

# Planejamento e orçamento governamental

*Coletânea – Volume 2*

Organizadores:

James Giacomoni e José Luiz Pagnussat

ENAP Escola Nacional de Administração Pública

*Presidente*

Helena Kerr do Amaral

*Diretor de Formação Profissional*

Paulo Carvalho

*Diretora de Desenvolvimento Gerencial*

Margaret Baroni

*Diretora de Comunicação e Pesquisa*

Paula Montagner

*Diretor de Gestão Interna*

Lino Garcia Borges

---

Planejamento e orçamento governamental; coletânea /

Organizadores: James Giacomoni e José Luiz Pagnussat. –

Brasília: ENAP, 2006.

2 v.

ISBN 85-256-0051-2 (Obra compl.)

1. Planejamento econômico. 2. Orçamento público.

I. Giacomoni, James. II. Pagnussat, José Luiz. III. Título.

CDU 336.144:35.073.52

---

*Diretoria de Formação Profissional*

*Coordenação-Geral de Formação de Carreiras*: Elisabete Ferrarezi. Técnicas envolvidas na produção: Adélia Zimbrão da Silva, Juliana Silveira Leonardo de Souza, Suerda Farias da Silva e Talita Victor Silva.

*Editor*: Celio Yassuyu Fujiwara – *Editores Adjuntos*: Ana Cláudia Ferreira Borges e Rodrigo Luiz Rodrigues Galletti – *Coordenador-Geral de Publicação*: Livino Silva Neto – *Revisão*: Luis Antonio Violin e Larissa Mamed Hori – *Projeto gráfico*: Maria Marta da Rocha Vasconcelos e Livino Silva Neto – *Capa*: Ana Carla Gualberto Cardoso e Maria Marta da R. Vasconcelos – *Ilustração da capa*: Maria Marta da R. Vasconcelos – *Editoração eletrônica*: Ana Carla Gualberto Cardoso, Danae Carmen Saldanha de Oliveira e Maria Marta da R. Vasconcelos – *Catálogo na fonte*: Biblioteca Graciliano Ramos / ENAP

As opiniões expressas nesta publicação são de inteira responsabilidade de seus autores e não expressam, necessariamente, as da ENAP.

Todos os direitos desta edição reservados a ENAP.

© ENAP, 2007

Reimpressão

Tiragem: 2.000 exemplares

ENAP Fundação Escola Nacional de Administração Pública

SAIS – Área 2-A

70610-900 – Brasília, DF

Telefones: (61) 3445 7096/3445 7102 – Fax: (61) 3445 7178

Sítio: [www.enap.gov.br](http://www.enap.gov.br)

# SUMÁRIO

<b>Prefácio</b>	7
<b>Introdução</b>	
<i>James Giacomoni</i>	9
<b>Capítulo I – Teoria do planejamento público</b>	31
A ausência de uma teoria orçamentária	33
<i>V. O. Key Jr.</i>	
Em direção a uma teoria orçamentária	43
<i>Verne B. Lewis</i>	
Planejamento e elaboração orçamentária em países pobres	71
<i>Naomi Caiden e Aaron Wildavsky</i>	
Conflitos e soluções no orçamento federal	77
<i>Allen Schick</i>	
<b>Capítulo II – Os modelos da reforma orçamentária</b>	89
Do orçamento por programas para o orçamento de desempenho: o desafio para economias de mercado emergentes	91
<i>Jack Diamond</i>	
O orçamento por programa e realizações: aplicação do método de gestão na preparação do orçamento	127
<i>Organização das Nações Unidas</i>	
A abordagem base-zero aplicada ao orçamento governamental	137
<i>Peter A. Pyhrr</i>	

Temas e questões sobre a gestão da despesa pública	155
<i>A. Premchand</i>	
<b>Capítulo III – O orçamento no Brasil</b>	<b>185</b>
O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988	187
<i>Oswaldo Maldonado Sanches</i>	
Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento	219
<i>Fabiano Garcia Core</i>	

# DO ORÇAMENTO POR PROGRAMAS PARA O ORÇAMENTO DE DESEMPENHO: O DESAFIO PARA ECONOMIAS DE MERCADO EMERGENTES\*

*Jack Diamond*

## **Introdução**

Primeiramente, este documento revisa a evolução do antigo modelo de orçamento de desempenho, introduzido nos Estados Unidos há mais de meio século, para o novo modelo de orçamento de desempenho. Este, que contém muitos dos elementos do antigo modelo, está sendo cada vez mais aplicado em economias avançadas, incluindo a dos Estados Unidos. Usando a classificação de modelos de orçamento derivada deste estudo, pode-se considerar que muitas das economias de mercado emergentes introduziram algum tipo de orçamento por programas, embora se saiba que o termo é utilizado de várias maneiras. Contudo, essas economias ainda precisam avançar para o orçamento por produtos e, subseqüentemente, incorporar as reformas necessárias para o novo orçamento de desempenho. Neste documento, será discutido que, pelo fato de não realizarem esse avanço, as economias de mercado emergentes não conseguiram utilizar plenamente seus orçamentos por programas para melhorar a gestão de seus orçamentos. Reconhece-se que dar esse passo não é fácil e exige que quatro principais elementos sejam introduzidos e/ou fortalecidos para assegurar o sucesso de tal investida. Esses elementos devem ser considerados como a base da estratégia para a introdução do novo modelo de orçamento de desempenho.

Os quatro principais elementos da estratégia são os seguintes: primeiro, qualquer estrutura de programa existente deve ser colocada em contexto mais amplo de planejamento e de políticas de orçamento. Deve ser parte integral

de um plano estratégico de gastos de médio prazo, conectando objetivos de políticas a planos detalhados de orçamento anual. Isso reflete o fato de que em países industrializados a introdução da abordagem de orçamento de desempenho tornou-se paralela a uma maior dependência de marcos orçamentários de médio prazo. Segundo, há frequentemente a necessidade de se redesenharem ou redefinirem as estruturas dos programas atuais para remover limitações institucionais e informacionais que, muitas vezes, impedem que tais estruturas sejam úteis para gestores de orçamentos. Terceiro, geralmente é necessário também melhorar sistemas de determinação de custos do orçamento, cujo papel, bastante limitado em sistemas orçamentários tradicionais, precisa ser expandido. Quarto, e talvez o mais difícil, um novo sistema de responsabilização e incentivos orçamentários precisa ser introduzido, reconhecendo, assim, que a gestão do orçamento constitui apenas uma dimensão da gestão eficiente do recurso público.

## **O caminho do antigo para o novo orçamento de desempenho**

Antes de tudo, é preciso esclarecer a terminologia da área. Reformas orçamentárias introduzidas em países industrializados após a Segunda Guerra Mundial, sob a rubrica de “orçamento de desempenho”, foram introduzidas com várias facetas e geralmente perduraram de alguma forma na maior parte dos países. Infelizmente, devido a essas muitas variantes, a expressão em si tem sido interpretada de diferentes formas em momentos e em países distintos. Em nível mais amplo de definição, a expressão está associada, primeiramente, a uma apresentação de orçamento que enfatize os produtos e não os insumos relacionados a operações governamentais<sup>1</sup> e, segundo, a uma reestruturação das operações governamentais com base em programas e atividades que gerem esses produtos. Como consequência, a expressão é frequentemente utilizada como sinônimo de “orçamento por programas”.

Ao mesmo tempo, existe também vasta literatura sobre orçamento por programas<sup>2</sup>, que infelizmente também tende a ser bastante confusa, uma vez que não existe forma única de orçamento por programas e porque expressões, como “orçamento por programas”, e orientações associadas,

como “orçamento de desempenho”, “Sistema de Planejamento, Programação e Orçamentação” (*Planning, Programming, Budgeting System – PPBS*) e, subseqüentemente, “orçamento por produtos”, são utilizadas de forma intercambiável. Assim, para que se possa impor alguma ordem a essa confusa terminologia, este documento tenta estabelecer uma caracterização estilizada de cada um desses conceitos orçamentários e de suas características específicas. Conforme indicado no Quadro 1, a progressão para o “novo” orçamento de desempenho pode ser caracterizada seguindo-se passos distintos.

### **As origens do orçamento de desempenho**

O conceito de orçamento de desempenho tem uma longa história. Embora elementos do orçamento por programas estivessem em voga nos Estados Unidos antes da Segunda Guerra Mundial<sup>3</sup>, a expressão “orçamento de desempenho” está mais claramente associada às reformas da década de 1950 nos Estados Unidos. Esse país tentou desenvolver informações de desempenho para a orçamentação e reorientar o processo orçamentário federal norte-americano, mudando o foco dos insumos para um foco que incluísse também os produtos derivados do uso daqueles insumos. A abordagem realmente deslanchou quando a Comissão Hoover, que trabalhava na organização do Poder Executivo do governo em 1949, promoveu tal abordagem e incentivou sua ampla implementação<sup>4</sup>. A Lei de Orçamento e Procedimentos Contábeis de 1950 exigia que os chefes de agências, em coordenação com o Escritório do Orçamento, apoiassem suas exigências orçamentárias com informação sobre desempenho e custos de programas por unidade organizacional. O orçamento norte-americano para o exercício de 1950/1951 foi o primeiro a mostrar os efeitos dessa mudança de perspectiva. Deve-se notar que, mesmo a partir desse início, a Comissão Hoover usava as expressões “orçamento por programas” e “orçamento de desempenho” de forma quase sinônima<sup>5</sup>.

## **Quadro 1: Terminologia – o caminho para o novo orçamento de desempenho**

### **Sistema de planejamento, programação e orçamentação (PPBS)**

Elementos:

- identificação e exame das metas e objetivos em cada grande área de atividade do governo;
- análise objetiva do produto de dado programa;
- mensuração do custo total do programa não apenas no ano corrente, mas ao longo de vários anos seguintes;
- formulação de programas de gastos plurianuais;
- análise das alternativas para encontrar o meio mais eficiente e eficaz de atingir os objetivos do programa;
- estabelecimento desses procedimentos como parte sistemática do processo de revisão do orçamento.

### **Orçamento por programas**

Elementos:

- agrupar unidades organizacionais em funções e subfunções comuns;
- identificar custos de uma função e subfunção;
- dados esses custos, decidir qual deve ser o produto da unidade.

O orçamento por programas deixa fora do processo as funções de planejamento estratégico de nível mais alto do PPBS. O aprimoramento da composição de custos e a definição de produtos envolvem processo interativo.

### **Orçamento por produto**

Elementos:

- agrupar todos os custos para gerar determinado produto, independentemente do número de agências envolvidas em sua produção;
- enfatizar os custos totais, incluindo a apropriação de custos fixos;
- definir produtos em termos de indicadores mensuráveis e avaliar a qualidade dos bens e serviços produzidos de forma similar à que acontece no setor privado;
- comparar com a produção real para avaliar a eficiência e a efetividade.

### **Novo orçamento de desempenho**

Elementos:

- contém todos os elementos do orçamento por produto;
- incorpora medidas explícitas de desempenho e sistemas de avaliação de resultados;
- também inclui responsabilização dos níveis mais altos com recompensas e sanções associadas.

**Nota:** Programa, produto e novo orçamento de desempenho ocorrem depois da conclusão dos dois primeiros passos do PPBS.



Nesse início, o orçamento de desempenho não era visto como mudança fundamental na tomada de decisão orçamentária, mas como útil apoio, talvez relevante apenas para algumas operações baseadas em serviços. Essas reformas eram severamente incapacitadas por sistemas contábeis inadequados e incapazes de identificar todos os custos de operações governamentais, pelo problema igualmente limitante de desenvolver medidas de desempenho e, ainda mais particularmente, pela falta de interesse por parte dos tomadores de decisões em utilizar informações de desempenho (BURKHEAD, 1956). Na prática, o orçamento por programas e o orçamento de desempenho consumiam muito tempo e exigiam muito apoio administrativo: melhorias na contabilidade, identificação dos custos, atividades e sistemas de mensuração de desempenho<sup>6</sup>. E também não eram muito populares nos comitês de verbas, que se sentiam mais confortáveis com controles detalhados de itens de gasto do que com o fornecimento de alocações de um montante total relacionadas a níveis específicos de resultados. Os envolvidos no orçamento também freqüentemente preferiam que a informação sobre metas operacionais, carga de trabalho e padrões de desempenho não fosse explicitada, permanecendo bem escondida por trás de detalhados objetos de gastos.

## **O período do PPBS**

Contudo a aplicação do orçamento por programas e do orçamento de desempenho persistiu nos Estados Unidos no governo federal. O PPBS, como sistema orçamentário completo, foi adotado pela primeira vez no Ministério da Defesa dos Estados Unidos em 1961, mais tarde aplicado a todas as agências e, posteriormente, difundido em todos os governos locais e estaduais e também em outros países.

O processo PPBS – como diz o nome – tinha três fases básicas que ligavam o planejamento ao orçamento por meio de programas. A *fase de planejamento* procurava identificar objetivos presentes e futuros, para avaliar diferentes possíveis maneiras de atingir tais objetivos. A *fase de programação*, então, tomava as propostas da fase de planejamento e as integrava a programas organizados por uma hierarquia de prioridades que estaria sujeita à tomada de decisão em vários níveis da hierarquia política.

Por exemplo, o estabelecimento de prioridades amplas (categorias de programas) seria responsabilidade do governo/gabinetes, enquanto a otimização nos programas individuais seria tarefa das agências setoriais. A terceira fase, a *fase da orçamentação*, era a tradução de cada programa plurianual em um conjunto de ações anuais específicas, por meio da determinação de quem faz o quê e da designação dos recursos necessários. Essa última era uma fase difícil do processo. Uma vez que a estrutura administrativa do orçamento poderia ser diferente da estrutura do programa, era difícil distribuir os recursos entre os programas. E ainda, o processo orçamentário federal nos Estados Unidos era regulado por um complexo conjunto de leis que havia evoluído ao longo do tempo e governava não apenas a estrutura orçamentária, mas os meios de apresentação, aprovação e execução orçamentária.

Em 1971, o sistema estava em grande parte abandonado. Em parte, o sistema era vítima de sua própria ambição. Conforme Axelrod, “[...] muitos dos problemas do PPBS no governo federal advinham de sua introdução simultânea nas diretorias em agências que não estavam preparadas para sua implementação”<sup>7</sup>. O diagnóstico das falhas contém lições para a futura adoção de abordagem de programação orçamentária em grande escala. Apesar de seu nome, o PPBS não era um sistema único: cada agência tinha de desenvolver sua própria versão e, freqüentemente, diretores de agências não apreciavam seu valor e ficavam relutantes em assumir tal trabalho. Faltava liderança no processo de reforma. A relutância de converter o sistema de forma plena era estimulada pelo fato de que o Escritório de Orçamento continuava a revisar custos e resultados da maneira tradicional. Sua adoção foi ainda minada por uma falta de compromisso por parte dos legisladores: o Congresso insistia na apresentação orçamentária tradicional e em preservar a estrutura de distribuição de verbas existente. Além disso, havia problemas práticos importantes que nunca foram totalmente resolvidos: a definição do programa, como desenvolver um programa ou subprograma em torno de cada objetivo, como alocar custos. De muitas maneiras, conforme se tornará evidente nas próximas seções deste documento, muitas dessas questões permanecem sem resposta. E ainda havia a questão da cobertura. O sistema inteiro provavelmente não era muito útil para tratar dos grandes segmentos de gastos

governamentais: direitos, transferências para governos locais e estaduais, serviço da dívida, gastos fiscais e gastos fora do orçamento.

No final, os críticos acabaram por condená-lo. Wildavsky caracterizou o sistema como “[...] uma vasta quantidade de informações inexatas, incipientes, caracterizadas por quantificação prematura de itens irrelevantes”<sup>8</sup>. O sistema impunha algo considerado como uma carga insuportável de cálculos que atrapalhava o processo orçamentário, dificultava o processo de decisão orçamentária no lugar de torná-lo mais ágil. Schick (1971) também o condenou, concentrando-se no que ele pensava ser um vazio entre planejamento e orçamento – o ideal da análise de políticas, conforme o que se vê no PPBS, era suprimido pelas rotinas da realidade do processo orçamentário.

### **Consolidação e aprimoramento do orçamento por programa**

Apesar do fim do PPBS, o orçamento por programas continuou a ser aplicado nos Estados Unidos de forma menos ambiciosa. A aprovação da Lei Congressional e de Confiscos de 1974 propôs: o orçamento plurianual; as classificações do orçamento por missão, função e programa; o uso de técnicas analíticas sofisticadas por parte do Escritório de Orçamento do Congresso e do Escritório Geral de Contabilidade (General Accounting Office – GAO<sup>9</sup>); o desenvolvimento de indicadores de desempenho; e sistemas melhorados de contabilidade e informação. Esse enfoque persistiu até os dias de hoje, resultando em uma situação em que é possível, para os responsáveis pelas decisões relativas ao orçamento federal, ter dados sobre programas e gestões, assim como sobre objetos de gastos<sup>10</sup>. Por outro lado, nesse ínterim, o enfoque do orçamento por programas no que se refere à orçamentação difundiu-se por outros países.

Em 1965, com a publicação pelas Nações Unidas do *Manual de orçamento por programa e de desempenho*, o uso do orçamento por programas foi reforçado como ferramenta de planejamento do desenvolvimento. Na década de 1960, quase 50 países introduziram variantes do orçamento por programas e de resultados, embora nunca na mesma escala que os Estados Unidos. Isso, então, alastrou-se para países em

desenvolvimento de tal forma que, no fim dos anos sessenta, quase todos os países da América Latina, vários países asiáticos e alguns países africanos haviam introduzido versões de orçamento por programas<sup>11</sup>. De forma geral, o impacto na tomada de decisão relacionada ao orçamento tem sido decepcionante<sup>12</sup> – indicando, talvez, que, para muitos países em desenvolvimento, sua adoção tenha sido prematura. O manual das Nações Unidas, muito baseado na experiência dos Estados Unidos, estabeleceu condições para um orçamento de desempenho bem-sucedido em países em desenvolvimento: procedimentos operacionais orçamentários sólidos; disciplina financeira; métodos eficientes de registro e relatório de dados financeiros e físicos; e estreita coordenação entre a agência central do orçamento e outras agências governamentais. Todas elas, ou quase todas, geralmente estão ausentes em países em desenvolvimento.

### **Orçamento por produto e o novo orçamento de desempenho**

Nos Estados Unidos, depois do sistema PPBS, houve iniciativas breves, tais como Administração por objetivos e orçamento base-zero, que tiveram impacto limitado e foram empurradas pelo Poder Executivo com pouco ou nenhum envolvimento do Congresso. No entanto, entre 1990 e 1996, houve uma enxurrada de novas leis vindas do Congresso que criaram uma plataforma em todo o governo para a “nova” gestão baseada em desempenho. A expressão “novo orçamento de desempenho” foi utilizada por Mikesell, nos Estados Unidos, para categorizar as seguintes reformas da década de 1990: A Lei dos Diretores Executivos, de 1990; a Lei de Desempenho e Resultados do Governo, de 1993; a Lei Federal de Modernização das Aquisições, de 1994; e a Lei de Clinger Cohen, de 1996<sup>13</sup>. Todas representaram alternativa de converter o processo orçamentário federal em processo mais baseado em resultados, com referências específicas ao uso de informação sobre desempenho para a orçamentação<sup>14</sup>.

Contudo, em muitos aspectos, essa nova legislação foi apenas um meio de os Estados Unidos alinharem-se aos avanços internacionais na reforma da gestão do gasto público (Public Expenditure Management – PEM). A liderança inicial da Nova Zelândia, cujas reformas do setor público

culminaram com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal em 1994, foi seguida rapidamente por outros países, como a Austrália e o Reino Unido. Por sua vez, as tentativas desses últimos países foram imitadas por muitos outros do norte da Europa e pelos Estados Unidos. A penetração das novas idéias nos níveis mais baixos do governo foi quase universal nesses países<sup>14</sup>. Os temas dessas novas reformas – frequentemente denominadas de Nova Gestão Pública – eram a ênfase primária nos resultados da produção e no desempenho do orçamento e, especialmente, o uso de informação sobre o desempenho no orçamento. Isso foi aliado a outras importantes reformas da gestão do gasto público: a introdução de maior flexibilidade para órgãos do governo (agências); a introdução de arranjos contratuais; e a mudança do sistema contábil de caixa para o sistema de competência e de orçamentação, seguindo a linha do setor privado<sup>16</sup>. O primeiro aspecto, “a nova abordagem de desempenho”, foi o mais universalmente aceito em nível internacional. Uma pesquisa da OCDE de 2001 revelou que 70% de seus membros incluíram a informação sobre desempenho em seus orçamentos, ao passo que o restante incluiu tal informação em um conjunto limitado de programas. E ainda 40% dos países pesquisados disseram que suas mensurações de resultados/desempenho faziam distinção entre produtos e resultados, dos quais 20 países utilizavam relatórios anuais sistemáticos sobre desempenho *versus* produtos e 15 países, sobre desempenho *versus* metas de resultados<sup>17</sup>.

Uma característica essencial da nova abordagem do orçamento de desempenho é o reconhecimento de que, se o desempenho é o que importa, os objetivos do sistema de gestão do orçamento devem ser integrados a uma responsabilização global, de modo que a boa gestão orçamentária seja recompensada e a má gestão seja penalizada. Embora os países utilizem diferentes abordagens em relação a como atingir esse objetivo, existem elementos comuns que podem ser identificados com a experiência da OCDE.

O novo orçamento de desempenho é mais abrangente do que um simples aprimoramento do orçamento por programas. Embora use uma estrutura de programa para introduzir uma orientação no sentido do desempenho, é claro que, para ser eficaz, um formato de orçamento por programas também deve ser integrado a um modelo mais amplo de gestão do orçamento. A experiência sugere que os benefícios de um formato de orçamento por

programas perder-se-ão rapidamente, a menos que os departamentos (e a maioria das agências centrais) dêem prosseguimento ao *momentum* e ao propósito da reforma, passando a desenvolver padrões de provisão de serviços, e procurem maneiras pelas quais esses padrões possam ser continuamente melhorados e os serviços sejam prestados de forma mais efetiva. Ou seja, a provisão de serviços por parte do governo deve ser redefinida de maneira mais orientada para os resultados. Como fazer isso? A maneira mais eficaz, pelo menos a partir da experiência de poucos países industrializados pioneiros, envolve uma revisão fundamental das relações de responsabilização no setor público. As implicações para a gestão do orçamento são profundas: em primeiro lugar, o desempenho deve ser especificado e relatado de maneira que seja operacional para os gestores do orçamento; em segundo, os órgãos do governo precisam ter mais autonomia gerencial e liberdade em relação aos rígidos controles de insumos, para poder determinar a forma mais eficiente de produzir os resultados; e, em terceiro, é necessário efetuar mudanças em relação aos incentivos e às sanções a que estão sujeitos os gestores dos departamentos.

Conseqüentemente, é possível concluir que uma boa estrutura de programa é a base para a reforma orçamentária, na mesma linha da “nova abordagem de orçamento de desempenho”, mas a experiência indica que, sozinha, ela não será suficiente para assegurar essa reforma. Se é que a estrutura de programa renderá benefícios, ela deverá estar ligada a outras reformas muito mais amplas.

Considerando-se a progressão do antigo para o novo orçamento de desempenho como estágios no desenvolvimento da gestão do orçamento, é possível caracterizar muitas economias de mercado emergentes como tendo alcançado o estágio do orçamento por programas, algumas das quais já estão fazendo experimentos com os próximos estágios do orçamento por produto. A fim de se executar uma mudança bem-sucedida para esses próximos estágios, algumas lições do passado não deverão ser esquecidas. Geralmente, isso significa que as economias de mercado emergentes requerem a introdução de estrutura de programa em seus orçamentos e, nos casos em que tal estrutura já existe, é necessário redesenhar suas estruturas de programa de forma fundamental para acomodar a abordagem do novo orçamento de desempenho.

Especificamente, requerem a revisão de programas para assegurar a existência de uma declaração de políticas ou uma lista de objetivos que definam adequadamente o propósito dos programas, de forma que os resultados deles esperados possam ser avaliados e mensurados de alguma maneira e demonstrados em relatórios. Por sua vez, isso permitirá a introdução de mecanismos de responsabilização mais rigorosos, que caracterizam a “nova” abordagem do orçamento de desempenho.

## **Questões de desenho numa estrutura de programa**

Com base no exame, necessariamente breve, da evolução do conceito do orçamento de desempenho, emergem algumas características-chave. Em primeiro lugar, um elemento essencial em todos os sistemas é o conceito de programa e a reestruturação do orçamento baseada nele. Os princípios são bastante claros: considera-se programa qualquer grupo de atividades e projetos adequados e integrados de maneira significativa, sob uma única gestão, que consuma recursos a fim de contribuir para um objetivo de política específico. Os objetivos operacionais de cada programa e atividade podem, então, ser identificados. Tendo isso como fundamento, o orçamento e a contabilidade podem ser realizados, de maneira que os custos e as receitas separadas de cada programa/atividade estejam claros para os tomadores de decisão. Fica claro, a partir dessa descrição, que a evolução dessa abordagem de programa mantém os mesmos fundamentos, mas adiciona alguns elementos. Assim, o orçamento por produto adicionaria a mensuração dos produtos e do desempenho das atividades, de modo a possibilitar que sejam relacionados aos seus custos e objetivos operacionais. Por sua vez, o “novo” orçamento de desempenho adicionaria a isso o uso dos dados resultantes para estabelecer padrões e normas, de modo que os custos e o desempenho possam ser avaliados e os recursos governamentais usados de maneira mais eficiente/eficaz, por meio de sistema de incentivos que reforce a responsabilização. Para todas as abordagens, a base do orçamento de desempenho é uma estrutura de programa que faça sentido.

Em segundo lugar, a abordagem do orçamento por programas é duradoura e, apesar de seus críticos, tem sido considerada pelos

especialistas em orçamento como tendo valor agregado. O orçamento por programas é o oposto do orçamento tradicional caracterizado por supostas deficiências de foco no curto prazo, por sua natureza incremental, pela ênfase nos insumos em vez de nos produtos do programa e por seu excessivo nível de detalhe que encobre meios alternativos de alcance dos mesmos objetivos (BABUNAKIS, 1976). Ao mesmo tempo, deve-se admitir que há pouco acordo em relação aos princípios norteadores da classificação de programas. Como consequência, na prática, o termo é usado de várias maneiras – em alguns casos, um “programa” corresponde a um conceito mais amplo de “fundo” e, em outros, a um item de gasto. Inevitavelmente, por ser voltada para políticas, uma estrutura de programas tende a ser específica de cada país.

Em terceiro lugar, sua implementação bem-sucedida demonstrou-se universalmente difícil em qualquer que fosse o contexto do país e em qualquer forma que se tenha tentado. Alguns desses problemas já foram indicados: dificuldade na provisão de informação significativa, especialmente que relacione dados de custos a dados de desempenho; suspeita de sobrecarga de informação; relutância de legisladores em produzir controles detalhados de itens de gastos associados com a preocupação de que, de alguma maneira, o cumprimento do orçamento será comprometido; a não-introdução desse item em reformas da gestão do orçamento mais amplas, especialmente na de maior nível de delegação – talvez, tenha sido vista por alguns como forma suspeita de driblar os controles centralizados. As seções seguintes deste documento investigam essas considerações mais detalhadamente, enfatizando quatro características principais:

- *A estrutura do programa deverá ser estabelecida em marco estratégico mais amplo*

A estrutura do programa é, basicamente, uma forma de descrever o plano de gastos do orçamento em termos de objetivos. Para ser pertinente, terá de ser ancorada em perspectiva estratégica mais ampla, que permita descrever a contribuição das operações do governo para a consecução de objetivos nacionais. Para usar a linguagem do planejamento estratégico, os objetivos nacionais ou as “áreas de resultado estratégico” traduzem-se em



“áreas de resultados-chave” detalhadas, com os custos totais, que são de responsabilidade de unidades específicas do governo. Estas devem formular os planos de implementação detalhados exigidos para a preparação da proposta de orçamento da agência. Em geral, a perspectiva estratégica mais ampla tem sido tratada em muitos países por meio da adoção de marco orçamentário de médio prazo, conforme será discutido a seguir.

- *A estrutura do programa deve ser definida de forma a apoiar a tomada de decisão política e a priorização*

Seguindo a necessidade de se relacionarem os programas a políticas e a prioridades de planejamento mais amplas, é necessário esclarecer a relação entre os recursos usados pelo programa e os produtos e/ou resultado de políticas (*outcome*) propostos. Isso implica que os programas recebam recursos suficientes para que sejam atingidos os objetivos a eles atribuídos. Para assegurar isso, deve haver uma composição adequada de custos dos produtos do programa. Frequentemente, essa composição tem-se demonstrado tecnicamente difícil de se obter em operações do governo.

- *A estrutura do programa deve assegurar a responsabilização*

Os programas e subprogramas deverão ser desagregados por atividades e projetos, de modo que apoiem a clara responsabilização gerencial na obtenção dos produtos e resultados propostos. Isso implica ter cada programa o porte apropriado para gestão eficiente e clara responsabilização gerencial, geralmente, dentro de uma única unidade organizacional. Também implica que os programas devem ser desenhados e “apropriados” pela unidade organizacional e não pelo Ministério da Fazenda.

- *A estrutura do programa deve ser integrada a um modelo mais amplo de gestão orçamentária que reforce o desempenho*

A fim de obter o máximo de benefícios da estrutura do programa em melhoria do desempenho e permitir o cumprimento da responsabilização, são necessárias reformas mais amplas da gestão orçamentária. Isso requer que a responsabilidade de implementar cada programa/subprograma esteja, tanto quanto possível, em linha com as alocações do orçamento, fornecendo

clara ligação entre o orçamento e os produtos/resultados das políticas. Isso implica que os programas sejam diretamente ligados a um encarregado de alocação de recursos.

## **O marco estratégico mais amplo da estrutura de programa**

Conforme indicado, a peça central do orçamento de desempenho é uma estrutura de programa que faça sentido para as operações do governo. Não obstante, enfatizar essa reorientação é um objetivo mais amplo para melhorar a qualidade da orçamentação – por meio do fornecimento de uma ligação com as políticas, para ajudar a assegurar a relevância de políticas setoriais mais amplas nas operações do governo, apoiada pela apropriação de recursos no orçamento. Contudo, ao desenhar uma estrutura de programa operacional para o orçamento não se deve considerar simplesmente uma maneira de reclassificar o plano de gastos do governo. Em vez disso, devem-se repensar as atividades do governo de forma fundamental e a maneira como essas atividades são geridas, ou seja:

- reconsiderar seus respectivos papéis e missões;
- revisar a maneira como se podem organizar melhor para realizar sua missão;
- redesenhar a alocação de custos e os sistemas de relatoria financeira para melhorar a eficiência da gestão;
- revisar a eficiência e a eficácia das operações e da provisão de bens e serviços.

O ponto inicial dessa revisão das atividades do governo é conectar tais atividades com os objetivos governamentais subjacentes, o que pode ser atingido ligando-se as operações de cada agência com a implementação das políticas de seu setor. As funções setoriais amplas podem ser divididas em subfunções e estas, em programas construídos com base em diversas atividades, ambos de natureza recorrente e de capital (projeto). Essas atividades e projetos são, então, considerados como centros de custos para os quais uma classificação econômica ou de objeto de gastos possa ser preparada. Assim, o significado da estrutura do programa depende das políticas setoriais,

e estas, por sua vez, dependem do sistema de priorização entre os setores. O conjunto de programas refletirá, então, as principais prioridades do governo. Dessa forma, a estrutura do programa é a ligação entre o orçamento e o planejamento estratégico global, que reflete o marco de políticas para as operações do governo. Portanto, a estrutura do programa é muito mais que uma maneira de classificar gastos, mas deve ser vista como ferramenta de análise de políticas. É uma forma de ponderar o que deve ser financiado, o nível dos fundos que devem ser aplicados e o impacto dos fundos aplicados sobre as políticas. Assim, se for eficaz, o orçamento por programas deve representar uma mudança substancial na maneira tradicional de preparar, aprovar, gerir, relatar e avaliar orçamentos.

Isso requereria uma abordagem de cima para baixo do planejamento do orçamento, em contraste com a abordagem de baixo para cima do orçamento mais tradicional. As desvantagens da abordagem de baixo para cima do planejamento do orçamento tornaram-se bem compreendidas (Quadro 2). Apesar da atração de desenvolver uma abordagem de cima para baixo ser mais proativa, deve-se reconhecer que isso não é fácil. Impor uma perspectiva de cima para baixo na formulação do orçamento implica que se tenha uma perspectiva estratégica do papel do Estado na sociedade. Isso tem tido uma série de implicações para a política orçamentária. Em primeiro lugar, uma conseqüente diferenciação mais clara entre as atividades do setor público e privado e uma visão clara sobre o que o governo deve e não deve fazer. Segundo, a determinação do tamanho máximo do envelope de recursos que deve estar disponível para o setor governamental. Terceiro, ao se determinar isso, cria-se uma visão mais clara sobre onde e para que finalidades os recursos do governo são empregados de forma otimizada dentro desse envelope de recursos. O ímpeto do orçamento por resultados vem dessa última perspectiva.

## Quadro 2: Limitações de um processo de planejamento “de baixo para cima”

- Os planos de gastos podem não ser sustentáveis. As demandas agregadas de cima para baixo podem resultar em nível insustentável de uso de recursos, já que ninguém tem visão agregada geral. A falta de limitação eficaz de recursos resulta em disciplina orçamentária inadequada.
- Pode haver alocações contraproduativas de recursos. Pessoas que trabalham em setores individuais não compreendem/permitem totalmente as complexas correlações do desenvolvimento. Projetos e programas podem não ser totalmente compatíveis e podem não se apoiar mutuamente.
- As demandas de baixo para cima têm tendência de refletir os interesses de grupos poderosos e não necessariamente as considerações do bem-estar social geral. Poder-se-ia suspeitar que os interesses dos fracos e menos favorecidos não sejam levados em conta de forma apropriada.
- Pode haver lacunas significativas na cobertura de tais planos. Áreas importantes podem não ser cobertas se ninguém agir como “campeão de produto”, ou seja, aceitar a responsabilidade pela formulação de um projeto necessário. Ou, por causa de ambigüidades na compreensão do papel do Estado por parte do público, nem o governo nem o setor privado empreendem alguns tipos de atividades (por exemplo, alguns tipos de pesquisa ou de coleta de informação).

Em geral, para muitos países, as implicações dessa reorientação foram profundas. A especificação mais precisa das atividades a serem realizadas pelo governo, para muitos países industrializados, resultou em considerável redução da máquina do governo e em outras reformas fundamentais do setor público. Também resultou em reestruturação da relação entre o governo e o setor privado, a qual, em geral, envolve um papel cada vez mais reduzido do governo em influenciar certas atividades do setor privado. Da parte do governo em si, tem havido o seu envolvimento geralmente na utilização de técnicas emprestadas do setor privado relativas ao planejamento e à provisão de seus serviços. Um exemplo disso é a adoção do planejamento estratégico, em marcado contraste com a metodologia mais tradicional do planejamento do desenvolvimento. Isso pode ser visto, seguindo o modelo da Nova Zelândia, como um processo de cima para baixo em três estágios. Primeiro, a determinação do nível sustentável do uso dos recursos por parte do governo na

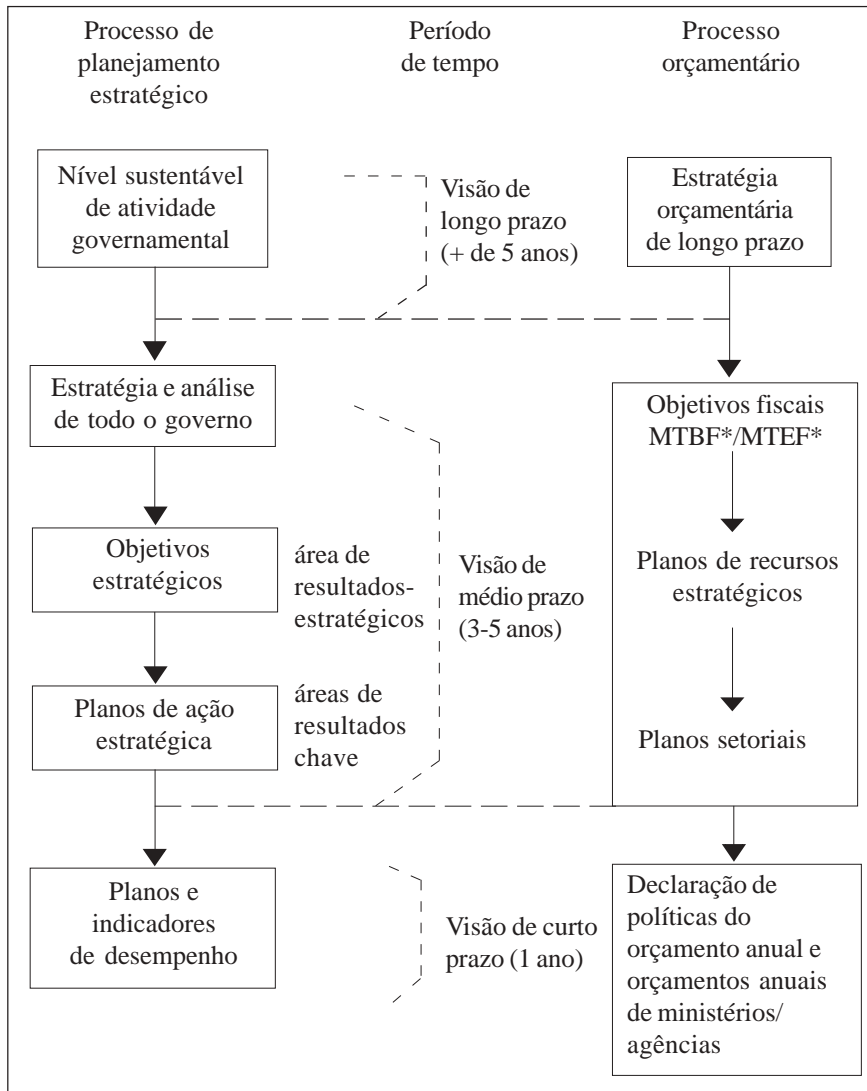
economia. Segundo, dentro desse pacote, o governo determina suas atividades centrais (“áreas de resultados estratégicos”, na terminologia do planejamento estratégico). Terceiro, cada uma dessas atividades centrais básicas é, então, traduzida em planos de ação para cada departamento ou agência envolvida na atividade central, ou seja, suas áreas de resultados-chave.

Para que sejam significativos e confirmam maior peso ao primeiro elemento, sustentabilidade, esses planos são estabelecidos em um marco de médio prazo. As áreas de resultados estratégicos devem centrar-se na função essencial de bem público do governo: a lei e a ordem, a infra-estrutura, as instalações de educação e saúde como investimento em recursos humanos. Devem ser em número relativamente baixo e representar atividades ou realizações que tenham relação fundamental com o desenvolvimento do país<sup>18</sup>. Devem também, tanto quanto possível, ser apresentadas de forma orientada para os produtos<sup>19</sup>. De acordo com esse marco, o próximo passo é traduzir cada área de resultados estratégicos em áreas de resultados-chave para cada departamento, que está representada nos créditos do orçamento, incorporado aos seus respectivos planos de negócios, assegurando fundos orçamentários adequados para que esses resultados sejam alcançados. Nesse sistema, um tanto idealizado, os planos estratégicos são traduzidos em alocações orçamentárias, mais uma vez, estabelecidas em um marco orçamentário de médio prazo. O papel do orçamento, então, é o de oferecer a ligação entre o planejamento de alto nível e a formulação de planos de implementação mais detalhados. Essas relações estão demonstradas esquematicamente no Quadro 3.

## **Formulação da estrutura de programa em formato orçamentário**

Conforme indicado, em geral as economias de mercado emergentes requerem reelaboração fundamental de sua estrutura de programas para permitir nova abordagem de orçamento por resultados. Como discutido no tópico anterior, essa reestruturação dos programas precisa ser colocada no contexto de plano estratégico mais amplo, de modo que as operações do governo fortaleçam a ligação entre as políticas e o planejamento e o

### Quadro 3: Conectando planejamento e orçamento



\*MTBF: Medium Term Budget Framework (Marco Orçamentário de Médio Prazo)

\*MTEF: Medium Term Expenditure Framework (Marco de Gastos de Médio Prazo)

orçamento. Nesse contexto, a revisão das estruturas de programa deve assegurar que haja explícita declaração de políticas, ou lista de objetivos, que defina, apropriadamente, o propósito dos programas e os resultados

esperados, de forma que possam ser mensurados e avaliados de algum modo. O processo para essa revisão está demonstrado no Quadro 4. Assim, a característica central de um programa é uma coletânea das atividades governamentais que compartilham algum conjunto de objetivos comuns, ou seja, a estrutura de programas baseia-se nas políticas.

#### **Quadro 4: Processo de acordo para o formato de orçamento por programas**

##### **Áreas de resultados estratégicos:**

- definir os objetivos políticos na área de operações da agência (setor);
- à luz disso, identificar as mudanças-chave exigidas para que a agência atinja seus objetivos estratégicos.

##### **Realinhamento do plano de ação estratégico:**

- revisão do papel de cada unidade de custo;
- redefinição da missão atual da agência (pode mudar a cada ano).

##### **Definir as áreas de resultados-chave:**

- dadas essas áreas de resultados-chave, decidir se a agência está se organizando da melhor maneira para a consecução desses resultados;
- decidir sobre a distribuição final das responsabilidades, ou seja, quem é responsável por fazer o quê.

##### **Centros de responsabilidade:**

- funcionários responsáveis identificados e suas equipes de apoio deverão preparar os planos de implementação detalhando como, quando e por quem os resultados-chave devem ser atingidos/providos.

##### **Formato do orçamento e composição de custos preparados:**

- finalizar os procedimentos de formatação do orçamento e de alocação de custos, de modo que as agências possam preparar modelos de relatórios financeiros e contábeis a serem apresentados pela agência ou pelos sistemas do Ministério da Fazenda;
- entrar em acordo com o Ministério da Fazenda sobre novos códigos necessários para novas atividades e sobre medidas de desempenho não financeiras.

Embora a estrutura de programas deva ser vista como meio pelo qual o orçamento esteja vinculado a objetivos estratégicos, ainda se levanta a questão: como os programas devem ser desenhados de forma a atingir esses objetivos? Parece ter havido duas abordagens básicas para essa tarefa. A rota em que os Estados Unidos foram pioneiros é fazer com que a estrutura

de programas seja específica de cada agência – tomar uma agência (digamos, um ministério) e desenhar o programa apenas dentro das atividades daquele ministério. Outros países designaram amplas áreas de políticas, identificando os programas nessa base, de modo que instituições individuais pudessem terminar contribuindo para apenas uma parte de um programa. A abordagem anterior restringe a lógica de programas baseados nas políticas por meio da estrutura organizacional prevalecente no governo, e é possível que, no final, haja centros de custos sem significado do ponto de vista da análise de políticas. No entanto, essa abordagem torna mais fácil especificar, monitorar e fazer cumprir a responsabilização. A última abordagem, embora mais pura sob o ponto de vista das políticas, depende de haver classificação apropriada e capacidade contábil para captar todos os insumos associados aos programas, independentemente de onde apareçam. Isso pode ser um problema em países que não tenham essa capacidade e os orçamentos sejam firmemente enraizados em insumos aprovados. Isso torna a responsabilização mais difícil de especificar, monitorar e fazer cumprir. Mais adiante, neste tópico, será discutido que o desenho do programa específico por agência é preferido pela maioria dos países, mas admite-se que, em casos excepcionais, os programas multiagência podem ser inevitáveis. Um ponto inicial útil para determinar o marco de políticas para o desenho de programas é usar a classificação funcional dos gastos do governo. Por apresentarem categorias de gastos governamentais úteis para comparações internacionais e também como meio de apresentação de dados orçamentários significativos para o público em geral, as classificações funcionais foram estandardizadas em nível internacional (por exemplo, o sistema *Classification of the Functions of government* – COFOG, das Nações Unidas). Uma vez que a classificação funcional agrega dados de uma variedade de agências governamentais envolvidas em atividades similares, ela oferece visão abrangente dos gastos do governo em áreas amplas, tais como defesa, saúde, bem-estar social e educação. Ao fazer isso, fornece um marco propício para a construção de uma estrutura de programas. Não obstante, dentro desse marco, a maneira como as categorias funcionais podem ser desmembradas em programas e diretamente relacionadas às políticas variará de país para país. O Quadro 5 mostra diretrizes gerais de como isso pode ser realizado.



## Quadro 5: Diretrizes gerais para o desenho dos programas

- Programas são monofuncionais, de modo que cada programa esteja ligado a somente uma função.
- Programas são construídos de forma hierárquica, de modo que cada programa tenha um número de subprogramas, e cada subprograma possa ser desmembrado em várias atividades e projetos. Cada subprograma está relacionado somente a um programa. Da mesma forma, cada atividade, cada projeto relaciona-se apenas a um subprograma.
- Cada programa tem o tamanho apropriado para uma gestão eficiente. Isso varia de país para país, mas, freqüentemente, implica, para programas amplos e de intensa utilização de recursos, que a unidade principal de especificação de desempenho e responsabilização pode estar em nível mais baixo que o do programa, digamos, no nível de subprograma.
- Programas e subprogramas devem ser definidos de forma a apoiar o processo decisório político e a priorização, deixando clara a relação entre os recursos usados e os produtos e resultados de políticas previstos.
- Os programas devem considerar todas as atividades (incluindo as regulatórias) e projetos relacionados que, juntos, ajudam a consecução de seus objetivos. Isso significa que os gastos de capital e os gastos recorrentes devem ser considerados juntamente para se julgar o desempenho do programa em relação a seus objetivos.
- Deve haver maior nível de desagregação de atividades e projetos para fornecer apoio à gestão na busca dos objetivos e resultados dos subprogramas; as atividades e os projetos devem ser desenhados de forma a propiciar isso.
- A responsabilização pelos subprogramas deve explicitar a responsabilidade gerencial, em geral e, preferencialmente, em uma única unidade organizacional.
- A responsabilidade pela implementação de cada programa específico deve quase sempre alinhar-se por unidade administrativa a um capítulo (ou voto) no orçamento. Quando não for possível manter isso, é importante atribuir papéis de liderança a um órgão ou unidade orçamentária particular.

Ao rever as experiências dos países na adoção de normas para o desenho de orçamentos por programas, a experiência tem demonstrado que três questões principais foram particularmente importantes:

## **Regras acordadas para a agregação a uma estrutura de programa**

Essa é uma pré-condição importante para o sucesso de um orçamento por programas. Essas regras devem cobrir a questão do nível de agregação das atividades/projetos básicos que seja mais útil para a definição de um programa. Se demasiado desagregados, alguns programas poderão ter apenas um subprograma. Se for esse o caso, qual é a utilidade dessa distinção? No entanto, se o programa for demasiado agregado e sua implementação passar por várias instituições, será difícil definir os produtos dos programas e atribuir responsabilidades específicas. Também deve-se usar cautela para se acordar a especificidade na definição dos programas: os programas devem ser expressos sempre em termos de uma área específica de políticas, ou de forma geral para um conjunto de atividades relacionadas? É possível cada subprograma captar atividades que gerem produtos homogêneos? Pode haver uma clara especificação dos produtos procurados em termos de tempo e precisão e de forma que possam ser medidos?

## **A cobertura institucional dos programas**

Geralmente, no redesenho dos programas, as seguintes questões precisam ser tratadas. Até que ponto os programas devem ser alinhados à estrutura organizacional? Os programas podem-se estender além de cada ministério? Uma unidade de trabalho pode contribuir para mais de um programa? Uma questão de responsabilização relacionada é o alinhamento dos programas com as apropriações: como as dotações devem ser alocadas aos programas?

Quando introduzido originalmente, o orçamento por programas descrevia programas independentemente das linhas de responsabilização organizacionais. Não era incomum que a responsabilidade pelo desenho da estrutura do programa fosse dada a agências orçamentárias centrais. Às vezes, os ministérios de linha não eram intensamente envolvidos, especialmente no estágio da elaboração, embora eles tivessem visão mais detalhada e abrangente das funções e dos objetivos de suas entidades e fossem responsáveis pela implementação dos programas. Muitos países tentaram

essa abordagem na década de 1960, e nenhum deles alcançou sucesso em fazê-la funcionar. Agora, a ênfase está em uma abordagem modificada em relação ao orçamento por programas, que se concentra em produtos e desempenho com melhoria da responsabilização – as abordagens do orçamento por produto e o “novo” orçamento de desempenho. No entanto, isso não prejudica a idéia de que a introdução de uma boa estrutura de programas deve provavelmente envolver mudanças substanciais na estrutura organizacional do governo. A realidade é que, naturalmente, essa opção geralmente não é viável.

Uma razão de peso para fazer com que um dado produto seja gerido em uma unidade organizacional é a responsabilização pelo desempenho. Na prática, a maioria dos produtos gerados pelo governo é produzida em uma única organização, por exemplo, o tratamento médico nos hospitais, o ensino nas escolas, etc. Os problemas surgem nos casos em que os governos requerem a consecução de resultados complexos, tais como a prevenção do crime ou o desenvolvimento do turismo, que necessariamente requerem produtos de uma variedade de agências. Pequenos produtos são geralmente produzidos em cada uma das organizações, mas não os de maior complexidade. Um problema da abordagem por programas surge quando há alinhamento incompleto com a estrutura organizacional.

Quando os programas são conduzidos conjuntamente por duas ou mais unidades administrativas, a responsabilidade também é dividida, de modo que se torna difícil atribuir atividades específicas e produtos finais a organizações individuais. Em outros casos, uma única unidade administrativa realizará uma variedade de programas diferentes. Nesse caso, a composição de custos torna-se difícil e são necessários sistemas elaborados de composição de custos, que serão discutidos mais adiante. Ao mesmo tempo, não é aconselhável reorganizar agências governamentais com a finalidade de introduzir uma estrutura de programas. Em vez disso, ao se redesenhar uma estrutura de programas, é necessário reconhecer uma variedade de unidades operativas: algumas são meramente de supervisão; outras implementam seus próprios programas; algumas fazem ambas as coisas; outras financiam projetos implementados por outros níveis de governo; algumas são responsáveis por empresas públicas e autarquias, etc. Cada tipo pode requerer uma abordagem diferente.

## **Existência de um sistema apropriado de gestão da informação**

A melhoria da responsabilização depende de informação adequada para julgar o desempenho. Não tem sentido desenhar e implementar uma estrutura de programas se não houver informação para sua avaliação. O desenho dos programas deve levar em consideração a praticidade de se construir um sistema de informação e um relatório regular e abrangente que forneçam dados relevantes em tempo oportuno.

Um grande usuário do orçamento de desempenho deve ser a gestão. No entanto, um governo compreende vastos sistemas hierárquicos de muitos níveis e relações organizacionais. Desenhar sistemas de informação para tais estruturas é tarefa complexa, e os envolvidos na elaboração dos programas devem resolver questões como: em que níveis os custos devem ser coletados? É possível desenvolver indicadores de desempenho para tais centros de coleta de custos? De que fontes os dados originais devem ser coletados? Como esses dados devem ser informados a níveis mais elevados? De que diferentes informações os gerentes necessitariam e que sistema de relatório regular forneceria tais dados<sup>20</sup>? Toda a questão da determinação de custos dos programas freqüentemente é uma área negligenciada e merece tratamento mais intensivo. Embora os sistemas de determinação de custos sejam discutidos na seção seguinte, deve-se observar que tais sistemas devem ser baseados em classificação econômica adequada dos gastos do orçamento. Geralmente, os programas são monitorados por meio da comparação dos produtos (e menos freqüentemente dos resultados) em relação aos insumos, que são os itens econômicos incluídos na classificação econômica. Uma classificação de programas adequada deverá ser apoiada por uma classificação econômica adequada.

## **Sistemas de determinação de custos**

A metodologia de determinação de custos para o orçamento baseado no desempenho tem sido freqüentemente negligenciada, ou seja, a nova ênfase em produtos ou resultados não elimina a necessidade de identificar

os insumos, que continuam sendo o meio mais usado para o orçamento anual e a contabilidade. Para que a estrutura de programas seja implementável, é preciso haver mecanismos apropriados para determinar todos os custos do programa, de modo que se possam relacionar os produtos dos programas a seus custos orçamentários e depois, finalmente, a seus benefícios, a fim julgar o desempenho do programa. Os custos podem ser apropriados com base em muitos critérios diferentes<sup>21</sup>. Do ponto de vista do orçamento por programas, o critério mais pertinente é sua associação direta ou indireta com o programa, ou seja, baseado no princípio da apropriação. Os custos podem ser atribuídos a diferentes objetos de custos: unidades operativas, centros de custos, produtos e projetos. Qualquer que seja o critério usado, este deverá ser identificado claramente em um sistema de composição de custos para todo o governo, que pode produzir a informação sobre os custos dos programas e também alocar tais custos corretamente, sem ser complexo ou usar intensivamente os recursos em sua aplicação (Quadro 6). Frequentemente, essas características são difíceis de satisfazer simultaneamente e por essa razão existem meios-termos importantes.

#### **Quadro 6: Atributos de um sistema de composição de custos**

- **Relevante:** fornece informação razoavelmente precisa de forma relevante para o processo decisório.
- **Clara apropriação:** oferece clara apropriação de custos para cada atividade do governo, evitando o risco de sobreposição do subsídio das atividades.
- **Custo efetivo:** o custo de gerir o sistema de composição de custos não deve ser oneroso em termos de recursos (incluindo o tempo do pessoal).

Para ser precisa, a apropriação de custos deve evitar dois tipos importantes de distorção. Há uma distorção de taxa – as bases de custos usadas para descrever as atividades do programa não captam adequadamente seu consumo de recursos. A solução é desenvolver mecanismos de alocação mais precisos, ou decompor as atividades dos programas em categorias mais homogêneas. Não obstante, ambas as soluções envolvem mais complexidade e custos mais elevados na implementação do sistema. Frequentemente, há também uma distorção de quantidade, em que os custos atribuídos aos

produtos da atividade do programa não refletem a quantidade real de recursos consumidos. Sistemas simples de composição de custos freqüentemente assumem que todos os recursos agregados em uma unidade operacional são consumidos proporcionalmente por todos os produtos gerados pela unidade. Mas, se esse não for o caso, então, ocorrem distorções de quantidade. A solução é atribuir custos por meio de operações mais apropriadas e permitir que cada unidade operacional utilize múltiplos mecanismos de alocação.

Os sistemas de apropriação de custos são projetados para oferecer informação sobre custos em várias dimensões, tais como unidades organizacionais, centros de custos, produtos, projetos, etc., que são descritos como objetos de custo do sistema de composição de custos. A escolha dos objetos de custo afeta a complexidade administrativa e determina os custos envolvidos na operação do sistema de alocação de custos. Há um meio-termo evidente entre o grau de detalhe dos objetos de custo, determinados pela quantidade de informação de custos requerida pelos tomadores de decisões, e o custo operacional do sistema. O perigo, na outra extremidade, é que um sistema de alocação de custos demasiado simples pode produzir um sistema de alocação de custos deficiente e aumentar o risco do subsídio cruzado, além de fornecer informação errônea aos tomadores de decisões.

Para efeito do orçamento por programas, a forma como os custos são consumidos por programas, atividades, produtos ou centros de custos determinará se eles serão alocados como custos diretos ou indiretos. A fim de aumentar a exatidão ou a relevância dos custos totais dos programas ou produtos e, ao mesmo tempo, reduzir as alocações de custos arbitrárias, é necessário identificar o máximo possível de recursos como custos diretos<sup>22</sup>. Evidentemente, para alguns custos, pode não ser possível estabelecer uma relação direta com os objetos de custo, quando são comuns a mais de um objeto. No entanto, esses custos indiretos ainda podem ser atribuídos aos objetos de custo com base no consumo, ou seja, com base no grau que contribuem para o objeto de custo, ou sejam causados por este<sup>23</sup>. Depende muito do quanto o sistema de determinação de custos segue uma estrutura organizacional existente. Se cada unidade operacional ou centro de custo estiver contribuindo para somente um produto (programa

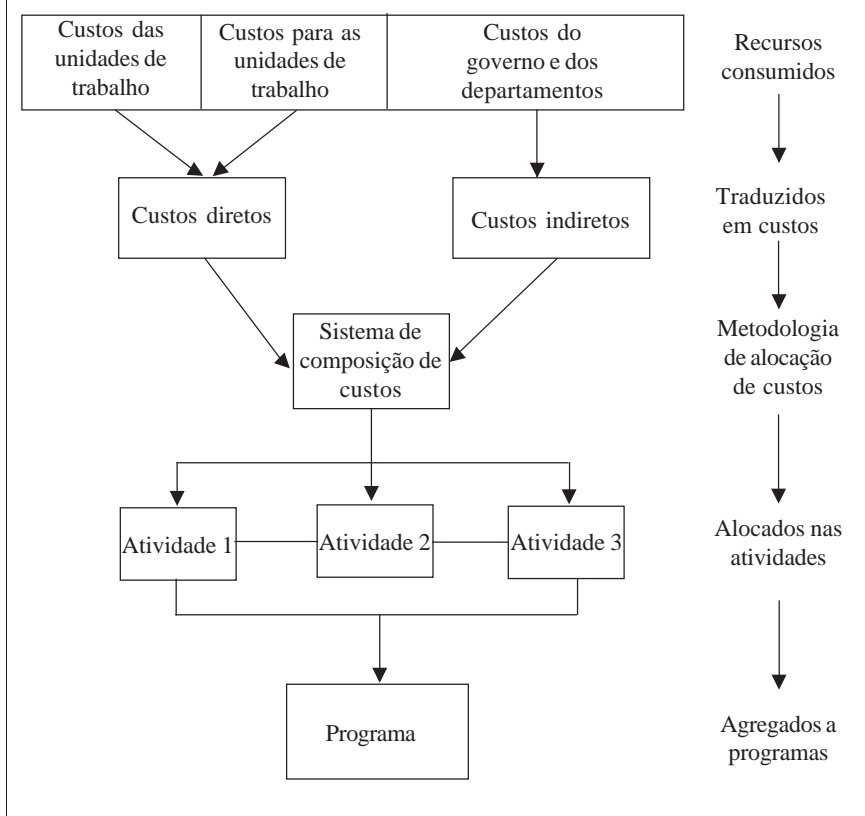
ou atividade), a necessidade de alocação no segundo estágio será reduzida. No entanto, freqüentemente, os custos acumulados em um centro de custo devem ser atribuídos a dois ou mais produtos, ou, alternativamente, algumas unidades dentro de uma organização prestam serviço a uma outra unidade; e, assim, faz-se necessário um processo mais complicado de atribuição em dois estágios. Nesse método, os custos acumulados nos *pools* de custos são, então, alocados a outros *pools* de custos ou objetos de custo, usando diversas bases de atribuição até que todos os custos tenham sido alocados aos objetos de custo finais<sup>24</sup>. O processo é demonstrado esquematicamente no Quadro 7.

Uma variante, mais em linha com a abordagem do orçamento por produtos, é a composição de custos baseada na atividade (*Activity-Based Costing* – ABC). Nessa abordagem, os programas são desdobrados em suas atividades básicas – os passos ou as seqüências dos processos que convertem insumos em produtos. Como primeiro passo, essa abordagem também inicia-se com a distribuição dos gastos da organização entre um conjunto de *pools* de custos, mas, assim, a composição de custos baseados na atividade compila a informação sobre os custos em todas as atividades de uma organização. Isso inclui as atividades que não variam com o volume de produtos, e há uma orientação para a alocação de custos fixos com foco primário na identificação do custo total da provisão de serviços do governo<sup>25</sup>. As organizações que mais provavelmente podem-se beneficiar da composição de custos baseada em atividades são aquelas com elevados custos fixos e com atividades operacionais ou linhas de serviços extremamente diversas, ou seja, a maioria das agências de governo. Em geral, essa abordagem é mais aplicável ao nível operacional baseado em serviço-por-serviço, permitindo aos gestores de serviços mais segurança ao executarem a orçamentação para os níveis de atividade projetados e também a possibilidade de discriminar o impacto orçamentário de cada nível de atividade<sup>26</sup>.

Há um consenso de que é necessária uma mensuração uniforme dos custos totais de produtos finais ou de atividades em todos os programas do governo para que se possa julgar o desempenho com base em uma perspectiva de políticas. No entanto, há muitos problemas práticos que devem ser

## Quadro 7: Passos básicos de sistema de composição de custos baseado em programas

- Desmembrar o programa em atividades que produzam o objetivo, o serviço ou o produto do programa, e identificar as unidades de trabalho envolvidas em cada atividade;
- identificar todos os recursos utilizados e seus custos associados em termos de unidades de trabalho que gerem produtos/resultados dos programas;
- categorizar e medir os *custos diretos*, ou seja, aqueles derivados da operação de unidades de trabalho ou os custos incorridos pela unidade por meio das operações de outras unidades de trabalho; e os *custos indiretos* do governo ou departamento, ou seja, os custos fixos;
- designar ou alocar todos os custos diretos e indiretos a atividades específicas, utilizando uma metodologia de composição de custos previamente acordada.





superados. Primeiro, o problema dos custos indiretos, ou custos fixos, deve ser reconhecido como difícil. Um problema típico na mensuração dos custos é que as atividades de qualquer agência incluirão determinadas funções comuns dos funcionários, tais como pessoal e contabilidade, e uma atividade não distribuída, como a gestão geral, que são difíceis de desmembrar em atividades específicas. Sem dúvida, alguns poderiam discutir que a utilidade da estrutura de programas poderia ser substancialmente reduzida em alguns setores do governo pela presença de tais dificuldades. Segundo, a mensuração de custos do programa torna-se ainda mais complicada pela existência de produtos e atividades conjuntos da mesma unidade básica. Separá-los requer conhecimento contábil especializado. No setor privado, essa mensuração de custos pertence ao domínio especial dos contadores gerenciais ou de custos, equipados para prestar serviços ao processo decisório da gestão interna. No setor governamental, essas habilidades são geralmente pouco desenvolvidas e freqüentemente não estão disponíveis. Por último, freqüentemente discute-se que para capturar os custos totais de forma ideal é necessário um sistema de provisão contábil similar ao do setor privado. No setor comercial, o fundamento do sistema contábil por provisionamento é determinar o verdadeiro custo dos produtos, ou seja, um sistema contábil orientado por produtos.

No governo, a questão da mudança para um sistema contábil por competência, pelo menos em princípio, é de peso. Essa mudança certamente possibilita que os custos totais da geração dos produtos sejam definidos e comparados a cada ano. A adoção da sistemática da competência no nível da agência pode, supostamente, trazer os seguintes benefícios:

- ao serem capitalizados os custos de bens de capital e depreciados durante sua vida operacional, os departamentos podem designar parcela relevante de custos de capital a fluxos de caixa anuais;
- a determinação de custos dos produtos das agências possibilita que departamentos de supervisão e ministérios façam comparações entre fontes alternativas de fornecimento tanto no setor privado quanto no público;
- o foco nos produtos adiciona ímpeto ao processo de recuperação de custos de serviços, que produz benefícios privados. O custo total fornece melhor base de cálculos de custos de recuperação;

- negociações orçamentárias conduzidas com foco no preço do produto mais provavelmente removerão os departamentos da mentalidade *custo-plus* e, assim, gerarão economias fiscais;

- departamentos tornam-se mais conscientes de suas responsabilidades em relação à gestão ativa de seus patrimônios físicos<sup>27</sup>.

Contudo, na prática, a questão tem menos peso. A maioria dos governos mantém sistemas contábeis mais simples baseados em caixa ou um sistema de caixa modificado. Nos países que tentaram alterar seus sistemas contábeis governamentais para um sistema de competência, a mudança demonstrou ser invariavelmente difícil e cara. Pode-se discutir que muitos dos benefícios da composição de custos derivados do sistema contábil por competência podem ter sido originados por outros meios e, conseqüentemente, para economias de mercado emergentes, talvez uma mudança intermediária para a competência seja tudo o que se deveria tentar<sup>28</sup>.

## Conclusões

Fica claro, considerando os comentários anteriores, que as implicações, para as economias de mercado emergentes, da reengenharia de seus orçamentos por programas para a adoção de abordagem do “novo” orçamento de desempenho não devem ser subestimadas. Foi discutido que a estrutura de programa deve ser estabelecida de acordo com um marco estratégico mais amplo. A necessidade de se criar uma ligação significativa entre as políticas e o orçamento há muito foi reconhecida, mas também se demonstrou consistentemente ilusória. A maioria das economias de mercado emergentes aceitou que o papel central da estrutura de programas é traduzir políticas amplas em atividades e projetos que possam ter seus custos definidos, com necessidades de recursos identificados aprovados como alocações orçamentárias. Ao mesmo tempo, muitos também consideraram que isso não pode ser visto como exercício anual *ad hoc*. Um número crescente de países está adotando os marcos orçamentários de médio prazo para ajudar a definir os custos totais de atividades e projetos e, assim, planejar melhor os programas, aperfeiçoar a priorização de tais programas e oferecer alguma disciplina global na utilização dos recursos. Outros países foram mais longe

e aceitaram que uma real disciplina financeira, em termos de resultados no lugar de insumos, requer a reestruturação do modelo de gestão orçamentária subjacente e a mudança das relações de responsabilização. No entanto, a dificuldade de encontrar mercados emergentes que tenham realizado rápido progresso em qualquer um desses sentidos indica que eles encontraram problemas significativos de implementação.

A capacidade de realizar, de maneira bem-sucedida, essa ligação das políticas com programas, por meio de mecanismos de planejamento estratégico, requer a habilidade de construir marcos orçamentários de médio prazo com programas bem definidos. Requer outras habilidades analíticas e sistemas apropriados de informação que deixem claras as relações entre os recursos utilizados pelo programa e seus produtos e/ou resultados de políticas. Conforme indicado, o trabalho básico de desenho do programa e da composição de custos do programa provavelmente não será simples, demandando habilidades, como a contabilidade de custos, freqüentemente escassas. Mais problemáticas são a definição e a mensuração dos produtos do programa (e ainda mais dos resultados do programa), que se podem demonstrar difíceis e caras de implementar de forma apropriada. Conseqüentemente, para muitos países, as limitações de recursos humanos podem impedir a mudança para o orçamento de desempenho.

Ao mesmo tempo, essa nova abordagem da gestão do orçamento também requer procedimentos administrativos paralelos para ativar os planos estratégicos e a estrutura do programa para a tomada de decisões. Essa mudança deve inevitavelmente refletir a capacidade de reforma do país e, para ser bem-sucedida, é aconselhável não ser implementada muito rapidamente, mas cautelosamente seqüenciada. E, ainda, essa abordagem geralmente só pode ser tentada depois de realizadas melhorias prévias em relação à obediência financeira e ao controle fiscal. Sem nível seguro e adequado de recursos, é provável que o planejamento estratégico seja demasiado difícil.

A abordagem do “novo” orçamento de desempenho requer tudo isso e muito mais. Talvez, grandes dificuldades terão de ser enfrentadas na introdução de maior responsabilização e na implementação das mudanças associadas necessárias à gestão orçamentária. Isso exigirá mais

transparência, mais ênfase na avaliação de produtos com relação aos insumos e à modernização de mecanismos de controle para equilibrar as necessidades de controle com as novas exigências de eficiência. Por sua vez, isso também aumentará a pressão pela produção de novos tipos de relatórios que facilitem a gestão dos recursos, assim como uma provável expansão na base contábil. Embora a plena implementação da contratação de produtos e desempenho demande muitos recursos e tenha sido realizada apenas em poucos países razoavelmente avançados, mesmo um movimento mais limitado nessa direção, provavelmente, traria tensão aos sistemas administrativos das economias de mercado emergentes. Certamente, essa mudança de procedimentos orçamentários tradicionais provavelmente requererá esforço substancial na gestão do processo de mudança<sup>29</sup>.

## Notas

- \* As opiniões expressas neste documento de trabalho pertencem ao autor e não representam, necessariamente, as opiniões ou a política do FMI. O FMI não se responsabiliza pela tradução para a língua portuguesa. Documentos de trabalho descrevem investigações em curso realizadas pelo autor e são publicadas para suscitar comentários e aprofundar o debate. O original em inglês está disponível no *site* do Fundo. O autor agradece os comentários dos colegas do Departamento de Assuntos Fiscais do FMI e especialmente a James Brumby, Ian Lienert, Feridoun Sarraf e Christiane Rochler. Como de costume, quaisquer erros que porventura permaneçam são do autor.
- <sup>1</sup> Ou como Burkhead diria: “[...] que enfatiza as coisas que o governo faz, no lugar das coisas que o governo compra. Orçamento de desempenho muda a ênfase dos meios necessários à realização para a realização em si (BURKHEAD, 1956, p. 133).
- <sup>2</sup> Por exemplo, WILDAVSKY, 1969; HENKE, 1992.
- <sup>3</sup> Uma definição antiga feita pelo Bureau of the Budget, citada em Axelrod: “Um orçamento por resultados é aquele que apresenta os propósitos e objetivos para os quais os fundos são necessários, os custos dos programas propostos para a realização desses objetivos, dados quantitativos mensurando as realizações e desempenho do trabalho de cada programa”. O sistema de orçamento por programas da Tennessee Valley Authority, em meados dos anos 1930, embora seja de uma agência com fins lucrativos, é um exemplo clássico da abordagem, e outras agências federais o seguiram, desenvolvendo planos de atividades dentro de orçamentos por programas durante os anos da guerra (AXELROD, 1988, p. 266).
- <sup>4</sup> A Comissão Hoover também tornou público o conceito de um “orçamento de desempenho”, recomendando que “todo o conceito orçamentário do governo federal deve ser traçado pela adoção de orçamento baseado em funções, atividades e projetos; designamos isso de orçamento de desempenho”.

- <sup>5</sup> O atual orçamento deverá ser substituído pelo orçamento por programas ou de desempenho, apresentando, em documento de escopo bem mais breve, os requisitos de gastos do governo em termos de serviços, atividades e projetos de trabalho, e não em termos das coisas que foram compradas” (A.E. BUCK. *Relatório da Força Tarefa da Comissão Hoover*).
- <sup>6</sup> Como resultado, Schick reclamou da hibridização, em que vários aspectos do sistema de desempenho foram assimilados a procedimentos do orçamento tradicional e, assim, atenuados. Ele escreve: “[...] depois de passado o encanto inicial do orçamento de desempenho, ele foi visto com indiferença. O orçamento de desempenho não era de grande relevância para os participantes do orçamento, nem era encarado como uma reforma importante” (SCHICK, 1971, p. 62).
- <sup>7</sup> AXELROD, 1988, p. 288.
- <sup>8</sup> WILDAVSKY, 1969.
- <sup>9</sup> N.E.: Órgão de apoio ao Congresso americano. Tem com função auxiliar na melhoria do desempenho e da transparência do governo federal em benefício ao interesse público. Assemelha-se, no caso brasileiro, ao Tribunal de Contas da União (TCU).
- <sup>10</sup> No entanto, para alguns críticos os dados sobre programas e desempenho são apenas um adorno; as decisões são tomadas com base em objetos de gasto tradicionais (SCHICK, 1966).
- <sup>11</sup> WATERSON (1965) identifica 16 países, dez na América Latina, que tiveram experiências com orçamento de desempenho. PREMCHAND (1977) realizou alguns estudos de caso sobre inovações orçamentárias similares na Ásia.
- <sup>12</sup> Esses problemas levaram Dean a concluir que “a história do orçamento de desempenho é de grandes esperanças e realizações decepcionantes” (DEAN, 1989, p. 123).
- <sup>13</sup> A Lei de Modernização das Aquisições incluiu disposições para que as agências estabelecessem os objetivos de custo, os resultados e a programação das grandes aquisições e a relação de pagamento para resultado; a Lei Clinger-Cohen incluiu requisitos para que as agências desenvolvessem medidas de desempenho da tecnologia da informação utilizada ou adquirida pela agência.
- <sup>14</sup> Ver J. MIKESELL, 1995.
- <sup>15</sup> Ver S. BELLAMY e R. KLUVERS, 1995, p. 39.
- <sup>16</sup> Para revisão sobre a experiência e dificuldades na implementação dessa abordagem, ver SCHICK, 1996.
- <sup>17</sup> Para mais detalhes, ver KRISTENSEN, 2002.
- <sup>18</sup> Deve-se levar em conta a especificidade de cada país, uma vez que o significado de bem público é discutível; e governos não precisam necessariamente prover todos esses bens públicos.
- <sup>19</sup> Ou seja, os resultados esperados devem ser explicitamente declarados e quantificados onde apropriado e relevante.
- <sup>20</sup> Os problemas específicos da mensuração de desempenho não podem ser tratados aqui, mas deve-se estar ciente de que existem vários problemas práticos: as informações sobre o desempenho são fragmentadas e insatisfatórias; freqüentemente os dados refletem apenas certos aspectos do desempenho. Também tem sido difícil estabelecer a relação entre desempenho e custos.
- <sup>21</sup> Por exemplo, por sua natureza (variável ou fixa); perspectiva da função de produção (produto ou não-produto); processo decisório (investimento, custos irre recuperáveis, custos de oportunidade); responsabilização (controlável ou não controlável).

- <sup>22</sup> Geralmente há muitas maneiras de se fazer isso, por exemplo, sistemas de registro de tempo, codificação das transações e julgamento por gestão.
- <sup>23</sup> Nos casos em que não for possível atribuir custos diretamente aos objetos de custos, as agências devem identificar bases apropriadas para designá-los, refletindo, de alguma forma, a relação de consumo entre custos e objetos de custo.
- <sup>24</sup> Por exemplo, o processo de alocação poderia começar com a depreciação de prédios e acessórios. Esses custos seriam distribuídos pelos *pools* de custos remanescentes. O valor a ser distribuído a partir do próximo *pool* (manutenção de prédios) incluiria agora não apenas seus próprios custos, mas também o valor a ele alocado no passo anterior. Esse total seria, então, alocado para todos os *pools* remanescentes, e assim por diante (THOMPSON, 1998, p. 387).
- <sup>25</sup> Dessa forma, apóia o que freqüentemente se chama de “gestão baseada em atividades”, que foca na gestão de uma atividade para continuamente melhorar sua eficiência e eficácia. Para um estudo de caso sobre sua aplicação, ver ABRAHAMS; REAVELY, 1998.
- <sup>26</sup> Embora a abordagem ABC não seja usada por níveis mais altos para estabelecer orçamentos gerais, ela pode levar a conhecimento mais abrangente sobre os custos unitários e fornecer uma base para o estabelecimento de *benchmarks* de atividades governamentais.
- <sup>27</sup> Focando a atenção no balanço, especialmente se o governo introduzir um encargo de capital sobre o capital de departamentos, isso os encorajaria a extrair o máximo valor da utilização de seus ativos e a revisar se todos os ativos são necessários para gerar seus produtos.
- <sup>28</sup> Para mais detalhes, ver DIAMOND, 2002.
- <sup>29</sup> Ver DIAMOND, 2001.

## Referências bibliográficas

- ABRAHAMS, M. D.; REAVELY, M. N. Activity-based costing: illustration from the State of Iowa. *Government Finance Review*, v. 14, n. 2, pp. 15-20, abr. 1998.
- AXELROD, D. *Budgeting for modern government*. Nova York: St. Martin's Press, 1988.
- BABUNAKIS, M. *Budgets: an analytical and procedural handbook for government and nonprofit organization*. Connecticut: Greenwood Press, 1976.
- BELLAMY, S.; KLUVERS, R. Program budgeting in australian local government: a study of implementation and outcomes. *Financial Accountability and Management*, v. 11, n. 1, pp. 39-56, fev. 1995.
- BROOM, C. A. Performance-based government models: building a track record. *Public Budgeting and Finance*, v. 15, pp. 3-17, 1995.
- BURKHEAD, J. *Government budgeting*. Nova York: John Wiley and Sons, 1956.
- COMISSÃO DOS ESTADOS UNIDOS PARA A ORGANIZAÇÃO DO PODER EXECUTIVO DO GOVERNO. *Budgeting and accounting: a report to Congress by the Commission on Organization of the Executive Branch of the Government*. Washington: Government Printing Office, 1949.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. *The design of cost management systems*. Upper Saddle River, Nova Jersey: Prentice Hall, 1991.
- DEAN, P. N. *Government budgeting in developing countries*. Londres; Nova York: Routledge, 1989.

- DIAMOND, Jack. *Performance-budgeting: managing the reform process*. Documento de trabalho do FMI 03/33. Washington: Fundo Monetário Internacional, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Performance-budgeting: is accrual accounting required?* Documento de trabalho do FMI 02/240. Washington: Fundo Monetário Internacional, 2002.
- ESTADOS UNIDOS. *Task force report, fiscal, budgeting and accounting activities*. Washington, D.C. 1949.
- HENKE, E. *Introduction to nonprofit organization accounting*. Boston: South-Western Publishing, 1992.
- KRISTENSEN, J. K. *Overview of results focused management and budgeting in OECD Member Countries*. Paris: OCDE, 2002.
- MIKESSELL, J. *Fiscal administration: analysis and applications for the public sector*. Texas: Harcourt Brace College Publishers, 1995.
- PREMCHAND, A. *Performance budgeting*. India: Academic Books, 1969.
- \_\_\_\_\_. *Restructuring budgetary systems in developing countries: relevance of PPB Systems*. Documento de trabalho do FMI, 1977.
- PREMCHAND, A; BURKHEAD, J. (Eds.). *Comparative international budgeting and finance*. New Brunswick: Transactions Books, 1984.
- SCHICK, A. The road to PPB. *Public Administration Review*. Dec. 1966.
- \_\_\_\_\_. *Budgeting innovation in the United States*. Washington, D.C.: The Brookings Institution, 1971.
- \_\_\_\_\_. *The spirit of reform: managing the New Zealand State sector in a time of change*. Wellington: State Services Commission, 1996.
- SCHULTZE, C. *The politics and economics of public spending*. Washington, D.C. The Brookings Institution, 1968.
- THOMPSON, F. *Cost measurement and analysis*. Chapter 15 in Handbook of Government Budgeting, 1998.
- UNITED NATIONS . *A manual for programme and performance budgeting*. Nova York: Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais, 1965.
- WATERSON, A. *Development planning – lessons of experience*. Baltimore: John Hopkins, 1965.
- WILDAVSKY, A. *Planning-Programming-Budgeting: rescuing policy analysis from PPBS*. Washington, D.C. 1969.
- \_\_\_\_\_. *The politics of the budgetary process*. Boston: Little, Brown and Co., 1979.
- 

**Jack Diamond** é chefe da Divisão de Gestão da Despesa Pública 1 do Departamento de Finanças Públicas do Fundo Monetário Internacional (FMI).

Texto originalmente publicado: DIAMOND, Jack. *From program to performance budgeting: the challenge for emerging economies*. FMI, Working Paper nº 03/169, Jun., 2003.

Reimpressão autorizada pelo Fundo Monetário Internacional.