

NÍVEL DE DISCLOSURE DO ORÇAMENTO PÚBLICO FEDERAL BRASILEIRO*

Gilmar Ribeiro de Mello¹
Ana Carolina Esteves dos Passos Bitencourt²
Arthur Olivare de Magalhães³
Valmor Slomski⁴

RESUMO

O orçamento reflete as características financeiras dos planos do governo para um período futuro, assim seu monitoramento e demonstração são essenciais para uma boa gestão pública. Portanto, tornar seus dados avaliáveis publicamente enaltece a transparência dos planos de um governo, melhorando o controle, o planejamento e principalmente para que o cidadão fiscalize as ações dos administradores públicos. Neste contexto, o objetivo deste trabalho é verificar o nível de *Disclosure* do Orçamento Público Federal Brasileiro comparado com os resultados da pesquisa das Práticas e Procedimentos de Orçamento, feito pela *OECD/World Bank*. Para cumprir o objetivo foi comparada a pesquisa desenvolvida em 2003, acima citada, respondida por 41 países, com a mesma pesquisa aplicada no Brasil. Para melhor análise das respostas, foi feita a estatística descritiva e classificado os países de acordo com o nível de *disclosure*. Considerando os resultados das pesquisas, concluiu-se que o Brasil possui o melhor nível de *disclosure*, juntamente com a Eslováquia, de todos os países respondentes, conforme os itens indicados na pesquisa da *OECD/World Bank* e referendada pelo IFAC.

Palavras-chave: Orçamento Público; Disclosure; Planejamento Orçamentário.

ABSTRACT

The budget reflects the financial signs of the government plans for a future period. That is for its check and demonstration are essential for a good public administration. Therefore, make its data publicly available exalt the disclosure of government plans, increasing control, planning and, most important, allowing citizens to inspect the public administrators actions. In this context, the purpose

of this article is to examine the Disclosure level of Brazilian Federal Public Budget compared with the results of the survey Practices and Procedures on Budget Reporting, produced by OECD/World Bank. To keep the goal, the research developed in 2003, which was answered by 41 countries, is compared with the same research applied in Brazil. To enhance answers analysis, was made a descriptive statistic and the countries were classified according to the disclosure level. Considering the research results, it can be concluded that Brazil has the best level of disclosure, close to Slovakia, among all countries which answered the research, according to the data indicated on the OECD/World Bank research and approved by IFAC.

Key Words: Public Budget; Disclosure; Budget Planning

1. INTRODUÇÃO

As informações de natureza contábil, originadas nas entidades governamentais, destinam-se a uma audiência amparada no mais legítimo poder de exigência. Essa legitimidade é decorrência natural da concepção estabelecida para a relação Estado-sociedade, da qual infere-se o entendimento de que a administração pública é mobilizada pelos recursos que o cidadão disponibiliza ao Estado, para que este possa, em seu nome, realizar os gastos requeridos para a satisfação das necessidades coletivas. Ao cidadão, por sua vez, é facultado o direito de exigir a prestação de contas numa base contábil, elaborada com respaldo nos princípios que proporcionem segurança quanto ao conteúdo e extensão da informação quando da tomada de decisão.

Dessa maneira, o orçamento público pode ser entendido como o ato administrativo revestido de força legal, que estabelece um conjunto de ações

* Artigo apresentado no XIII Congresso Brasileiro de Custos, 30 de Out. a 01 de Nov/2006.

¹ Professor Assistente da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Unioeste. Doutorando em Ciências Contábeis na FEA/USP. E-mail: gmello@usp.br

² Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis na FEA/USP.

³ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis na FEA/USP.

⁴ Professor Doutor do Departamento de Contabilidade da FEA/USP. E-mail: valmor@usp.br

a serem realizadas durante determinado período de tempo, estimando o montante de recursos a serem arrecadados e fixando o montante das despesas a serem realizadas na manutenção da máquina pública e na aquisição de bens e serviços a serem colocados à disposição da comunidade.

Em 1999, o orçamento brasileiro passou por reformulação, buscando a modernização dos processos de planejamento e orçamento, visando a administração gerencial voltada para resultados. Observa-se que o Estado brasileiro tem buscado constante melhoria na alocação dos recursos orçamentários, maximizando a satisfação dos cidadãos e a performance perante o cenário mundial, abarcando as complexidades de um país extenso e desigual.

Os governos preparam e publicam seu orçamento anual como um documento público. O orçamento reflete as características financeiras dos planos do governo para um período futuro, assim seu monitoramento e demonstração são essenciais para uma boa gestão pública. Portanto, tornar seus dados avaliáveis publicamente é necessário para enaltecer a transparência das intenções financeiras dos governos, para melhorar o controle, o planejamento e principalmente para que o cidadão possa fiscalizar as ações dos administradores públicos.

De acordo com Przeworski (2005, p. 65), a probabilidade de um governo atuar bem é sensível à informação a que os cidadãos têm acesso.

Neste contexto, o objetivo deste trabalho é verificar o nível de *Disclosure* do Orçamento Público Federal Brasileiro comparado com os resultados da pesquisa das Práticas e Procedimentos de Orçamento, feito pela *OECD/World Bank*⁵.

2. REVISÃO DA BIBLIOGRAFIA

2.1. Orçamento público

De acordo com Baleeiro (1984), o orçamento é o ato através do qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo a realizar despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos.

Segundo Moura (2003, p. 41),

o orçamento público pode ser entendido como o ato administrativo revestido de força legal, que estabelece um conjunto de ações governamentais

a serem realizadas durante determinado período de tempo – que estima o montante de recursos a serem arrecadados –, fixa o montante das despesas a serem realizadas na manutenção da máquina pública e a aquisição de bens e serviços a serem colocados à disposição da comunidade.

Corroborando com isso, Slomski (2003, p. 304) define orçamento público como:

uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil.

2.1.1. Orçamento público no contexto internacional

De acordo com o relatório de pesquisa sobre orçamento, elaborado pelo IFAC (2004, p. 8-11), muitos governos preparam e emitem seus orçamentos financeiros anuais como documentos públicos, ou então os tornam publicamente disponíveis.

Documentos orçamentários são usualmente publicados e amplamente comentados pela mídia. Os relatórios orçamentários são freqüentemente a fonte mais importante de informação pública disponível em finanças públicas. Eles refletem as características financeiras dos planos do governo para o próximo período e são usados para analisar as conseqüências desses planos na economia. Tornar o orçamento publicamente disponível no momento da aprovação é necessário para possibilitar uma divulgação transparente das intenções financeiras do governo.

O relatório da IFAC⁶ aborda também a questão da transparência fiscal, afirmando ser esta o maior contribuinte para a ocorrência da boa governança.

Transparência fiscal requer evidenciação não apenas do orçamento. Ela também requer evidenciação de informações

⁵ Organization for Economic Cooperation and Development – OECD (Organização para Desenvolvimento e Cooperação Econômica) e Banco Mundial.

⁶ International Federation of Accountants – IFAC (Federação Internacional de Contadores).

baseadas em suposições do orçamento (isto é, economia e outros fatores de risco) que podem ser objeto de auditoria ou revisão por auditores externos. Em um ambiente globalizado, a transparência fiscal é de importância considerável para demonstrar a estabilidade macroeconômica e o aumento da qualidade. Entretanto, é apenas um aspecto da boa administração fiscal. Atenção tem que ser dada também para o aumento da eficiência da atividade governamental para estabelecer finanças públicas sólidas (IFAC, 2004, p. 11).

e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas.

Segundo Giacomoni (2003, p. 52), a Lei de 14-12-1827 é considerada por alguns como a primeira lei de orçamento no Brasil. Mas fatos da época contradizem tal afirmação: deficientes mecanismos arrecadadores em relação às províncias, dificuldades nas comunicações e certos conflitos com normas legais dificultaram tal lei orçamentária. Portanto, o primeiro orçamento brasileiro seria o aprovado pelo Decreto Legislativo de 15-12-1930, que fixava a despesa e orçava a receita das antigas províncias.

O Fundo Monetário Internacional - FMI (2001) emitiu um Código de Boas Práticas de Transparência Fiscal como meio de motivar os países a publicarem suas práticas orçamentárias. O Código recomenda os quatro objetivos seguintes:

- os papéis e as responsabilidades no governo devem ser claros;
- a população deve ser provida com informações completas do passado, presente e projeções da atividade fiscal do governo de maneira oportuna;
- preparação, execução e divulgação do orçamento devem ser tratados de maneira aberta; e
- informação fiscal deve atingir padrões amplamente aceitos de qualidade de dados e ser objeto de garantias independentes de integridade.

2.1.2. Orçamento público no contexto brasileiro

Em 1808, com a vinda de Dom João VI ao Brasil, o país iniciou um processo de organização de suas finanças. Neste mesmo ano, foram criados o Erário Público (Tesouro) e o regime de contabilidade.

Na Constituição Imperial de 1824 surgem as primeiras exigências no sentido da elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais. A Lei Magna, em seu artigo 172, estabelece que:

O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentarão na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente,

Seguindo a Proclamação da República, com a Constituição de 1891, ocorreram alterações na distribuição das competências pertinentes ao orçamento. A elaboração e a tomada de contas passaram a ser função privativa do Congresso Nacional. A Constituição também criou o Tribunal de Contas para auxiliar o Congresso.

Em 1922 o Congresso Nacional aprovou o Código de Contabilidade da União, o qual representa uma importante conquista técnica, possibilitando organizar todos os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais.

Após a Revolução de 1930, a Constituição de 1934 atribui ao Presidente da República a competência pela elaboração da proposta orçamentária. O Legislativo torna-se responsável pela votação do orçamento e julgamento das contas do Presidente, com o auxílio do Tribunal de Contas.

Nos anos seguintes, o orçamento ganhou cada vez mais espaço e destaque nas Constituições. A sétima Constituição do país, a de 1988, deu grande atenção ao tema orçamentário e teve duas principais novidades em relação à questão orçamentária. A primeira diz que o Legislativo está autorizado a propor emendas ao projeto de lei do orçamento, sobre despesa e também a identificar quais receitas e quais despesas públicas devem integrar o orçamento público e merecer aprovação legislativa. A outra inovação é que o Executivo é obrigado a encaminhar anualmente ao Legislativo projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO), com o objetivo de orientar a elaboração da lei orçamentária.

Inicialmente, o orçamento público era um instrumento de controle do Legislativo sobre o Executivo e desse sobre as unidades que o compõem. A Constituição de 1988 reforçou a relação entre planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema, tornando obrigatória a elaboração

de Planos Plurianuais (PPA), os quais orientam a elaboração da LDO e da Lei Orçamentária Anual (LOA).

O processo de planejamento e orçamentação obedece às formalidades legais estabelecidas na Constituição Federal, onde o governante em seu primeiro ano de mandato elaborará o PPA para quatro exercícios. No PPA são estabelecidas diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, estadual e municipal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas a programas de duração continuada.

Na esfera federal, o projeto de lei do PPA é encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do exercício (31 de agosto) e devolvido para aprovação final até o término da sessão legislativa (15 de dezembro).

O PPA engloba o período entre o início do segundo ano do mandato presidencial e o final do primeiro exercício do mandato subsequente. O Plano tem a mesma duração do mandato presidencial, mas não coincide integralmente com o período de governo.

Com base no PPA, o Executivo elabora o projeto de LDO. De acordo com a Constituição Federal de 1988, a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orientará a elaboração da LOA; disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO é acompanhada pelos Anexos de Metas Fiscais pelo Anexo de Riscos Fiscais. De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, § 1º e 3º do Artigo 4º, o Anexo de Metas Fiscais traz:

- Metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes;
- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- Demonstrativo das metas anuais;
- Evolução do patrimônio líquido;
- Avaliação da situação financeira e atuarial;
- Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

O Anexo de Riscos Fiscais traz a avaliação sobre os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas (onde a administração pública detenha a maioria do capital social com direito a voto) e o orçamento da seguridade social. A LOA conterá as receitas e despesas discriminadas de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo.

2.2. Disclosure

A tradução literal da palavra “*disclosure*” segundo o dicionário Oxford Escolar (1999) é “revelação”, mas essa palavra por si só é muito restritiva.

Outro significado para *disclosure* é dado por Pinho (1997, p. 238) e Ludícibus *et al* (2003, p. 86), ambos definem como “divulgação (informações sobre as demonstrações financeiras, geralmente em forma de notas explicativas)”, mas Ludícibus *et al* sugere “ver evidenciação”.

A palavra evidenciação que, em sentido amplo, significa o fornecimento de informações é utilizada, na área contábil, em sentido mais restrito, significando a divulgação de informações sobre as atividades de uma companhia através dos relatórios contábeis.

Mas, Ludícibus *et al* (2003, p. 102) descreve evidenciação de maneira mais completa, como sendo:

o processo pelo qual a empresa apresenta todas as informações que permitam a avaliação de sua situação patrimonial e das mutações de seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro. As informações não passíveis de apresentação explícita nas demonstrações propriamente ditas devem, ao lado das que representam detalhamentos de valores sintetizados nessas mesmas demonstrações, estar contidas em notas explicativas ou em quadros complementares.

Dessa forma, no contexto desse trabalho, sendo *disclosure* ou evidenciação, adota-se o conceito descrito por Espírito Santo *et al* (2001, p.

12), os quais descrevem como “o meio de que dispõe a contabilidade para comunicar o resultado de todos os seus estudos, ponderações e avaliações, resultantes da aplicação de seus conceitos, os quais devem atestar a sua condição de provedora de informações utilitárias para seu público”.

2.2.1. Nível de disclosure

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515) a quantidade de informação a ser divulgada depende, em parte, da sofisticação do leitor que a recebe e o nível de divulgação depende do padrão considerado mais desejável.

Três conceitos de divulgação são geralmente propostos: divulgação adequada, justa e completa.

A mais comumente utilizada dessas expressões é divulgação adequada, mas isso pressupõe um volume mínimo de divulgação compatível com o objetivo negativo de evitar que as demonstrações sejam enganadoras. Divulgação justa e divulgação completa são conceitos mais positivos. A divulgação justa subentende um objeto ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial. Divulgação completa pressupõe a apresentação de toda informação relevante. Para alguns, divulgação completa significa a apresentação de informação supérflua, sendo, portanto, inadequada. Um excesso de informação, segundo dizem, é prejudicial, uma vez que a apresentação de detalhes sem importância oculta a informação importante e dificulta a interpretação dos relatórios financeiros. Entretanto, a divulgação apropriada de informação relevante para os investidores e outros usuários dever ser adequada, justa e completa (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 515).

Para Iudícibus (2004, p. 124) não existe diferença efetiva entre os três conceitos, embora tenham sido utilizados com significados distintos, e que toda informação para o usuário precisa ser adequada, plena e justa, tudo ao mesmo tempo.

2.3. Considerações sobre a pesquisa da OECD/World Bank

Ao elaborar as questões sobre orçamento, a OECD/World Bank levou em consideração alguns entendimentos, os quais serão destacados abaixo.

- **Práticas nos relatórios orçamentários:** as recentes IPSASs (Regras Internacionais de Contabilidade do Setor Público) determinam a apresentação de regras anuais gerais de cunho financeiro no regime de caixa ou de competência. O regime de competência é o preferido pelas seguintes razões: melhora na alocação de recursos, fortalecimento da *accountability* em relação a todos os recursos, aumento da transparência em relação aos recursos gastos nas atividades do governo e uma visão mais compreensiva do impacto do governo na economia. Uma IPSAS sobre o regime de caixa tem sido emitida para prescrever exigências nos relatórios financeiros, onde os países não preparam regras financeiras das entidades do setor público com base no regime de competência. A IPSAS do regime de caixa requer uma Declaração Anual de Pagamentos e Recebimentos em Caixa. Se as regras financeiras são preparadas com base no regime de caixa, as entidades governamentais são encorajadas a mudar para o regime de competência tão cedo quanto os procedimentos e sistemas adequados possam ser estabelecidos;
- **Tipos de dados apresentados em documentos orçamentários:** para aumentar a consistência das políticas de tributação e de gastos de um período fiscal para outro, é benéfico ter um horizonte de planejamento de pelo menos 3 anos. Este horizonte de planejamento pode ser acompanhado pelo trabalho de macroeconomistas para assegurar-se comparabilidade entre os relatórios de países. Sistemas de contabilidade exatos são fundamentais para fornecer boas informações para computar o crescimento da produção doméstica de um país e outras estatísticas-chaves usadas pelos macroeconomistas. O orçamento deveria incluir uma perspectiva de médio-prazo, ilustrando como receitas e despesas irão ocorrer durante, pelo menos, os dois anos seguintes ao próximo ano fiscal. O relatório da OECD recomenda que o relatório final do ano seja auditado pela Instituição de Auditoria Suprema e liberado dentro dos últimos seis meses do ano fiscal.
- **Classificação orçamentária:** é recomendado

que o sistema de classificação do orçamento contenha formas que possibilitem a plena evidencição de todas as receitas e despesas.

- **Relacionamento fiscal entre os vários níveis do governo:** as IPSASs atualmente em questão não exigem a descrição da previsão das informações financeiras do orçamento no momento em que for aprovado pelo Legislativo ou outra autoridade, nem ordenam que as regras financeiras gerais relevantes demonstrem os resultados do período confrontando com o orçamento para aquele período. O relatório posterior com uma comparação entre os resultados atuais e o orçamento aprovado permite ao governo identificar sua aderência àqueles orçamentos comparando a performance contra o orçamento aprovado (*accountability*) e estipulando explicações das diferenças significativas. Orçamentos governamentais são aprovados pelo Legislativo e a conformidade é uma questão legal. Enquanto planos administrativos podem diferir de jurisdição para jurisdição, em muitos casos, unidades de despesa não possuem autoridade para empenhar ou gastar os fundos governamentais até que a principal legislação sobre despesa (o orçamento) tenha passado pelo Legislativo. Fundos orçamentários extras enfraquecem o orçamento tanto como uma ferramenta de alocação de recursos, quanto como uma ferramenta de administração fiscal. Muitos sistemas, especialmente em países em desenvolvimento, têm o potencial de aumentar os gastos extras com o orçamento.

3. METODOLOGIA

Para a concretização deste estudo, utilizou-se como técnica de trabalho a pesquisa empírico-analítica, que segundo Martins (2002, p. 34) “são abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista”.

Este trabalho tem como base o relatório de pesquisa do Comitê do Setor Público (*Public Sector Committee – PSC*), da IFAC, de maio de 2004, denominado de “*Budget Reporting*”, o qual tem o objetivo de discutir os assuntos relacionados com as normas de contabilidade para o setor público internacional, em especial as relacionadas com o orçamento público.

O *Budget Reporting* traz alguns exemplos

de pesquisas desenvolvidas sobre práticas contábeis e orçamentárias, em especial da pesquisa desenvolvida em 2003 pela *OECD*, com a colaboração do Banco Mundial e o Banco Interamericano de Desenvolvimento, com 30 países membros da *OECD* e 30 países não membros, dos quais 41 países responderam a pesquisa que trata das práticas e procedimentos de orçamento.

Tendo em vista, que entre os países que responderam a pesquisa o Brasil não está incluso, fez-se à compilação das respostas de todos os países respondentes para então aplicar a pesquisa no Brasil (ver tabelas 1 e 2) e compará-las, com o intuito de verificar o nível de *disclosure* no orçamento público federal brasileiro.

Os dados utilizados para responder a pesquisa no Brasil são referentes ao orçamento público federal, do ano de 2003, obtidos no banco de dados da Secretaria do Tesouro Nacional e em livros de contabilidade pública, finanças públicas e administração pública.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa das Práticas e Procedimentos de Orçamento, feito pela *OECD/World Bank*, estão transcritas nas tabelas 1 e 2, onde os 41 países respondentes mais o Brasil estão distribuídos em: Tabela 1 – Europa e África; e Tabela 2 – América do Sul (incluindo o Brasil), América Central, América do Norte, Oceania, Ásia e Oriente Médio.

Os itens orçamentários evidenciados são divididos em quatro grupos, conforme tabelas 1 e 2:

a) Práticas nos relatórios orçamentários

Este grupo possui quatro questões, com a possibilidade de seis respostas de evidencição positiva, enfatizando: a necessidade de sistema de classificação unificado de contabilidade e orçamento; uma autoridade para determinar as normas técnicas para o orçamento; o regime de competência como base do orçamento; e demonstração do regime contábil utilizado no orçamento.

Analisando as respostas da pesquisa, os países com melhor evidencição nesse grupo, responderam quatro itens de sete, nesse grupo de países está incluso o Brasil, o qual não obteve melhor classificação por adotar o regime misto, ou seja, regime de caixa para a receita e regime de competência para as despesas.

b) Tipos de dados apresentados em documentos orçamentários

Este grupo possui quatro questões, com a

Enf.: Ref. Cont.	Paraná	v. 26	n. 1	p. 42 - 53	janeiro / abril 2007
------------------	--------	-------	------	------------	----------------------

possibilidade de seis respostas de evidenciação positiva, enfatizando: o período de tempo da previsão orçamentária; o prazo que as contas auditadas são submetidas ao legislativo; se o orçamento é utilizado para demonstrações comparativas; e se o orçamento é utilizado para demonstrações requeridas legalmente.

Analisando as respostas da pesquisa, os países com melhor evidenciação nesse grupo, responderam seis itens de seis possíveis, o Brasil está incluso nesse grupo, demonstrando plena evidência nesses critérios.

c) Classificação orçamentária

Este grupo possui uma questão, com a possibilidade de seis respostas de evidenciação positiva, enfatizando o sistema de classificação orçamentária.

Analisando as respostas da pesquisa, os países com melhor evidenciação nesse grupo,

responderam todos os seis itens possíveis, e o Brasil está incluso nesse grupo, demonstrando que seu sistema de classificação atende plenamente os critérios internacionais.

d) Relacionamento fiscal entre os vários níveis do governo.

Este grupo possui duas questões, com a possibilidade de duas respostas de evidenciação positiva, enfatizando: as normas comuns para o orçamento; e os números reais transmitidos pelo governo ao legislativo.

Analisando as respostas da pesquisa, os países com melhor evidenciação nesse grupo, responderam todos os dois itens possíveis. O Brasil não pontuou na questão dos números reais transmitidos pelo governo ao legislativo, pois ele não transmite no final do ano financeiro, como é sugerido na questão.

Tabela 1 - Resposta dos itens orçamentários evidenciados da Europa e África

Relatórios orçamentários.	T O T A L	EUROPA																		ÁFRICA									
		A L E M A N H A	A U S T R I A	B É L G I C A	D I N M A R C A	E S L O V A Q U I A	E S L O V Ê N I A	E S P A N H A	F I N L Â N D I A	F R A N Ç A	G R Ê C I A	H O L A N D A	H U N G R I A	I R L Â N D I A	I S L Â N D I A	I T Á L I A	N O R U E G A	P O R T U G A L	R E I N O U I D O	R E P U B L I C A T C H E C A	S U E C I A	T U R Q U I A	A F R I C A	M A R R O C O S	Q U Ê N I A				
		20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20		
Práticas nos relatórios orçamentários:	Sistema de classificação unificado de contabilidade e orçamento.	22	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1		
	Autoridade para determinar as normas técnicas para o orçamento:																												
	Internamente pelo Ministério de Finanças ou autoridade do orçamento central	16	1	1	0	0	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1		
	Junta consultiva formal	5	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0		
	Regime de caixa ou competência como base da contabilidade para o orçamento.																												
	Orçamento completo por regime de competência.	2	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Orçamento com parte por regime de competência e parte por regime de caixa.	9	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0		
	Planejamento para a mudança do regime de caixa para o regime de competência.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
	* Não planejamento para a mudanças de regime de caixa para o regime de competência.	9	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1	1	1		
	Número fornecendo uma demonstração total ou parcial de seu regime contábil.	14	0	0	0	1	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0		
	Tipos de dados apresentados em documentos orçamentários:																												
	Período de tempo da previsão orçamentária:																												
	Previsão do total de receitas e despesas p/ mais de dois anos p/ o orçamento anual.	12	0	1	0	0	1	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	1	0	1	0		
	Tempo médio de anos consid. p/ o planejamento da estimação das receitas (3-5 anos).	12	1	0	0	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	1	0		
	Tempo médio de anos consid. p/ o planejamento da estimação das despesas (3-5 anos).	11	1	0	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0		
	Contas finais auditadas, submetidas ao legislativo:																												
	Dentro de seis meses.	10	1	1	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	1	0	0	
	Dentro de seis a doze meses.	11	0	0	1	1	0	1	0	1	0	1	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	
Depois de doze meses ou não a todos.	3	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1			
Demonstração comparativa do orçamento orçado e realizado:																													
Sim, para o ano passado.	17	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1		
Sim, para dois anos passados ou mais.	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0			
* Não.	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
Outros.	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0			
Orçamento para a demonstração comparativa real requerida legalmente:																													
Sim.	8	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0		
* Não.	16	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1		
Classificação Orçamentária:																													
Sistema de classificação:																													
Por função.	19	1	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1		
Por classe econômica.	21	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1		
Por item linha ou classe objeto.	11	0	1	1	0	1	0	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	1	0	1	1		
Despesas corrente e capital.	19	1	0	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1		
Por organização ou unidade administrativa.	19	0	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1		
Por programa.	12	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	0	1	1		
Relacionamento fiscal entre os vários níveis do governo:																													
Normas comuns para o orçamento dos governos nacional e sub-nacional:																													
Sim, mesma classificação orçamentária e grupo de regras contábeis.	12	1	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0		
Não, normas comuns não são usadas, mas tem grupos de normas para ambos.	8	0	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1		
* Não, normas comuns não são usadas e cada autoridade decide sua própria classificação.	3	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1		
Números reais gerais do governo transmitidos ao Legislativo:																													
Sim, são transmitidos e discutidos no final do ano financeiro.	5	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	1		
Sim, são transmitidos com o propósito de conhecimento no final do ano financeiro.	10	1	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0		
* Não, não são transmitidos no final do ano financeiro.	4	0	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
TOTAL	294	11	10	13	12	17	13	10	15	12	12	13	16	12	12	10	11	14	11	12	11	10	14	10	13	20	20		
TOTAL POSSÍVEL	480	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20		

* esses itens não são somados, pois são considerados itens de não evidênciação.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 2 - Resposta dos itens orçamentários evidenciados dos países da América, Oceania, Ásia e Oriente Médio

Relatórios orçamentários.	**	AMÉRICA DO SUL										AMÉRICA DO NORTE		OCEANIA		Ásia		ORIENTE MÉDIO	
		A	B	B	O	C	C	C	S	U	R	C	A	A	N	C	I	J	I
	TOTAL	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	0
Práticas nos relatórios orçamentários:																			
Sistema de classificação unificado de contabilidade e orçamento.	26	14	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1
Autonomia para determinar as normas técnicas para o orçamento.																			
Intermediamento pelo Ministério de Finanças ou autoridade do orçamento central	23	11	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	1
Junta consultiva formal	16	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1
Regime de caixa ou competência como base da contabilidade para o orçamento.																			
Orçamento completo por regime de competência.	3	3	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
Orçamento com parte por regime de competência e parte por regime de caixa.	3	3	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
Planejamento para a mudança do regime de caixa para o regime de competência.	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
* Não planejamento para a mudança de regime de caixa para o regime de competência.	7	7	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	1	0
Número fornecendo uma demonstração total ou parcial de seu regime contábil.	15	15	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Tipos de dados apresentados em documentos orçamentários:																			
Período de tempo da previsão orçamentária:																			
Previsão do total de receitas e despesas p/ mais de dois anos p/ o orçamento anual.	12	12	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Tempo médio de anos consid. p/ o planejamento da estimativa das receitas (3-5 anos).	9	9	0	1	0	1	0	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1
Tempo médio de anos consid. p/ o planejamento da estimativa das despesas (3-5 anos).	7	7	0	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	1	0
Contas finais auditadas, submetidas ao legislativo:																			
Dentro de seis meses.	10	10	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1
Dentro de doze meses ou não a todos.	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
Depois de doze meses ou não a todos.	5	5	0	1	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	1
Demonstração comparativa do orçamento orçado e realizado:																			
Sim, para o ano passado.	10	10	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Sim, para dois anos passados ou mais.	4	4	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
* Não.	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
Outros.	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0
Orçamento para a demonstração comparativa real requerida legalmente:																			
Sim.	6	6	0	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	0	1
* Não.	11	11	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0
Classificação Orçamentária:																			
Sistema de classificação:																			
Por função.	15	15	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Por classe econômica.	15	15	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Por item Inília ou classe objeto.	11	11	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Despesas corrente e capital.	15	15	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Por organização ou unidade administrativa.	11	11	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1
Por programa.	11	11	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Relacionamento fiscal entre os vários níveis do governo:																			
Normas comuns para o orçamento dos governos nacional e sub-nacional:																			
Sim, mesma classificação orçamentária e grupo de regras contábeis.	7	7	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	0	0
* Não, normas comuns não são usadas, mas tem grupos de normas para ambos.	3	3	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0
Não, normas comuns não são usadas e cada autoridade decide sua própria classificação.	6	6	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0
Números reais gerais do governo transmitidos ao Legislativo:																			
Sim, são transmitidos e discutidos no final do ano financeiro.	3	3	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0
Sim, são transmitidos com o propósito de conhecimento no final do ano financeiro.	7	7	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0
* Não, não são transmitidos no final do ano financeiro.	7	7	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1	1	0
TOTAL	217	217	12	17	16	13	11	10	13	12	9	15	9	12	13	12	11	8	11
TOTAL POSSÍVEL	360	360	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20

* esses itens não são somados, pois são considerados itens de não evidênciação.

** Corresponde a soma do total da tabela 1 com o total da tabela 2.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para melhorar a análise dos resultados do conjunto das respostas dos países, foi elaborada a tabela 3 com a estatística descritiva, considerando o total de itens de melhor evidenciação.

Tabela 3 - Estatística Descritiva

Média	12,17
Erro padrão	0,32
Mediana	12
Moda	12
Desvio padrão	2,09
Variância da amostra	4,39
Curtose	0,18
Assimetria	0,55
Intervalo	9
Mínimo	8
Máximo	17
Soma	511
Contagem	42
Quarto 0	8
1º Quartil	11
2º Quartil	12
3º Quartil	13
4º Quartil	17

Fonte: Resultado obtido no Excel, adaptado pelo autor.

Quanto às medidas de tendência central os resultados são:

- A média aritmética, que é a soma dos valores do conjunto dividido pelo número de valores do conjunto, é 12,17;
- A mediana, que segundo Stevenson (2001, p. 21) é uma medida do meio de um conjunto de números, onde se divide o conjunto ordenado de dados em dois grupos iguais, a metade terá valores inferiores à mediana, a outra metade terá valores superiores à mediana. O resultado obtido é 12, ou seja, 50% dos países obtiveram menos de 12 itens de evidenciação e 50% obtiveram mais de 12 itens;
- A moda, que sendo Stevenson (2001, p. 23) é o valor que ocorre com mais frequência num conjunto, também é 12, ou seja, cerca de 26% dos países obtiveram 12 itens de evidenciação.

Quanto às medidas de dispersão os resultados são:

- A variância da amostra, que segundo Levine *et al* (2000, p. 134) é a soma das diferenças ao quadrado em torno da média aritmética dividido pelo tamanho da amostra menos 1, é 4,39, ou seja, 4,39 é a dispersão em torno da média, flutuando acima e abaixo;
- O desvio padrão, que segundo Levine *et al* (2000,

p. 134) é a raiz quadrada positiva da variância da amostra, é 2,09, ou seja, 2,09 é a dispersão em torno da média, flutuando acima e abaixo. O desvio padrão e a variância têm a mesma função, mas diferem quanto o resultado apresentado, pois a variância apresenta em quadrados de unidades, enquanto que o desvio padrão exprime na mesma unidade da média;

- O intervalo é a diferença entre o menor e o maior valor do conjunto, neste trabalho o intervalo é 9, pois o mínimo é 8 e o máximo é 17 itens de evidenciação.
- Os quartis, que segundo Vieira (2003, p. 105) dividem o conjunto de dados em quatro partes iguais, sendo que o 1º quartil é o valor que faz que 25% das observações sejam menores e 75% maiores, o 2º quartil corresponde a mediano, onde 50% das observações são menores e 50% maiores, e no 3º quartil é o valor que faz com que 75% das observações sejam menores e 25% maiores. Neste trabalho os resultados foram: 1º quartil = 11, onde 25% dos países tem menos de 11 itens de evidenciação; 2º quartil = 12, mesma análise da mediana; 3º quartil = 13, onde 75% dos países tem menos de 13 itens de evidenciação.

Para melhor responder o objetivo deste trabalho, elaborou-se a tabela 4 com a classificação dos países por nível de *disclosure*, onde pode visualizar a posição de cada um dos 42 países respondentes.

Tabela 4 - Classificação dos países por nível de *disclosure*

Classificação	Quant. de itens	Países	Classificação	Quant. de itens	Países
1º	17	Brasil	17º	12	Irlanda
1º	17	Eslováquia	17º	12	Islândia
3º	16	Bolívia	17º	12	México
3º	16	Hungria	17º	12	Nova Zelândia
5º	15	Estados Unidos	17º	12	República Tcheca
5º	15	Finlândia	27º	11	Alemanha
7º	14	África do Sul	27º	11	Colômbia
7º	14	Portugal	27º	11	Indonésia
9º	13	Bélgica	27º	11	Israel
9º	13	Camboja	27º	11	Noruega
9º	13	Chile	27º	11	Reino Unido
9º	13	Holanda	27º	11	Suécia
9º	13	Eslovênia	34º	10	Austria
9º	13	Jordânia	34º	10	Espanha
9º	13	Uruguai	34º	10	Itália
9º	13	Quênia	34º	10	Marrocos
17º	12	Argentina	34º	10	Suriname
17º	12	Coreia	34º	10	Turquia
17º	12	Dinamarca	40º	9	Austrália
17º	12	França	40º	9	Canadá
17º	12	Grécia	42º	8	Japão

Fonte: Elaborado pelo autor.

Destaque deve ser dado aos países que estão no 3º quartil (Brasil, Eslováquia, Bolívia, Hungria, Estados Unidos, Finlândia, África do Sul e Portugal), em especial ao Brasil por estar em primeiro lugar, juntamente com Eslováquia, com 17 itens de evidencição de 20 itens possíveis.

No outro extremo da tabela estão os países que formam o 1º quartil (Áustria, Espanha, Itália, Marrocos, Suriname, Turquia, Austrália, Canadá e Japão), em especial Austrália, Canadá e Japão que ocupam as últimas posições, pois são países desenvolvidos que se destacam no cenário mundial, e não demonstram estarem com seus orçamentos adequados ao nível de *disclosure* usado na pesquisa.

5. CONCLUSÃO

O propósito deste trabalho foi verificar o nível de *Disclosure* do Orçamento Público Federal Brasileiro comparado com os resultados da pesquisa das Práticas e Procedimentos de Orçamento, feito pela *OECD/World Bank*, e neste caso, podemos concluir que o Brasil é o país, juntamente com a Eslováquia, que está em primeiro lugar em nível de *disclosure*, adotando 85% dos itens sugeridos na pesquisa. Além disso, só não adota mais itens porque o estudo sugere o uso do regime de competência no orçamento e o Brasil adota o regime misto.

Considerando a média aritmética, mediana, moda e desvio padrão da quantidade de itens evidenciados, verifica-se que 25 dos 42 países, ou seja, aproximadamente 60%, adotam a quantidade de itens na média (12,17) ou em torno dela. Fato preocupante quanto temos uma média que corresponde a 60% do total possível de itens com plena *disclosure*.

Outro ponto importante verificado na pesquisa, diz respeito aos países com menor nível de *disclosure*, dentre eles destaca-se o Canadá e Austrália com 9 itens cada e Japão com apenas 8 itens, correspondendo a aproximadamente 45% do total de itens possíveis. Isso demonstra que esses países não adequaram seus orçamentos ao nível internacional.

De uma maneira geral, considerando o conjunto de respostas oriundas da pesquisa da *OECD/World Bank* e a pesquisa feita nesse trabalho com relação ao orçamento federal brasileiro, apenas oito países estão em um nível de *disclosure* considerado bom, são os países relacionados no 3º quartil e que foram classificados até o sétimo lugar

na tabela 4.

Essa conclusão é baseada na pesquisa feita com uma amostra limitada e com os itens de *disclosure* definidos pela *OECD/World Bank* e referendada pelo *Public Sector Committee*, da *International Federation of Accountants – IFAC*.

REFERÊNCIAS

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001 - **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

ESPÍRITO SANTO, Angélica; IKEDA, Ricardo Hirata; LIMA, Iram Siqueira; CARVALHO, Nelson. **A responsabilidade social da contabilidade sob enfoque da governança corporativa**. 13º *Asian Pacific Conference on International Accounting Issues*. Rio de Janeiro: Brasil, outubro/2001.

FMI - Fundo Monetário Internacional. **Código de boas práticas de transparência fiscal**. Março/2001. <Disponível em: <www.imf.org/external/np/fad/trans/por/codep.pdf>. Acesso em: 12/06/06.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. Tradução da 5ª edição americana por Antonio Zoratto Sanvicente.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Budget reporting**. New York: 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEVINE, David M.; BERENSON, Mark L.; STEPHAN, David. **Estatística: teoria e aplicações**. Rio de Janeiro: LTC, 2000. Tradução da edição americana por Teresa Cristina Padilha de Souza.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios Contábeis aplicados à contabilidade governamental**: uma abordagem comparativa Brasil - Estados Unidos. Brasília, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

OECD - *Organization for Economic Cooperation and Development*. **Results of the survey on Budget Practices and Procedures, 2003**. Disponível em: <<http://ocde.dyndns.org>>. Acesso em: 12/03/06.

OXFORD ESCOLAR. **Dicionário para estudantes brasileiros de inglês**. New York: University Press, 1999.

PINHO, Manoel Orlando de Moraes. **Dicionário de termos de negócios**. 2. ed. São Paulo, Atlas, 1997.

PRZEWORSKI, Adam. **Sobre o desenho do Estado**: uma perspectiva *agent x principal*. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter. Reforma do estado e administração pública gerencial. 6. ed. São Paulo: FGV, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública** – um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2003.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 2001. Tradução da edição americana por Alfredo Alves de Farias.

VIEIRA, Sonia. **Elementos de Estatística**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.