

Guia para Transparência em Documentos Orçamentários do Governo:

*Por que eles são importantes e o
que eles devem incluir?*

Editado por **Vivek Ramkumar** e **Isaac Shapiro**



INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP
Open Budgets. Transform Lives.

WWW.OPENBUDGETINDEX.ORG

Agradecimentos

Este Guia foi editado por Vivek Ramkumar e Isaac Shapiro. Vários capítulos foram inicialmente elaborados por Barry Anderson, ex-diretor da Divisão de Orçamentos e Gastos Públicos da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico; por Peter Heller, ex-Vice Diretor do Departamento de Assuntos Fiscais do Fundo Monetário Internacional; e, por Murray Petrie da Transparência Internacional Nova Zelândia. Agradecemos a contribuição deles para a elaboração deste guia.

Também gostaríamos de agradecer aos muitos analistas cujas percepções contribuíram para a qualidade do material: Ann Blyberg do *International Human Rights Internship Program*, Washington, D.C.; Jasper Cumme da *Actions for Genuine Democratic Alternatives*, Libéria; Antoine Heuty, Juan Carlos Qurioz e Antonio Barroso do *Revenue Watch Institute*, Nova York; Chea Kimsong do NGO Forum, Camboja; Jose Maria Marin da Fundar, México; John Mutua do *Institute for Economic Affairs*, Kênia; Carlos Santiso do Banco de Desenvolvimento da África, Tunísia; Jon Shields do FMI, Washington, D.C.; e Gregory Smith do *Overseas Development Institute*, Reino Unido.

Agradecemos ainda a valiosa assistência e informações que foram fornecidas pelos colegas do IBP, Juan Pablo Guerrero, Delaine McCullough, Elena Mondo e Albert van Zyl.

Finalmente, nós estendemos nossa sincera gratidão ao Departamento para Desenvolvimento Internacional do Reino Unido (UK Aid), ao *Open Society Institute*, à Fundação Ford e à Fundação William e Flora Hewlett, cujo o apoio financeiro tornaram possível a elaboração deste guia.

Warren Krafchik
Diretor

Sumário

I. Introdução	4
II. Documento Pré-Orçamentário	6
III. Proposta Orçamentária do Executivo	11
IV. Orçamento Cidadão	18
V. Orçamento Aprovado	24
VI. Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária	27
VII. Análise Semestral	31
VIII. Relatório de Final de Ano	36
IX. Relatório de Auditoria	39

Referências

Anexo. Quadro resumo de transparência em documentos orçamentários chave



Introdução

As boas práticas internacionais recomendam que os governos publiquem oito documentos referentes ao orçamento em vários momentos do ciclo orçamentário. As organizações da sociedade civil, doadores e governos cada vez mais demandam mais informação sobre o porquê desses relatórios serem especialmente importantes, o que um relatório modelo deve conter para ser considerado transparente e quando estes relatórios devem ser publicados.

Não existem muitos materiais de referência que respondem a essas perguntas. Os bancos de desenvolvimento e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicaram manuais com informações detalhadas sobre o sistema de gestão das finanças públicas, mas a literatura existente não se adapta às necessidades de um público amplo e não explora integralmente os problemas de transparência nesses relatórios.

Este guia é uma tentativa de preencher este espaço na literatura orçamentária. Portanto, para cada um desses oito documentos citados, se resalta sua importância e se explica o que devem conter. Este guia também discute o prazo para a publicação dos documentos, referindo-se normalmente a publicações padrão feitas pela OCDE e pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) (para alguns documentos, as duas instituições se referem aos prazos de publicação, para outros, apenas uma instituição menciona essa questão e, ainda, para outros documentos, nenhuma das instituições faz referência ao prazo e nesse casos se apresenta aqui a recomendação do próprio International Budget Partnership's (IBP)).

Por fim, para cada documento orçamentário, se inclui exemplos de países que alcançaram o padrão de boas práticas em transparência orçamentária. Os exemplos foram selecionados dos que tiveram melhor desempenho de acordo com a pesquisa de Orçamento Aberto do IBP para 2010 (essa pesquisa analisa a publicação dos oito documentos a cada dois anos). Os exemplos foram escolhidos especificamente para representar países de regiões diferentes do mundo e destacar documentos escritos numa linguagem simples.

Para uma reflexão a respeito do papel desses documentos orçamentários é relevante ter em mente que o processo orçamentário não é um evento único, mas um ciclo de um ano de duração com quatro estágios:

- ➔ *formulação*, quando o Executivo prepara o plano orçamentário;
- ➔ *aprovação*, quando o Legislativo debate, altera e aprova o plano orçamentário;
- ➔ *execução*, quando o governo implementa as políticas do orçamento;

➔ *avaliação do legislativo e da auditoria*, quando a Instituição de Auditoria Nacional e o Legislativo prestam contas e fazem a avaliação dos gastos orçamentários.

Quatro dos oito documentos chave do ciclo orçamentário discutidos aqui pertencem aos estágios de formulação e aprovação do processo orçamentário — o Documento Pré-Orçamentário, a Proposta Orçamentária do Executivo, o Orçamento Aprovado e o Orçamento Cidadão. Os demais documentos pertencem à fase da execução orçamentária e do controle do orçamento — os Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária, a Análise Semestral, o Relatório de Final Ano e o Relatório de Auditoria.

II.

Documento Pré-Orçamentário

A. Por que este documento é importante?

O Documento Pré-Orçamentário — também chamado de Documento de Estratégia Fiscal, ou Documento do Quadro Orçamentário — organiza as estratégias orçamentárias do governo para o ano orçamentário seguinte e, na maioria das vezes, para os próximos dois anos orçamentários. O documento é apresentado pelo menos ao conselho de ministros, mas em muitos países, ele também é apresentado para o Legislativo e para a sociedade. De fato, apresentar e discutir o Documento Pré-Orçamentário no Legislativo é considerado hoje como uma boa prática.

De acordo com a publicação *Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária (Best Practices for Budget Transparency)* da OCDE, o Documento Pré-Orçamentário “tem o objetivo de encorajar o debate sobre os agregados do orçamento e como eles interagem com a economia, com a finalidade de criar expectativas adequadas para o próprio orçamento.” O Documento Pré-Orçamentário é uma oportunidade para a sociedade entender a ligação entre políticas e alocações orçamentárias.

Um Documento Pré-Orçamentário melhora o processo de formulação do orçamento dentro do governo. Antes da criação deste Documento, o orçamento era apresentado pouco antes do início do ano fiscal. Nestes casos, o Ministério das Finanças muitas vezes emitia circulares orçamentárias que incluíam tetos orçamentários altamente restritivos para cada ministério setorial. Uma parte significativa do orçamento era disponibilizada para distribuição à discrição do Ministério das Finanças, do Chefe de governo, ou a ambos quando o orçamento estava sendo finalizado. Mas esta abordagem criou um “jogo de orçamento” no qual ministérios setoriais eram incentivados a enviar propostas exageradas ao Ministério das Finanças sabendo que o teto inicial era excessivamente baixo. Agora, com o requisito do Documento Pré-Orçamentário, o teto discutido pelo gabinete e pelo Legislativo é mais realista. Divergências na hora da apresentação formal da proposta orçamentária refletem principalmente mudanças externas ou novas políticas que surgiram depois da publicação do Documento Pré-Orçamentário.

O momento da publicação de um documento tem influência no seu papel e na sua importância no processo orçamentário. O Documento Pré-Orçamentário é elaborado normalmente no quarto ou quinto mês do ano fiscal *atual*, servindo como um ponto de partida para o processo orçamentário do ano seguinte. Fornecer mais cedo o documento ao Legislativo no processo de preparação orçamentária possibilita

que o governo possa solicitar revisões e comentários dos Legisladores. Sem precisar normalmente da aprovação específica do Legislativo (o Brasil é uma exceção), apresentar o Documento Pré-Orçamentário neste momento do ano fiscal facilita as discussões do Comitê Legislativo e da sociedade e permite que o governo tenha um retorno para então dar início ao processo mais intensivo da formulação da proposta orçamentária real. Normalmente, o Ministério das Finanças emite as circulares orçamentárias depois de um período para comentários sobre o Documento Pré-Orçamentário.

Em alguns países como, por exemplo, a África do Sul, o Documento Pré-Orçamentário é publicado em conjunto com a Análise Semestral para o orçamento do ano em curso. Enquanto que isto permite que a estratégia orçamentária seja informada por uma perspectiva de meio termo na implementação do orçamento atual, adiar o Documento Pré-Orçamentário até este ponto significa reduzir o tempo disponível para um processo mais detalhado de formulação do orçamento. E isto reduz também o tempo disponível para os Ministérios prepararem as propostas orçamentárias para o próximo ano. Como o processo orçamentário exige uma intensa preparação, envolvendo discussões contínuas com ministérios setoriais, assim como discussões detalhadas de propostas orçamentárias de investimento, a maioria dos Ministérios das Finanças preferem o prazo mais longo e preferem não juntar a Análise Semestral e o Documento Pré-Orçamentário.

Em outros países, no entanto, o envio da proposta ocorre ainda mais tarde no ano orçamentário atual, na verdade, quase que um mês antes da apresentação da proposta formal do orçamento do governo.

O processo de consulta pré-orçamentária no Canadá

O Canadá criou uma abordagem interessante para o período pré-orçamentário. As seguintes descrições foram extraídas do relatório da OCDE.

“No outono de 1994, um processo de consulta pré-orçamentária formal foi introduzido envolvendo o Parlamento. Antes mesmo disso, o Ministro das Finanças já tinha conduzido consultas com partes interessadas em uma série de discussões individuais. Este processo formalizado foi parte de um esforço para reduzir a tradição de falta de transparência no processo de formulação do orçamento que havia se tornado alvo de críticas persistentes e crescentes. O objetivo das consultas pré-orçamentárias foi ‘dar aos canadenses um mecanismo formal pelo qual eles poderiam fazer sugestões sobre os conteúdos do próximo orçamento’. A consulta pré-orçamentária pareceu, no entanto, ter sido criada principalmente com o intuito de educar o público sobre a grave situação fiscal, e criar um ambiente que levasse à aceitação das difíceis decisões orçamentárias que teriam que ser tomadas. Com o uso do Parlamento como um veículo para essa consulta, essa iniciativa também serviu para envolver a oposição na discussão.”

*Em meados de outubro, o Ministro das Finanças aparece perante a Comissão Parlamentar do Orçamento. Este evento é muito importante, televisionado nacionalmente. Durante a sua apresentação, o Ministro descreve a situação atual e as perspectivas da economia, relacionando-as aos objetivos amplos da política orçamentária do governo. Neste mesmo momento, o Ministério das Finanças publica a **Atualização Econômica e Fiscal**, que fornece material de apoio.*

[Embora as] consultas pré-orçamentárias tenham começado durante a crise fiscal em meados dos anos 1990 como um veículo para promover a política orçamentária do governo [...], não há indícios de que se abandonará este processo. A consulta pré-orçamentária tem sido um elemento importante na abertura do processo orçamentário e na criação de um ambiente na qual a sociedade sente que pode participar.”

Fonte: Blöndal (2001)

Nestes casos, o processo de formulação do orçamento já está sendo feito quando o Documento Pré-Orçamentário é emitido e, portanto, este Documento possui menos influência nesta etapa de formulação. Atrasar a formulação do orçamento até depois da apresentação do Documento Pré-Orçamentário irá comprimir excessivamente o prazo para a fase de formulação.

B. Quais informações deveriam ser incluídas neste documento?

De forma geral, o Documento Pré-Orçamentário deveria informar a perspectiva do governo sobre como a política fiscal se relacionará com a economia no geral e como as prioridades orçamentárias serão moldadas nos anos seguintes. Não obstante, este Documento não é o orçamento: ele deve fornecer um senso geral das prioridades e políticas orçamentárias do governo, mas sem considerar detalhes que serão incluídos no próprio orçamento. Além disso, o documento Pré-Orçamentário reflete o pensamento inicial do governo sobre o orçamento para o ano seguinte, com o entendimento de que o orçamento final será diferente, levando em conta seja eventos que acontecem durante o período em que o orçamento está sendo formulado e os comentários que o próprio Documento Pré-Orçamentário provoca no Ministério, no Legislativo, na sociedade civil e na opinião pública.

O Documento Pré-Orçamentário tem cinco elementos principais. Primeiro, o Documento deve apresentar a perspectiva do governo, incluindo a razão para essas previsões, sobre a evolução das condições

macroeconômicas. Desta forma, deve descrever as previsões para os indicadores macroeconômicos tanto nacionais como internacionais para o médio prazo. Estes indicadores devem incluir o crescimento real da produção, a composição do crescimento do PIB, o emprego, os preços, a conta corrente e as taxas de juros.

Segundo, como ressaltado pela OCDE, o “Documento deve indicar explicitamente os objetivos econômicos e da política fiscal de longo prazo do governo e as intenções das políticas econômica e fiscal para o orçamento seguinte, e pelo menos dos dois anos fiscais seguintes.” O Documento Pré-Orçamentário deve “destacar o nível total da receita, das despesas, do déficit ou superávit e da dívida” e o papel que a política fiscal deve desempenhar no contexto da política macroeconômica global. O Documento Pré-Orçamentário deveria discutir também, para o médio prazo, a forma em que os agregados orçamentários mudam em relação às condições macroeconômicas, e fornecer estimativas das necessidades de financiamento líquido e pressupostos sobre os custos de serviço da dívida.

Terceiro, o Documento Pré-Orçamentário deve destacar a estratégia política prevista para os diferentes setores, fornecendo uma perspectiva inicial a respeito da alocação de recursos para cada setor e como estas alocações podem ser influenciadas por novas iniciativas políticas. O documento deve incluir as estimativas agregadas para as despesas correntes e de investimento por casa setor ou ministério. Deve incluir também informações sobre os diferentes elementos da despesa na base de uma classificação funcional e econômica (incluindo estimativas de despesas em salários, e estimativas iniciais de qualquer perspectiva de expansão ou redução no número total de funcionários). Para a maioria dos setores, o Documento Pré-Orçamentário representaria uma atualização das estimativas publicadas no ano anterior, junto com qualquer mudança no papel de um setor. Apesar de ter muitos detalhes, o Documento Pré-Orçamentário normalmente não alcança o mesmo nível de detalhe encontrado na Proposta Orçamentária do Executivo.

A África do Sul ilustra o que pode ocorrer em um estado federativo. O equivalente ao Documento Pré-Orçamentário da África do Sul — a Declaração de Política Orçamentária de Médio Prazo — inclui propostas de transferências intergovernamentais, de alocação de recursos entre autoridades provinciais e locais, e uma tabela com as principais transferências intergovernamentais condicionais.

Quarto, o Documento Pré-Orçamentário deve incluir estimativas para categorias gerais de impostos e receitas. Estas estimativas devem levar em conta o desenvolvimento até a data no ano orçamentário em termos de arrecadação e qualquer desenvolvimento imprevisto na economia em geral que possa influenciar as arrecadações da receita.

Quinto, o documento deve descrever e estimar os custos qualquer nova iniciativa política importante que será realizada no ano orçamentário seguinte, destacando como tais iniciativas afetarão o orçamento no médio prazo e, possivelmente, no longo prazo. C. Quand ce document doit-il paraître?

C. Quando este documento deve ser publicado?

De acordo com as *Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária* da OCDE, o Documento deve ser publicado pelo menos um mês antes da publicação da Proposta Orçamentária do Executivo.

D. Exemplos de Documentos Pré-Orçamentários que alcançam padrões de transparência e são referências de “boas práticas”.

➔ **Brasil: Projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2011**

Apresentação/justificativa

www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/projetos/projetoLDO2011_em.pdf

Relatório principal

<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/projetos/projetoLDO2011.pdf>

Anexos

http://www.planejamento.gov.br/link_secretaria.asp?cod=6496&cat=50&sec=8&sub=507

➔ **Kenia: Budget Outlook Paper 2009/10**

http://www.treasury.go.ke/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=78&Itemid=54

➔ **Papua Nova Guiné: Budget Strategy Paper 2010**

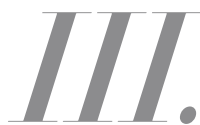
http://www.treasury.gov.pg/html/national_budget/files/2009/budget_documents/Related%20Budget%20Documents/2010%20BSP.pdf

➔ **África do Sul: Medium Term Budget Policy Statements 2009**

<http://www.treasury.gov.za/documents/mtbps/2009/default.aspx>

➔ **Uganda: National Budget Framework Paper 2010-2011**

<http://www.finance.go.ug/docs/National-Budget-Framework-Paper-FY2010-11-FY2014-15.pdf>



Proposta Orçamentária do Executivo

A. Por que este documento é importante?

Tipicamente, a Proposta Orçamentária do Executivo é o documento de política pública mais importante que um país publica a cada ano, pois é através do orçamento que os governos traduzem muitos dos seus principais objetivos políticos em ações. Para a sociedade civil ter alguma perspectiva de influenciar a formulação e a implementação de políticas em áreas como alívio da pobreza, saúde, educação, igualdade de gêneros ou meio ambiente, esta deve ter acesso à informações sobre como o governo pretende gastar nestas áreas, assim como a forma em que pretende financiar estas atividades.

De forma geral, é extremamente importante que a Proposta Orçamentária do Executivo seja transparente, pois esta proposta determina:

- ➔ **Receitas:** Quanto os cidadãos pagarão de impostos.
- ➔ **Despesas:** Como os recursos governamentais são distribuídos entre os cidadãos.
- ➔ **Dívida:** Que parte dos custos do governo será suportada pela geração atual ou futura.

O governo toma estas decisões em nome de todos os cidadãos. Assim sendo, é essencial que o governo forneça explicações completas sobre seus impostos, endividamentos e planos de gastos antes de aprovar a Proposta Orçamentária do Executivo, para permitir um debate público informado, e uma discussão e aprovação informada no Legislativo, para os cidadãos saberem como o seu dinheiro é recolhido e gasto.

B. Quais informações devem ser incluídas neste documento?

Esta questão pode ser respondida tanto de forma geral como em termos muito específicos. De forma geral, um pequeno número de princípios das finanças públicas amplamente aceitos indicam quais informações devem ser divulgadas na Proposta Orçamentária do Executivo. Estes princípios são:

Abrangência – A Proposta Orçamentária do Executivo deve mostrar todas as receitas e despesas previstas para as instituições que realizam as ações governamentais. Isso inclui as atividades dos fundos extra-orçamentários e os recursos vindos de doadores externos. Informações sobre as receitas e despesas devem ser complementadas com informações sobre a dívida pública, garantias governamentais e ativos financeiros.

Classificação sólida das transações – A classificação das receitas, das despesas, do saldo orçamentário e dos financiamentos devem seguir sistemas de classificação reconhecidos. Isto promove responsabilidade no uso dos fundos públicos e facilita o entendimento da população sobre como o governo está usando os recursos.

Bruto versus líquido – Todos os agregados fiscais devem ser apresentados em seus valores brutos, pois assim o valor completo das transações, e dos ativos e passivos, poderão ser vistos; assim como em valores líquidos também, pois dessa forma qualquer dedução ou compensação serão do conhecimento da sociedade. Por exemplo, a dívida pública deve ser apresentada em valores brutos, não simplesmente em ativos financeiros líquidos. Todas as “receitas próprias” obtidas por cada instituição governamental, como taxas e encargos, devem ser divulgadas na Proposta Orçamentária do Executivo, assim como as despesas totais por agência.

De forma específica, a Proposta Orçamentária do Executivo apresentada ao Legislativo inclui um pedido de autorização legal para taxar e gastar o dinheiro público no ano orçamentário seguinte. Este pedido é feito através de uma lei de dotação ou orçamentária. A forma desta lei varia de país para país, assim como o nível da dotação (este é o ponto “legal de dotação,” no qual o Legislativo controla os gastos do Executivo). Este ponto é uma escolha que cada país deve fazer, envolvendo uma troca entre a necessidade de fiscalização e controle do Legislativo e a necessidade do Executivo de ter flexibilidade suficiente para implementar o orçamento de acordo com as mudanças nas circunstâncias ao longo do ano orçamentário.

É comum que as dotações detalhadas sejam acompanhadas de documentos que forneçam a razão e a explicação para o orçamento, acompanhadas de específicas informações técnicas.

Independentemente se a proposta orçamentária do Executivo está contida em seções separadas de um único documento ou em uma série de documentos separados, ela deve incluir o seguinte (não necessariamente nesta ordem):

- Uma declaração orçamentária, na qual o Ministro responsável (normalmente o Ministro das Finanças) define a razão e a explicação das estratégias fiscais do governo, do orçamento e das novas iniciativas que estão sendo introduzidas;
- Um resumo do orçamento, uma explicação técnica relativamente curta sobre os pontos principais da proposta;
- Uma Lei Orçamentária, na qual as despesas são apresentadas para a autorização específica do Legislativo, de acordo com o formato exigido na legislação de finanças públicas de cada país;
- Uma descrição dos recentes acontecimentos na economia nacional e internacional e um resumo das previsões das variáveis macroeconômicas que influenciam as finanças públicas.
- Uma discussão sobre as estratégias fiscais a médio prazo e previsões do governo, e uma avaliação da sustentabilidade das políticas atuais.
- Explicações detalhadas das previsões das receitas, por tipo principal de receita, descrevendo qualquer nova medida de receita introduzida, a sua contribuição esperada para cumprir metas políticas, e os seus impactos fiscais estimados. Informações sobre incentivos fiscais também devem ser apresentados. Em alguns países, as medidas políticas de receitas são consideradas em uma lei separada.
- Explicações detalhadas das despesas do governo por unidade administrativa, classificação econômica e classificação funcional. Novas medidas que estão sendo introduzidas deveriam ser descritas. Para despesas de capital (ou desenvolvimento), uma tabela deve apresentar pelo menos as informações básicas de cada projeto (nome do projeto, instituição responsável, local, custos totais aprovados para o projeto, gastos totais até o momento, fonte e tipo de financiamento) para facilitar a discussão anterior e o monitoramento posterior do Legislativo e da sociedade civil. É considerado uma boa prática incluir indicadores de desempenho financeiros e não financeiros, uma discussão sobre as despesas prioritárias — assim como aquelas voltadas à redução da pobreza — e uma indicação sobre o que o governo está fazendo para melhorar a qualidade dos serviços públicos;
- Uma explicação sobre como a Proposta Orçamentária do Executivo será financiada, com detalhes do financiamento interno e externo do déficit;
- Informações detalhadas sobre nível e composição da dívida pública, serviço da dívida e como a dívida está sendo gerida;
- Informações sobre os ativos financeiros mantidos pelo governo, por entidade e categoria;
- Documentos que forneçam detalhes das atividades fiscais que não exigem dotações anuais (como fundos de seguridade social, fundos para rodovias e agências autônomas), incluindo detalhes sobre qualquer afetação da receita (*earmarking*); e,

- ➔ Uma visão geral sobre a posição financeira (ou seja, ativos e passivos) e o desempenho financeiro (ou seja, ganhos e perdas) do setor das empresas públicas.

Todas as tabelas orçamentárias devem apresentar os totais para o ano orçamentário em curso, e informações correspondentes aos dois anos orçamentários anteriores. Deve ficar indicado claramente se os dados dos anos anteriores são definitivos, provisórios ou estimados. Esta informação comparativa fornece um indicador sobre a relação entre o orçamento original e os executados em anos recentes, fornecendo alguns indicadores de credibilidade e das prioridades da proposta orçamentária. Se houver mudanças na classificação do orçamento como, por exemplo, reestruturação dos ministérios do governo, mudanças na classificação das despesas ou das receitas ou mudanças nas normas de contabilidade aplicáveis, deverão ser explicados os efeitos que estas vão gerar.

Os documentos sobre a relação do governo com empresas estatais e instituições financeiras do governo levantam uma série de questões complexas, e esta relação muitas vezes não é transparente. Contudo, os custos que as empresas estatais podem impor ao orçamento governamental, como ilustrado pela crise financeira atual, podem ser massivos. Por isso, todo o fluxos financeiros entre o governo e as empresas públicas devem ser incluídos na Proposta Orçamentária do Executivo, incluindo impostos e dividendos pagos pelas empresas, qualquer subsídio governamental pago a elas e qualquer empréstimo ou garantia dado pelo governo a empresas públicas.

Além disso, as “atividades para-fiscais” devem ser registradas. Exemplos como cobrar menos do que preços comerciais para bens ou serviços específicos ou para consumidores específicos (por exemplo, petróleo ou gás de aquecimento vendido a preços abaixo do de mercado e empréstimos subsidiários para pequenas empresas). As atividades para-fiscais contém custos e transferências ocultos e também devem ser divulgadas e debatidas juntamente com as atividades fiscais normais. Sob a ótica da transparência, quando publica as informações para-fiscais, o governo deve:

- ➔ nos casos em que a maioria das empresas públicas são puramente comerciais, é necessário incluir nos documentos orçamentários quaisquer atividades para-fiscais significativas levadas a cabo pelas empresas envolvidas em atividades não comerciais;
- ➔ apresentar um resumo das finanças das empresas estatais;
- ➔ apresentar o saldo do setor público consolidado em adição ao saldo orçamentário do setor do governo central como um indicador suplementar das suas atividades fiscais.

Todas estas abordagens sobre as atividades para-fiscais são defendidas pelo *Código de Boas Práticas de Transparência Fiscal (Code of Good Practices on Fiscal Transparency)* do FMI.

Recentemente, alguns governos de países em via de desenvolvimento começaram a fornecer informações suplementares na Proposta Orçamentária do Executivo sobre os riscos fiscais em geral, conforme solicitado pelos padrões internacionais. Riscos apresentados e discutidos incluem mudanças no orçamento devidas a variações nos pressupostos macroeconômicos (incluindo previsões sobre preços

de recursos naturais), riscos no gerenciamento da dívida pública, riscos em passivos contingentes (garantias, indenizações, ações legais contra o governo) e riscos relacionados a governos subnacionais e empresas estatais. Declarações de riscos fiscais têm sido incluídas nas Propostas Orçamentárias do Executivo de países como Brasil, Chile, Colômbia, Indonésia e Paquistão.

É importante ter em conta que, da mesma forma em que há uma grande quantidade de aspectos comuns que devem contar nas Propostas Orçamentárias dos Executivos de todos os países, existem também informações particulares referentes as circunstâncias específicas de cada país que devem ser publicadas. Por exemplo:

Em países federativos e em países em que o governo subnacional possui um grande papel nos serviços públicos, é importante que o orçamento do governo central apresente um resumo da posição fiscal *geral* do governo, ou seja, a combinação do governo central e dos governos subnacionais. Detalhes sobre transferências para governos subnacionais devem ser apresentados na Proposta.

Em países dependentes de recursos naturais, uma quantidade de informações adicionais devem ser disponibilizadas sobre a política do governo de exploração de recursos e de sustentabilidade fiscal, e sobre a arrecadação desses recursos, incluindo a operação de qualquer fundo que recolhe essas receitas (veja o quadro a seguir).

Em países dependentes da ajuda externa, a Proposta Orçamentária do Executivo deve apresentar informações sobre a assistência recebida por doador, tanto financeira como em espécie, por projeto e por programa. O saldo orçamentário excluindo a ajuda externa deve ser apresentado como um indicador de sustentabilidade do orçamento.

Transparência Orçamentária em Países Dependentes de Recursos Naturais

O *Guia sobre a Transparência de Receitas Provenientes de Recursos Naturais* do FMI estabelece um Resumo de Boas Práticas de Transparência Fiscal para o Gerenciamento de Receitas provenientes de recursos naturais. A intenção é que isto seja aplicado em países que dependem de recursos naturais. Sobre a Proposta Orçamentária do Executivo, o Resumo estipula o seguinte:

- ➔ O quadro orçamentário deve incorporar uma declaração clara do governo sobre o nível de exploração de recursos naturais e a gestão de receitas destes recursos, referindo-se aos objetivos fiscais e econômicos gerais do governo, incluindo a sustentabilidade fiscal de longo prazo.
- ➔ Mecanismos para coordenar as operações de qualquer fundo estabelecido para a gestão das receitas dos recursos naturais com outras atividades fiscais deveriam ser claramente especificados.

continued next page

- ➔ As políticas de investimento para os ativos acumulados através da receita de recursos naturais devem ser declaradas claramente.
- ➔ Todas as transações relacionadas com as receitas dos recursos naturais, incluindo aquelas que passam por fundos, devem ser claramente identificadas, descritas e relatadas.
- ➔ Devem ser divulgados relatórios sobre os pagamentos que as empresas de recursos naturais efetuam ao governo.
- ➔ O saldo fiscal (primário), excluídos os recursos naturais, deve ser apresentado como um indicador de impacto macroeconômico e de sustentabilidade da política fiscal, junto com o saldo global e outros indicadores fiscais relevantes.
- ➔ Devem ser definidos e descritos claramente acordos onde empresas internacionais ou nacionais de recursos naturais efetuam gastos sociais e de proteção do meio ambiente, ou subvencionam produtores ou consumidores, sem apoio orçamentário explícito.
- ➔ Riscos associados as receitas provenientes de recursos naturais, em especial riscos de flutuação dos preços e de passivos contingentes, devem ser apresentados de forma clara no documento orçamentário e devem ser explicadas as medidas tomadas para lidar com esses riscos e monitorar o seu desempenho.

Os requerimentos de informação discutidos neste capítulo estão implícitos no desenho da pesquisa do Orçamento Aberto do IBP. Também estão de acordo com as normas internacionais de transparência orçamentária publicadas na última década por instituições financeiras internacionais. Dentre essas publicações, as mais relevantes para países em desenvolvimento são: o *Código de Transparência Fiscal* do FMI e o seu *Guia sobre a Transparência de Receitas Provenientes de Recursos Naturais*, e o *Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Performance Measurement Framework*, desenvolvido pelo Banco Mundial e alguns doadores bilaterais. Estas normas e materiais de orientação proporcionam uma codificação útil de informações que de uma maneira realista se pode esperar que os governos de qualquer nível de desenvolvimento divulguem em seus documentos orçamentários anuais.

C. Quando este documento deve ser publicado?

De acordo com as *Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária* da OCDE, este documento deve ser publicado pelo menos três meses antes do início do ano fiscal.

D. Exemplos de Propostas Orçamentárias do Executivo que alcançam os padrões de boas práticas em transparência.

- **Brasil: *Projeto da Lei Orçamentária Anual* 2011**
<http://www.planejamento.gov.br/secretaria.asp?cat=50&sub=507&sec=8>
- **Chile: *Proyecto Ley de Presupuesto* 2010**
<http://www.dipres.cl/574/propertyvalue-15168.html>
- **África do Sul: *Estimates of National Expenditure* 2009**
<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2009/ene/default.aspx>
- **África do Sul: *Estimates of National Revenue* 2009**
<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2009/enr/enr.pdf>
- **Espanha: *Proyecto del Presupuesto General de Estado* 2009**
<http://www.sggp.pap.meh.es/Presup/PGE2009Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/Cuerpo.htm>
- **Reino Unido: *Budget 2010: Securing the Recovery* 2010**
<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hm-treasury.gov.uk/budget2010.htm>



Orçamento Cidadão

A. Por que este documento é importante?

O orçamento anual é, normalmente, o instrumento chave pelo qual o governo traduz suas políticas em ações. Porém, o orçamento anual é quase sempre longo, complexo e acompanhado de vários documentos detalhados de apoio. Assim, mesmo para especialistas, entender o orçamento é uma tarefa difícil que consome muito tempo. Portanto, é essencial que os governos sejam proativos em ajudar o público em geral a entender este Documento. Os orçamentos devem não só estar disponíveis para o público, como também devem ser *acessíveis ao público*.

Atualmente, a maioria dos governos tem desempenho fraco quando se trata de fazer com que seus orçamentos sejam acessíveis ao público. O Orçamento Cidadão pode ajudar a melhorar esta situação.

Um Orçamento Cidadão é uma apresentação não técnica que “pode adotar muitas formas, mas a sua característica distintiva é que está sendo desenhado para alcançar e ser entendido por uma parte quanto maior possível da população” (Shields e Petrie, ainda por publicar). Um Orçamento Cidadão é, de certa forma, um resumo simplificado do orçamento para facilitar a discussão. Embora o IBP faça distinção entre um resumo que pode ser parte de um orçamento e um Orçamento Cidadão, é deste último que se requer a publicação, dada a sua natureza não técnica e a sua acessibilidade para um público maior.

Enquanto Orçamentos Cidadãos tem sido produzidos por grupos da sociedade civil, é essencial que seja o governo a publicar este documento. Os governos têm a capacidade de produzir tais documentos de forma mais sustentável. Além disso, a produção do Orçamento Cidadão por um governo também serve para institucionalizar o compromisso deste governo de apresentar suas políticas de forma compreensível e acessível ao público.

Até bem pouco tempo, não haviam normas internacionais que pedissem aos governos a produção de um guia cidadão para o orçamento. Desde 2006 a Pesquisa do Orçamento Aberto do IBP inclui uma questão sobre a existência de um resumo do orçamento realizado pelo governo e sobre a publicação de um Orçamento Cidadão. Depois de uma revisão do *Código de Transparência Fiscal* do FMI, em 2007, se introduziu uma nota pedindo aos governos a publicação de um guia resumido, simples e claro, ao orçamento anual; este passo, empreendido pelo FMI, destaca o crescente consenso sobre a importância dos Orçamentos Cidadãos.

B. Quais informações devem ser incluídas neste documento?

A Pesquisa do Orçamento Aberto do IBP identifica dois tipos de Orçamentos Cidadãos: uma versão simplificada da Proposta Orçamentária do Executivo e uma versão simplificada do Orçamento Aprovado depois que o legislativo considerou e votou o orçamento. Na prática os Orçamentos Cidadãos existentes quase sempre se referem à Proposta Orçamentária e não ao Orçamento Aprovado. Ao longo do tempo, seria apropriado que se não só existam guias para estes dois documentos, como também seria útil que se produza guias para todos os principais documentos orçamentários. Isto é, todos os documentos orçamentários chave seriam acompanhados de guias cidadãos.

Os Orçamentos Cidadãos existentes variam amplamente em relação ao enfoque, conteúdo e extensão. Mais que explicar a Proposta Orçamentária, nos Estados Unidos o enfoque é explicar os Relatórios Financeiros de final de ano. Alguns guias, como o Guia para o Povo do orçamento da África do Sul, são muito curtos (duas páginas), enquanto outros, como o da Estônia, são bastante longos (100 páginas). Alguns Orçamentos Cidadãos são usados de maneira explícita para encorajar a participação da sociedade nas discussões a respeito dos assuntos orçamentários. Em Gana, por exemplo, o guia cidadão de 2006 continha um prefácio do Ministro das Finanças encorajando os cidadãos a desenvolverem uma cultura de participação na formulação de políticas públicas, e, especificamente, a contribuírem com idéias para a preparação do orçamento anual.

Shields e Petrie propõem os seguintes critérios gerais para o Orçamento Cidadão do governo.

- ➔ Deve ser um documento técnico e objetivo, não um panfleto político.
- ➔ Deve ser escrito tendo em conta as necessidades do público em geral, usando uma linguagem cotidiana, e deve indicar onde encontrar explicações mais detalhadas, para fornecer um ponto de acesso simples a quem quiser saber mais.
- ➔ Deve fazer grande uso de tabelas simples e efetivas, gráficos e diagramas, tais como uma tabela “O Orçamento numa olhada” que mostre a receita, o gasto, o saldo orçamentário e a dívida pública para o ano fiscal e para os próximos dois anos, e expressá-los também como porcentagem do PIB; a distribuição (e alterações na distribuição) do gasto por função, ministério, programa principal ou tipo econômico; receitas por fonte; a divisão dos gastos entre os níveis de governo; e, o gasto per capita nos principais programas sociais.
- ➔ Deve ser um documento independente, de maneira que os leitores não precisem conhecer o conteúdo de outros documentos para poder entendê-lo.
- ➔ Deve ser focado nos objetivos e conteúdos do orçamento, não em seus processos.

- ➔ Deve atender a uma série de normas de qualidade, incluindo abrangência, objetividade, relevância, confiabilidade, facilidade de entendimento e publicação dentro dos prazos.
- ➔ Deve ser publicado ao mesmo tempo em que o governo apresenta o orçamento anual ao legislativo para que a sociedade se envolva na discussão com suficiente tempo para ter um impacto nas deliberações do legislativo sobre o orçamento.
- ➔ Deve ser divulgado de forma ativa e ampla, usando várias formas de meios de comunicação. Em alguns países, isto exigirá que o guia se produza em mais de um idioma.

Dois bons exemplos, embora contrastantes, de Orçamentos Cidadãos são produzidos por Gana e pela África do Sul. Em Gana, o Ministério de Planejamento, Finanças e Economia publicou o primeiro Orçamento Cidadão em 2006. Como foi mencionado anteriormente, o guia continha um prefácio do Ministro das Finanças encorajando os Ganeses a contribuírem na formulação do orçamento anual. O guia começava com uma explicação sobre o seu propósito, para depois resumir o Documento Orçamentário e Política Econômica de 2007. Seções separadas foram destinadas às perspectivas econômicas, à receita, ao foco do orçamento de 2007, aos gastos, à redução da pobreza e ao avanço em direção aos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio e às iniciativas de políticas públicas. O documento também continha seções sobre o ciclo orçamentário e a formulação do orçamento.

Na África do Sul, o Tesouro Nacional lançou um Guia para o Povo do Orçamento Nacional de duas páginas. O guia resume de forma breve o desempenho econômico recente e o projetado, apresenta os agregados fiscais de médio prazo e descreve as áreas prioritárias par gastos adicionais. Uma quadro com os “Destaques do Orçamento” identifica as iniciativas chave em matéria de impostos e de gasto. O Guia do Povo de 2007 inclui gráficos de pizza que mostram as fontes das receitas tributárias e a alocação dos gastos do governo.

Quanto ao conteúdo do Orçamento Cidadão, os temas que deveriam ser enfatizados e os níveis de detalhe são obviamente determinados por aquilo que está no próprio orçamento. Além disso, o guia deve refletir as condições e capacidade do país, incluindo os níveis gerais de compreensão do orçamento do governo no país, a cobertura destas questões pela mídia e o número de idiomas falados.

Shields e Petrie propuseram um conjunto de conteúdos gerais que a maior parte dos Orçamentos Cidadãos devem incluir. Esses critérios são reproduzidos no quadro a seguir.

Dependendo das circunstâncias e capacidade de cada país, seria desejável a inclusão no Orçamento Cidadão de dados sobre as transferências e relações fiscais com os governos subnacionais, especialmente em estados federais ou em países onde os governos subnacionais desempenhem um papel significativo na prestação de serviços. A sociedade pode estar particularmente interessada em conhecer quanto é transferido para cada província e administração local, quais fórmulas foram usadas para determinar a alocação das receitas ou transferências entre os governos subnacionais, e o gasto per capita. Pode ser também de interesse da sociedade ter informação detalhada sobre projetos de investimento público por localidade. Nos estados dependentes de recursos naturais se deve apresentar uma quantidade adicional

de informação, incluindo a sustentabilidade do ritmo atual de extração dos recursos, os pressupostos sobre o preço e o volume do recurso sobre os quais o orçamento é baseado, e a relação entre o orçamento e todos os fundos de recursos naturais.

Elementos sugeridos para um Orçamento Cidadão

Primeira Parte: Introdução. Os objetivos do governo em publicar o guia; o lugar do orçamento anual na legislação de finanças públicas; uma descrição breve sobre a cobertura institucional do orçamento e do processo orçamentário.

Segunda Parte: O Panorama Econômico e os Objetivos do Governo. Previsões macroeconômicas e os principais pressupostos econômicos nos quais se basa o orçamento; a suscetibilidade dos agregados fiscais a variações nos pressupostos econômicos chave; a estratégia de desenvolvimento nacional do governo; e, os objetivos da política fiscal de médio prazo.

Terceira Parte: As Contas do Governo e as Perspectivas Orçamentárias. Níveis agregados de receitas, gastos e o saldo fiscal em um horizonte de médio prazo, incluindo a alocação em categorias gerais de gastos e as fontes de receita, e dados comparativos para o ano anterior; dívida pública, riscos fiscais e sustentabilidade das políticas públicas em curso e das tendências.

Quarta Parte: Novas Medidas. Resumo das novas medidas orçamentárias; estimativas dos seus impactos fiscais e do impacto sobre grupos sociais chave para as políticas públicas, tais como o segmento mais pobre da população, as mulheres e aqueles em regiões desvantajadas; contribuição dessas medidas para o alcance dos objetivos de políticas públicas declarados pelo governo.

Quinta Parte: Melhorias na Prestação de Serviços. Uma breve indicação sobre o que o governo está fazendo para melhorar a provisão de serviços e a administração tributaria, incluindo um esboço das estratégias para melhorar a eficiência e/ou efetividade das atividades do governo, assim como alterações dos indicadores não financeiros de desempenho.

Fonte: Shields, Jan and Murray Petrie, ainda por publicar

C. Quando este documento deve ser publicado?

O Orçamento Cidadão deve ser publicado ao mesmo tempo que o seu documento orçamentário correspondente. Por exemplo, se o Orçamento Cidadão for relativo à Proposta Orçamentária do Executivo, então ele deve ser publicado ao mesmo tempo que a Proposta (ou seja, pelo menos três meses antes do início do ano fiscal).

D. Exemplos de Orçamentos Cidadãos que alcançam os padrões de boas práticas de transparência

➤ **Brasil: Orçamento Federal ao Alcance de Todos** 2011

http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/noticias/sof/100901_orc_fed_alcance_todos.pdf

➤ **El Salvador: Guia del Presupuesto** 2010

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/MH_Finanzas/MH_PRESUPUESTO/Guia_del_Ciudadano/Gu%EDa%20del%20Presupuesto%202010.pdf

➤ **Gana: A Citizen's Guide to the Budget**

http://www.mofep.gov.gh/report_main.cfm

➤ **Nova Zelândia Budget Executive Summary, Key Facts for Taxpayers, and Tax Ready-Reckoner**

<http://www.treasury.govt.nz/budget/2009/execsumm>
www.treasury.govt.nz/budget2009/taxpayers/
www.treasury.govt.nz/government/revenue/estimatesrevenueeffects

➤ **Ruanda: A Guide to the Public Budget** 2009-2010

<http://www.minecofin.gov.rw/docs/budget/Guide-English.pdf>

➤ **Afrique du Sud: People's Guide to the National Budget**

<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2009/guides/Peoples%20Guide%20to%20the%20Budget%20-%20English.pdf>

➤ **Coréia do Sul: Budget Overview**

http://www.mpb.go.kr/eng/mpb_data/national_budget/viewjsp?board_no=7&localPage=1&menuFlag=E330

➤ **Tanzânia: *Is Central Government Managing Money Well? Findings from Recent Audit Reports* 2008**

http://www.hakielimu.org/hakielimu/documents/document158leaflet_2_is_central_gov_managing_money_well_en.pdf

(Nota: este é um exemplo de um guia cidadão de um Relatório de Auditoria e não de uma Proposta Orçamentária do Executivo, e foi publicado por uma organização da sociedade civil na Tanzânia, HakiElimu, e não pela Instituição Suprema de Auditoria da Tanzânia.)

➤ **Estados Unidos: *A Citizen's Guide to the 2008 Financial Report of the United States Government***

www.fms.treas.gov/frsummary/index.html

(Nota: este é um exemplo de um guia cidadão para o Relatório de Final de Ano e não de uma Proposta Orçamentária do Executivo.)



Orçamento Aprovado

A. Por que este documento é importante?

A publicação do Orçamento Aprovado é um elemento essencial de um processo transparente de fornecimento de informações orçamentárias à sociedade.

- ➔ O Orçamento Aprovado é uma lei da nação e por este motivo deve ser público.
- ➔ O Orçamento Aprovado oferece informação básica para qualquer análise que se queira realizar durante o ano fiscal. Em outras palavras, é o ponto de partida para o monitoramento da fase de execução do orçamento.
- ➔ O Orçamento Aprovado é mais importante quando difere significativamente da Proposta Orçamentária (essa é uma das razões que a Proposta Orçamentária do Executivo não pode ser considerada igual ao Orçamento Aprovado). O Orçamento Aprovado permite que se compare o que foi proposto pelo Executivo com o que o Legislativo aprovou como lei.

B. Quais informações devem ser incluídas neste documento?

Os orçamentos representam escolhas inerentemente difíceis: sempre existem muitas demandas para poucos recursos. Por isso é indispensável que o documento do Orçamento Aprovado contenha detalhes suficientes para que a sociedade em geral, e em especial aqueles grupos mais afetados pelo orçamento, entendam o significado das decisões finais. Como recomenda o *Código de Boas Práticas de Transparência Fiscal* do FMI, o Orçamento Aprovado deve fornecer à sociedade informações detalhadas sobre a atividade fiscal passada, atual e projetada e sobre os maiores riscos fiscais. O Orçamento Aprovado deve incluir:

- ➔ Uma listagem e um breve comentário sobre cada programa de arrecadação de receitas e de gasto. Os dados fiscais devem ser apresentados em seu valor bruto, distinguindo receitas, gastos e financiamento, com os gastos classificados por categoria econômica, funcional e administrativa.

- Dados não financeiros que incluam as metas de desempenho para programas de gasto.
- Uma apresentação que explique e justifique todos os desvios entre a Proposta Orçamentária do Executivo e o Orçamento Aprovado.
- O saldo total e a dívida bruta do governo geral, ou os seus equivalentes de exercício, os quais devem ser apresentados como um grupo de indicadores resumidos de maneira padronizada da situação fiscal do governo. Esta informação poderia ser complementada com outros indicadores fiscais, como o saldo primário, o saldo do setor público e a dívida líquida.
- Dependendo da quantidade de tempo entre a proposta inicial do orçamento e sua aprovação, uma atualização das previsões econômicas e fiscais para o ano corrente e o ano fiscal.
- Uma breve discussão do impacto do Orçamento Aprovado nos ativos e passivos, ativos não financeiros, obrigações de pagamento das pensões dos funcionários e passivos contingentes.

C. Quando este documento deve ser publicado?

De acordo com o *Guia para Questionário do Orçamento Aberto* do IBP, o Orçamento Aprovado deve ser publicado assim que ele for aprovado pelo Legislativo e não mais de três meses após a sua aprovação.

D. Exemplos de Orçamentos Aprovados que alcançam os padrões de boas práticas de transparência.

- **Argentina: *Lei de Presupuesto* 2010**

<http://www.mecon.gov.ar/onp/html/presutexto/ley2010/ley/ley2010.pdf>

Anexos

<http://www.mecon.gov.ar/onp/html/presutexto/ley2010/leydosdiez.html#>

- **Bolívia: *Presupuesto Nacional del Estado* 2010**

<http://www.economiayfinanzas.gob.bo/biblioteca/MH/documentos/PGE2010.htm>

➔ **Espanha: *Presupuestos Generales del Estado* 2009**

<http://www.spgg.pap.meh.es/Presup/PGE2009Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/Cuerpo.htm> e <http://www.spgg.pap.meh.es/Presup/PGE2009Ley/MaestroTomos/PGE-ROM/Cuerpo.htm>

➔ **Moçambique: *Orçamento do Estado para o Ano Económico de* 2010**

<http://www.dno.gov.mz/oe10.html>

➔ **Filipinas: *General Appropriation Act* 2010**

<http://www.dbm.gov.ph/index.php?pid=8&xid=28&id=1289>

VI.

Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária

A. Por que estes relatórios são importantes?

Os Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária são uma fotografia da implementação do orçamento durante o ano fiscal. São relatórios relativamente breves, periódicos (normalmente mensais) que listam — mas não procuram avaliar — as componentes principais do orçamento. Estas características distinguem os Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária das Análises Semestrais (discutidas no próximo capítulo), que representam um esforço abrangente para fornecer uma avaliação do desempenho fiscal do governo no meio do ano fiscal em relação à estratégia estabelecida no orçamento original. O objetivo dos Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária é oferecer uma avaliação periódica das tendências das receitas e gastos totais até o momento, de forma ideal junto com algumas explicações sobre quaisquer desvios significativos do esperado.

Esses Relatórios dão uma contribuição importante para a transparência do orçamento, pois exigem que o governo desenvolva os sistemas e as capacidades necessárias para monitorar os gastos agregados e as tendências da receita. Esta habilidade de monitorar as tendências nos gastos e nas receitas pode fornecer informação regular aos formuladores de políticas, à mídia e ao público caso os planos orçamentários fiquem extraviados. De forma similar, a necessidade de desenvolver e operar sistemas fiáveis e formar funcionários capazes de fornecer os dados incluídos nos Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária pode promover a disponibilidade e fidelidade destes dados não só para os próprios relatórios, como também para todos os documentos orçamentários.

Os Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária podem ajudar a que as Análises Semestrais determinem se a estratégia inicial do orçamento precisa de algum ajuste ou modificação; como, por exemplo, se o governo estiver gastando além ou aquém do planejado. Isto não tem o propósito de argumentar a favor de ajustes regulares ou orçamentos complementares. Pelo contrário, mudanças frequentes e não planejadas nas alocações orçamentárias prejudicam uma das funções mais importantes

do orçamento de base: oferecer uma lista detalhada e exaustiva de todas as propostas de políticas para facilitar as escolhas entre as diferentes opções de políticas públicas. Mas quando ajustes são realmente necessários, e isto acontece ocasionalmente em todos os países, os Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária podem fornecer as informações necessárias para determinar o momento e o montante dos ajustes requeridos.

B. Quais informações devem ser incluídas nestes relatórios?

Os Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária podem ser publicados por mês ou por trimestre, embora seja considerado uma boa prática que se publiquem estes relatórios com informações sobre o orçamento total agregado mensualmente.

Em 2002, a OCDE publicou as *Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária* como ferramenta de referência para aumentar o grau de transparência orçamentária nos países membros. Estas Práticas também são relevantes para países que não são da OCDE. Em relação aos Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária, as *Práticas* da OCDE definem que:

- ➔ Os Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária devem mostrar os avanços na execução do orçamento.
- ➔ Devem apresentar a quantidade de receita e gastos de cada mês e do ano até o momento da sua publicação. Deve fazer uma comparação entre as quantidades previstas de receitas e gastos mensais para o mesmo período. Qualquer ajuste das previsões originais durante o ano deve ser mostrado separadamente.
- ➔ Um breve comentário deve acompanhar os dados numéricos. Se as quantidades reais e as previstas divergirem significativamente, deve ser dada uma explicação.
- ➔ Os gastos devem ser classificados por unidades administrativas principais (por exemplo, ministérios, secretarias e órgãos). Também devem ser apresentadas informações complementares que classifiquem os gastos por categorias econômicas e funcionais.
- ➔ Os Relatórios, ou documentos relacionados, também devem conter informações sobre atividades relacionadas a contratação da dívida.

As *Práticas* da OCDE estão de acordo com o *Código de Boas Práticas de Transparência Fiscal* do FMI, que estabelece, em parte [ênfase adicional em itálico]:

- ➔ Deve haver procedimentos claros para a execução do orçamento, o seu monitoramento e a publicação de relatórios.

- ➔ O sistema de contabilidade deve fornecer uma base confiável para acompanhar receitas, compromissos, pagamentos, atrasos, passivos e ativos.
- ➔ Por volta da metade do ano, deve ser apresentado ao Legislativo um Relatório sobre mudanças relativas ao orçamento. *Atualizações mais frequentes, que devem ser pelo menos trimestrais, devem ser publicadas.*
- ➔ Propostas adicionais de receitas e despesas durante o ano fiscal devem ser apresentadas ao Legislativo de maneira consistente com a apresentação original do orçamento.

Quanto ao nível de detalhe apropriado, para assegurar que as unidades administrativas prestem contas, os Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária devem mostrar os gastos por unidade administrativa. Em alguns países, algumas unidades administrativas publicam o Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária, em quanto que em outros países a informação é consolidada em um único Relatório, que normalmente é publicado pelo Tesouro. Esta segunda abordagem é preferível, pois facilita comparações e oferece um panorama mais completo. Entretanto, o objetivo mais importante de qualquer Relatório de Acompanhamento da Execução Orçamentária é que todos os gastos sejam divulgados à sociedade. Se todas as unidades administrativas não conseguissem reportar o gasto atual dentro dos prazos predefinidos, o valor dos Relatórios seria limitado.

C. Quando estes relatórios devem ser publicados?

De acordo com as *Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária da OCDE*, estes Relatórios devem ser publicados em um prazo de um mês a partir do término do período que ele cobre (por exemplo, o relatório mensal do mês de junho deve ser publicado antes do final de julho).

D. Exemplos de Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentária que alcançam os padrões de boas práticas de transparência.

- ➔ **Afganistão: *Monthly Fiscal Bulletin* 2010**

http://www.budgetmof.gov.af/Eco_Fiscal_info/Regular_Reports/MEB/MEB_Period_4_FY%201389_15-08-2010.pdf

General link to Regular Reports

http://www.budgetmof.gov.af/Eco_Fiscal_info/Regular_Reports/Regular_Reports.html

- ➔ **Egipto: *The Financial Monthly*** 2010
<http://www.mof.gov.eg/English/publications/Reports%20and%20Indicators/Pages/TheFinancialMonthly-August2010.aspx>

- ➔ **Líbano: *The Monthly Statistical Bulletin of the Ministry of Finance*** 2010
<http://www.finance.gov.lb/NR/rdonlyres/EDD0A1EF-20FC-460C-AEAC-C6433A97A181/0/PFMMay2010.pdf>

- ➔ **México: *Informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública*** 2010
<http://www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/ITSSEFPDP/2010/Segundo%20Trimestre%20de%202010/Informe%202o%20Trimestre%20de%202010.pdf>

- ➔ ***Información de Finanzas públicas y deuda pública Enero-julio de*** 2010
http://www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/finanzas_publicas_info_mensual/2010/finanzas_deuda_congreso_jul10.pdf

- ➔ **África do Sul: *Statement of the national revenue, expenditure and borrowing*** 2010
http://www.treasury.gov.za/comm_media/press/monthly/1009/press.pdf

VII.

Análise Semestral

A. Por que este documento é importante?

A Análise Semestral é uma análise dos efeitos do orçamento que se publica por volta da metade do ano. Em alguns países, é exigido por lei que este documento seja publicado até seis meses após o início do ano fiscal. Em outros países, a Análise Semestral pode ser publicada mais tarde, por volta do sétimo mês do ano fiscal, refletindo o atraso normal da disponibilidade de informações sobre o desempenho orçamentário.

As Análises Semestrais representam uma oportunidade para se analisar de forma abrangente o desempenho fiscal do governo, contrastando-o com as estratégias estabelecidas no Orçamento Aprovado. A sua importância foi reconhecida recentemente por países como o Sri Lanka (veja o quadro). Assim, este documento deve permitir uma avaliação sobre em que medida o orçamento está lidando adequadamente com acontecimentos macroeconômicos, incluindo mudanças nos preços dos recursos naturais, o estado da execução de diferentes elementos do orçamento e da arrecadação da receita em um contexto de padrões sazonais esperados. As Análises Semestrais também podem indicar se o orçamento precisa de ajustes ou medidas corretivas na alocação dos recursos entre ministérios ou no nível de gasto geral de algum dado setor. Para países com um sistema de orçamento baseado no desempenho, este documento também é uma oportunidade para dar seguimento e avançar em direção a certas metas específicas dos programas públicos.

Legislação orçamentária do Sri Lanka reconhece a importância da Análise Semestral

No Sri Lanka, a Lei de Administração (Responsabilidade) Fiscal de 2003 obriga o governo a apresentar um documento sobre a posição fiscal do meio do ano para possibilitar uma avaliação da estratégia fiscal do governo. É exigido que este documento seja discutido no Parlamento no prazo máximo de duas semanas após a sua publicação. Este documento apresenta o desempenho da receita do governo, dos gastos, das operações de fluxo de caixa e dos empréstimos do governo dos primeiros quatro meses do ano em questão. A Análise Semestral também fornece informações atualizadas, dependendo dos dados disponíveis, relacionadas com o desempenho macroeconômico, mudanças nos preços, ajuda internacional, dívida do governo, balança de pagamentos e crédito.

Os países diferem nas abordagens usadas para elaborar uma Análise Semestral; os distintos enfoques, por sua vez, influenciam no papel da Análise Semestral em relação ao processo orçamentário. Em alguns países, como a Austrália, a apresentação da Análise Semestral é exigida por lei (que no caso da Austrália é a *A Carta de Honestidade Orçamentária*) e é fornecida ao Parlamento e à sociedade, embora possa não ser objeto de discussão formal no Parlamento, pois não é requerida sua aprovação pelo Parlamento. O Malawi é outro exemplo de país onde a Análise Semestral é apresentada ao Parlamento para seu conhecimento.

Alguns países, como a África do Sul, juntam a Análise Semestral com o Documento Pré-Orçamentário em uma declaração de políticas orçamentárias de médio prazo. Esta declaração faz um balanço do desempenho durante o ano fiscal corrente, indicando a adequação das políticas fiscais em um contexto de mudanças econômicas, e demonstrando a necessidade de qualquer realocação ou medida corretiva a ser realizada no ano fiscal corrente, e proporciona uma perspectiva necessária para a definição de prioridades orçamentárias e estratégias fiscais do próximo ano fiscal. Apesar de que atrasar a Declaração Pré-Orçamentária reduz o tempo disponível para o processo de formulação do orçamento, no caso da África do Sul, o avanço no calendário é motivado pela necessidade de incorporar o trabalho das províncias na declaração de política orçamentária de médio prazo.

Em outros países, a Análise Semestral não é submetida ao Legislativo nem divulgada à sociedade, limitando sua influência. Isto reflete uma revisão técnica interna realizada pelos funcionários do Ministério das Finanças, que pode ser discutida pelo governo, mas não se submete ao Legislativo nem se disponibiliza à sociedade.

Ainda que a Análise Semestral tenha um propósito útil, sua importância deve ser vista de acordo com o contexto. As Análises Semestrais ajudam a avaliar os programas que estão indo por um bom caminho e os que não estão, ou seja, os que estão gastando muito e os que estão gastando pouco em relação ao Orçamento Aprovado. Isto permite que se decida se a estratégia inicial tomada para o orçamento precisa de ajustes significativos. Por isso que a Análise Semestral, na maior parte das vezes, funciona principalmente para julgar se há necessidade de um orçamento complementar para itens que precisam de autorizações de gasto adicionais. (Nos países com práticas bem estabelecidas de realocações, nas quais os fundos excedentes de um determinado item do orçamento designado para um ministério podem ser transferidos para outro item, pode-se realizar uma pequena modificação do orçamento durante o ano, inclusive na ausência de orçamentos complementários e antes de que sejam publicadas as Análises Semestrais).

B. Quais informações devem ser incluídas neste documento?

Em sua publicação sobre as *Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária*, a OCDE aponta que a Análise Semestral deve fornecer uma “atualização compreensível e abrangente sobre a execução

do orçamento, incluindo uma previsão atualizada dos resultados do orçamento para o ano fiscal corrente e, pelo menos, dos dois anos fiscais seguintes.” A OCDE também sugere que: os “pressupostos econômicos subjacentes ao orçamento sejam revisados e que se divulgue o impacto de toda mudança no orçamento”; a “Análise Semestral deve conter uma discussão exaustiva dos ativos e passivos financeiros, dos ativos não financeiros do governo, dos pagamentos de pensões de funcionários e dos passivos contingentes”; e, “seja divulgado o impacto de qualquer outra decisão do governo, ou outras circunstâncias, que possam afetar materialmente o orçamento”.

Esta breve declaração destaca a importância e a extensão do material que deve ser fornecido em uma Análise Semestral. Primeiro, a Análise Semestral permite que o governo apresente a sua perspectiva atual sobre o panorama orçamentário e explique quais fatores poderiam ser responsáveis pelas mudanças observadas desde quando o orçamento foi aprovado, como por exemplo, a mudança no preço dos recursos naturais. Em particular, a Análise Semestral deve indicar todas as alterações nos pressupostos econômicos que fundamentam o orçamento inicial e fazer ajustes necessários às estimativas agregadas da receitas, gastos e empréstimos públicos. A relação entre os pressupostos e os níveis de receita é evidente, mas alguns gastos, como as despesas relacionadas com o desemprego, são também altamente sensíveis às condições econômicas. Além disso, todas as revisões devem se estender às estimativas orçamentárias futuras que podem ser sensíveis a mudanças nos parâmetros econômicos principais.

Segundo, a Análise Semestral deve avaliar se a estratégia fiscal geral continua apropriada para o contexto econômico atual, e se é necessário ajustar a orientação das políticas fiscais dadas as condições econômicas atuais. Por isso, a Análise Semestral oferece uma nova oportunidade para que o governo repense as suas perspectivas sobre as condições econômicas nacionais e internacionais e o impacto que estas condições possam causar no orçamento.

Terceiro, a Análise Semestral deve indicar a situação em que se encontra a execução orçamentária na metade do ano (de forma ideal, mostrando resultados com dados dos últimos seis meses) dos diferentes elementos do orçamento, tanto por ministério ou secretaria, como por itens não ministeriais, como o serviço de dívida, transferências da segurança social e transferências ou empréstimos fiscais/federais. Isto incluiria informações específicas sobre os gastos atuais e os investimentos por setores, assim como informações sobre os diferentes níveis de gastos em base a uma classificação econômica e funcional. Em relação as receitas, o documento deveria incluir as estimativas de arrecadação por tipos específicos de impostos e itens de receita. O ideal seria que a discussão no texto de acompanhamento explique os fatores que fundamentam os desvios dos resultados do meio do ano em relação às estimativas orçamentárias originais — em particular, o grau em que estas mudanças são causadas por políticas, problemas na execução, ou mudanças nas condições econômicas básicas.

Quarto, a Análise Semestral deve oferecer detalhes sobre decisões políticas tomadas desde a apresentação do orçamento que afetaram as receitas, os gastos operacionais e as estimativas orçamentárias de investimento, com projeções sobre a magnitude do impacto. Em muitos países, isto poderia incluir uma discussão sobre se existe necessidade de um orçamento complementar e os elementos específicos que incluiria. Em outros países, como os Estados Unidos, onde as decisões orçamentárias refletem essencialmente a resposta do Congresso ao orçamento do presidente, a Análise Semestral fornece uma

análise do andamento dos gastos orçamentários e dos resultados na arrecadação das receitas; a situação em que se encontram as autorizações orçamentárias e o saldo orçamentário (superávit ou déficit) na metade do ano fiscal. Também informa sobre toda nova iniciativa orçamentária do presidente desde a publicação do orçamento original (mas sem a expectativa de um orçamento complementar formal).

Finalmente, alguns países, como a Austrália, usam a Análise Semestral para destacar algumas alterações políticas específicas. Por exemplo, em 2007-2008, a Análise Semestral da Austrália examinou o estado da reforma dos impostos sobre a renda de pessoas físicas, incluindo dados sobre os gastos tributários. Em 2008-09, abordou a resposta fiscal do governo à crise econômica global.

C. Quando este documento deve ser publicado?

De acordo com as *Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária da OCDE*, a Análise Semestral deve ser publicada pelo menos nas seis primeiras semanas após o fim do período que ela cobre (por exemplo, se o ponto médio do ano orçamentário cai em junho, a Análise Semestral deve ser publicada antes de 15 de agosto).

De acordo com o *Manual de Transparência Fiscal* do FMI, a Análise Semestral deve ser publicada dentro de um período de três meses após o fim do período que a Análise cobre.

D. Exemplos de Análises Semestrais que alcançaram os padrões de boas práticas de transparência.

➔ **Austrália: *Mid Year Economic and Fiscal Outlook* 2009-2010**

http://www.budget.gov.au/2009-10/content/myefo/download/MYEFO_2009-10.pdf

➔ **Chile: *Evaluación de la gestión financiera en 2009 y actualización de proyecciones para 2010***

http://www.dipres.cl/572/articles-50148_Ev_Proyecciones_2010.pdf

➔ **Gana: *Mid Year Review of the Budget Statement and Economic Policy and Supplementary Estimates* 2009**

http://www.mofep.gov.gh/documents/2009_supplementary_budget.pdf

- **África do Sul: *Medium Term Budget Policy Statement* 2009**
<http://www.treasury.gov.za/documents/mtbps/2009/mtbps/National%20Treasury%20Medium%20Term%20Budget%20Policy.pdf>

- **Sri Lanka: *Mid-Year Fiscal Position Report* 2009**
<http://www.treasury.gov.lk/FPPFM/fpd/pdfdocs/midyearreport/2009/midyearreport2009.pdf>

- **Estados Unidos: *Mid-Session Review, Budget of the U.S. Government* 2010**
<http://www.gpoaccess.gov/usbudget/fy10/pdf/10msr.pdf>

VIII.

Relatório de Final de Ano

A. Por que este relatório é importante?

Um Relatório de Final de Ano apresenta a discussão do governo sobre o desempenho do orçamento na sua execução em relação ao orçamento original, e em relação a todos os orçamentos complementários que possam ter sido aprovados no decorrer do ano. Cobre o que foi realmente gasto e arrecadado em comparação ao que foi orçado. Em alguns países, o Relatório de Final de Ano também inclui uma discussão sobre o desempenho do governo em relação às metas físicas estabelecidas no orçamento original.

O Relatório de Final de Ano pode ser exaustivo e descrever o desempenho financeiro de todo o governo central e dos vários ministérios. Entretanto, cada ministério pode publicar seu próprio relatório mais detalhado, onde se discute o desempenho do ministério e de seus departamentos durante o ano fiscal anterior, novamente, tendo como referência o Orçamento Aprovado. Assim é realizado pela Eslovênia e pela Nova Zelândia. No caso da Nova Zelândia, onde as metas de desempenho são estabelecidas a cada ano para cada ministério, o diretor geral de um ministério está obrigado por lei, em uma declaração explícita, a reconhecer a sua responsabilidade pelas informações financeiras e não financeiras fornecidas em seus relatórios.

É importante que se distinga o Relatório de Final de Ano das contas finais auditadas do governo. Essas contas se constituem em um documento detalhado dos gastos reais do governo e das receitas reais recolhidas por categoria orçamentária (destacando os gastos a mais e a menos), assim como uma avaliação por parte do Auditor Geral dos casos nos quais os funcionários do governo podem ter violado regras orçamentárias ou de contratação. O Relatório de Final de Ano deve fornecer uma caracterização muito mais substancial sobre se o governo e os seus vários ministérios foram bem sucedidos no alcance das metas políticas do governo. Outra diferença importante é que o Relatório de Final de Ano é preparado pelo ministério relevante ou pelo Tesouro, enquanto que o Relatório de Auditoria é preparado por uma agência externa que é, normalmente, independente do Poder Executivo.

O Relatório de Final de Ano é uma importante oportunidade para o governo fazer uma análise tanto macroeconômica como de certos programas setoriais do seu desempenho do ano anterior. Este Relatório tem um duplo papel. Por um lado, serve para orientar os ministérios setoriais em relação às políticas

e programas que precisam ser fortalecidos e, por outro lado, é importante para que se comece a ter idéias sobre as futuras direções políticas.

B. Quais informações devem ser incluídas neste relatório?

O Relatório de Final de Ano deve incluir principalmente:

- 1) Os gastos e receitas agregadas, o saldo geral do orçamento e seu financiamento. Esta apresentação deve estar de acordo, dentro do possível, com o formato normal de agregados orçamentários do governo, mas também deve incluir uma apresentação que seja o mais próxima possível do sugerido pelo *Manual de Estatística Financeira Governamental* do FMI;
- 2) Uma declaração da situação do saldo geral do governo, incluindo os ativos e passivos (ou seja, o nível da dívida pública);
- 3) Uma apresentação do resultado orçamentário em base a uma classificação econômica e funcional para os gastos e uma listagem de receitas por diferentes itens; e
- 4) Uma apresentação resumida dos gastos governamentais por setor e ministério, em um plano ideal, com dados similares para os programas sub-setoriais. Esta apresentação deve permitir uma comparação entre os resultados orçamentários e as previsões feitas no Orçamento Aprovado, incluindo toda provisão realizada por orçamento complementar.

Um Relatório de Final de Ano deve incluir também uma discussão sobre a situação macroeconômica durante o último ano fiscal, contrastando os pressupostos e metas originais com o resultado final. Portanto, deve oferecer comentários sobre a adequação das políticas e o que se aprendeu sobre as formas em que se pode fortalecer o desempenho da política fiscal durante o ano corrente e nos seguintes. A discussão também deve fazer um balanço sobre se a sustentabilidade de longo prazo do orçamento foi melhorada ou enfraquecida pelo desempenho fiscal do ano terminado.

Além disso, e de forma ideal, o Relatório de Final de Ano deve incluir um resumo ou uma compilação dos Relatórios de Final de Ano dos diferentes ministérios setoriais, destacando os pontos fortes e fracos do desempenho desses ministérios. Deve-se esperar que os ministérios destaquem o quanto atingiram as metas originais de seus programas em relação aos vários indicadores de resultado, e as lições aprendidas sobre as formas em que as políticas de um setor podem ser melhoradas no futuro.

É importante ressaltar que em alguns países, como o Reino Unido, o governo promove uma avaliação mais detalhada do programa de gastos de cada ministério (a chamada “Revisão de Gasto” ou *Spending Review*), que inclui um processo complexo onde se avalia o que o governo gastou durante os últimos

anos em termos de tendências, produtividade e valor. A idéia é aprender com o passado e usar esses resultados para a formulação de políticas futuras.

Finalmente, a informação contida no Relatório de Final de Ano gera uma oportunidade para se analisar e avaliar temas específicos de interesse das políticas públicas.

C. Quando este documento deve ser publicado?

De acordo com as *Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária da OCDE*, o Relatório de Final de Ano deve ser publicado em um prazo máximo de seis meses depois do período que cobre (por exemplo, se o ano orçamentário terminar em dezembro, o Relatório de Final de Ano deve ser publicado antes do dia 30 de junho do ano seguinte).

De acordo com o *Manual de Transparência Fiscal do FMI*, o Relatório de Final de Ano deve ser publicado no prazo de um ano depois do período que cobre.

D. Exemplos de Relatórios de Final de Ano que alcançaram os padrões de boas práticas de transparência.

- ➔ **Nova Zelândia: *Financial Statements of the Government of New Zealand* 2009**
<http://www.treasury.govt.nz/government/financialstatements/yearend/jun09>
- ➔ **Peru: *Cuenta General de la Republica* 2009**
http://cpn.mef.gob.pe/cpn/cgr2009/cgr2009TL_II.htm
- ➔ **África do Sul: *Consolidated Financial Information* 2008**
<http://www.treasury.gov.za/publications/annual%20reports/annual%20financial%20statements/Consolidated%20fin%20info%20-%2031032008.pdf>
- ➔ **Sri Lanka: *The Final Budget Position Report* 2009**
<http://www.treasury.gov.lk/FPPFM/fpd/pdfdocs/annualreports/annualreport2009-eng.pdf>
- ➔ **Suécia: *Report of the Fiscal Policy Council* 2010**
<http://www.finanspolitiskaradet.se/download/18.778e24d112a169fd1c1800022590/Swedish+Fiscal+Policy+2010.pdf>



Relatório de Auditoria

A. Por que este documento é importante?

O Relatório de Auditoria deve fornecer à sociedade uma avaliação independente e competente a respeito da precisão e confiabilidade do que o governo informou sobre como arrecadou os impostos e gastou os recursos públicos ao longo do ano anterior. O Relatório de Auditoria também indica se o governo cumpriu com as leis de gestão financeira e regulamentos administrativos durante o ano orçamentário. Em alguns países, o Relatório de Auditoria também comenta sobre a exatidão das informações dos documentos financeiros a respeito dos ativos e passivos, e também pode conter observações sobre a eficiência e efetividade do gasto governamental.

O Relatório de Auditoria é, portanto, um documento crítico para o fechamento do ciclo de prestação de contas. Depois de aprovado o orçamento no começo do ano que define as intenções do governo sobre os impostos, os empréstimos e os gastos do dinheiro público, o Legislativo e a sociedade necessitam ter certeza de que se pode acreditar na prestação de contas do governo no que diz respeito a execução do orçamento e de que o processo se manteve dentro do que diz a lei durante todo o período.

É importante ressaltar que, na maioria dos países, o mandato dos órgãos de auditores do governo (Instituição Suprema de Auditoria, ISA) se limita a questionar a implementação das políticas do governo e não tem o papel de questionar as políticas em si. Contudo, as informações dos Relatórios de Auditoria podem ser extremamente úteis ao Legislativo e à sociedade civil para o questionamento das políticas, especialmente aquelas em que a ISA conduz auditorias de desempenho (discutidas abaixo).

Em termos gerais, as informações contidas em um Relatório de Auditoria podem ser valiosas para aqueles que estão fora do poder executivo. A ISA normalmente é dotada de independência considerável e, em princípio, tem acesso pleno às informações dentro do governo, e um mandato para informar diretamente ao Legislativo e à sociedade. É muito mais difícil que um governo critique ou rejeite um documento do Legislativo, da mídia ou da sociedade civil quando este é baseado nas informações dadas pelo Relatório de Auditoria. Algumas ISAs também emitem declarações à imprensa, reconhecendo a importância da mídia para dar visibilidade ao seu trabalho.

As ISAs podem gozar de mais ou menos independência, variando tanto em termos de leis como na prática. Assuntos ligados ao mandato legal, âmbito de atuação, nomeação e destituição de cargos, orçamento, pessoal e capacidade influem na atuação da ISA como guardiã confiável em nome do público. Existem normas internacionais que estipulam como uma ISA deve operar e o que ela deve informar. As atividades das ISAs são discutidas na próxima seção.

B. Quais informações devem ser incluídas neste documento?

O conteúdo de um Relatório de Auditoria depende, em boa medida, do tipo de ISA em questão e do seu mandato legal, assim como das informações contidas nos documentos financeiros produzidos pelo governo.

Deve-se ressaltar que o Executivo é responsável pela precisão, abrangência, forma e conteúdo sobre dos relatórios financeiros, e por assegurar que exista um sistema interno adequado em condições de produzir as informações necessárias de forma confiável. É tarefa do auditor avaliar em que medida isto se cumpre.

Historicamente, existem três modelos institucionais principais para os órgãos auditores, que influenciam o conteúdo dos Relatórios (Dye e Stapenhurst, 1998):

- ➔ O modelo napoleônico, no qual um Tribunal de Contas (Cours des Comptes), um corpo judicial composto por magistrados, se concentra em uma auditoria focada no cumprimento das leis. Neste modelo, originado na França, e também encontrado em países latinos da Europa e em alguns países da América Latina e África, não existe um vínculo tão próximo entre a ISA e o Legislativo, como em outros modelos.
- ➔ O modelo de Westminster, no qual um Auditor Geral dispõe de uma equipe de auditores profissionais, e informa o Parlamento sobre auditorias tanto de cumprimento como de verificação. Este modelo tem origem no Reino Unido e se estendeu pela Commonwealth britânica.
- ➔ O modelo de Conselho, comum na Ásia, onde uma presidência e um pequeno comitê funcionam de maneira similar ao modelo de Westminster.

Não existe nenhum modelo universal de Relatório de Auditoria, o que reflete as diferentes evoluções históricas das ISAs. Existem dois tipos principais de auditoria.

- ➔ *Auditoria de verificação*, na qual a ISA verifica (ou atesta) a precisão e a fiabilidade dos documentos financeiros, tanto de instituições individuais do governo como do governo como um todo. O auditor verifica os sistemas de controle, uma amostra de transações e saldos, e expressa uma opinião. Também controla que nenhum gasto tenha ultrapassado os limites orçamentários (dotações) definidos pelo Legislativo, e que não haja nenhuma ilegalidade.
- ➔ *Auditoria de desempenho* (também conhecida como auditoria “*Value for Money*”). Neste tipo de auditoria a ISA diz à sociedade se foi feito um bom uso dos recursos, baseado em uma análise da economia, eficiência e efetividade dos gastos do governo (os chamados “três Es”). Estas auditorias começaram na década de 1960 em países industrializados, como resposta à preocupação pública

sobre os crescentes custos e o tamanho do governo. Desde então a prática se espalhou por vários países em via de desenvolvimento.

O Relatório de Auditoria deve indicar o âmbito e a natureza do mandato legal da ISA, fazendo referência à fonte legal específica. Seria ideal que o mandato dê poder à ISA para auditar as receitas, gastos, passivos e ativos de todas as instituições do governo central, tanto as que são financiadas pelo orçamento anual com as que são financiadas por recursos extra-orçamentários, e outras entidades que não constam no orçamento. Apesar de que as empresas públicas são auditadas por empresas de auditores privadas, a ISA deve ter o mandato para supervisionar e comentar sobre a qualidade destas auditorias. O Relatório de Auditoria deve apontar todas as limitações de seu mandato e a sua habilidade para a realização desse mandato, dados os recursos que lhe são outorgados.

O mandato da ISA normalmente requer que o seus documentos incluam os pareceres, conclusões e recomendações da auditoria. Os pareceres se referem ao que foi encontrado com respeito à auditoria de verificação. Os pareceres expressados são influenciados pelo marco legal da auditoria, mas o parecer deve indicar de forma clara se é qualificado ou não e, caso seja, quais são os aspectos qualificados e quais adversos, ou deve dar um parecer de abstenção.

O parecer da auditoria deve ser anexado e publicado com o documento financeiro a que se relaciona. Os pareceres devem ser assinados e datados, e também devem indicar as normas de auditoria que a ISA seguiu para realizar seu trabalho. Quando um parecer diferente de um parecer não qualificado é emitido, o Relatório de Auditoria deve explicar claramente as razões para a qualificação.

Quando a ISA conduz auditorias de desempenho, os resultados são considerados como informes (em oposição aos pareceres), e existe uma flexibilidade considerável em como se apresentam os resultados, em comparação com as opiniões de auditorias de verificação.

As ISAs que estão constituídas como um Tribunal de Contas também tem um aspecto jurisdicional nas suas funções. Podem estar autorizadas a reconciliar contas e impor multas ou outras sanções a funcionários individuais. Os seus Relatórios de Auditoria devem conter uma explicação destas funções.

O Relatório de Auditoria não deve estar composto somente de uma lista de infrações ou irregularidades identificadas nos órgãos, como é o caso em alguns países. Embora seja importante constatar irregularidades, o Relatório de Auditoria deve avaliar os sistemas dentro do governo para administrar e controlar as finanças públicas (por exemplo, auditoria interna e controle interno, folha de pagamento e sistemas de TI). Além disso, deve demonstrar que a ISA centra seus recursos em áreas de risco específicas (por exemplo, compras e contratações, arrecadação da receita, administração dos recursos e dívida). Nas áreas nas que se detectem fraquezas sistêmicas, conforme demonstrado, por exemplo, por frequentes irregularidades, o Relatório de Auditoria deve incluir conclusões e recomendações sobre como essas fraquezas podem ser solucionadas. O Relatório de Auditoria também deve informar sobre as ações importantes tomadas pelo Executivo com respeito às irregularidades encontradas e suas recomendações feitas em Relatórios de Auditorias anteriores.

Em todos os casos, o Relatório de Auditoria deve conter um resumo executivo que exponha de forma clara e sucinta ao Legislador, à mídia e à sociedade os principais assuntos e questões encontradas no relatório.

C. Quando este documento deve ser publicado?

De acordo com o *Manual de Transparência Fiscal* do FMI, o Relatório de Auditoria deve ser publicado até um ano após o fim do período coberto por ele (por exemplo, se o ano orçamentário terminar em dezembro, o Relatório de Auditoria deve ser publicado antes do dia 31 de dezembro do ano seguinte).

O IBP considera que a melhor prática é publicar o Relatório de Auditoria depois dos seis meses após o fim do ano orçamentário.

D. Exemplos de Relatórios de Auditoria que alcançaram os padrões de boas práticas de transparência.

➔ **França: *Certification des Comptes de l'Etat* 2009**

<http://www.ccomptes.fr/fr/CC/documents/RCE/Rapport-certification-comptes-Etat-exercice2009.pdf>

➔ **Índia: *Compliance Audit* 2009**

<http://www.cag.gov.in/html/reports/2010.htm>

➔ **Nova Zelândia: *Central Government: Results from Audits***

2008-2009

<http://www.oag.govt.nz/central-govt/2008-09/docs/oag-central-govt.pdf/view?searchterm=Central%20Government:%20Results%20of%20the%202008-2009%20Audits>

➔ **Rússia: *Conclusion of the Accounting Chamber of Russian Federation on the Report on Execution of the Federal Budget* 2007**

<http://www.ach.gov.ru/ru/expert/follow-up/?id=246>

➔ **Reino Unido: *Financial Reporting and Financial Management: General Report of the Comptroller and Auditor General* 2008**

http://www.nao.org.uk/publications/0809/general_report_for_2008.aspx

Referências

BLÖNDAL, Jón. “Budgeting in Canada.” **Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento 2001.**

<http://www.oecd.org/dataoecd/52/61/40140423.pdf>

DYE, Kenneth M; STAPENHURST, Rick. “Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption.” **O Instituto de Desenvolvimento Econômico do Banco Mundial. Washington, D.C. 1998.**

Fundo Monetário Internacional, 2007a. *Manual on Fiscal Transparency.* **Washington, D.C.**

<http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf>

Fundo Monetário Internacional, 2007b. *Guide on Resource Revenue Transparency.* **Washington, D.C.**

<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/guide.htm>

Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento. “Best Practices for Budget Transparency.” *OECD Journal on Budgeting*, Volume 1, Number 3. 2001.

<http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf>

Secretaria PEFA, 2005. *Public Financial Management Performance Measurement Framework.* **World Bank. Washington, D.C. June 2005.**

http://www.pefa.org/pfm_performance_frameworkmn.php

SHIELDS, Jon; PETRIE, Murray. “Producing a Citizens’ Guide to the Budget: Why, What, and How?” *OECD Journal on Budgeting*, Volume 2010/2, forthcoming.

TANAKA, Susan. “Engaging the Public in National Budgeting: A Non-Governmental Perspective.” *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 2. 2007.

<http://www.oecd.org/dataoecd/42/4/43412013.pdf>

Anexo: Tabela resumo sobre transparência em relatórios orçamentários chave

IMPORTÂNCIA	CONTEÚDOS CHAVE	PRAZO DE PUBLICAÇÃO
-------------	-----------------	---------------------

Declaração Pré-Orçamentária

Fortalece a ligação ente políticas e dotações orçamentárias	Previsões macroeconômicas para o médio prazo	De forma ideal, no quarto ou quinto mês do ano orçamentário anterior
Identifica as estratégias básicas do governo para o médio prazo	Objetivos fiscais do governo para o médio prazo	Algumas vezes, combinado com a avaliação do meio do ano do ano anterior (sete meses)
Melhora a racionalidade do processo de formulação do orçamento	Alocações setoriais gerais	Pelo menos um mês antes da publicação da Proposta Orçamentária do Executivo
Regula as expectativas para o orçamento	Previsões para categorias amplas de impostos e receitas	
Permite que os legisladores e o público forneçam idéias em temas orçamentários gerais	Descrição e custo de novas medidas públicas	

Proposta Orçamentária do Executivo

Instrumento de política pública mais importante e expressão das prioridades do executivo	Discurso e resumo do orçamento pelo Ministro das Finanças	Ao menos três meses antes do início do ano orçamentário
Determina a carga fiscal sobre os cidadãos	Lei orçamentária para receitas e dotações	
Determina a distribuição de recursos entre os diferentes segmentos da população	Previsões macroeconômicas	
Determina os custos/dívidas a serem deixadas às futuras gerações	Avaliação da sustentabilidade das políticas atuais	
Oportunidade para a sociedade civil e legisladores influenciarem a política	Previsões e explicações das receitas	
	Estimativas e classificações dos gastos	
	Financiamento do déficit	
	Composição da dívida	
	Outras atividades fiscais (como a seguridade social)	
	Visão geral da posição financeira	

IMPORTÂNCIA	CONTEÚDOS CHAVE	PRAZO DE PUBLICAÇÃO
-------------	-----------------	---------------------

Orçamento Cidadão

<p>Orçamentos são técnicos e de difícil compreensão</p> <p>Torna o orçamento “acessível” e não apenas disponível</p> <p>Facilita um debate amplo e informado sobre as prioridades do ano fiscal</p> <p>Demonstra o compromisso do governo com o público e gera confiança no governo</p>	<p>Objetivos do documento, descrição do processo orçamentário, e cobertura institucional do orçamento</p> <p>Perspectivas econômicas e objetivos das políticas governamentais</p> <p>Contas do governo e perspectivas do orçamento</p> <p>Novas medidas</p> <p>Prestação de serviços</p>	<p>Ao mesmo tempo em que o documento correspondente for publicado</p>
---	--	---

Orçamento Aprovado

<p>Lei da nacao</p> <p>Fornecer as informações base que vão ser comparadas com os resultados finais do orçamento</p> <p>Possibilita uma avaliação das mudanças feitas pelo legislador à proposta orçamentária.</p>	<p>Listagem e breve comentário sobre os principais gastos e receitas</p> <p>Dados de desempenho não financeiros</p> <p>Conciliar as diferenças entre a proposta do orçamento e o orçamento aprovado</p> <p>Situação geral da dívida</p> <p>Revisão das previsões econômicas (se houver um atraso grande entre a Proposta Orçamentária e o Orçamento Aprovado)</p> <p>Impactos nos ativos e passivos financeiros do governo, passivos contingentes, etc.</p>	<p>Assim que o orçamento for aprovado pelo Legislativo e não depois de três meses após ele ser aprovado</p>
--	---	---

Relatórios de Acompanhamento da Execução Orçamentaria

<p>Visão geral da implementação do orçamento</p> <p>Medida periódica das tendências das receitas e dos gastos</p> <p>Ajuda na refinação da implementação do orçamento</p> <p>Desenvolve capacidade e sistemas que melhoram a gestão do orçamento</p>	<p>Progresso na implementação do orçamento</p> <p>Receita coletada real e gastos incorridos em cada mês e ano, até o momento, e comparação com os planos</p> <p>Atividades de empréstimos do governo</p> <p>Identificação inicial de desvios do orçamento</p>	<p>Ao menos um mês após o final do período relatado (por exemplo, relatório mensal de junho deve ser publicado até o dia 31 de julho)</p>
--	---	---

IMPORTÂNCIA	CONTEÚDOS CHAVE	PRAZO DE PUBLICAÇÃO
-------------	-----------------	---------------------

Análise Semestral

<p>Permite a avaliação global dos gastos e receitas coletadas reais versus a estimativa original, no meio do ano orçamentário</p> <p>Avalia o impacto das mudanças macroeconômicas no orçamento</p> <p>Identifica as necessidades de mudanças em alocações do orçamento, incluindo a necessidade de orçamentos complementares</p> <p>Faz um balanço do progresso com a realização de metas específicas de desempenho</p>	<p>Revisões em pressupostos econômicos e seus impactos estimados no orçamento</p> <p>Identificação e explicação abrangentes dos desvios de gasto e receita no orçamento, e estimativas</p> <p>Consideração de ajustes políticos</p> <p>Detalhes de decisões políticas tomadas e desenvolvimentos políticos desde a apresentação do orçamento</p>	<p>OCDE recomenda a publicação até seis semanas após o final do período relatado</p> <p>O FMI recomenda a publicação até três meses após o final do período relatado</p>
--	--	--

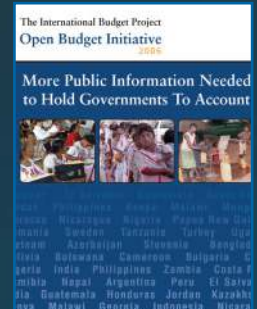
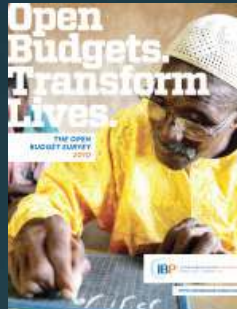
Relatório de Final de Ano

<p>Possibilita uma avaliação abrangente dos gastos e receitas coletadas reais versus as estimativas originais no final do ano orçamentário</p> <p>Faz um balanço do desempenho do governo em atingir as suas metas e indicadores de desempenho</p> <p>Informa direções futuras da política</p>	<p>Resultados orçamentários gerais</p> <p>Posição geral dos ativos e passivos do governo (planilha de balanço)</p> <p>Gastos por classificação funcional e econômica e listagem das receitas coletadas reais sob diferentes categorias</p> <p>Resumo dos gastos do governo por setor e por programa</p> <p>Desvios e explicações sobre os desvios entre as previsões macroeconômicas e os resultados reais</p> <p>Narrativa sobre os pontos fortes e fracos do desempenho dos ministérios/agências</p> <p>Informação não oficial sobre o desempenho do governo em atingir as suas metas e indicadores de desempenho</p>	<p>A OECD recomenda a publicação até seis meses depois do final do período relatado</p> <p>O FMI recomenda a publicação até um ano depois do final do período relatado</p>
--	---	--

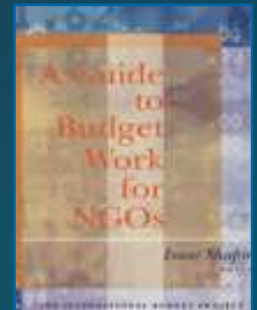
IMPORTÂNCIA	CONTEÚDOS CHAVE	PRAZO DE PUBLICAÇÃO
-------------	-----------------	---------------------

Relatório de Auditoria

<p>Avaliação da execução orçamentária, independentes e credíveis</p> <p>Avaliação do nível de cumprimento das leis orçamentárias pelo governo</p> <p>Fornecer comentários sobre a exatidão e confiabilidade dos relatórios financeiros do governo</p> <p>Fecha o ciclo de prestação de contas</p> <p>Recurso valioso para a análise do desempenho do governo pelo legislativo, sociedade civil, e pela mídia</p>	<p>Comentários sobre a exatidão e autenticidade dos relatórios financeiros do governo</p> <p>Comentários sobre a adequação do sistema de controle do governo para a gestão das finanças públicas</p> <p>Identificar casos em que o governo violou o orçamento e outras leis relacionadas de finanças públicas</p> <p>Fornecer o parecer da ISA (qualificado, desqualificado, abstenção, etc.) sobre as contas auditadas</p> <p>Listar recomendações para resolver problemas identificados pela auditoria</p> <p>Monitorar o cumprimento de recomendações de auditorias anteriores</p>	<p>A melhor prática, de acordo com a OCDE, é a publicação até seis meses depois do final do ano orçamentário</p> <p>O FMI recomenda a publicação até um ano depois do final do ano relatado</p>
--	---	---



Other guides by the International Budget Partnership include:



**A INICIATIVA DE ORÇAMENTO
ABERTO (OPEN BUDGET INITIATIVE)
TEM BASE NA INTERNATIONAL
BUDGET PARTNERSHIP, EM
WASHINGTON, D.C.:**

820 First Street NE, Suite 510
Washington, DC 20002

TEL. +1 202 408 1080
FAX +1 202 408 8173

A IBP também tem escritórios na Cidade do México (México), Cidade do Cabo, (África do Sul), e Mumbai (Índia).

Para obter mais informações sobre a Iniciativa de Orçamento Aberto ou a IBP, contacte info@internationalbudget.org ou visite www.internationalbudget.org.



INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP
Open Budgets. Transform Lives.

WWW.OPENBUDGETINDEX.ORG