

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E EFICÁCIA DOS INSTRUMENTOS ORÇAMENTÁRIOS: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO NA PREFEITURA DE VITÓRIA

Autores

MARCELO SANCHES PAGLIARUSSI

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças

VENINA DE A. LOPES

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças

RESUMO

O presente trabalho buscou verificar o comportamento, por meio de indicadores de desempenho das ações orçamentárias, dos projetos propostos pela Prefeitura Municipal de Vitória-ES em seu Plano Plurianual (PPA). Foram apurados os indicadores de execução de despesa, no período de 2000 a 2003, e os indicadores de execução física, no período de 2002 a 2003, das ações orçamentárias das Secretarias da Prefeitura Municipal de Vitória-ES. Também foi comparado o comportamento dos indicadores de execução de despesa das ações orçamentárias antes e após a implantação do Plano Plurianual. Com relação ao comportamento desses indicadores, os resultados mostraram a inexistência de alterações significativas após a implantação do PPA. Pode-se concluir que a implantação do PPA na Prefeitura de Vitória não resultou em mudanças significativas no desempenho orçamentário. Além disso, evidencia-se a necessidade de reavaliar a metodologia utilizada para a elaboração do PPA, que é o documento norteador da LOA, bem como as informações que o alicerçam, com o intuito de transformá-lo efetivamente em um instrumento de planejamento gerencial e não uma mera formalidade legal.

1 – INTRODUÇÃO

No contexto do presente estudo destacam-se a Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o conceito de *accountability*. Levy (1999) define *accountability* como “a obrigação de prestar contas e assumir responsabilidades perante aos cidadãos imposta aqueles que detêm o poder de Estado, objetivando criar transparências e, conseqüentemente, maiores condições de confiança entre governantes e governados”. Sacramento (2005) entende que a LRF “Tida como marco no ajuste fiscal e introdutória do conceito de *accountability* no país [...], exemplo de consenso de aceitação nacional, trouxe inovações para a gestão do dinheiro público e é vista por nós como um ponto de inflexão para mudanças sociais profundas, dado que a sua aplicação demanda uma gestão fiscal mais eficiente e mais democrática”. Ainda segundo a autora, com a LRF constituindo-se no principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil, espera-se que a sua correta aplicação fortaleça o processo de *accountability*.

De acordo com Varela e Martins (2005), nas últimas décadas a administração pública no Brasil tem passado por uma mudança no processo de gestão. O foco tem sido transferido do controle para a gestão orientada a resultados. Tem contribuído para isso a integração entre planejamento, orçamento e gestão e a expansão do uso de informações e indicadores sociais (VARELA; MARTINS, 2005). Teve grande impacto nesta mudança o Plano Plurianual conhecido como Avanço Brasil (PPA 2000/2003), o qual tinha em seu cerne um modelo de gestão por resultados, baseado em programas de governo (VARELA; MARTINS, 2005; GARCES; SILVEIRA, 2002). Em conjunto com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o PPA 2000/2003 progressivamente introduziu mudanças profundas no ciclo de gestão do setor público brasileiro: o

plano, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e a avaliação de desempenho da ação governamental (GARCES; SILVEIRA, 2002).

A LRF entrou em vigor com o objetivo principal de garantir a coordenação das políticas fiscais de todos os entes da federação e estabelecer o equilíbrio fiscal como obrigação da administração pública (SODRÉ, 2002). Deve-se destacar que a LRF busca coordenar as políticas fiscais das diversas unidades federativas, de modo a alinhar os parâmetros das políticas fiscais entre a União, Estados e Municípios (SODRÉ, 2002). Sodré (2002) afirma que “A LRF cria normas que (i) melhoram a eficácia dos instrumentos orçamentários, como a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) como mecanismos de planejamento da administração pública; (ii) instituem mecanismos para o controle do déficit público e da dívida consolidada do setor público e (iii) aprimoram a transparência da gestão dos recursos públicos [...]”.

Dentro deste contexto, definiu-se a seguinte questão de pesquisa: **qual o desempenho dos indicadores de execução de despesa antes e após a implantação do PPA pela Prefeitura de Vitória?** Foi estabelecido o objetivo geral de verificar o comportamento, por meio de indicadores de desempenho das ações orçamentárias, dos projetos propostos pela Prefeitura Municipal de Vitória em seu Plano Plurianual. Como **objetivos específicos**, foram definidos:

- Apurar os indicadores de execução de despesa, no período de 2000-2003, das ações orçamentárias das Secretarias da Prefeitura Municipal de Vitória;
- Apurar os indicadores de execução física, no período de 2002-2003, das ações orçamentárias das Secretarias da Prefeitura Municipal de Vitória;
- Comparar o comportamento dos indicadores de execução de despesa das ações orçamentárias antes e após a implantação do Plano Plurianual;

O presente estudo visa assim, contribuir para o desenvolvimento de métodos e técnicas de análise da gestão pública. Cabe ressaltar que o setor público carece de estudos voltados para as suas especificidades, principalmente com o foco na relação entre gastos realizados e resultados alcançados. Por exemplo, Varela e Martins (2005) sugerem a realização de pesquisas empíricas que adotem como referencial de análise os programas de governo no processo de planejamento e orçamento, com o intuito de contribuir para o desenvolvimento do referencial conceitual sobre indicadores sociais. Pederiva e Medeiros (2003) destacam que, “Apesar da relevância [da avaliação do orçamento público], observa-se a carência de trabalhos orçamentários com fundamentos estatísticos, principalmente na área de controle.” Sanchez (2003) destaca a escassez de estudos empíricos que focalizem a dinâmica dos processos de elaboração da proposta orçamentária e a implementação do orçamento aprovado dentro do Executivo. A autora ainda afirma que “Existem trabalhos descritivos, voltados para a análise jurídica do processo orçamentário, mas que deixam de lado o enfoque político. E quando há o foco político, falta o embasamento empírico”.

A Prefeitura Municipal de Vitória é uma das pioneiras na implantação do PPA. Justifica-se assim o foco da análise na relação entre o orçamento da Prefeitura Municipal de Vitória e o alcance das metas projetadas no PPA da mesma.

2 – FUNDAMENTAÇÃO DO ESTUDO

Nesta seção são discutidos aspectos tais como planejamento na administração pública, plano plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, orçamento público, e o controle orçamentário como forma de avaliação de desempenho na administração pública.

2.1 – O planejamento na Administração Pública

A gestão e o planejamento municipal envolvem as dimensões estratégica, política, orçamentária e de recursos. A dimensão estratégica é abordada pelo planejamento estratégico municipal. O orçamento tem relação com o plano diretor e com o plano plurianual municipal. A dimensão política envolve as políticas municipais e os projetos participativos municipais. Os recursos se referem aos profissionais os recursos tecnológicos necessários à implantação do planejamento estratégico municipal. Rezende e Castor (2005) enfatizam o planejamento estratégico como ferramenta da gestão municipal, ou seja, gestão da prefeitura e de seus órgãos, institutos, autarquias e secretarias. Ainda segundo estes autores, a gestão urbana, que envolve o uso racional dos recursos e instrumentos da administração aplicados na cidade como um todo, é referenciada pelo plano diretor municipal.

De acordo com o artigo 165 da Constituição Federal o planejamento governamental consubstancia-se nos seguintes instrumentos básicos: PPA – Plano Plurianual, LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias, LOA - Lei Orçamentária Anual (BRASIL, 1988). Na esfera pública essas etapas são tanto uma imposição legal quanto uma ferramenta do gestor. Assim, o administrador público, conforme menciona Kohama (1995), “utiliza-se de técnicas de planejamento e programação das ações que são condensadas no chamado sistema de planejamento integrado”, com o propósito de determinar as ações a serem realizadas pelo poder público, escolhendo as alternativas prioritárias e compatibilizando-as com os meios disponíveis para colocá-las em execução.

Em relação ao horizonte temporal, o planejamento possui três níveis de abrangência, segundo Matias e Campello (2000):

- Estratégico: planejamento de longo prazo, no qual são analisados as grandes tendências, a missão, os objetivos e as diretrizes para um horizonte de 10 anos ou mais.
- Tático: planejamento de médio prazo no qual constam as tendências secundárias, os objetivos e políticas das unidades administrativas para um horizonte de cinco anos;
- Operacional: planejamento de curto prazo, em que são definidas as ações a serem implementadas e que culminarão com a execução dos objetivos.

Aplicando-se a classificação na esfera pública, esses níveis de planejamento são verificados, de acordo com Matias e Campello (2000), nos seguintes planos:

- Plano Diretor: estabelece as diretrizes de crescimento, enfatizados os meios de alavancagem de desenvolvimento, refere-se ao planejamento estratégico.
- Planejamento Plurianual: contém os objetivos e políticas a serem seguidas pela administração pública, refere-se ao planejamento tático;
- Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual: correspondem ao planejamento operacional para cada exercício financeiro.

2.2 – Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual

O Art. 165, § 1º da Constituição Federal, no qual determina que “o plano plurianual estabelecerá as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública” (BRASIL, 1988). Procura-se assim, relacionar o presente ao futuro da organização, ordenando as ações do governo a fim de que levem ao alcance dos objetivos e metas fixados para a gestão. O PPA constitui-se no instrumento de planejamento de médio prazo, e foi criado com o objetivo de assegurar existência e continuidade das ações do governo, ou seja, constitui o plano de governo propriamente dito, e tem vigência entre o segundo ano de um governo e o primeiro ano do governo seguinte. Com base na estrutura definida pela Constituição e na tipologia proposta por Silva (2000) e Rezende e Castor (2005) pode-se associar o Plano Plurianual (PPA) ao planejamento estratégico e as Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) ao planejamento operacional.

A LDO constitui-se num dos instrumentos do planejamento operacional na Administração Pública no qual se define, para o exercício financeiro subsequente, as metas e prioridades da Administração Pública em conformidade com o plano plurianual. A LDO tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais de forma a adequá-los às diretrizes, aos objetivos e às metas da Administração Pública, constantes no plano plurianual. A LDO é um instrumento de planejamento governamental e que estabelece a ligação entre o PPA (plano estratégico) e o orçamento (plano operacional), exercendo uma função normativa e orientadora para a sua elaboração e também como subsídio para a avaliação da execução do orçamento. Na qualidade de norma ordenadora da elaboração e execução orçamentária, a LDO antecipa as soluções relativas aos conflitos potenciais, decorrentes da implantação do planejado. A LDO é formulada anualmente, e só pode ser aprovada caso esteja compatível com o PPA.

A LOA - Lei Orçamentária Anual é uma lei especial, também prevista na Constituição, que contém a discriminação da receita e da despesa pública, de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho de governo, obedecendo os princípios da unidade, universalidade e anualidade. Essa lei programa as ações a serem executadas visando a concretizar as situações previstas no plano plurianual, obedecendo à lei de diretrizes orçamentárias. Conforme menciona Kohama (1995), “a lei de orçamentos anuais é o instrumento utilizado para a conseqüente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados, visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade”. A LOA tem por função estimar a receita e prever gastos anuais de forma detalhada. A principal disputa em torno dos gastos públicos se dá na elaboração da LOA.

2.3 – Orçamento público

O orçamento tem como objetivos principais a projeção de forma integrada e estruturada do resultado econômico-financeiro de um processo de planejamento e o controle do desempenho em face dos objetivos e metas definidas (acompanhamento orçamentário). Neste contexto, uma das principais funções do orçamento é a coordenação dos esforços que serão desenvolvidos pelos gestores para que os objetivos da organização sejam atingidos em sua totalidade.

Na esfera governamental, conforme menciona Silva (2000) “o orçamento é um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira do governo e em cuja elaboração foram observados os princípios da unidade, universalidade, anualidade, especificação e outros [...]”.

O orçamento anual é uma etapa do planejamento de longo prazo e deve refletir o programa de trabalho de governo, compatibilizando as metas com os recursos financeiros disponíveis. Face a elevada carga tributária vigente no país, é de interesse público o conhecimento de como são aplicados os recursos arrecadados pelas entidades governamentais. O orçamento público é a peça que sintetiza as escolhas efetuadas pelos governantes e que deveriam ser implementadas pelos agentes administrativos (PEDERIVA; MEDEIROS, 2003). Nas palavras de Sanchez (2003), “[...] é no momento de formatar a proposta orçamentária que o Executivo revela claramente sua orientação em termos de políticas públicas.” Neste sentido, de acordo com Varela e Martins (2005),

O PPA é um plano operacional de médio prazo, quadrienal, no qual são definidas as metas e prioridades da administração pública por regiões e os programas que viabilizarão as diretrizes estratégicas.

A LDO condiciona a ligação entre o plano de médio prazo expresso no PPA e os planos operacionais de curto prazo abrangidos pelas LOA's de cada ano, pois nela são traduzidas as diretrizes traçadas no PPA em metas e prioridades para cada exercício financeiro.

A LOA, por sua vez, apresenta o conjunto de alternativas de ação escolhidas, ou melhor, as metas ou produtos intermediários que conduzirão aos produtos finais dos programas em um dado exercício financeiro.

Os programas de trabalho constantes no orçamento através de dotações específicas devem ter suas metas quantificadas, no PPA, em termos físicos e financeiros. Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu inciso I, parágrafo 59, ratifica o instituído na Lei 4.320/64 ao estabelecer que a fiscalização do cumprimento das normas da referida lei dar-se-á com ênfase dentre outros aspectos, ao cumprimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Assim, o acompanhamento da performance pública e a verificação do alcance das metas estabelecidas na LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) torna-se uma obrigatoriedade (BRASIL, 2000).

2.4 - O controle orçamentário como forma de avaliação de desempenho na administração pública

A avaliação da gestão do setor público difere da realizada no setor privado, principalmente pelo primeiro por possuir múltiplos objetivos, sendo o principal o bem comum da sociedade que representa. Logo, a ênfase no resultado financeiro obtido em cada exercício não é recomendável como pressuposto único de avaliação do setor público. É necessária uma avaliação mais abrangente, com base em indicadores que evidenciem a eficiência e eficácia de suas atividades. O inciso I do artigo 59 da LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), aponta que “O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias [...]”.

Observa-se que a LRF introduz a obrigatoriedade de verificação da realização das metas estabelecidas na LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias. Nota-se, assim, a preocupação não só quanto ao aspecto legal dos atos do governo, mas também quanto ao acompanhamento, de maneira ampla, das ações do gestor público, a fim de que assegurar a eficácia e o cumprimento das metas do programa de trabalho. O orçamento deve ser visto não apenas como uma disposição legal como também como uma ferramenta gerencial que, segundo Horngren (1996), mostra expectativas definidas, que são o melhor gabarito para o julgamento do desempenho *a posteriori*.

Neste sentido, Grateron (1999) afirma que o setor público “tem a obrigação de fornecer serviços públicos e gratuitos com o intuito de satisfazer um amplo leque de necessidades sociais em contínua expansão, exigindo uma gestão rigorosa dos recursos públicos para poder cumprir suas obrigações sociais”. Portanto, o gestor público deve ater-se com disciplina não somente aos limites dos recursos orçados, mas também otimizar a aplicação desses recursos em políticas que atendam efetivamente às necessidades das organizações de direito público. A Lei 4.320/64 aponta uma preocupação com a evidenciação e transparência dos resultados obtidos pelas entidades públicas (BRASIL, 1964). O controle da execução do orçamento visa à consecução de seus objetivos mediante a utilização ótima dos recursos colocados a sua disposição. Deste modo, o controle assume um caráter norteador das ações executadas e, quando acompanhado de maneira sistemática, possibilita a avaliação.

Em sua grande maioria, os sistemas de avaliação utilizados pelos órgãos públicos consideram economicamente, pela sua expressão monetária, apenas os custos incorridos, utilizando-se apenas os Demonstrativos exigidos pela Lei 4.320/64. Quando o foco é retirado da função controle e colocado na gerência e, conseqüentemente, no planejamento das ações governamentais, a utilização de indicadores no processo orçamentário ganha importância (VARELA; MARTINS

2005). Ainda segundo estes autores, às informações sobre “em que” e “para que” são utilizados os recursos públicos acrescentam-se informações sobre “o que” o governo adquire. A ênfase na gerência e administração destaca, segundo Varela e Martins (2005), os custos e a realizações das atividades, ou seja, a implementação dos programas governamentais. Os autores sugerem então o uso de indicadores de insumo, processo, *output*, eficiência e eficácia. Varela e Martins (2005) afirmam também que “No orçamento por programas, com orientação para o planejamento, a relevância recai na verificação dos resultados (impactos) nas condições econômicas e sociais da comunidade, o que pressupõe a determinação dos indicadores representativos dos objetivos dos programas, ou seja, os de *outcomes* e efetividade.”

Contudo, Aristigueta *et al.* (2001) afirmam que “[...] medidas de *performance* geralmente não podem fornecer informações suficientes para suportar uma afirmação que as atividades do estado são a causa da mudança nas medidas de *outcome*.” Apesar de sugerirem o uso de indicadores que permitam avaliar a relevância dos resultados dos programas nas condições econômicas e sociais da comunidade, Varela e Martins (2005) reconhecem que “[...] é preciso considerar as dificuldades de trabalhar com os indicadores sociais, mormente, quanto à limitação de indicar conceitos complexos, à identificação da relação dos programas com as mudanças nos indicadores de efetividade, à determinação das medidas das ações governamentais e à não ligação direta entre indicadores de desempenho e indicadores de efetividade.” Além do estabelecimento de indicadores, deve haver uma avaliação periódica destes, conforme menciona Gomes e Salas (2001), “[...] a apresentação da informação no quadro de indicadores permite avaliar de forma periódica e simplificada o desempenho dos responsáveis pelas unidades, por meio da análise dos desvios, medidas em termos absolutos ou em percentuais, resultantes da diferença entre os objetivos iniciais e os resultados alcançados”.

Com base no exposto, a avaliação do orçamento deve focar não somente a legalidade dos atos e sim o atendimento às metas pré-estabelecidas, físicas e financeiras. Para tanto, a utilização de indicadores de desempenho evidenciando o grau em que as metas foram atingidas pode ser uma ferramenta importante a fim de apurar a adequação dos resultados obtidos aos objetivos da organização pública.

3 - METODOLOGIA

Foi realizado um estudo de caso, de caráter exploratório, na Prefeitura Municipal de Vitória. Os dados foram obtidos a partir de pesquisa documental. Gil (1999) define o estudo de caso como “[...] um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro do seu contexto de realidade, quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidas e no qual são utilizadas várias fontes de evidências”. Yin (2001) coloca que o estudo de caso permite manter uma visão das características significativas de eventos, como ciclos de vida de um indivíduo, ou processos organizacionais e gerenciais. Os dados coletados na pesquisa documental foram utilizados para avaliar os indicadores de execução. Os indicadores de avaliação do orçamento utilizados foram o indicador de execução física (IEF) e indicador de execução de despesa (IED). No presente estudo o IEF e o IED foram definidos respectivamente como:

$$\mathbf{IEF} = \frac{OA}{OE}$$

Onde: IEF - Indicador de execução física do programa; OA - Objetivo físico atingido (quantidade realizada); OE - Objetivo físico esperado (quantidade esperada)

$$\mathbf{IED} = \frac{DR}{DA}$$

Onde: IED - Indicador de execução da despesa da ação; DR - Despesa realizada; DA - Despesa autorizada quanto da elaboração e aprovação da LOA - Lei Orçamentária Anual, ou seja, a prevista para cada ação.

3.1 - Tratamento dos Dados

Com o intuito de verificar mudanças na execução do orçamento, para o exercício anterior à elaboração do PPA, utilizou-se apenas o IED (Indicador de Execução de Despesa) das dotações orçamentárias que tiveram desembolsos no exercício e que não são referentes às atividades de apoio e manutenção dos serviços administrativos, ou seja, que possuem metas físicas definidas no PPA.

São excluídas do rol de observações as dotações pertinentes às atividades que têm como foco principal a manutenção das atividades administrativas. Essa subtração deu-se em virtude dessas despesas não terem metas físicas definidas, e, além disso, essas despesas podem sofrer influências do desempenho de outras ações orçamentárias.

Após a implantação do PPA, utilizou-se além do IED (Indicador de Execução de Despesa) o IEF (Indicador de Execução Física) das ações que, além de terem tido movimentação orçamentária no período, tiveram seus respectivos produtos apurados. Dessa forma, não foi possível a análise de todos os programas e suas respectivas ações constantes no PPA, tendo em vista que nem todas as ações orçamentárias pertinentes aos projetos/atividades possuem metas físicas e/ou desembolso financeiro definidos, motivo pelo qual estes foram subtraídos da amostra. Além dessas ações orçamentárias, foram subtraídas da amostra as ações que não tiveram seus produtos apurados nos exercícios de 2002 e 2003, devido a estar sendo ainda discutido no âmbito municipal a melhor forma de apurá-los. Assim, os dados observados nesta pesquisa, totalizaram:

- 55 ações em 2000;
- 64 ações em 2001;
- 46 ações em 2002;
- 52 ações em 2003.

Com relação às ações realizadas nos exercícios de 2002 e 2003, correspondem a respectivamente, a 26 e 27 programas propostos no PPA.

3.2 – Análises estatísticas

A fim de atingir o objetivo proposto, o tratamento estatístico dos dados adotado neste trabalho baseia-se no teste de média, visando a constatar possíveis diferenças entre as médias dos indicadores de execução.

Para verificar o atendimento ou não ao pressuposto da normalidade, os dados observados foram submetidos ao teste de normalidade *Ryan-Joiner* com o auxílio do pacote estatístico MiniTab. Entretanto, antes da análise quanto a normalidade dos dados efetuou-se a análise da inferência estatística a fim de constatar possíveis *outliers* que, se permanecerem na amostra, podem influenciar na análise, conforme tratado no item a seguir.

A partir da análise da inferência estatística do IED (Indicador de Execução de Despesas) e do IEF (Indicador de Execução Física) das ações, observando-se sobretudo o intervalo de oscilação em torno da média, pode-se identificar a existência de possíveis *outliers*. Como forma de minimizar a existência de possíveis *outliers*, subtraiu-se dos dados a serem observados os valores extremos dos indicadores de execução. Para os dados cuja distribuição assume as características de uma distribuição normal utilizou-se o teste *Z* bicaudal com o auxílio do Excel, visando a verificação e análise de possíveis diferenças na média obtida em cada exercício. Entretanto, para os dados que

não possuem uma distribuição normal, adotou-se o teste de *Mann-Whitney* com o auxílio do pacote estatístico *Statistica*.

Baseado na premissa de que o PPA busca ordenar e orientar as ações governamentais de forma que as metas fixadas sejam atingidas, trazendo assim um melhor desempenho da ação governamental, procurou-se verificar evidências quanto a alteração de comportamento entre a média do IED (Indicador de Execução de Despesa) nos período de 2000 a 2003, ou seja, se a média do IED nesse período sofreu alguma alteração.

Com relação ao IEF (Indicador de Execução Física), que só pode ser apurado após a implantação do PPA, procurou-se verificar a existência de evidências quanto a alteração de comportamento entre a média do IEF no decorrer da utilização do PPA como ferramenta de gestão.

Diante do exposto, têm-se as seguintes hipóteses estatísticas:

H_0 : $\mu_{t-1} = \mu_t$, ou seja, a média do período anterior é igual à média do período analisado;

H_1 : $\mu_{t-1} \neq \mu_t$, ou seja, a média do período anterior é diferente a média do período analisado;

4 - O CASO: A PREFEITURA MUNICIPAL DE VITÓRIA

4.1 – Cenário

A Prefeitura de Vitória contava em 2004 com 28 unidades administrativas que possuem o *status* ou poder de Secretarias Municipais, tendo assim dotações orçamentárias específicas, incluindo-se as Administrações Regionais, que passaram a ter atribuições de secretaria em 2002. As Administrações Regionais constituem-se em unidades administrativas de apoio direto ao Prefeito, e visam a estabelecer um canal de acesso direto para as reivindicações populares e atendimento mais rápido às necessidades de cada região. As unidades administrativas intituladas Administrações Regionais atuam como elo entre a comunidade e o governo, não participando diretamente da realização dos programas ou dos projetos desenvolvidos para atender às necessidades das comunidades, o que em termos de PPA significa dizer que essas unidades não possuem programas com metas físicas e financeiras pré-estabelecidas. Similarmente às Administrações Regionais encontram-se outras unidades administrativas tais como: Auditoria, Coordenação e Governo. Essas unidades também não possuem programas específicos, pois atuam como órgão de planejamento, articulação e controle das ações para que as ações previstas sejam executadas com êxito respeitando os princípios da administração pública.

Com relação à utilização do PPA, como instrumento gerencial, o município de Vitória elaborou o seu primeiro PPA em 2001 abrangendo o período de 2002-2005, nele constam originalmente 65 programas, sendo:

- 46 programas finalísticos;
- 03 programas finalísticos de gestão integrada;
- 05 programas de gestão de políticas públicas;
- 02 programas de apoio ao estado;
- 07 programas de serviços administrativos;
- 02 programas de apoio administrativo.

Anteriormente à implantação do PPA na Prefeitura Municipal de Vitória, constatou-se que as Secretarias possuíam cotas para desempenhar suas ações, fragmentadas por programas e/ou projetos. Contudo, esses programas e/ou projetos não estavam integrados em um plano estruturado, com estabelecimento de metas claras. Em relação ao orçamento, tais programas e/ou projetos também não possuíam detalhamento financeiro e/ou físico. Com a implantação do PPA este cenário

mudou, pois na própria estrutura do documento há um detalhamento dos programas, o que permite um acompanhamento objetivo de seu desempenho nesses dois aspectos. A proposta orçamentária que deve estar coerente tanto com a LDO quanto com o PPA, é elaborada na Prefeitura Municipal de Vitória com a participação popular, ou seja, adota-se o chamado orçamento participativo desde o final da década de 80.

4.2 - Tratamento e análise dos dados

Os dados foram obtidos a partir dos documentos elaborados e desenvolvidos pelo próprio órgão em estudo. Tais documentos consistem em relatórios gerados pelo sistema contábil e pelo departamento coordenador da implantação do PPA. Os dados pertinentes ao exercício de 2000 e 2001 reportam-se às ações orçamentárias das Secretarias Municipais e que não se destinam exclusivamente à manutenção da máquina administrativa. Para os anos posteriores, 2002 e 2003, além desse critério, a seleção dos dados baseou-se nas ações que tiveram seus produtos ou metas físicas apurados após a implantação do PPA.

4.2.1 - Análise da inferência estatísticas dos indicadores de execução de despesa

Na Tabela 1 são apresentadas as médias do IED (Indicador de Execução de Despesa) de todas as ações orçamentárias observadas. Observa-se que o intervalo de oscilação em torno da média assume proporções elevadas, sendo inclusive superior a média apurada, fato que sugere a existência de *outliers*.

Tabela 1 - Estatística descritiva das variáveis IED e IEF

| variável | tamanho da amostra | mínimo | máximo | média | mediana | desvio padrão |
|------------|--------------------|--------|--------|-------|---------|---------------|
| IED (2003) | 65 | 0,013 | 9,970 | 0,980 | 0,700 | 1,336 |
| IED (2002) | 65 | 0,015 | 21,876 | 1,448 | 0,677 | 3,601 |
| IED (2001) | 79 | 0,002 | 8,041 | 0,934 | 0,757 | 1,115 |
| IED (2000) | 62 | 0,015 | 2,928 | 0,881 | 0,853 | 0,649 |
| IEF (2003) | 65 | 0,000 | 9,000 | 1,199 | 1,000 | 1,160 |
| IEF (2002) | 65 | 0,000 | 18,000 | 1,553 | 1,000 | 2,376 |

Com a exclusão dos pontos passíveis de serem *outliers*, a média dos IED é mostrada na Figura 1. Pode-se observar que a média desse indicador parece apontar no sentido de ter havido um bom dimensionamento das despesas, pois na média os indicadores encontram-se bem próximos de 1. O fato do índice de execução de despesa ser próximo a 1 sugere que o planejamento dos valores das despesas, nesses exercícios, foi muito próxima dos valores realizados. Por outro lado, nota-se que no período analisado há ações cujos indicadores de execução atingiram um patamar superior a 1, sugerindo que para estas ações o planejamento dos valores das despesas foi inferior ao valor de sua realização.

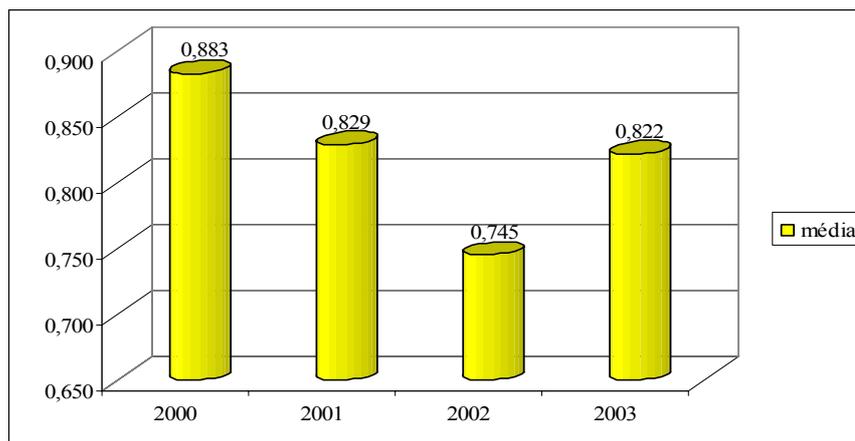


Figura 1: Média do IED no período de 2000 a 2003.

Como a análise simples das médias não é suficientemente esclarecedora torna-se necessário avaliá-las em conjunto com outras medidas, como as apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2 - Estatística descritiva da variável IED (excluídos os outliers)

| variável | tamanho da amostra | mínimo | máximo | média | mediana | desvio padrão |
|------------|--------------------|--------|--------|-------|---------|---------------|
| IED (2000) | 55 | 0,100 | 2,040 | 0,883 | 0,862 | 0,507 |
| IED (2001) | 64 | 0,122 | 2,166 | 0,829 | 0,826 | 0,534 |
| IED (2002) | 46 | 0,135 | 1,758 | 0,745 | 0,744 | 0,401 |
| IED (2003) | 52 | 0,178 | 2,692 | 0,822 | 0,710 | 0,552 |

A análise da média, em conjunto com as demais medidas estatísticas apresentadas na Tabela 2, permite constatar que a maioria das ações apresenta intervalos de oscilação em torno da média distintos, impossibilitando a sua comparação. Além disso, o intervalo de atuação desse indicador é relativamente grande, evidenciando a disparidade de mensuração dos valores das despesas a serem realizadas, conforme mostra a Figura 1. Deve-se destacar também, na Tabela 2, o fato da existência de ações governamentais que apresentaram um índice de execução dos gastos superiores ao previsto. Por outro lado, existem ações que apresentaram realização ínfima das despesas previstas. Tais fatos podem ser reflexo do dimensionamento inadequado dos desembolsos necessários a realização de cada ação. Entretanto, não se pode afirmar a existência de desembolsos sem a respectiva autorização ou previsão na LOA, haja visto que, no decorrer do exercício, os recursos detalhados nessa lei podem sofrer alterações, na medida que os desembolsos sejam realizados, a fim de atender a exigência legal. Ressalta-se que, nos exercícios de 2000 e 2001, os valores a serem gastos não estavam formalmente ligados a um programa, e assim os valores a serem destinados a cada ação podem não ter tido um dimensionamento adequado. Entretanto, tal fato pode não ser evidenciado, pois até a implantação do PPA havia um dimensionamento de cotas financeiras a serem desembolsadas.

A Figura 2 mostra que o valor mediano das amostras no período é aproximadamente igual. Entretanto, a variabilidade apresentou o seguinte comportamento:

- No ano de 2001 a variável IED apresentou maior variabilidade do que o exercício de 2000;
- No ano de 2002 a variável IED apresentou menor variabilidade do que o exercício de 2001;
- No ano de 2003 a variável IED apresentou maior variabilidade do que os demais exercícios.

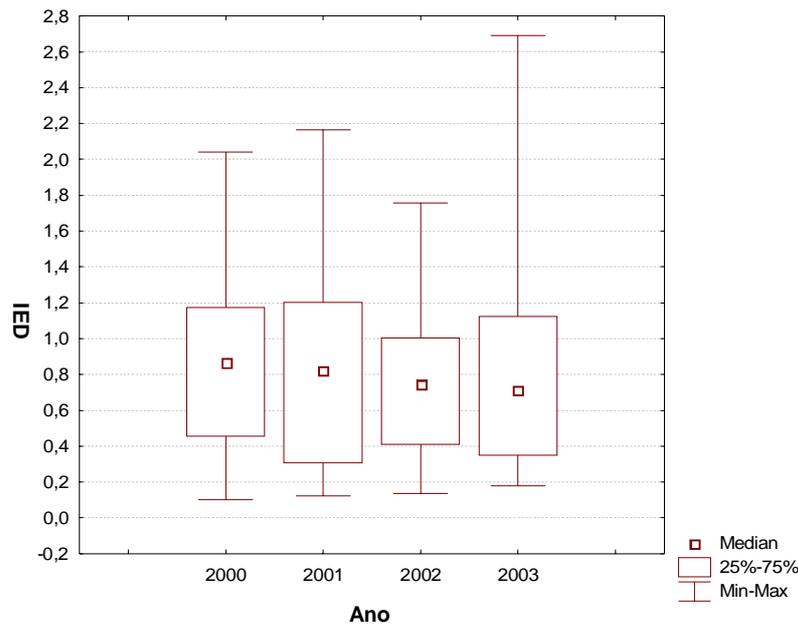


Figura 2 - Box-plot relativo aos IED 2000 – 2003

Diante do exposto, e com o intuito de comparar mudanças de desempenho desse indicador no decorrer do período, na segunda etapa da pesquisa submeteu-se esses indicadores ao teste de média de acordo com o item 3.2.

4.2.2 - Análise da inferência estatística dos indicadores de execução física

As médias do IEF (Indicador de Execução Física) das ações encontram-se na Tabela 3. Observa-se, na Tabela 3, que o intervalo de oscilação em torno da média do IEF é superior a média apurada, sendo um indício da existência de *outliers*.

Tabela 3 - Estatística descritiva das variáveis IEF

| variável | tamanho da amostra | mínimo | máximo | média | mediana | desvio padrão |
|------------|--------------------|--------|--------|-------|---------|---------------|
| IEF (2003) | 65 | 0,000 | 9,000 | 1,199 | 1,000 | 1,160 |
| IEF (2002) | 65 | 0,000 | 18,000 | 1,553 | 1,000 | 2,376 |

Buscando-se minimizar a existência de possíveis *outliers*, conforme citado no item 3.2, subtraiu-se dos dados os valores extremos dos indicadores de execução. Com a exclusão dos pontos passíveis de serem *outliers*, conforme citado no item 3.2, as médias dos IEF são apresentadas na Figura 5. Constata-se que as médias de realização física das ações orçamentárias durante o período em análise apontam em direção a um bom dimensionamento dos produtos gerados pelas ações, haja visto que os indicadores de execução física são iguais a 1, fato que pode ser observado na Figura 3.

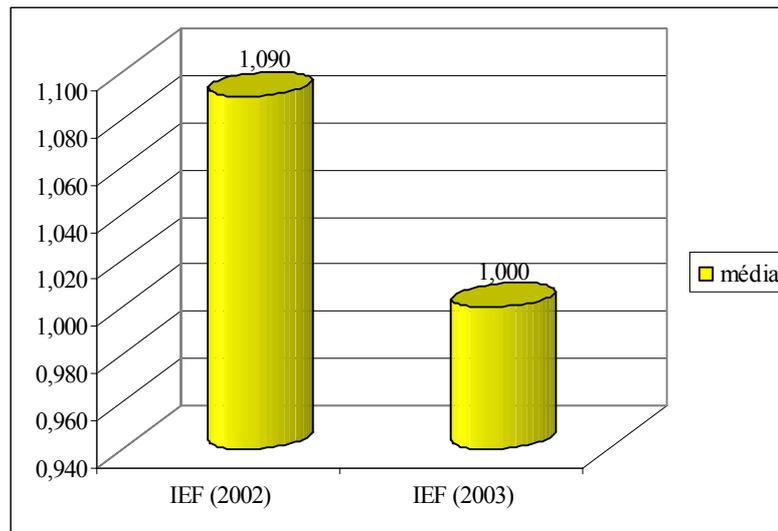


Figura 3: Média do IEF no período de 2002 a 2003

Complementando a análise das médias dos IEF, a Tabela 4 apresenta outras medidas de estatística descritiva.

Tabela 4 - Estatística descritiva da variável IEF (excluídos os outliers)

| variável | tamanho da amostra | mínimo | máximo | média | mediana | desvio padrão |
|------------|--------------------|--------|--------|-------|---------|---------------|
| IEF (2002) | 46 | 0,512 | 2,567 | 1,09 | 1,000 | 0,342 |
| IEF (2003) | 52 | 0,494 | 1,500 | 1,00 | 1,00 | 0,168 |

Nota-se na Tabela 4, que o intervalo de oscilação do IEF em torno da média da maioria das ações no exercício de 2002 é mais que o dobro da oscilação apresentada em 2003, tornado inviável a comparação dessas médias sem um tratamento estatístico. De acordo com as medidas apresentadas na Tabela 4, a média de execução física se aproxima de 1, o que pode significar que na média o produto gerado por cada ação foi igual ao previsto. Contudo, existe uma disparidade considerável entre os produtos gerados por cada ação. Observa-se também a existência de ações governamentais que geraram produtos até duas vezes e meia acima do almejado, enquanto outras praticamente não geraram o produto estabelecido. Esse fato, mesmo que isoladamente, pode indicar a ocorrência de um subdimensionamento dos produtos ou a aquisição de produtos e serviços, necessários a sua geração, de maneira vantajosa (a um custo reduzido). Entretanto, a geração de produtos em quantidade superior a planejada pode também representar a necessidade maior desse produto com um maior desembolso financeiro, sendo assim fruto de uma readequação no planejamento.

A Figura 4 mostra que o valor mediano dos dados observados no período é, aproximadamente, igual. Entretanto, o exercício de 2002 apresentou maior variabilidade em relação ao exercício de 2003.

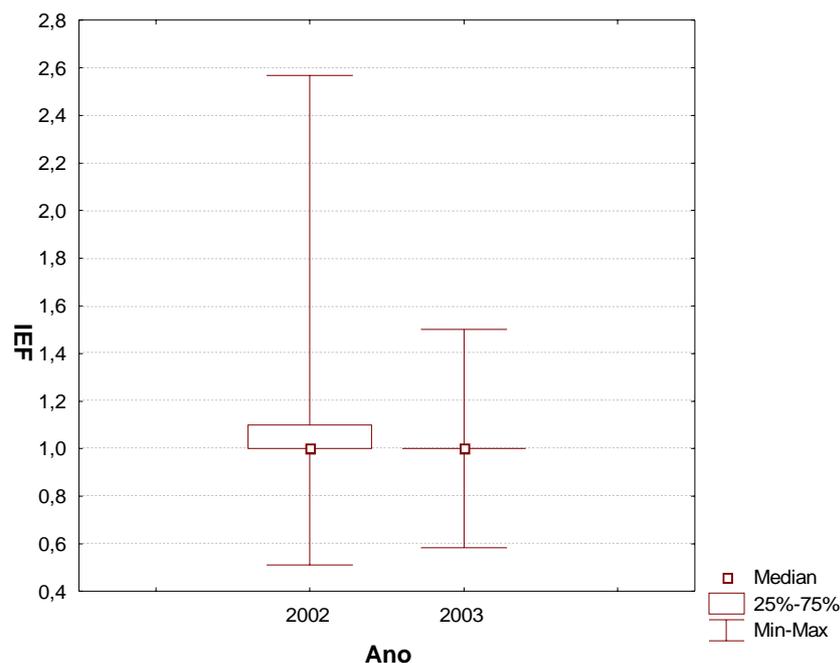


Figura 4: Box-plot relativo aos IED 2000 – 2003

Diante do exposto, e com o intuito de comparar mudanças de desempenho desse indicador no decorrer do período submeteu-se esses indicadores ao teste *Mann-Whitney* para verificar possíveis diferenças nas médias, conforme especificado no item 3.2.

4.2.3 - Análise do comportamento dos indicadores de execução

A análise do comportamento dos indicadores de execução, conforme item 3.2, baseou-se na análise quanto a possíveis diferenças na média dos indicadores em cada exercício. A partir dos resultados obtidos na análise da normalidade constatou-se que possuem distribuição normal os IED relativo ao período de 2000 a 2002 e não possuem distribuição normal o IED relativo ao exercício de 2003 e os IEF. Diante do exposto foram adotados os seguintes procedimentos estatísticos:

| Grupos | Teste de hipótese | Hipótese |
|----------|---------------------|-----------------------------------|
| IED 2000 | Teste Z | $H_0: \mu_{2000} = \mu_{2001}$ |
| IED 2001 | | $H_1: \mu_{2000} \neq \mu_{2001}$ |
| IED 2001 | Teste Z | $H_0: \mu_{2001} = \mu_{2002}$ |
| IED 2002 | | $H_1: \mu_{2001} \neq \mu_{2002}$ |
| IED 2002 | <i>Mann-whitney</i> | $H_0: \mu_{2002} = \mu_{2003}$ |
| IED 2003 | | $H_1: \mu_{2002} \neq \mu_{2003}$ |
| IEF 2002 | <i>Mann-whitney</i> | $H_0: \mu_{2002} = \mu_{2003}$ |
| IEF 2003 | | $H_1: \mu_{2002} \neq \mu_{2003}$ |

Quadro 1 - Procedimentos estatísticos adotados

4.2.4 - Análise do comportamento dos indicadores de execução com a aplicação do teste de média

A fim de constatar a possível diferença entre as médias, aplicou-se o teste de média conforme citado no item 3.2. Os resultados do teste de hipótese são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 - Resultado do teste de hipótese

| Grupos | Teste de hipótese | Hipótese | Estatística Teste | p-value |
|---------------|--------------------------|-----------------------------------|--------------------------|----------------|
| IED 2000 | Teste Z | $H_0: \mu_{2000} = \mu_{2001}$ | 0,563 | 0,573 |
| IED 2001 | | $H_1: \mu_{2000} \neq \mu_{2001}$ | | |
| IED 2001 | Teste Z | $H_0: \mu_{2001} = \mu_{2002}$ | 0,944 | 0,345 |
| IED 2002 | | $H_1: \mu_{2001} \neq \mu_{2002}$ | | |
| IED 2002 | <i>Mann-whitney</i> | $H_0: \mu_{2002} = \mu_{2003}$ | 1.159,50 | 0,795 |
| IED 2003 | | $H_1: \mu_{2002} \neq \mu_{2003}$ | | |
| IEF 2002 | <i>Mann-whitney</i> | $H_0: \mu_{2002} = \mu_{2003}$ | 562 | 0,253 |
| IEF 2003 | | $H_1: \mu_{2002} \neq \mu_{2003}$ | | |

Como pode ser observado na Tabela 5, o teste de hipótese ao nível de significância de 1 ou 5% mostra que não há diferença entre a média dos grupos.

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou analisar se a implantação do PPA ocasionou mudanças no comportamento dos indicadores de execução do orçamento. Tal análise foi realizada por meio da aplicação do teste de médias dos indicadores de execução do orçamento (físico e financeiro).

Os resultados indicaram que o comportamento dos indicadores de execução de despesa e dos indicadores de execução financeira não sofreram mudança significativa após a implantação do PPA não trouxe mudanças significativas no comportamento desses indicadores. Pode-se concluir que a implantação do PPA não resultou em um planejamento mais eficiente em relação ao aspecto execução da despesa.

No que se refere ao alcance das metas, observa-se a necessidade de uma melhor mensuração dos resultados que se pretende, em face da constatação de evidências de terem sido também subdimensionados, visto que muitas metas anuais físicas e financeiras pré-estabelecidas foram realizadas em até o dobro do previsto. É importante destacar a possibilidade do agente executar despesas por programas baseado apenas pelo critério da existência de saldo orçamentário, sem a devida vinculação da atividade a este programa. Esta possibilidade indica não só a necessidade de uma melhor mensuração dos resultados que se pretende como evidencia, de certa forma, a inexperiência do administrador público na utilização de ferramentas gerenciais de planejamento de médio ou longo prazo.

Conclui-se que a implantação do PPA na Prefeitura de Vitória não trouxe mudanças significativas no desempenho orçamentário. Este fato que pode ser decorrente da flexibilidade na realização da execução de despesas. Além disso, conclui-se que é necessário reavaliar a metodologia utilizada para a elaboração do PPA, que é o norteador da LOA, bem como as informações que o alicerçam, com o intuito de transformá-lo efetivamente em um instrumento de planejamento gerencial e não uma mera formalidade legal. Dessa forma sugere-se a verificação da repetição ou não dos resultados obtidos no presente trabalho em outros municípios que implantaram o PPA.

Entre as limitações do estudo, destaca-se que, com relação à execução física do orçamento, não se teve o objetivo de avaliar a natureza do produto utilizado para a avaliação da ação governamental, atendo-se apenas ao cumprimento das metas a ser atingidas por cada ação. Também não se questionou a efetividade das ações traçadas no planejamento estratégico e na elaboração dos planejamentos anuais de aplicação dos recursos voltados para a concretização das ações contidas neste planejamento. Também é importante mencionar as limitações do método de estudo de caso, selecionado para a condução da investigação empírica. No estudo de caso não se encontra design experimental, nem controle sobre as variáveis. É um método limitado também quanto à validade externa e à capacidade de produzir resultados replicáveis. Contudo, é um método que proporciona capacidade de compreender um dado problema em seu contexto não reduzido. Portanto, o estudo de caso tem seu ponto forte no realismo e na validade interna. Este é o intercâmbio que se faz ao adotar o método de estudo de caso.

Apesar das limitações do estudo, entende-se que o mesmo contribui para o desenvolvimento de processos de análise e avaliação do setor público que se baseiem em investigação empírica. A incorporação de indicadores sociais que sejam capazes de medir o impacto das políticas públicas na qualidade de vida da população é uma meta que deve ser buscada pelos estudos subsequentes.

6 - REFERÊNCIAS

ANDRADE, N. de A. *Contabilidade pública na gestão Municipal: novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN*. São Paulo: Atlas, 2002.

ARISTIGUETA, M. P. *et al.* The role of social indicators in the developing a managing for results system. **Public Performance & Management Review**. v.24, n.3, p.254-269, March 2001.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil Federal* promulgada em 05 de Outubro de 1988.

_____. *Lei Complementar nº 101 de 4 de Maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

_____. *Lei n.º 4.320 de 17 de Março de 1964*. Estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

GARCES, A.; SILVEIRA, J. P. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Ano 53, Número 4, Out-Dez 2002.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, J. S.; SALAS J. M. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GRATERON, I. R. G. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Cadernos de Estudo*. São Paulo, FIECAFI, v. 11, n. 21, p. 24-41, maio/ agosto 1999.

HORNGREN, C. T. *Contabilidade de Custos: um enfoque administrativo*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

KOHAMA, H. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1995.

LEVY, E. Controle social e controle de resultados: um balanço dos argumentos e da experiência recente. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; GRAU, N. C. *O público não-estatal na reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1999.

MATIAS, A. B; CAMPELLO C. A. G. B. *Administração Financeira Municipal* São Paulo: Atlas, 2000.

- PEDERIVA, J.H.; MEDEIROS, O.R. Análise estatística da relevância das prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias. In: ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, XXVII, 2003, Atibaia - SP. **Anais Eletrônicos...** Atibaia: ANPAD, 2003.
- REZENDE, D. A.; CASTOR, B. V. J. *Planejamento estratégico municipal: empreendedorismo participativo nas cidades, prefeituras e organizações públicas*. Rio de Janeiro: Brasport, 2005.
- SACRAMENTO, A. R. S. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da *accountability* no Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, XXVIII, 2004, Curitiba. **Anais Eletrônicos...** Curitiba: ANPAD, 2004.
- SANCHEZ, A. Algumas reflexões sobre o processo orçamentário no Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, XXVII, 2003, Atibaia - SP. **Anais Eletrônicos...** Atibaia: ANPAD, 2003.
- SILVA, R. C. da. *A auditoria Operacional como instrumento de gerência no setor público*. Dissertação (Mestrado em Administração) - FEA/USP, São Paulo, 1993.
- SILVA, L. M. da. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- SODRÉ, A.C.A.. Lei de Responsabilidade Fiscal: condição insuficiente para o ajuste fiscal. **RAE-eletrônica**, Volume 1, Número 2, jul-dez/2002.
- VARELA, P.S.; MARTINS, G.A. Indicadores sociais no processo orçamentário do setor público: possibilidades e limites. In: ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, XXIX, 2005, Brasília. **Anais Eletrônicos...** Brasília: ANPAD, 2005.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.