

Análise da Adequação dos Indicadores de Desempenho para Avaliação da Execução Orçamentária: Estudo do Caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha do Brasil

Igor de Assis Sanderson de Queiroz

Rio de Janeiro –RJ

Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ¹

igorsanderson@globo.com

Araceli Cristina de Sousa Ferreira

Rio de Janeiro – RJ

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela USP²

Professora Titular do Programa de Mestrado em Ciências

Contábeis da UFRJ¹

araceli@ufrj.br

Marcelo Alvaro da Silva Macedo

Rio de Janeiro – RJ

Doutor em Engenharia de Produção pela COPPE/UFRJ³Pós-Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP⁴Professor Adjunto da FACC/UFRJ⁵

malvaro@facc.ufrj.br

Resumo

A apresentação de indicadores de desempenho (ID) nos Relatórios de Gestão (RG) anuais dos entes públicos vem sendo cada vez mais incentivada e exigida pelos órgãos de controle, por serem considerados importantes instrumentos para análise da atuação dos gestores. Porém, no que tange à execução orçamentária, isto não constitui uma obrigação legal. Assim, é possível que muitas instituições não usem essas ferramentas, ou que utilizem índices inadequados. Tendo

como amostra as Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) da Marinha do Brasil, o objetivo deste artigo foi verificar o nível de adequação dos indicadores presentes em seus RG, de 2009 a 2012, para avaliação do ciclo orçamentário. Os dados foram coletados nos RG disponibilizados no sítio do Tribunal de Contas da União na internet, e nas contas contábeis do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal. Observamos que nove das 35 OMPS da amostra aplicaram a Taxa de Execução Financeira (TEF). Por meio de testes estatísticos não-paramétricos de médias, verificamos existir uma tendência de aumento da aplicação de recursos nos períodos mais próximos ao encerramento dos exercícios. Portanto, a TEF se mostrou apenas parcialmente adequada, por considerar somente os dados consolidados no fim do ano, desprezando a data de realização dos provisionamentos e empenhos de créditos. Então, criamos um novo indicador de desempenho, que pode ser usado em qualquer órgão público, calculado com base nos valores empenhados e provisionados a cada mês, de forma ponderada em função da proximidade do encerramento do exercício, compensando os provisionamentos tardios, alheios à vontade do gestor, e penalizando a manutenção desnecessária de recursos ociosos.

Palavras-chave: Indicadores de Desempenho, OMPS, Execução Orçamentária

Abstract

The presentation of performance indicators (ID) in the Public Sector annual Management Reports (RG) has been increasingly encouraged and required by control agencies, as they are considered important tools to analyze public agents behavior. However, regarding to budget execution, this is not

¹Universidade Federal do Rio de Janeiro - CEP 21941-972 - Rio de Janeiro - RJ

²Universidade de São Paulo - CEP 05508-900 - São Paulo - SP

³COPPE/UFRJ - Instituto Alberto Luiz Coimbra de Pós-Graduação e Pesquisa de Engenharia - CEP 21941-972 - Rio de Janeiro - RJ

⁴FEA/USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - CEP 05508-010 - São Paulo - SP

⁵FACC/UFRJ - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro - CEP 22290-240 - Rio de Janeiro - RJ

a legal obligation. Thus, it is possible that many institutions do not use these tools, or use inadequate indexes. The sample for this paper was selected among the Service Providers Military Organizations (OMPS) in the Brazilian Navy. The purpose was to investigate the suitability of indicators presented in their RG, from 2009 to 2012, to evaluate budget execution. Data had been collected in RG available on the website of the Court of Auditors, and also in the Financial Management System of the Federal Government. We found that 9 of 35 OMPS used the Financial Execution Rate (TEF). Using non-parametric statistical tests of means, we found that there is a tendency to increase the application of resources in the end of year. So, TEF is partially adequate, because it disconsiders the period when the expenditures were made. Then, we created a new performance indicator, which considers the credits provided and expent each month, using a weighted formula, according to the proximity of the end of the year, offsetting the late provisioning of credits, disadvantage beyond the control of the manager, and penalizing unnecessary maintenance of idle resources.

Key words: Performance Indicators, OMPs, Budget Execution

1. Introdução

Enquanto órgão componente da Administração Direta do Poder Executivo Federal, o Comando da Marinha desenvolve atividades, devidamente integradas, cuja finalidade é executar, acompanhar e controlar ingressos e dispêndios, inclusive os restos a pagar, previstos e fixados para a Marinha do Brasil na Lei Orçamentária Anual (LOA). As Organizações Militares subsidiadas com os créditos oriundos do Orçamento Geral da União (OGU) são denominadas Unidades Gestoras (UG) (SGM, 2008). Para a operacionalização de seus recursos financeiros, a Marinha do Brasil, como os demais órgãos federais, utiliza o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Na sistemática de controle interno da Marinha do Brasil (MB), as prestações de contas da execução financeira são preliminarmente apreciadas pelo Conselho de Gestão da própria UG, e posteriormente, encaminhadas ao Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), com periodicidade mensal. Após aprovação, as comprovações são remetidas anualmente ao Tribunal de Contas da União (TCU), órgão auxiliar do Congresso Nacional no que tange o controle externo de dinheiros, bens e valores públicos.

Por força do disposto no art. 70 da Constituição Federal, na Instrução Normativa TCU nº 63/2010, na Decisão Normativa TCU nº 119/2012, na Portaria TCU nº 150/2012 e nas orientações do Órgão de Controle Interno contidas na Circular nº 1/2013, da SGM, as UG da Marinha devem também elaborar anualmente o Relatório de Gestão (RG). Este é o demonstrativo mais completo elaborado pelas UG para possibilitar a avaliação de sua administração, devendo ser produzido de maneira objetiva, crítica e abrangente, detalhando como seus objetivos foram alcançados ou dificultados por fatos ou decisões ocorridos durante a gestão em determinado exercício.

De acordo com Santos (2010, p. 11), o TCU vem incentivando os administradores públicos a elaborarem e utilizarem indicadores de desempenho (ID) em seus RG, com a finalidade de mensurar e direcionar suas atividades. Observa-se, porém, que no tocante ao ID para avaliação da gestão or-

çamentária e financeira, a normatização concede total discricionariedade aos Dirigentes Máximos das UG, quanto à sua utilização e método de construção.

Tendo em vista o exposto, é possível que muitas UG nem mesmo estejam incluindo em seus RG indicadores de desempenho da execução financeira, ou que os indicadores, que estejam porventura sendo apresentados, não sejam adequados para avaliação da execução financeira. Desta maneira, as análises a serem realizadas pelos órgãos de controle podem estar sendo indevidamente limitadas. Assim, enunciaremos a seguinte questão de pesquisa: qual o nível de adequação dos indicadores de desempenho apresentados pelas Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha do Brasil em seus Relatórios de Gestão, de acordo com o conceito estabelecido, nos exercícios de 2009 a 2012, para avaliação da execução orçamentária?

O objetivo deste artigo foi verificar se os indicadores de desempenho da execução orçamentária apresentados pelas UG da Marinha do Brasil, especificamente pelas Organizações Militares Prestadoras de Serviços em seus Relatórios de Gestão, foram capazes de, efetivamente, demonstrar se o fluxo orçamentário vem sendo conduzido de acordo com o programado.

Neste sentido, seriam considerados adequados os indicadores de desempenho que possibilitassem identificar as organizações que tiveram um ciclo de execução orçamentária dinâmico, no qual os créditos provisionados foram prontamente empregados conforme o planejamento orçamentário, não havendo recursos ociosos ao longo de todo o período, e não apenas por ocasião do encerramento do exercício.

Caso verificado que os indicadores utilizados não foram adequados, seria proposto um indicador de desempenho de eficácia da execução orçamentária que considerasse como variável temporal o período em que foram realizados os provisionamentos e os empenhos de créditos pelas UG, a fim de suprir deficiências observadas.

A importância deste trabalho reside no fato de que as organizações da amostra, assim como outros entes da Administração Pública, são responsáveis pela aplicação de recursos públicos, e, portanto, sua execução orçamentária é assunto de interesse de toda a sociedade, a quem cabe acompanhar as atividades desempenhadas e exigir as correspondentes prestações de contas.

Além disso, devido à carência de estudos quanto à efetividade do uso de indicadores de desempenho de execução orçamentária no setor público, o tema é relevante para a comunidade acadêmica.

Esta pesquisa está organizada em cinco seções. Feita a introdução do tema, foi enunciada a questão de pesquisa, bem como os objetivos do trabalho, e a justificativa para sua elaboração. A segunda seção apresenta o referencial teórico que embasou o trabalho, apresentando os principais indicadores de desempenho usados na avaliação da execução orçamentária. A seção três contém a metodologia, descrevendo a amostra, a coleta de dados, as limitações e o tratamento estatístico. A seguir, diante dos resultados encontrados, propusemos um novo indicador, e por fim, após expormos as conclusões e as sugestões para pesquisas futuras, apresentamos as referências bibliográficas.

2. Revisão de Literatura

Desde a década de 1980, um notável movimento de reforma da administração pública ocorre em escala mundial, com o objetivo de prover melhor retorno ao dinheiro arrecadado por meio de tributos, bem como para reformular o relacionamento dos Estados com seus cidadãos (KETTL, 2005).

Acompanhando esta tendência global, observamos no Brasil diversos esforços governamentais no sentido de melhorar a condução das empresas e do serviço público com relação à qualidade e produtividade, tais como o Programa Brasileiro da Qualidade e Produtividade (PBQP), em 1990; o Programa Qualidade e Participação na Administração Pública – QPAP, em 1995; e o Programa da Qualidade no Serviço Público – PQSP, em 1999 (COSTA, 2012).

Neste contexto, em 1994 foi criado, no âmbito da Marinha do Brasil, o Sistema de Organizações Militares Prestadoras de Serviços - OMPS. A implementação desta nova sistemática representou uma mudança de cultura de gestão, por meio da apuração e apropriação de custos, utilizando ferramentas de informações gerenciais, de forma a possibilitar que as OMPS produzissem bens e serviços de alta qualidade, ao menor custo possível, tendo, em contrapartida, que apresentar resultados favoráveis. Estas organizações são o objeto do presente estudo.

Segundo Carvalho (1998, p. 191-193), o processo de avaliação no setor público deve ser uma análise contínua, sistemática e estruturada dos recursos utilizados em face dos resultados obtidos, tendo em vista os objetivos fixados, e utilizando critérios objetivos, contribuindo para a correção das insuficiências detectadas. Para tanto, o uso de indicadores de desempenho pode ser uma valiosa ferramenta.

No entendimento do Tribunal de Contas da União - TCU (BRASIL, 2009, p.4), um “indicador de desempenho é um número, porcentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com a finalidade de comparar esta medida com metas preestabelecidas”.

De acordo com o manual “Indicadores: Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública”, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2012, p. 9), embora os indicadores sejam ferramentas úteis para a gestão pública, tanto para revelar a situação das políticas, bem como para produzir subsídios que permitam acompanhar sua evolução, há uma gama de fatores que necessitam ser considerados durante sua construção e utilização. O principal objetivo dessas ferramentas é assistir os gestores públicos, que, de posse de informações confiáveis, precisas e tempestivas, podem evitar a tomada de decisões fundamentadas exclusivamente na intuição, tradição, “tino administrativo” ou opiniões pessoais.

Ainda, acrescenta que “se um indicador não reflete a realidade que se deseja medir [...] pode-se constatar um desperdício de tempo e recursos públicos”.

A importância da utilização de indicadores de desempenho para avaliar a gestão dos entes públicos pode ser verificada no Guia Metodológico de Indicadores de Programas da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI), onde se afirma que “é preciso quantificar os parâmetros que permitem aos gestores, políticos e cidadãos conhecer, opinar e decidir acerca das múltiplas e complexas atividades estatais, o que faz dos indicadores instrumentos basilares às melhores práticas de administração pública” (MPOG, 2010, p. 128).

Com relação à execução orçamentária, verifica-se no Portfólio de Indicadores do TCU que a Taxa de Execução Financeira (TEF) e o Índice de Restos a Pagar (IRP) tem sido os que mais figuram nos processos de prestação de contas. As fórmulas de cálculo dos referidos ID são:

TEF = Total empenhado no exercício / Total Provisionado no exercício; e

IRP = Total Inscrito em RP / Total Provisionado no exercício

Entretanto, de acordo com Homgren, Datar e Foster (2004, p. 5), “os indivíduos prestam atenção na maneira pela qual seus desempenhos são avaliados. Eles tendem a favorecer as medidas que fazem com que seus desempenhos pareçam melhores”.

Portanto, especial atenção deve ser dada com relação à atuação dos administradores quando são avaliados por determinado modelo de avaliação ou indicador de desempenho, devendo haver certo grau de controle a fim de se verificar a existência ou não de manipulação dos dados com o objetivo de favorecer a avaliação do desempenho.

A literatura demonstra haver indícios de que, em países onde a dotação orçamentária é anual, como no caso brasileiro, a média dos gastos discricionários realizados no último trimestre dos exercícios supera a média dos três trimestres anteriores (McPHERSON, 2007; LIEBMAN e MAHONEY, 2010). Isto ocorreria porque a existência de saldos remanescentes no encerramento do exercício ensejaria a automática redução da dotação do ano subsequente.

Se esta assertiva for verdadeira, a utilização da TEF, além de não indicar corretamente o desempenho da execução financeira, ainda serviria como incentivo para a prática de Gerenciamento das Informações Contábeis (GIC), a fim de obter melhores índices, elevando o total de empenhado em relação ao montante provisionado durante o exercício.

No caso do IRP, de acordo com Santos (2010, p. 57), o elevado percentual de interferência dos recursos liberados, especialmente no último trimestre e no segundo semestre do ano, sobre a inscrição de valores em Restos a Pagar, demonstra que os gestores públicos possuem um grau reduzido de gerenciamento sobre os recursos do orçamento autorizados para sua unidade. Uma vez que a necessidade de inscrição de despesas em Restos a Pagar possa ter sido gerada por fatores externos, fora do controle do gestor, isto minimiza a possibilidade de utilizar o IRP como base para a análise de desempenho da gestão orçamentária.

3. Metodologia

De acordo com a taxonomia de Vergara (2005), quanto à finalidade, esta pesquisa pode ser considerada aplicada, por ter o objetivo de resolução de um problema concreto, qual seja analisar a adequação dos indicadores de desempenho para avaliação da eficácia do ciclo de execução financeira nas OMPS da Marinha do Brasil. O trabalho realizado apresenta características bibliográficas, para fundamentação do tema, e documental, para a coleta de dados (VERGARA, 2005; GIL, 2007).

A amostra foi não probabilística, intencional e por acessibilidade (MARCONI e LAKATOS, 2002). A escolha das organizações militares classificadas como OMPS se deu em virtude

de serem estas consideradas pela MB como modelos de boas práticas de gestão.

Realizamos um levantamento dos Relatórios de Gestão (RG) das OMPS da MB, existentes no Portal do TCU na internet, a fim de identificarmos quantas OMPS vem inserindo em seus RG indicadores de desempenho relativos à execução financeira, dado o seu caráter discricionário. Também verificamos quais indicadores têm sido apresentados, bem como suas respectivas fórmulas de cálculo. Somente foram disponibilizados pelo TCU os relatórios referentes aos exercícios financeiros de 2009 a 2012. No total, 35 OMPS compuseram a amostra, cujas informações contábeis, de 2009 a 2012, estão disponíveis no SIAFI, pois de 42 OMPS existentes, sete tiveram que ser excluídas da amostra, em virtude de inconsistência dos dados.

Os dados tiveram tratamento quantitativo, utilizando-se do programa de análises estatísticas IBM *Statistical Package for the Social Sciences for Windows* (SPSS 22), bem como do *Microsoft Excel for Windows* versão 2010. Foram consultados e tabulados os valores constantes das contas contábeis “Crédito Disponível” (292110000), “Provisão Recebida (192220100)”, “Restos a Pagar Não Processados a Liquidar” (295110100), “Restos a Pagar Não Processados Liquidados a Pagar” (295110200) e “Restos a Pagar Processados a Pagar” (295020101) para cada mês dos exercícios de 2009 a 2012.

Inicialmente, as seguintes hipóteses foram formuladas:

Hipótese H01 – A média dos valores das razões entre os montantes empenhados até o terceiro trimestre e os montantes provisionados até o terceiro trimestre é estatisticamente igual à média dos valores das razões entre os montantes empenhados até quarto trimestre e os montantes provisionados até o quarto trimestre.

Hipótese H11 - A média dos valores das razões entre os montantes empenhados até o terceiro trimestre e os montantes provisionados até o terceiro trimestre é menor que média dos valores das razões entre os montantes empenhados até quarto trimestre e os montantes provisionados até o quarto trimestre.

Para testar estas hipóteses, utilizamos o teste não paramétrico de postos com sinal de Wilcoxon para amostras dependentes emparelhadas (STEVENSON, 1981; FAVERO *et al*, 2009), com intervalo de confiança de 95%.

Se o p-value calculado fosse maior que 0,05, então a hipótese nula do teste, aqui denominada Hipótese H01, deveria ser aceita. A aceitação desta hipótese equivale a dizer que a média dos valores das razões entre os montantes empenhados e provisionados, durante todo o exercício, foi estatisticamente constante, e que, portanto, não haveria evidências de que os gestores empenhem montantes maiores no período mais próximo do fim do exercício financeiro apenas para obterem indicadores mais favoráveis.

Entretanto, caso o p-value do teste fosse inferior a 0,05, deveria ser aceita a Hipótese H11, significando que a média dos valores das razões entre os montantes empenhados e provisionados, durante todo o exercício, não foi estatisticamente constante. Ainda, o fato de a média entre os valores empenhados e provisionados durante todo o ano ser estatisticamente maior que a média entre os valores empenhados e provisionados

considerando-se apenas até o terceiro trimestre, significaria que o montante empenhado no último trimestre foi suficientemente grande para elevar a média anual. Isto indicaria uma tendência dos gestores de aumentarem o montante empenhado com a proximidade do fim do ano, o que pode ser causado pela necessidade de, obrigatoriamente, terem que esgotar os créditos provisionados, o que configuraria indícios de gerenciamento das informações contábeis.

Desta forma, a simples verificação de que o montante provisionado foi totalmente empenhado durante o exercício financeiro não seria adequado para demonstrar uma boa gestão financeira, o que demonstraria que a TEF seria, no mínimo, incompleta enquanto indicador de desempenho. Isto porque um órgão que faça seus empenhos regularmente ao longo do exercício, e um segundo que deixe seus créditos ociosos, mas empenhe tudo o que foi provisionado no quarto trimestre, apresentariam o mesmo valor para a TEF, mesmo tendo fluxos orçamentários bastante diferentes.

A verificação da interferência da liberação de recursos para as OMPS no segundo semestre e no último trimestre do exercício financeiro, no montante inscrito em RP, foi feita calculando-se o coeficiente de correlação por postos r de Spearman (STEVENSON, 1981, p. 368). A escolha dos períodos a serem analisados nos testes (segundo semestre e quarto trimestre) foi feita a fim de verificar se os coeficientes calculados iriam confirmar as evidências encontradas por Santos (2010), quando os resultados apresentaram uma correlação positiva, de moderada a forte, para ambos os períodos (julho a dezembro/outubro a dezembro), indicando que a liberação de recursos no segundo semestre interfere diretamente na inscrição de valores em Restos a Pagar.

Foram estabelecidas as seguintes hipóteses para verificação da existência de correlação entre as variáveis:

Hipótese H02 – O coeficiente de correlação entre os valores inscritos em Restos a Pagar e os recursos orçamentários liberados no segundo semestre é igual a zero.

Hipótese H12 - O coeficiente de correlação entre os valores inscritos em Restos a Pagar e os recursos orçamentários liberados no segundo semestre não é igual a zero.

Hipótese H03 - O coeficiente de correlação entre os valores inscritos em Restos a Pagar e os recursos orçamentários liberados no 4º trimestre é igual a zero.

Hipótese H13 - O coeficiente de correlação entre os valores inscritos em Restos a Pagar e os recursos orçamentários liberados no 4º trimestre não é igual a zero.

Para a análise, foram calculadas e tabuladas as seguintes variáveis:

- (x) – Valores inscritos em Restos a Pagar por OMPS;
- (y) – Recursos orçamentários liberados no segundo semestre, por OMPS;
- (z) – Recursos orçamentários liberados no último trimestre, por OMPS.

O valor calculado para os coeficientes de correlação r_{xy} e r_{xz} poderão variar de -1 a 1. Quanto mais o coeficiente calculado se aproximasse de zero, menor seria a força da associação

linear entre as variáveis. De forma análoga, quanto mais seu valor se aproximasse de -1 ou de 1, maior seria o grau de relacionamento entre as mesmas, podendo ser a correlação negativa ou positiva, respectivamente (STEVENSON, 1981; FAVERO, 2009). Quanto mais próximo de 1 fosse o valor calculado para o indicador, maior seria a influência do provisionamento do crédito no montante inscrito em RP ao fim do exercício financeiro. Isto significa dizer que quanto maior for a correlação positiva, menor é o controle do gestor sobre os valores a serem inscritos em Restos a Pagar.

Caso os coeficientes calculados rxy e rxz fossem iguais a zero, seriam aceitas as hipóteses nulas denominadas Hipótese H02 e Hipótese H03. Isto equivale a dizer que na época em que os recursos foram liberados não teve influência nos montantes inscritos em RP por ocasião dos encerramentos dos exercícios de 2009 a 2012. Consequentemente, o Índice de Inscrição de Restos a Pagar (IRP), enquanto indicador de desempenho da execução financeira, seria adequado. Por outro lado, se rxy e rxz fossem diferentes de zero, as Hipóteses H12 e H13 seriam aceitas, e o IRP não deveria ser usado como indicador de desempenho da execução orçamentária, por não serem as datas dos provisionamentos de créditos controláveis pelo gestor.

Embora a interpretação dos coeficientes de correlação dependa do contexto analisado, de acordo com Shimakura (2006), a gradação do relacionamento por faixas se divide em: até 0,19 a correlação é bem fraca; fraca de 0,2 a 0,39; moderada de 0,40 a 0,69; forte de 0,70 a 0,89; e muito forte, de 0,90 a 1,00. Segundo Dancey e Reidy (2005), um coeficiente de correlação de 0,10 até 0,39 pode ser considerado fraco; de 0,40 até 0,69 indicaria uma correlação moderada; e de r = 0,70 até 1, uma correlação forte. Já para Cohen (1988), valores entre 0,10 e 0,29 são considerados pequenos; entre 0,30 e 0,49 seriam médios; e valores entre 0,50 e 1 podem apontar para correlação forte.

Ressalta-se que nos cálculos foram considerados apenas os saldos finais de provisionamentos e empenhos nos respectivos períodos e meses. Desta forma, tanto nos períodos e meses em que não houve provisionamentos e empenhos de créditos, quanto naqueles em que houve devoluções compulsórias de recursos e anulações de empenhos, ficando o saldo do período negativo, adotou-se o valor 0 (zero) como saldo final nestes respectivos períodos. Para tanto, os valores negativos foram subtraídos dos períodos imediatamente antecedentes cujos saldos foram positivos, a título de compensação.

4. Apresentação dos Resultados

Após efetuar o levantamento dos Relatórios de Gestão das OMPS componentes da amostra, constatou-se que apenas nove das 35 organizações apresentaram algum indicador de desempenho referente à execução orçamentária. Sob as nomenclaturas de “Índice de Execução de Créditos”, “Índice de Utilização dos Recursos da Execução Financeira” e “Índice de Execução Financeira”, todos estes indicadores tem a mesma fórmula de cálculo que a Taxa de Execução Financeira (TEF).

Os resultados obtidos com a realização do teste não-paramétrico de postos com sinal de Wilcoxon para amostras dependentes emparelhadas apresentaram p-value calculado (0,00) menor que o nível de significância estabelecido para o teste (0,05). Portanto, a Hipótese H01 deve ser rejeitada,

ou seja, a média dos valores das razões entre os montantes empenhados até o terceiro trimestre e os montantes provisionados até o terceiro trimestre não foi estatisticamente igual à média dos valores das razões entre os montantes empenhados até quarto trimestre e os montantes provisionados até o quarto trimestre, nos exercícios de 2009 a 2012, para as organizações componentes da amostra (Figura 1).

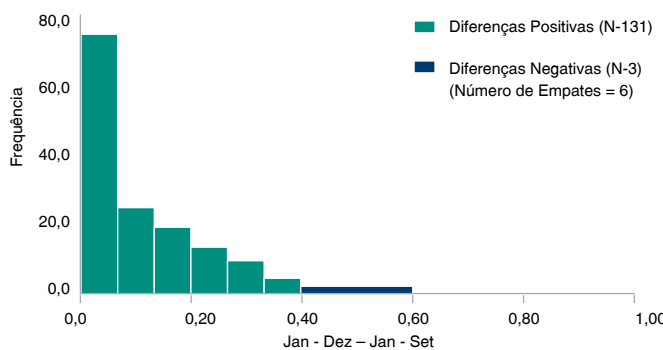
Verifica-se ainda que, das 140 observações válidas dos valores das diferenças entre os períodos JAN-DEZ (2009 a 2012) e JAN-SET (2009 a 2012), foram obtidas 131 diferenças positivas, o que demonstra que a média entre os valores empenhados e provisionados, considerando-se todo o ano, foi estatisticamente maior que a média entre os valores empenhados e provisionados considerando-se apenas o período até o terceiro trimestre. Desta forma, deve ser aceita a Hipótese H11.

Foram, então, calculadas as estatísticas descritivas (Tabela 1) para os períodos em estudo. Destaca-se que, nos períodos de JAN a SET de 2009 a 2012, a diferença das médias entre as razões dos valores empenhados e provisionados das amostras componentes do primeiro e do terceiro quartis é superior a 13%. Já quando se considera todo o exercício financeiro, esta diferença não chega a 0,00005%.

Ainda, pode-se verificar que houve na amostra uma organização tal que, até o terceiro trimestre do ano de 2012, somente havia empenhado pouco mais de 11% do total provisionado (mínimo da amostra), embora tenha terminado o exercício com um total empenhado de 99,9999985%.

Portanto, ficou demonstrado que, embora existam diferenças consideráveis na execução financeira dos recursos orçamentários recebidos pelas OMPS da amostra durante o ano, a adoção da Taxa de Execução Financeira, que considera apenas os valores consolidados ao final do exercício, como indicador de desempenho, acaba por, indevidamente, equalizar a eficácia destas organizações que apresentaram diferenças relevantes em suas formas de gestão.

Figura 1: Análise da Taxa de Execução Financeira



N total	140
Estatística do teste	9.033,000
Erro Padrão	450,287
Estatística de Teste Padronizado	10,017
Big. assintótico (teste de 2 lados)	,000

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do SIAFI coletados pelos autores e utilizados em cálculos feitos com o software IBM SPSS 22

Entretanto, esta inadequação deve ser vista com uma ressalva. Por um lado, tendo em vista o conceito de um bom fluxo de execução financeira utilizado neste trabalho, qual seja, a aplicação tempestiva dos créditos conforme o cronograma de provisionamentos, sem a manutenção de recursos

ociosos, a TEF não deve ser usada como indicador. No entanto, se o objetivo da análise for simplesmente verificar o grau de aplicação dos créditos disponibilizados no exercício financeiro, a TEF pode ser usada, embora não permita análises mais aprofundadas.

Tabela 1 – Estatísticas descritivas

		jan-set	jan-dez
N	Válido	140	140
	Ausente	0	0
Média	,901544617573424	,999950090345509	
Mínimo	,1169755596798017	,9976091186392948	
Máximo	1,0000000000000000	1,0000000000000000	
Percentis	25	,848261998928912	,999999521936675
	50	,949402165052032	,999999999861402
	75	,984827108527531	1,0000000000000000

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do SIAFI coletados pelos autores e utilizados em cálculos feitos com o software IBM SPSS 22

No que tange os coeficientes de correlação de Spearman, os valores calculados de r_{xy} e r_{xz} foram respectivamente 0,688 e 0,577. De acordo com a gradação por faixas de Shikamura (2006), ambas as correlações podem ser consideradas como sendo moderadas. Na concepção de Dancey e Reidy (2005), estes valores se situariam nas faixas de moderadas a fortes. Para Cohen (1988), as duas correlações calculadas indicariam relacionamentos fortes. Ainda, acrescenta-se que os valores demonstram um relacionamento positivo entre as variáveis, ou seja, indicam que os valores altos inscritos em Restos a Pagar correspondem a valores altos provisionados no segundo semestre e no quarto trimestre.

Pelo exposto, devem ser aceitas as Hipóteses H12 e H13, o que significa dizer que o período de provisionamento dos créditos orçamentários tem uma influência de moderada a forte na inscrição de recursos em Restos a Pagar. No período em análise (2009 a 2011), os montantes provisionados, considerando-se o segundo semestre de cada exercício, apresentaram maior relacionamento com a inscrição em restos a pagar do que aqueles recebidos pelas OMPS no quarto trimestre de cada ano. Estes achados corroboram as conclusões obtidas por Santos (2010).

Quadro 1 – Análise de Correlação de Spearman entre inscrições em RP e Período do Provisionamento de Créditos

			RP	PROV JUL-DEZ
rô de Spearman	RP	Coeficiente de Correlação	1,000	,688
			.	
		N	140	140
	PROV JUL-DEZ	Coeficiente de Correlação	,688	1,000
			.	
		N	140	140
			RP	PROV OUT-DEZ
rô de Spearman	RP	Coeficiente de Correlação	1,000	,577
			.	
		N	140	140
	PROV OUT-DEZ	Coeficiente de Correlação	,577	1,000
			.	
		N	140	140

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do SIAFI coletados pelos autores e utilizados em cálculos feitos com o software IBM SPSS 22

5. Proposta de um Novo Indicador de Desempenho

Foi verificado que a utilização da TEF como indicador de desempenho da eficácia do processo de execução financeira não é recomendável. Diante dos resultados, foi criada a Taxa de Execução Financeira com Ponderação Periódica (TEFPP). Este novo indicador relaciona a razão entre os montantes empenhados a cada mês e o total empenhado no ano, com a época do ano em que foram realizados, e com os períodos em que os recursos foram provisionados. Assim, é possível estabelecer um fator de ponderação, amenizando os prejuízos provocados por influências externas aos órgãos, e premiando aqueles que conseguem ser eficazes a despeito das dificuldades. O seu valor é obtido dividindo-se o Índice Periódico de Empenhos (IPE) pelo Índice Periódico de Liberação de Recursos (IPLR), calculados conforme abaixo:

$$\text{TEFPP} = \text{IPE} / \text{IPLR}$$

Sendo:

$$\text{IPE} = [(\text{Emp Jan} / \text{Total}) \times 1] + [(\text{Emp Fev} / \text{Total}) \times 2] + \dots + [(\text{Emp Dez} / \text{Total}) \times 12]; e$$

$$\text{IPLR} = [(\text{Prov Jan} / \text{Total}) \times 1] + [(\text{Prov Fev} / \text{Total}) \times 2] + \dots + [(\text{Prov Dez} / \text{Total}) \times 12]$$

Ressalta-se que a utilização do TEFPP somente faz sentido assumindo-se como premissa que durante o exercício financeiro em análise houve provisionamento e empenho de créditos, ou seja, houve execução orçamentária. Assim, tanto IPE quanto IPLR serão sempre maiores ou iguais a um.

Os valores de IPE, IPLR poderão variar entre um e 12. Isto também ocorre com a TEFPP, porque, de acordo com o fluxo orçamentário, não é possível a realização de empenho sem o prévio provisionamento do crédito. Portanto, o índice IPE sempre será maior ou igual ao IPLR.

Se o IPE calculado estiver mais próximo de um, significa que, em média, os maiores montantes foram empenhados em períodos mais próximos do início do exercício. Quanto mais o valor calculado de IPE se aproximar de 12, mais para o final do ano ocorreram maiores empenhos de créditos. Caso os valores empenhados sejam igualmente distribuídos pelos meses do ano, o valor de IPE será 6,5.

No entanto, cabe ressaltar que o IPE sozinho tem apenas a capacidade de indicar o período médio da realização dos empenhos. Esta informação isoladamente não permite a avaliação do processo de execução financeira. Para que o gestor possa realizar um empenho, é necessário que tenha havido o prévio provisionamento de crédito. Como já visto, este é um fator sobre o qual os gestores não têm controle. Assim, o valor do IPE para dois diferentes órgãos A e B que realizem a totalidade de seus empenhos no mês de dezembro será 12, ainda que A tenha recebido todos os créditos provisionados em janeiro, e B, em dezembro.

Logo, para corrigir este tipo de distorção, é preciso relacionar o IPE ao período do provisionamento dos recursos. Isto é obtido calculando-se o TEFPP, obtido pela razão IPE / IPLR.

Quanto mais próximo de um for o valor calculado de TEFPP, mais eficaz será o processo de execução financeira, significando que os empenhos foram realizados conforme os provisionamentos de recursos, não havendo créditos ociosos. Por outro lado, quanto mais TEFPP se aproximar de 12, menos eficaz terá sido a execução financeira, pois significará que os maiores montantes de empenho foram realizados no período final do ano (gerando um numerador IPE mais próximo de 12), embora os provisionamentos tenham se concentrado no início do exercício (gerando IPLR mais próximo de um).

Cabe destacar que, ao estabelecer a razão entre os montantes empenhado e provisionado, o novo indicador pode substituir a TEF, com a vantagem de demonstrar a eficácia do fluxo da execução financeira ao longo de todo o exercício financeiro, e não apenas após o seu encerramento.

Adicionalmente, a TEFPP pode ser usada para a medição parcial do desempenho, para um determinado mês-base. Contudo, neste caso, o valor calculado de TEFPP poderá variar apenas de 1 ao peso correspondente ao mês base. Exemplificando, se o período em análise for o 1o semestre (janeiro a junho), o cálculo da TEFPP poderá resultar de um a seis. No caso do 3º trimestre, de um a nove, e assim sucessivamente.

A TEFPP também pode ser usada em adição ao IRP, uma vez que estes indicadores apresentarão correlação positiva. Quanto maior for a TEFPP calculada (mais próxima de 12), menos eficaz terá sido o processo de execução financeira do órgão, e maior será a razão entre o montante inscrito em RP e o valor provisionado no exercício.

As OMPS componentes da amostra, entre 2009 e 2012, apresentaram fluxos de execução financeira que podem ser considerados bastante eficazes, já que os valores calculados do indicador TEFPP situaram-se entre 1,00 e 2,14 (Quadro 2).

Então, ficou demonstrado que, embora tenha havido empenhos realizados tardiamente, fato demonstrado pelos valores calculados de IPE mais próximos de 12, corroborando a aceitação da hipótese H12, isto foi provocado pela liberação tardia dos créditos, evidenciado pelos valores de IPLR também mais próximos de 12, observando-se assim períodos muito curtos de ociosidade.

Ressalta-se que nos cálculos de IPE e IPLR, foram considerados apenas os saldos finais de provisionamentos nos respectivos períodos e meses. Desta forma, tanto nos períodos e meses em que não houve provisionamentos de recursos, quanto naqueles em que houve devoluções compulsórias de recursos, ficando o saldo final do período negativo, adotou-se o valor 0 (zero) como total provisionado nestes respectivos períodos.

Para tanto, os valores negativos foram subtraídos dos períodos imediatamente antecedentes cujos saldos foram positivos, a título de compensação, de forma que o somatório das razões entre os valores provisionados por mês e o total provisionado no ano, de janeiro a dezembro de cada exercício, seja sempre igual a 1. Consequentemente, tendo em vista que o cálculo de IPLR estabelece

Quadro 2 – Valores da Taxa de Execução Financeira com Ponderação Periódica

Código UG	2009	2010	2011	2012
23000	1,15	1,04	1,01	1,05
31040	1,11	1,05	1,26	1,22
40100	1,60	2,01	1,32	1,98
40200	1,12	1,21	1,16	2,14
41000	1,03	1,18	1,08	1,27
42000	1,18	1,41	1,56	2,03
44030	1,28	1,52	1,53	1,68
46000	1,03	2,02	1,31	1,09
51212	1,36	1,23	1,24	1,46
65701	1,69	1,71	1,75	1,27
65703	1,50	1,85	1,21	1,13
65704	1,39	1,08	1,30	1,19
65720	1,44	1,00	1,23	1,14
65741	1,09	1,00	1,05	1,19
70100	1,07	1,20	1,04	1,12
70200	1,04	1,00	1,02	1,28
71100	1,23	1,19	1,17	1,48
81000	1,12	1,04	1,10	1,23
82700	1,93	1,24	1,16	1,33
82801	1,06	1,11	1,09	1,18
83701	1,22	1,06	1,21	1,13
83702	1,25	1,00	1,12	1,09
83800	1,14	1,11	1,12	1,19
84700	1,70	1,15	1,21	1,06
84800	1,21	1,18	1,18	1,29
85800	1,09	1,07	1,10	1,27
86700	1,49	1,08	1,16	1,08
86800	1,11	1,12	1,13	1,06
87000	1,17	1,11	1,17	1,32
87700	1,30	1,16	1,10	1,17
88810	1,13	1,18	1,19	1,28
91180	1,08	1,03	1,10	1,04
91580	1,17	1,10	1,15	1,17
91800	1,03	1,07	1,03	1,14
91904	1,39	1,23	1,25	1,17

Fonte: Elaboração própria

pesos ponderados maiores para os meses mais próximos do final dos exercícios, estas correções efetuadas provocaram pequenas alterações em seus valores finais, as quais, em razão de suas pequenas magnitudes, foram desprezadas neste trabalho.

6. Conclusão

Ao longo deste trabalho, foi demonstrada a importância da avaliação da gestão dos órgãos governamentais. A partir da década de 1980, a análise de desempenho, em especial de órgãos executores dos orçamentos públicos, vem se revestindo de destaque, com a propagação dos conceitos de governança e *accountability*.

Pelo exposto, depreende-se que a utilização de indicadores de desempenho é uma valiosa técnica para auxiliar os processos de avaliação da gestão.

Neste sentido, verifica-se que o Relatório de Gestão pode ser considerado como uma das principais bases de dados para avaliação da gestão dos órgãos públicos. Neste documento, elaborado anualmente pelas entidades executoras de créditos orçamentários governamentais, estão presentes os indicadores de desempenho que os gestores devem compulsoriamente divulgar, por força de regulamentação legal, bem como outros índices julgados necessários pelos próprios elaboradores para melhor entendimento e análise de seus próprios atos de gestão.

Todavia, o emprego destes índices deve ser envolvido de cuidados fundamentais para que não se tomem fontes para análises descompromissadas, errôneas ou manipuladas em virtude de interesses indevidos. A construção dos indicadores de desempenho precisa seguir regras e sequências rígidas, a fim de possibilitarem o cálculo de parâmetros possuidores das propriedades necessárias para fundamentação de avaliações pertinentes. Porém, salientamos que o próprio TCU (2002) reconhece que os indicadores são incapazes de, isoladamente, permitir conclusões sobre o desempenho das instituições.

No período em análise, apenas 25,7% das organizações componentes da amostra usaram algum indicador de desempenho referente à execução orçamentária, cuja fórmula coincide com a TEF, apresentada pelo TCU em seu Portfólio de Indicadores.

Na concepção adotada, um órgão que possua bom fluxo de execução financeira será aquele que tem a capacidade de empregar tempestivamente os recursos orçamentários recebidos, pois possui os recursos materiais e humanos para implementar na prática aquilo que planejou.

Assim, os indicadores de desempenho devem poder demonstrar a existência ou não dessa capacidade. Para serem considerados adequados, é importante que os ID apresentem o quanto os órgãos conseguiram executar, em relação aos créditos orçamentários provisionados, ao longo de todo o exercício financeiro, de forma que não tenham havido recursos ociosos, e levando ainda em consideração o período em que os créditos foram disponibilizados.

Em resposta à questão de pesquisa, tendo em vista a metodologia utilizada e os resultados apresentados, concluímos que o ID utilizado pelas OMPS da amostra (TEF), no período analisado, pode ser considerado “parcialmente adequado”, por basear-se apenas nos resultados finais dos exercícios, desconsiderando o processo de execução ao longo de todo o período, o que pode gerar distorções de interpretação.

Embora não tenha sido verificada sua utilização por nenhuma OMPS, pode-se considerar que o uso do IRP não é adequado, uma vez que existe relacionamento entre o montante inscrito em restos a pagar e o período do exercício em que os créditos foram provisionados, sendo que os gestores não possuem ingerência sobre esta última variável.

Enfim, foi proposto um novo ID da execução orçamentária denominado TEFPP, o qual penaliza a existência de créditos ociosos, na proporção do tempo de ociosidade, bem como considera os empenhos realizados, compensando proporcionalmente o emprego tardio dos créditos, considerando o quanto mais tardiamente estes recursos foram recebidos. O uso desse ID supera as insuficiências apresentadas pela TEF e pelo IRP, podendo substituí-los.

A criação da TEFPP constitui a principal contribuição deste trabalho, uma vez que este novo ID é adequado para auxiliar na avaliação da execução orçamentária de todo órgão executor de créditos orçamentários, em qualquer esfera governamental.

Ressalta-se que, para que o processo de execução financeira em determinado órgão público se comporte da maneira desejada, é necessária uma conjugação de fatores internos e externos, alguns controláveis e outros incontroláveis por parte do agente responsável. Entre os fatores externos, destacam-se o provisionamento dos créditos conforme o cronograma de atividades previamente subsidiado pelo órgão, e o repasse de montantes compatíveis com os Planos de Ação previstos.

Quanto aos aspectos internos, assinalam-se: a existência de um planejamento adequado, exequível e aceitável das ações a

serem implementadas; e dos meios necessários à disposição dos gestores, como equipamentos satisfatórios de processamento de dados para a efetivação das operações via SIAFI, e de recursos humanos qualificados para o desempenho das atividades, não só diretamente relacionadas à execução financeira, como também as de apoio, tais como aquelas atinentes à realização de processos licitatórios e outras relacionadas à função logística abastecimento.

Conclui-se que, embora a TEFPP não apresente as limitações observadas quando são utilizados os indicadores de desempenho mais comumente verificados nos Relatórios de Gestão, tendo em vista os elementos abordados, observa-se que a apresentação de indicadores de desempenho considerados desfavoráveis por parte do órgão não deve ser imediatamente atribuída ao gestor, ou gerar questionamentos quanto à sua capacidade administrativa, sem que análises mais profundas sejam realizadas em outras dimensões.

Sugere-se a elaboração de pesquisas futuras que objetivem estudar o processo orçamentário nos níveis mais elevados da administração pública, a fim de explicar as razões que ocasionam as discrepâncias entre a arrecadação dos recursos e a distribuição dos créditos, o que provoca descasamento entre o planejamento e a execução das metas de governo.

Referências

- CARVALHO, Rogério de. Avaliação de Serviços Públicos. In: ENCONTRO INA, 1, 1998, Lisboa. Anais... Lisboa: INA, 1998.
- COHEN, Jacob. Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences. Hillsdale: Erlbaum, 1988.
- COSTA, Daiane F. da. Medição de desempenho em Universidades Federais: análise da relação entre os indicadores do Tribunal de Contas da União e o índice geral de cursos, 2012. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração), Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Potiguar, Natal, 2012.
- DANCEY, Christine; REIDY, John. Estatística Sem Matemática para Psicologia: Usando SPSS para Windows. Porto Alegre: Artmed, 2006.
- FAVERO, L. P.; BELFIORE, P. P.; SILVA, F. L. da; CHAN, B. L. Análise de Dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2007.
- HORNGREN, George T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. Contabilidade de Custos: Uma abordagem gerencial. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- KETTL, Donald F. The Global Public Management Revolution. 2. ed. Washington, DC: Brookings Institution Press, 2005.
- LIEBMAN, Jeffrey B.; MAHONEY, Neale. Do expiring budgets lead to wasteful year-end spending? Evidence from federal procurement. In: THE NBER REPORTER, 4., 2010, Cambridge. NBER's Program on Public Economics. Anais eletrônicos... Cambridge: NBER, 2010. Disponível em: <http://www.nber.org/confer/2010/PEf10/Liebman_Mahoney.pdf>. Acesso em: 27/07/2014.
- MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. Técnicas de planejamento e execução de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo: Atlas, 2002.
- McPHERSON, M. F. An analysis of year-end spending and the feasibility of a carryover incentive for federal agencies. Dissertação (Mestrado). [S.l.]: Naval Postgraduate School, 2007.
- MPOG - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Indicadores de Programas: Guia Metodológico. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/publicacoes/100324_indicadores_programas-guia_metodologico.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2013.
- Indicadores: Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2012/121003_orient_indic_triangular.pdf>. Acesso em: 31 out. 2013.
- SANTOS, Eduardo Martins dos. Restos a pagar não processados: um estudo da viabilidade de uso como indicador de desempenho dos gestores públicos. In: Finanças públicas: XV Prêmio Tesouro Nacional - 2010. - Brasília: STN, 2010.
- SGM - Secretaria-Geral da Marinha. SGM - 201. Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade. Brasília, 2008.
- SHIKAMURA, S. E. Correlação. CE003 – Estatística II. Paraná: Departamento de Estatística da Universidade Federal do Paraná, 2006. p. 71-78.
- STEVENSON, J. William. Estatística Aplicada à Administração. São Paulo: Harbra, 1981.
- TCU - Tribunal de Contas da União. Indicadores de Desempenho. Brasília: Secretaria de Planejamento e Gestão, 2009. Disponível em: <http://www.contrôlepublico.org.br/evento/upload/28_111-indicadores%20de%20desempenho.pdf>. Acesso em: 01 set. 2014.
- Portfolio de indicadores. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/PortfoliIndicadores/relatorioPerspectiva.asp?NOME=Or%20E7amento%20e%20Finan%20as>>. Acesso em: 03 dez. 2013.
- VERGARA, Sylvia Constant. Métodos de pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2005.