-se necessário possuir sistemas contábil e orçamentário que apóiem os objetivos de longo prazo. Há consenso de que os processos tradicionais de planejamento e orçamento têm levado à destruição de valor nas companhias. O ABB traduz as estratégias das organizações em estruturas de atividades e processos inter-departamentais, facilitando sua implementação e, consequentemente, tornando-as mais competitivas.

Marcino (2000) argumenta que, como o trabalho é fundamental em qualquer empreendimento e as atividades são a manifestação e a descrição desse trabalho, elas deveriam ser o foco. Para ele, faz sentido planejar atividades, e não apenas os gastos necessários para executá-las. Elas podem ser avaliadas em termos de sua contribuição para a missão do empreendimento. Um princípio fundamental em todas as metodologias baseadas em atividades (ABC, ABM e ABB) é classificá-las em termos de “com valor” e “sem valor”.

Wischneski (2003) cita Kaplan e Cooper (1998) para relacionar as etapas do ABB:  
Etapa 1 – Estimar o nível de produção para o exercício seguinte, por produtos e clientes. Nessas estimativas, estarão incluídos o volume e o *mix* de produção e de vendas, segregados por clientes. Esse processo não difere muito do utilizado no orçamento tradicional, no que se refere a cálculo de compras, necessidade de mão-de-obra e utilização de imobilizado. O ABB prevê também a quantidade dos direcionadores de custo.

Etapa 2 - Previsão da demanda de atividades; não só as principais, mas todas as atividades secundárias e de apoio, para atender ao nível de produção estipulado.

Etapa 3 - Cálculo da demanda dos recursos (mão-de-obra direta e indireta, matéria-prima etc.) necessários para a realização das atividades. A estimativa desses recursos apóia-se no entendimento da eficiência subjacente à execução das atividades.

Etapa 4 – Definição da oferta real de recursos necessários para atender ao volume de atividade previsto.

Etapa 5 – Gestão da capacidade. Depois de identificados todos os recursos relativos à atividade, deve-se determinar a capacidade prática, que é a capacidade do primeiro recurso que impossibilita a empresa de desempenhar a atividade (gargalo).

Com o ABB, torna-se menos intuitivo para as organizações identificar atividades e processos que efetivamente agregam valor, permitindo que se concentrem esforços nestas atividades. Por outro lado, a metodologia permite também que se visualize, com mais clareza, os processos e atividades que podem ser considerados supérfluos ou destinados a terceirização. Ademais, ao se preocupar com a gestão da capacidade instalada, o ABB permite identificar ociosidade nos recursos fixos comprometidos.

Para implementar um planejamento baseado em atividades, Marcino (2000) lista uma série de procedimentos a serem adotados. A seleção da equipe do projeto é um elemento crítico no processo. Essa equipe deve ser composta por indivíduos que sejam verdadeiros agentes de mudança, capazes de compreender o que deve ser realizado para que a missão tenha êxito em sua plenitude. Ele acredita que o planejamento possa ser facilitado com a realização de *workshops* de um dia, em que membros de cada unidade orçamentária (ou centro de responsabilidade) detalhem como seu trabalho está estruturado, que atividades são desenvolvidas, quanto tempo é dedicado a elas e quais processos elas apóiam, sempre com orientação da equipe de implementação. Com isso, reproduz-se o estado atual dos negócios e pode-se elaborar perfis de gastos. Para grandes organizações, esses *workshops* poderiam durar até uma semana.

Marcino (2000) ressalta a importância de esse esforço ser produtivo. Ele entende que não devem existir mais do que 25 ou 30 atividades desempenhadas em cada unidade orçamentária. Essas atividades seriam uma representação honesta dos esforços coletivos efetuados no setor. Os funcionários não devem ser deixados a sós na tentativa de identificar as atividades de sua unidade; o processo deve ser facilitado. Para isso, uma ferramenta essencial é um glossário de atividades, uma compilação, em termos genéricos, de todas as atividades que existem no ambiente organizacional. Ele exemplifica a definição de uma atividade: alguns participantes do *workshop* descrevem um atividade desempenhada em seu setor como *orientando subordinados*; participantes de outros setores da organização, que desempenham a mesma atividade, poderiam denominá-la de *monitorando o progresso dos funcionários*. Entra em ação, então, a equipe de implementação, que analisa as informações disponíveis e estabelece a definição padrão de *supervisionando a equipe de apoio*. Agindo deste modo, a equipe se capacita para comparar tarefas similares e seus correspondentes processos, em toda a organização.

Ele defende, ainda, que as atividades sejam definidas de forma bastante clara; aceitando definições vagas, torna-se quase impossível pôr valor nas atividades e encontrar formas de aperfeiçoá-las. Por fim, ele alerta que a implementação possui seus riscos; alterações mal conduzidas em procedimentos arraigados há anos nos processos de negócio da organização, durante e após o programa, podem tornar inútil todo o esforço despendido. Além da formação da melhor equipe disponível, atenção cuidadosa deve ser dispensada ao engajamento da diretoria no programa de mudança; à remoção ou adição de tarefas, de acordo com o modelo de valor estabelecido; e à comunicação efetiva ao longo do processo.

Este modelo de orçamento, ora proposto, é primordialmente destinado às unidades gestoras que são responsáveis por suas receitas e despesas e, portanto, segundo a literatura,

são denominadas centros de lucro. Contudo, como na administração pública o lucro não é uma meta, seria mais adequado chamá-las de centros de superávit, indicando que há a exigência de as despesas não serem maiores do que as receitas ou, em outras palavras, que elas não podem gerar déficit. Poderiam ser citados como exemplos de centros de superávit os museus públicos, que cobram ingresso para acesso a suas dependências e também alugam-nas para eventos; o setor da Polícia Federal que emite passaporte e arrecada uma taxa do requerente; os departamentos estaduais de trânsito, que arrecadam recursos para realizar vistorias anuais nos veículos; as organizações militares prestadoras de serviços da Marinha (bases navais, centros de tecnologia, hospitais etc.), que cobram de seus clientes, internos ou externos, pelos serviços prestados; e o INMETRO, que aufera receitas próprias pela emissão de certificados de conformidade para produtos, serviços e processos e de aprovação de instrumentos de medição.

#### **4. Conclusões**

Como a autonomia de gestão encontra-se estagnada, sem a assinatura de novos contratos, tudo leva a crer que a reforma gerencial do Estado brasileiro vive uma crise de identidade: ela vai se caracterizar como administração pública gerencial ou como gestão social? Enquanto isso, a gestão eficiente dos recursos públicos vai depender de iniciativas isoladas. Sugere-se um incremento nas pesquisas sobre a situação da reforma nos órgãos públicos.

Todas as reformas gerenciais empreendidas, no Brasil e no exterior, tiveram como um de seus focos, se não o principal, o processo orçamentário. Na verdade, não há mais espaço para a gestão dos recursos públicos de forma burocratizada; há que se voltar o foco das ações governamentais para o planejamento e para os resultados. Os administradores públicos necessitam de autonomia em suas operações, constante qualificação, incentivos para pensar estrategicamente, no longo prazo; e a administração tem que criar mecanismos para mudar a cultura burocrática, que é um dos grandes empecilhos para a mudança.

A economia de recursos orçamentários deve ser estimulada, para que se gere mais valor com menos custos. Para isso, seria importante se avaliar uma forma de manter na organização uma parte, pelo menos, dos recursos oriundos de superávit orçamentário.

Pelas características apresentadas, parece que a conjugação do orçamento baseado em atividades com o orçamento contínuo, num horizonte fixo de 12 meses e com projeções trimestrais, habilita o orçamento gerencial a ser um instrumento com potencial para transformar as organizações, vinculando a estratégia às operações, criando um clima propício para as mudanças, tornando a gestão mais flexível e, em última instância, gerando valor para a sociedade.

Talvez fosse interessante uma pesquisa para verificar se o orçamento gerencial, nos moldes propostos, também se aplicaria a uma unidade gestora com características de centro de despesa.

#### **Referências**

- BRESSER-PEREIRA, L.C. Réplica: comparação impossível. *Revista de Administração de Empresas*, v.45, n.1, p. 50 e 51, jan-mar/2005.
- CATELLI, A.; PARISI, C.; SANTOS, E. S.; ALMEIDA, L. B. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. *Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública*. Ano 52, nº3, jul-set/2001, p. 83-100. Brasília: ENAP, 2001.
- EDITORIAL. Fórmula da Injustiça. *O Globo*, Caderno economia, p.22, 12Jul2005.

- FREITAS, C.A.S. A implementação do Government Performance and Results Act na administração pública dos EUA. *Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública*. Ano 50, nº3, jul-set/1999, p. 93-121. Brasília: ENAP, 1999.
- GONÇALVES, P. M. Contrato de gestão: instrumento fundamental na implantação do modelo gerencial na administração pública brasileira. *Revista Brasileira de Contabilidade*, set-out/2001.
- IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. *Estudos do IBPT: carga tributária 1º trimestre 2005*. Disponível em <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em 12jul2005.
- LINHARES, S. *Administração pública brasileira*, s.d. Disponível em <http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fSlide2.ppt>. Acesso em 13jul2005.
- LUNKES, R.J. *Manual de Orçamento*. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARCINO, G.R. Obliterate traditional budgeting. *Financial Executive*, nov-dez/2000, p. 29.
- MCNAB, R. M. e MELESE, F. Implementing GPRA: examining the prospects for performance budgeting in the federal government. *Defense Resources Management Institute Naval Postgraduate School Working Paper* nº 01, 2001. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=275171>. Acesso em 13jul2005.
- MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO E REFORMA DO ESTADO. Agências executivas. *Cadernos MARE*, n. 9, 1998.
- MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Programa gestão pública empreendedora. Disponível em <http://pgpe.planejamento.gov.br/>. Acesso em 13jul2005.
- NEELY, A.; SUTCLIFF, M. R. e EYNS, H. R. Finance & performance management: driving value through strategic planning and budgeting, 2001. Disponível em [http://www.accenture.com/xdoc/en/services/finance/fpm\\_thought\\_planning.pdf](http://www.accenture.com/xdoc/en/services/finance/fpm_thought_planning.pdf). Acesso em 09mai 2005.
- PADOVEZE, C.L. *Sistemas de Informações Contábeis*. 3ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- PAULA, A. P. P. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. *Revista de Administração de Empresas*, v.45, n.1, p. 36 a 52, jan-mar/2005.
- RELATÓRIO DA COMISSÃO DE AVALIAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DO CONTRATO DE GESTÃO DO INMETRO. Mai/2002. Disponível em <http://pgpe.planejamento.gov.br/>. Acesso em 13jul2005.
- SILVA, L. M. Contabilidade governamental; um enfoque administrativo. 7ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- WELSCH, G. A. *Orçamento empresarial*. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 4ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- WISCHNESKI, J. S. Gestão de custos e orçamentos por atividade: o caso de uma cooperativa do oeste do Paraná. UFSC, Dissertação de Mestrado. Florianópolis, 2003.

---

<sup>1</sup> The Budget and Accounting Procedures Act, 1950; Planning, Programming and Budgeting System, 1965; Management by Objectives, 1973; e Zero-Based Budgeting, 1977 (MCNAB e MELESE, 2001).

<sup>2</sup> Grupos ou indivíduos direta ou indiretamente afetados pela busca dos objetivos institucionais de uma organização (FREITAS, 1999). Ex.: servidores do órgão, políticos, tribunais de contas, ministério público, organizações não governamentais, sociedade em geral, investidores e credores etc.

<sup>3</sup> Orçamento flexível, orçamento base-zero e *beyond budgeting*, além das propostas neste artigo.