

idp

v.3 n.1

62

DEBATES EM ECONOMIA APLICADA

WORKING PAPER

**GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA: A ATUAÇÃO DA
SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS DO EXÉRCITO
BRASILEIRO**

MAURO SÉRGIO DE SOUZA GUIMARÃES

GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA: A ATUAÇÃO DA SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS DO EXÉRCITO BRASILEIRO

MAURO SÉRGIO DE SOUZA GUIMARÃES¹

¹ Mauro Sérgio de Souza Guimarães é Mestre em Economia pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). E-mail: mauroguimar@gmail.com. ORCID: 0000-0003-3641-0725.

IDP

O IDP é um centro de excelência no ensino, na pesquisa e na extensão nas áreas da Administração Pública, Direito e Economia. O Instituto tem como um de seus objetivos centrais a profusão e difusão do conhecimento de assuntos estratégicos nas áreas em que atua, constituindo-se um *think tank* independente que visa contribuir para as transformações sociais, políticas e econômicas do Brasil.

DIREÇÃO E COORDENAÇÃO

Diretor Geral

Francisco Schertel

Coordenador do Mestrado em Economia

José Luiz Rossi

CONSELHO EDITORIAL

Coordenação

Thiago Caldeira

Renan Holtermann

Milton Mendonça

Supervisão e Revisão

Luiz Augusto Magalhães

Mathias Tessmann

Apoio Técnico

Igor Silva

Projeto Gráfico e Diagramação

Juliana Vasconcelos

www.idp.edu.br

Revista Técnica voltada à divulgação de resultados preliminares de estudos e pesquisas aplicados em desenvolvimento por professores, pesquisadores e estudantes de pós-graduação com o objetivo de estimular a produção e a

DEBATES EM ECONOMIA APLICADA

discussão de conhecimentos técnicos relevantes na área de Economia.

Convidamos a comunidade acadêmica e profissional a enviar comentários e críticas aos autores, visando o aprimoramento dos trabalhos para futura publicação. Por seu propósito se concentrar na recepção de comentários e críticas, a Revista Debates em Economia Aplicada não possui ISSN e não fere o ineditismo dos trabalhos divulgados.

As publicações da Revista estão disponíveis para acesso e download gratuito no formato PDF. Acesse: www.idp.edu.br

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do IDP.

Qualquer citação aos trabalhos da Série só é permitida mediante autorização expressa do(s) autor(es).

SUMÁRIO

1. Introdução	7
2. Referencial Teórico	8
2.1 Governança aplicada ao setor público	8
2.2 Governança orçamentária	10
2.3 Legislação aplicada à governança pública no Brasil e no EB	13
3. Metodologia	14
4. Apresentação e Avaliação dos Resultados	16
5. Conclusão	26
6. Referências	30

RESUMO: Este estudo trata da governança orçamentária no Exército Brasileiro (EB), em particular da atuação da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), que é responsável pelas atividades relacionadas à gestão da execução orçamentária, administração financeira e contabilidade, no âmbito do EB. O trabalho teve por objetivo analisar a execução orçamentária do EB à luz do tema governança orçamentária, ao longo do período de 2010 a 2022, comparativamente aos Comandos da Aeronáutica e da Marinha, e verificar se ocorreram alterações na execução das despesas após a publicação da Política de Governança do Exército, de 2019. A análise é precedida pela identificação dos conceitos de governança e governança orçamentária na administração pública; pelo entendimento dos atores envolvidos; além da evidência dos normativos aplicados à governança orçamentária e da estrutura de governança do EB, com ênfase nos atores do Sistema de Economia e Finanças do EB. No método foi utilizada uma abordagem quantitativa via análise dos indicadores de desempenho da execução orçamentária. Os resultados indicaram que o modelo de governança praticado pela SEF ao longo dos anos vem sendo aperfeiçoado, mas ainda possui amplo espaço para evoluir com vistas à melhoria da gestão orçamentária do EB.

PALAVRAS-CHAVE: governança; governança orçamentária; Exército Brasileiro.

ABSTRACT: This study deals with budgetary governance in the Brazilian Army (EB), in particular the performance of the Secretariat of Economy and Finance (SEF), which is responsible for activities related to budget execution, financial administration and accounting, within the scope of the EB. The objective of this work was to analyze the budget execution of the EB in the light of the budgetary governance theme, over the period from 2010 to 2022, comparatively to the Air Force and the Navy, and to verify if there were changes in expenditures after the publication of the Army Governance Policy, 2019. The analysis is preceded by the identification of the concepts of governance and budgetary governance in public administration; by understanding the actors involved; in addition to disclosing the regulations applied to budgetary governance and the governance structure of the EB, with emphasis on the actors of the Brazilian Army's Economy and Finance System. In the method, a quantitative approach was used via analysis of performance indicators of budget execution. The results indicated that the governance model practiced by the SEF over the years has been improved, but still has ample room to evolve with a view to improving the budget management of the EB.

KEYWORDS: governance; budget governance; Brazilian Army

RESUMEN: Este estudio trata sobre la gobernanza presupuestaria en el Ejército Brasileño (EB), en particular la actuación de la Secretaría de Economía y Finanzas (SEF), que es responsable de las actividades relacionadas con la gestión de la ejecución presupuestaria, la administración financiera y la contabilidad, en el ámbito del EB. El trabajo tuvo como objetivo analizar la ejecución presupuestaria del EB a la luz del tema de la gobernanza presupuestaria, durante el período de 2010 a 2022, en comparación con los Comandos de la Aeronáutica y de la Marina, y verificar si hubo cambios en la ejecución de los gastos después de la publicación

de la Política de Gobernanza del Ejército, 2019. El análisis está precedido por la identificación de los conceptos de gobernanza y gobernanza presupuestaria en la administración pública; comprensión de los actores involucrados; además de dar a conocer las normas aplicadas a la gobernanza presupuestaria y la estructura de gobernanza del EB, con énfasis en los actores del Sistema Económico y Financiero del EB. En el método, se utilizó un enfoque cuantitativo a través del análisis de los indicadores de desempeño de la ejecución presupuestaria. Los resultados indicaron que el modelo de gobernanza practicado por SEF a lo largo de los años ha sido mejorado, pero aún tiene un amplio espacio para evolucionar con miras a mejorar la gestión presupuestaria del EB.

PALABRAS CLAVE: gobernanza; gobernanza presupuestaria; Ejército Brasileño.

CLASSIFICAÇÃO JEL: H61;

1. INTRODUÇÃO

O Estado, de modo geral, é o responsável imediato pelo bem-estar da sociedade e um dos seus objetivos é o desenvolvimento econômico e social do país. Para isso, deve possuir capacidade administrativa e financeira adequada para implementar as políticas públicas em meio a cenários econômicos restritivos. A governança, neste contexto, se traduz na forma de organização com vistas à melhoria gerencial para atender as crescentes demandas sociais e alcançar os objetivos do Estado, e tem relação direta com as competências técnicas e gerenciais dos administradores.

Neste estudo intenta-se compreender a governança e a governança orçamentária no setor público, com destaque para elementos de governança orçamentária no âmbito do Exército Brasileiro (EB) em especial a atuação da Secretaria de Economia e Finanças (SEF), visto que à SEF é atribuída a responsabilidade das atividades referentes aos Sistemas de Economia e Finanças e de Contabilidade Federal, no âmbito do Comando do Exército.

Dada esta responsabilidade, espera-se que a SEF proponha medidas visando à melhoria contínua da governança e gestão orçamentária do EB, com o intuito de buscar maior eficiência, economicidade, eficácia e efetividade no emprego dos recursos disponíveis. Disto levanta-se o seguinte problema de pesquisa: a atuação da Secretaria de Economia e Finanças está contribuindo para a governança orçamentária do Exército?

Para responder a esse questionamento e compreender a governança orçamentária no EB e a atuação da SEF como instância de governança orçamentária, estabeleceu-se como objetivo geral explicitar os atores envolvidos no Sistema de Governança e Gestão do EB, bem como o papel da SEF e os possíveis reflexos na execução orçamentária do EB.

Além deste objetivo, foram definidos quatro objetivos específicos: apresentar os conceitos de governança e governança orçamentária na administração pública; descrever os atores envolvidos no EB; evidenciar os normativos aplicados à governança orçamentária e à estrutura de governança do EB; e apresentar os dados da execução orçamentária do EB,

comparativamente aos Comandos da Aeronáutica e da Marinha, ao longo do período de 2010 a 2022, com recorte em 2019, ano da publicação da Política de Governança do EB.

Assim, para alcançar os objetivos propostos, este trabalho, além da introdução, foi estruturado em mais quatro seções. Na segunda seção serão apresentados os conceitos de governança aplicada no setor público, de governança orçamentária, os normativos aplicados à governança pública no Brasil e no EB, o Sistema de Governança e Gestão do EB e o Sistema de Economia e Finanças do EB. Na terceira seção detalha-se a metodologia de pesquisa adotada. Na quarta seção são apresentados os dados da execução orçamentária dos Comandos da Aeronáutica, da Marinha e do Exército, a avaliação dos resultados e considerações sobre os indicadores de desempenho utilizados. Por fim, serão realizadas algumas considerações acerca do tema.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governança no setor público e no EB

Um dos primeiros referenciais de governança corporativa aplicada ao setor público foi o Estudo nº 13, publicado em agosto de 2001, pelo *Public Sector Committee* (PSC) elaborado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) que trata dos princípios e recomendações de governança no setor público e inclui a aplicação das recomendações aos governos centrais. Na sequência, o *Australian National Audit Office* (ANAO) publica em 2002 o trabalho *Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector*, cujo objetivo foi melhorar as práticas de governança pública na Austrália e discutiu as características essenciais que possibilitam as melhores práticas de governança corporativa no setor público.

Ambos os trabalhos serviram como bibliografia para o conceito de governança desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) pelo qual a governança pública “compreende os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas

públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2014, p. 6). Além disso, o TCU utilizou-se também do conceito do Banco Mundial, segundo o qual a governança se refere a estruturas, funções, processos e tradições que garantem que os objetivos e resultados sejam alcançados.

O Decreto nº 9.203/17, alterado pelo Decreto nº 9.901/19, que dispõe sobre a política de governança da administração pública, recepciona, no artigo 2º, o conceito de governança pública do TCU e determina que os órgãos e entidades devam implementar e manter mecanismos, instâncias e práticas de governança em consonância com os princípios e as diretrizes estabelecidos no Decreto (BRASIL, 2017).

O Decreto estabelece ainda que a instituição deve implementar e manter formas de acompanhamento de resultados e soluções para melhoria do desempenho. A instituição, portanto, deve estabelecer políticas e ações pautadas no planejamento e acompanhamento da execução orçamentária, além da avaliação de seus processos e resultados, tendo por base a preocupação com a qualidade do gasto público.

A partir daquele Decreto, o EB estabeleceu o arcabouço regulatório, as estruturas, as práticas e os mecanismos de governança e gestão com a instituição da Política de Governança do EB e da Diretriz de Governança e Gestão do EB, respectivamente, Portarias do EB nº 987/20 e 465/21. A Política de Governança do Exército tem por objetivo coordenar as estruturas de governança e gestão da Força e, similarmente ao conceito do TCU, compreende a governança como o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão”; e a gestão como o “planejamento, execução, controle, avaliação e aperfeiçoamento das estratégias, dos processos e procedimentos” (EXÉRCITO, 2020, Art. 2º, VI).

A Diretriz de Governança e Gestão do EB, por sua vez, regula a implementação daquela Política, estruturando e orientando o funcionamento e a implantação do Sistema de

Governança e Gestão do Exército (SG2Ex) e as responsabilidades, as competências dos atores envolvidos e as ferramentas que garantem o seu funcionamento.

O SG2Ex, estabelecido pela Diretriz de Governança e Gestão do EB, é um sistema estratégico que visa integrar o arcabouço regulatório, as estruturas, as práticas e os mecanismos de governança e gestão com o objetivo de fortalecer o processo decisório, o poder de combate e a entrega de valor ao Estado Brasileiro.

A Diretriz estabelece que a governança seja realizada no nível estratégico pela Alta Administração do EB, que abrange o Comandante do Exército (Cmt Ex) e os Oficiais Gerais integrantes do Alto Comando do Exército (ACE). Define também que o principal interlocutor da governança é o Estado-Maior do Exército (Órgão de Direção Geral), responsável pela direção, monitoramento e avaliação do planejamento estratégico do Exército, e que os Órgãos de Assistência Direta e Imediata (OADI), os Órgãos de Direção Setorial (ODS) e o Órgão de Direção Operacional (ODOp) são responsáveis por promoverem a governança e gestão em suas áreas setoriais específicas (EXÉRCITO, 2021c, Arts. 7º, 9º e 12).

2.2 Governança Orçamentária

Couto e Rodrigues (2022) entendem a governança orçamentária como o modo pelo qual os atores “discutem, acordam, interpretam, implementam, monitoram, fiscalizam e cumprem ou fazem cumprir as decisões referentes às regras e à apropriação e alocação dos recursos públicos” (COUTO e RODRIGUES, 2022, p.19).

Tais atores são agrupados, na divisão de Wildavsky, ampliada por David Good (2014), em quatro grupos de interesse: os guardiões, os gastadores (executores), os definidores de prioridades e os controladores, sendo: guardiões – órgãos e entidades que coordenam o processo alocativo e realizam a gestão orçamentária; executores – atores responsáveis pela alocação e implementação das políticas públicas; definidores de prioridades – órgãos que

impactam na relação entre os guardiões e os executores; e controladores – órgãos de controle interno.

A governança orçamentária do EB é explicitamente atribuída, pela Diretriz de Governança e Gestão, à Secretaria de Economia de Economia e Finanças, em conjunto com o Estado-Maior do Exército (EXÉRCITO, 2021, Art. 16, VIII).

De fato, a SEF é responsável pelas atividades referentes aos Sistemas de Economia e Finanças e de Contabilidade Federal, no âmbito do Comando do Exército (EXÉRCITO, 2020). Com isso, a Diretriz de Governança e Gestão estabeleceu que a Governança Orçamentária seja de atribuição da SEF e determina que elabore orientações para implementar processos, estruturas e mecanismos adequados à incorporação dos princípios e dos objetivos de governança e gestão nesta área.

Contudo, além da SEF, seguindo o agrupamento de Couto e Cardoso Jr. (2018), verificam-se outros atores que desempenham as funções na governança orçamentária no EB, que são:

- i) os guardiões – o EME, a SEF e o Escritório de Projetos do EB (EPEX);
- ii) os executores – o EME, o Gabinete do Comandante do Exército e os Órgãos de Direção Setorial e Operacional (nas atividades de planejamento, alocação, monitoramento, avaliação e controle); e todas as Organizações Militares do EB (na efetiva execução dos recursos);
- iii) os definidores de prioridades – o ACE e o Conselho Superior de Economia e Finanças; e
- iv) o controlador – Centro de Controle Interno do Exército.

O ACE assessora o Comandante nos assuntos relevantes da Força Terrestre e o CONSEF o assessora em todos os assuntos relativos à política econômico-financeira do Exército (EXÉRCITO, 2019a e 2019b).

Os atores a quem compete realizar a distribuição do orçamento, incluindo o planejamento, o monitoramento, avaliação e controle da execução orçamentária no EB são o EME, o Escritório de Projetos do Exército (EPEX), os Órgãos de Direção e a SEF, cujas atribuições são as seguintes:

- i) EME - planejar, orientar, coordenar e controlar, no nível de direção geral²;
- ii) EPEX – realizar a governança do Portfólio Estratégico do Exército (Pft EE) e, por conseguinte, propor e manter atualizadas as normas para governança e gestão de projetos, programas e do Pft EE³;
- iii) Órgãos de Direção - planejar, monitorar, avaliar e controlar o emprego dos recursos orçamentários sob sua responsabilidade, descentralizando os recursos para as Unidades Gestoras Executoras (UGE) e avaliar e monitorar a execução da despesa; e
- iv) SEF - orientar, acompanhar, controlar e coordenar as atividades relacionadas à toda execução orçamentária, administração financeira e contabilidade, além de participar do controle interno.

Além desses órgãos, as Regiões Militares planejam e executam as atividades administrativas, consolidando e priorizando as necessidades das OM sob sua jurisdição. Esta estrutura de governança orçamentária e a relação entre estes atores são disciplinadas na Política de Economia e Finanças do EB, Portaria nº 1.739/22, do EB, que estabeleceu o Sistema de Economia e Finanças do EB.

² EXÉRCITO, 2022b

³Art. 13 do Regulamento do Estado-Maior do Exército, aprovado pela Portaria nº 1.053, de 11 de junho de 2018.

2.3 Sistema de Economia e Finanças do EB

A SEF já estabelecia, no seu regulamento interno, Portaria nº 1.571/21, do EB, o que vinha a ser o Sistema de Economia e Finanças do Exército, que foi ratificado pela Política de Economia e Finanças do EB, Portaria nº 1.739/22 do EB, nos seguintes termos:

o conjunto de órgãos, organizações militares e agentes da administração, que se interligam com a finalidade de gerenciar, normatizar, fiscalizar, capacitar, controlar, contabilizar e executar todas as atividades referentes à gestão e orçamento, administração financeira, contabilidade, patrimônio, custos, pagamento de pessoal e capacitação dos agentes da administração em áreas afins, no âmbito do Comando do Exército (EXÉRCITO, 2021c e EXÉRCITO, 2022a).

Além disso, estabeleceu que o Sistema deve se pautar pela “efetividade na gestão do bem público, ampliando a capacidade organizacional do EB de gerir o bem a ele disponibilizado, e pelo exercício do Sistema de Governança”, além de ter como dever “otimizar processos e maximizar a gestão dos recursos orçamentários à disposição do Comando do Exército” (EXÉRCITO, 2022a, Item 2, letras “e” e “f”).

Para cumprir com suas competências neste Sistema a SEF conta com dezessete Organizações Militares Diretamente Subordinadas, com as seguintes competências:

- i) Assessoria Especial de Orçamento e Finanças – assessorar sobre os assuntos orçamentários e financeiros e participar das negociações junto ao Ministério da Defesa para maximização na participação da sua dotação orçamentária;
- ii) Diretoria de Gestão Orçamentária – realizar a gestão orçamentária e a produção de informações gerenciais;
- iii) Diretoria de Contabilidade – realizar as atividades de contabilidade e da Programação e Execução Financeira dos recursos do EB;
- iv) Centro de Pagamento de Pessoal – gerenciar o Sistema de Pagamento de Pessoal;

v) Instituto de Economia e Finanças do Exército – capacitar o pessoal nas áreas de interesse do Sistema de Economia e Finanças; e

vi) doze (12) Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx) – orientar a gestão das Unidades Gestoras (UG), realizando a orientação técnica, a contabilidade analítica e as atividades de auditoria, fiscalização e controle dos gastos executados pelas Organizações Militares (OM).

Os CGCFEx derivam das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx). As ICFEx eram as Unidades Setoriais de Contabilidade e de Controle Interno (EXÉRCITO, 2003). Contudo, a SEF, a partir de 2021, alterou estas competências visando enfatizar o papel da Governança em sua estrutura, atribuindo agora aos Centros de Gestão a missão de acompanhar e avaliar a gestão de suas Unidades Gestoras (UG), contribuindo, assim, para a governança do Exército (EXÉRCITO, 2021d, art. 1º).

Percebe-se, portanto, que em consonância com a Política de Governança do EB a SEF já adaptava a sua estrutura, de modo a possibilitar uma melhor gestão e avaliação dos objetivos orçamentários e financeiros do Exército.

Este trabalho focará na estrutura de governança, que segundo Calmon e Costa (2013) pode ser entendida como o conjunto de instituições formais e informais e a maneira como elas são interpretadas e aplicadas na prática exame da execução orçamentária, especificamente evidenciando os normativos que pautam a atuação da SEF na gestão orçamentária do EB e a execução dos recursos orçamentários alocados ao EB, além de fazer-se necessário conhecer os parâmetros de governança orçamentária no EB.

3. METODOLOGIA

Os procedimentos utilizados neste trabalho foram a pesquisa bibliográfica e documental e a pesquisa quantitativa, sendo os dados orçamentários coletados da

plataforma “SIGA Brasil” do Senado Federal⁴ e analisados utilizando-se o software Excel da Microsoft para manipulação dos dados e construção dos gráficos, com interpretação objetiva das informações.

Para análise serão apresentadas as informações relativas à execução orçamentária e os créditos disponíveis das despesas de caráter discricionárias, realizadas pelas Unidades Gestoras Executoras (UGE) dos Comandos da Aeronáutica, da Marinha e do Exército de 2010 a 2022, de modo a fornecer um parâmetro sobre a execução das despesas do Comando do Exército.

A extração inicia em 2010, visto que nos anos anteriores não era informada a distinção entre as despesas obrigatórias e discricionárias no Resultado Primário, na base do SIGA Brasil. As informações foram atualizadas até dezembro de 2022; contudo, os dados de 2022 podem estar incompletos, visto que não correspondem ao final do exercício financeiro deste ano. Os valores serão expressos em milhões de reais e atualizados monetariamente.

Destaca-se que a dotação orçamentária discricionária inclui ações⁵ que têm parte dos recursos inscritos como primário obrigatório e outra parte inscrita como discricionária. Estas ações, classificadas como discricionárias, de fato não são passíveis de discricionariedade por parte do gestor, e sendo assim, serão retiradas para que sejam analisadas apenas as ações que tenham características estritamente discricionárias.

Para a coleta dos dados foram utilizados os seguintes parâmetros:

⁴ “O SIGA Brasil é um sistema de informações sobre orçamento público federal, que permite acesso amplo e facilitado aos dados do Sistema Integrado de Administração Financeira-SIAFI e a outras bases de dados sobre planos e orçamentos públicos. Esse acesso pode ser realizado pelo SIGA Brasil Painéis e pelo SIGA Brasil Relatórios”. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil>>

⁵00M1 - Benefícios assistenciais decorrentes do auxílio-funeral e natalidade; 2004 - Assistência médica e odontológica aos servidores civis, empregados, militares e seus dependentes; 2011 - Auxílio-transporte aos servidores e empregados; 2012 - Auxílio-alimentação aos servidores civis, empregados e militares; 2059 - Atendimento médico-hospitalar/fator de custo; e 216H - Ajuda de custo para moradia ou auxílio-moradia a agentes públicos.

i) gerais - Unidade Orçamentária (UO) e órgão (UG): Comandos da Aeronáutica, do Exército e da Marinha (códigos 52111, 52121 e 52131); Grupo de Natureza de Despesa (GND): Outras Despesas Correntes (ODC) e Investimentos (códigos 3 e 4); Resultado Lei: despesas discricionárias (códigos 2, 3, 6, 7, 8 e 9); e Valores Execução Orçamentária: empenhado, crédito disponível, liquidado e pago.

ii) para extração da execução orçamentária das UGE foram excluídas as UG correspondentes às UG da UO dos três comandos (códigos 120002, 160509 e 160087, 772001); e das Unidades Gestoras Responsáveis do Comando do Exército (códigos 160035, 160073, 160221, 160502, 160503, 160504, 160505, 160507, 160508, 160510 e 160539), visto que estas UG não executam o orçamento e parte dos créditos disponíveis permanecem nelas ao final do exercício financeiro.

Ressalta-se que não foram levantados os dados do orçamento geral da União e tampouco dos destaques recebidos⁶, bem como de outras UO do Ministério da Defesa, visto o foco da pesquisa ser a análise da governança orçamentária do EB em termos de sua estrutura e desempenho na execução dos recursos, comparativamente aos outros dois Comandos. Além disso, foi excluída a execução dos destaques concedidos.

4. APRESENTAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

A avaliação da execução orçamentária do EB será realizada em comparação com os Comandos da Aeronáutica e da Marinha. Lei nº 4.320/64 estabelece que a execução da despesa orçamentária pública ocorra em três estágios: empenho, liquidação e pagamento. O empenho é o ato que cria para obrigação de pagamento, a liquidação e a verificação do direito adquirido pelo credor, e o pagamento só é efetuado após sua regular liquidação (BRASIL, 1964, Art. 58, 62 e 63). Para este trabalho, outro conceito importante é a figura dos Restos a

⁶Os créditos orçamentários são transferidos por meio de “destaque”; quando recebidos, movimentam a conta destaques recebidos e quando concedidos, a conta destaques concedidos.

Pagar (RP), que consistem nas despesas empenhadas que não foram liquidadas ou pagas até o dia 31 de dezembro.

A execução propriamente dita inicia a partir da distribuição do orçamento, com a descentralização dos créditos (“Provisão”) para as UGE. A quantidade de UGE envolvidas na execução orçamentária desde 2010 é a seguinte:

Tabela 1 - Quantidade de UGE

Ano	Aeronáutica	Exército	Marinha
2022	34	389	61
2021	32	397	73
2020	33	404	154
2019	34	403	149
2018	33	411	159
2017	33	411	157
2016	58	423	160
2015	48	420	157
2014	52	417	155
2013	72	417	152
2012	74	417	151
2011	70	417	152
2010	72	423	160
Média	50	411	142
Desvio-padrão	18	10	33
Coefficiente de Variação	35	3	24

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Percebe-se uma redução da quantidade de UGE nos três Comandos, com ênfase na Aeronáutica, que vinha reduzindo suas unidades desde 2014 e reformulou sua estrutura desde o final de 2016, com extinção de algumas organizações, ativação de outras e mudanças de atribuições. A Marinha reduziu em 47% das suas UGE, a partir de 2017. O Exército tem

dificuldade em diminuir a quantidade de suas UGE em virtude de sua atuação ao nível territorial.

Por conseguinte, a grande quantidade de UGE envolvidas no processo orçamentário do EB demanda uma estrutura mais complexa para a execução dos recursos e com isso, o Sistema de Economia e Finanças do Exército conta com a atuação dos Órgãos de Direção e dos 12 CGCFEx para a orientação, descentralização, acompanhamento, avaliação e controle da execução orçamentária, sob coordenação da SEF.

As tabelas a seguir apresentam a execução orçamentária das UGE dos três Comandos e os indicadores de desempenho da execução.

Tabela 2 - Execução orçamentária e indicadores de desempenho da Aeronáutica (R\$ milhões, em valores reais)

Investimentos								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	2.469,5	2.469,5	1.823,7	1.821,7	0,0	100%	74%	100%
2021	2.478,4	2.478,4	2.255,5	2.253,5	0,0	100%	91%	100%
2020	2.607,2	2.607,1	2.263,2	2.262,3	0,1	100%	87%	100%
2019	3.069,7	3.064,7	2.851,1	2.851,1	5,0	100%	93%	100%
2018	3.049,4	3.049,1	2.852,3	2.418,9	0,3	100%	94%	85%
2017	3.327,4	3.327,3	3.077,3	3.050,7	0,1	100%	92%	99%
2016	3.122,6	3.122,6	2.601,4	2.599,0	0,0	100%	83%	100%
2015	4.242,1	4.241,8	2.315,6	1.413,7	0,2	100%	55%	61%
2014	2.778,0	2.777,9	2.542,4	2.541,4	0,2	100%	92%	100%
2013	3.202,2	3.202,2	2.788,4	2.750,2	-	100%	87%	99%
2012	3.606,1	3.606,1	2.432,0	2.426,7	0,0	100%	67%	100%
2011	2.383,2	2.383,2	1.373,8	1.372,7	0,0	100%	58%	100%

2010 3.227,0 3.227,0 2.227,6 2.227,2 - 100% 69% 100%

ODC								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	349,6	349,6	245,2	243,7	0,0	100%	70%	99%
2021	484,2	484,2	417,4	409,5	0,0	100%	86%	98%
2020	508,6	508,5	357,4	356,4	0,1	100%	70%	100%
2019	719,1	718,4	554,1	553,8	0,7	100%	77%	100%
2018	755,8	755,4	584,1	569,8	0,4	100%	77%	98%
2017	447,7	447,6	329,2	329,0	0,0	100%	74%	100%
2016	938,9	938,9	601,7	601,3	0,0	100%	64%	100%
2015	1.223,5	1.222,9	993,3	820,6	0,6	100%	81%	83%
2014	1.804,4	1.803,4	1.476,7	1.425,5	1,0	100%	82%	97%
2013	2.046,4	2.046,3	1.809,8	1.806,2	0,0	100%	88%	100%
2012	2.229,9	2.229,9	1.845,3	1.833,2	0,0	100%	83%	99%
2011	2.357,6	2.356,6	1.751,3	1.745,4	1,1	100%	74%	100%
2010	2.187,8	2.186,9	1.611,2	1.557,5	0,8	100%	74%	97%

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Tabela 3 - Execução orçamentária e indicadores de desempenho da Marinha (R\$ milhões, em valores reais)

Investimentos								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	2.266,5	2.266,5	1.661,5	1.659,0	0,0	100%	73%	100%
2021	2.247,1	2.247,1	1.998,4	1.994,3	-	100%	89%	100%
2020	2.436,0	2.436,0	2.282,8	2.243,5	0,0	100%	94%	98%
2019	2.377,4	2.368,0	1.808,3	1.801,4	9,4	100%	76%	100%
2018	3.734,8	3.734,2	2.859,5	2.857,7	0,7	100%	77%	100%
2017	3.442,9	3.442,9	2.826,2	2.823,7	0,0	100%	82%	100%

2016	2.175,7	2.175,6	1.766,4	1.702,6	0,0	100%	81%	96%
2015	2.734,7	2.734,7	1.980,7	990,7	0,0	100%	72%	50%
2014	4.835,0	4.834,9	3.550,9	3.237,2	0,1	100%	73%	91%
2013	6.228,1	6.228,0	3.874,5	3.072,2	0,0	100%	62%	79%
2012	6.274,5	6.274,5	4.664,6	4.583,1	0,0	100%	74%	98%
2011	5.610,4	5.610,4	4.206,5	4.174,3	0,0	100%	75%	99%
2010	7.981,5	7.981,5	7.040,4	6.699,2	0,0	100%	88%	95%

ODC								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado
	(a = b+e)	(b)	(c)	(d)	(e)	(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	43,6	43,6	36,8	36,3	-	100%	84%	99%
2021	42,1	42,1	34,3	34,0	0,0	100%	81%	99%
2020	237,7	237,7	164,1	157,3	0,0	100%	69%	96%
2019	218,5	218,5	155,7	154,8	0,0	100%	71%	99%
2018	778,0	778,0	500,9	499,5	0,0	100%	64%	100%
2017	786,1	786,1	574,1	570,7	0,0	100%	73%	99%
2016	509,2	509,2	396,9	392,3	0,0	100%	78%	99%
2015	841,8	841,8	626,1	444,6	0,0	100%	74%	71%
2014	1.388,3	1.388,3	1.097,0	1.058,2	0,0	100%	79%	96%
2013	1.210,8	1.210,8	980,2	965,1	0,0	100%	81%	98%
2012	1.703,0	1.702,8	1.264,0	1.228,4	0,2	100%	74%	97%
2011	2.199,3	2.199,3	1.653,7	1.632,7	0,0	100%	75%	99%
2010	1.720,8	1.720,8	1.496,2	1.343,4	0,0	100%	87%	90%

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Tabela 4 - Execução orçamentária e indicadores de desempenho do Exército (R\$ milhões, em valores reais)

Investimentos								
Ano	Provisão	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Despesa Paga	Crédito Disponível	Indicadores de Desempenho		
						% Empenhado s/ Provisão	% Liquidado s/ Empenhado	% Pago s/ Liquidado

	R\$ milhões (a = b+e)	R\$ milhões (b)	R\$ milhões (c)	R\$ milhões (d)	R\$ milhões (e)	% Empenhado s/ Provisão (b/a*100)	% Liquidado s/ Empenhado (c/b*100)	% Pago s/ Liquidado (d/c*100)
2022	1.737,8	1.737,1	765,4	642,7	0,7	100%	44%	84%
2021	1.463,5	1.463,5	852,6	756,3	0,0	100%	58%	89%
2020	1.657,8	1.657,8	1.042,9	951,7	0,0	100%	63%	91%
2019	1.837,9	1.836,9	919,0	844,8	1,0	100%	50%	92%
2018	1.824,6	1.823,5	981,1	968,5	1,2	100%	54%	99%
2017	1.943,0	1.941,7	927,7	835,2	1,3	100%	48%	90%
2016	1.459,3	1.458,5	747,5	730,1	0,8	100%	51%	98%
2015	1.273,8	1.273,6	625,1	309,7	0,1	100%	49%	50%
2014	2.066,4	2.066,1	805,7	726,5	0,3	100%	39%	90%
2013	2.594,5	2.590,6	937,1	838,9	3,8	100%	36%	90%
2012	5.007,3	5.003,1	1.090,3	1.028,5	4,2	100%	22%	94%
2011	2.185,1	2.184,5	967,0	938,6	0,6	100%	44%	97%
2010	1.647,2	1.647,1	701,8	698,1	0,0	100%	43%	99%

ODC

Ano	Provisão R\$ milhões (a = b+e)	Despesa Empenhada R\$ milhões (b)	Despesa Liquidada R\$ milhões (c)	Despesa Paga R\$ milhões (d)	Crédito Disponível R\$ milhões (e)	Indicadores de Desempenho		
						% Empenhado s/ Provisão (b/a*100)	% Liquidado s/ Empenhado (c/b*100)	% Pago s/ Liquidado (d/c*100)
						(b/a*100)	(c/b*100)	(d/c*100)
2022	1.387,3	1.344,1	719,9	663,9	43,2	97%	54%	92%
2021	1.692,4	1.691,5	971,9	905,1	1,0	100%	57%	93%
2020	1.447,0	1.446,4	931,0	915,6	0,6	100%	64%	98%
2019	1.065,4	1.065,3	576,8	549,8	0,1	100%	54%	95%
2018	1.237,5	1.235,2	946,8	930,7	2,4	100%	77%	98%
2017	1.585,4	1.581,7	1.055,2	1.032,2	3,7	100%	67%	98%
2016	1.404,3	1.402,0	997,0	978,5	2,3	100%	71%	98%
2015	1.567,6	1.561,9	1.208,3	1.036,5	5,7	100%	77%	86%
2014	2.146,9	2.141,5	1.587,9	1.473,2	5,4	100%	74%	93%
2013	2.417,9	2.414,3	1.507,9	1.442,1	3,7	100%	62%	96%
2012	2.443,3	2.436,7	1.656,7	1.624,0	6,6	100%	68%	98%

2011	3.375,1	3.373,3	2.263,1	2.165,7	1,8	100%	67%	96%
2010	3.479,3	3.230,8	2.099,5	2.088,0	248,5	93%	65%	99%

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Os indicadores de desempenho da execução das UGE dos três Comandos demonstram que praticamente a totalidade dos créditos recebidos foi empenhada (“Percentual Empenhado s/Provisão” em 100%) e obtiveram uma excelente execução financeira (“Percentual Pago s/Liquidado” perto de 100%), nos dois Grupos de Natureza de Despesa; contudo, a liquidação (“despesa liquidada s/despesa empenhada*100”), teve baixa execução, como evidenciado na tabela e gráfico a seguir.

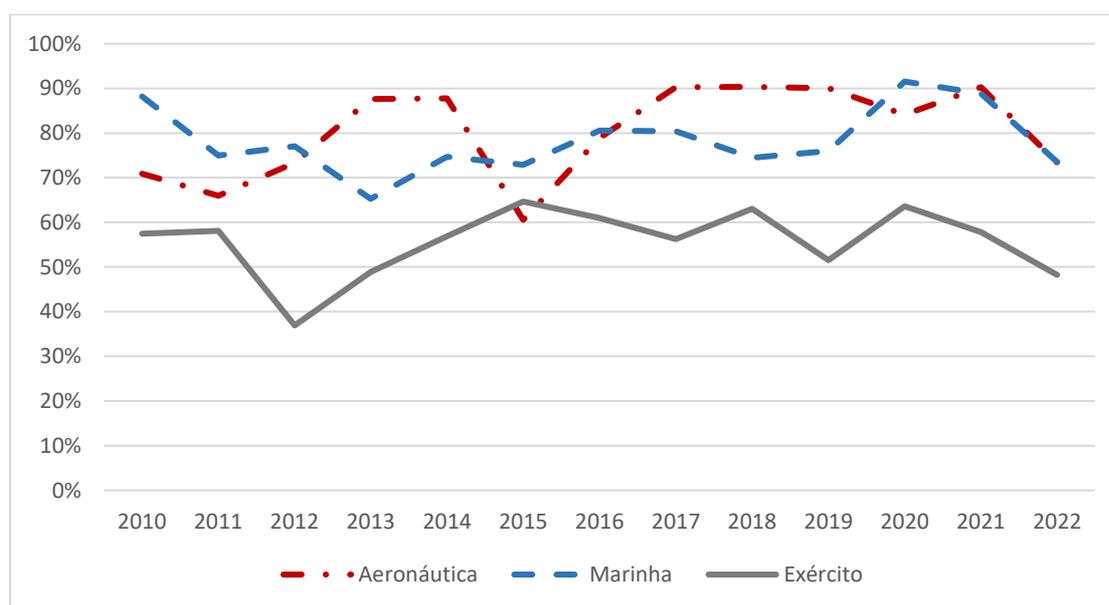
Tabela 5 - Créditos empenhados e liquidados dos Comandos e percentual de liquidação (R\$ milhões, em valores reais)

Ano	Comando da Aeronáutica			Comando da Marinha			Comando do Exército		
	Empenhado	Liquidado	% Liquidado	Empenhado	Liquidado	% Liquidado	Empenhado	Liquidado	% Liquidado
	R\$ milhões	R\$ milhões	s/ Empenhado	R\$ milhões	R\$ milhões	s/ Empenhado	R\$ milhões	R\$ milhões	s/ Empenhado
2022	2.819,2	2.068,8	73%	2.310,1	1.698,3	74%	3.081,3	1.485,3	48%
2021	2.962,6	2.672,9	90%	2.289,2	2.032,7	89%	3.155,0	1.824,5	58%
2020	3.115,6	2.620,6	84%	2.673,7	2.447,0	92%	3.104,3	1.973,9	64%
2019	3.783,1	3.405,2	90%	2.586,5	1.964,0	76%	2.902,2	1.495,8	52%
2018	3.804,5	3.436,4	90%	4.512,1	3.360,5	74%	3.058,7	1.927,9	63%
2017	3.774,9	3.406,5	90%	4.229,0	3.400,3	80%	3.523,4	1.982,8	56%
2016	4.061,5	3.203,1	79%	2.684,9	2.163,3	81%	2.860,6	1.744,5	61%
2015	5.464,7	3.308,9	61%	3.576,5	2.606,8	73%	2.835,5	1.833,4	65%
2014	4.581,3	4.019,2	88%	6.223,2	4.647,9	75%	4.207,6	2.393,5	57%
2013	5.248,5	4.598,2	88%	7.438,8	4.854,7	65%	5.004,9	2.445,0	49%
2012	5.836,0	4.277,2	73%	7.995,3	6.160,8	77%	7.439,8	2.747,0	37%
2011	4.739,7	3.125,1	66%	5.610,4	4.206,5	75%	5.557,8	3.230,1	58%

2010	5.414,0	3.838,8	71%	7.981,5	7.040,4	88%	4.878,0	2.801,3	57%
Média	4.277,3	3.383,1	80%	4.623,9	3.583,3	78%	3.969,9	2.145,0	56%

Fonte: SIGA Brasil - Elaborado pelo autor

Gráfico 1 - Percentual liquidado pelas UGE dos Comandos



Fonte: Elaborado pelo autor

Todos os Comandos apresentam alto índice de empenho e menor liquidação, sendo o Comando do Exército o que apresenta o menor desempenho na liquidação, com 56% de liquidação média no período, contra 80% da aeronáutica e 78% da marinha.

Gobetti (2006) ao comparar a execução orçamentária do empenho e da liquidação afirma que ambos não são uma boa medida de realização da despesa; visto que, segundo o autor, várias despesas apresentadas como liquidadas nunca se concretizam ou só se efetivam em anos posteriores ao seu lançamento contábil (pelo pagamento dos Restos a Pagar), criando-se um viés de superestimativa nas análises baseadas no critério do empenho e mesmo da liquidação.

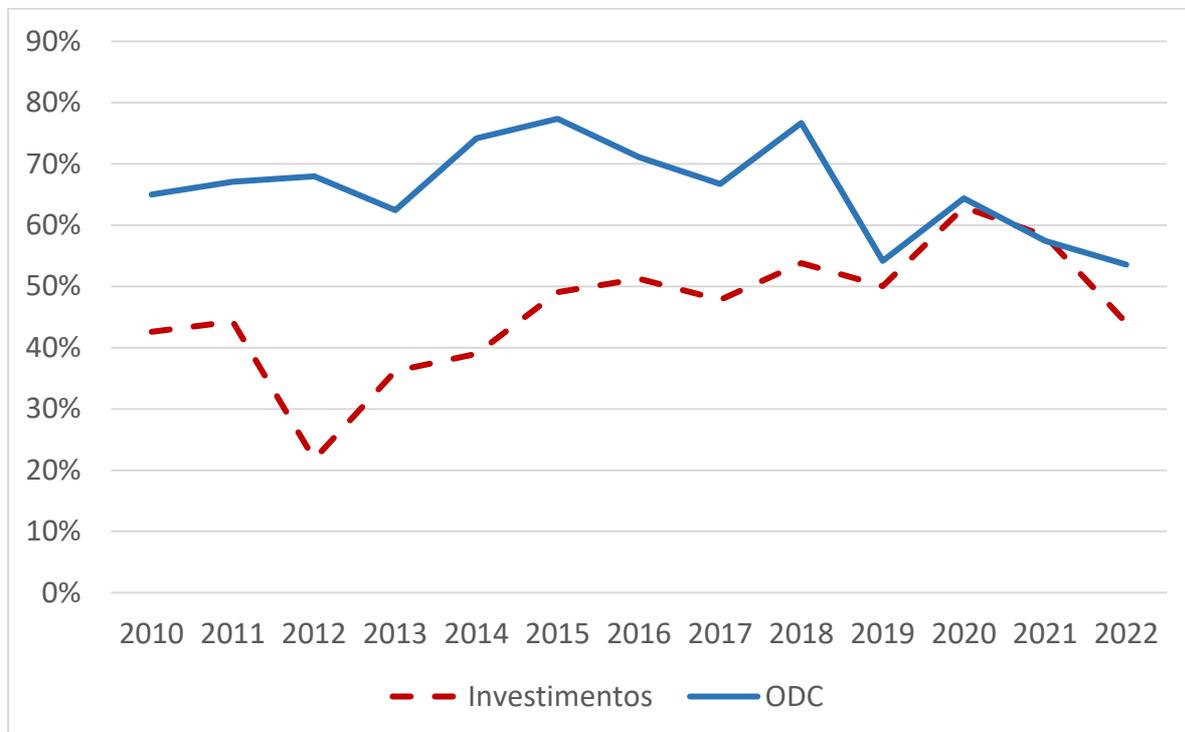
De fato, a despesa só é efetivamente realizada com o seu pagamento e o crédito empenhado e não liquidado, e a liquidação não paga, representam uma perda potencial dos créditos, pois serão inscritos em RP, podendo ou não vir a ser executado nos exercícios posteriores.

Como evidencia a Tabela acima, percebe-se um menor desempenho de liquidação (Liquidado/empenhado*100) em todos os Comandos, tendo o Exército o mais baixo desempenho médio. A fim de melhorar este desempenho, a SEF atribuiu como principal atividade dos CGCFEx a orientação intensiva para a melhoria da gestão das UGE, contribuindo para a utilização integral dos créditos recebidos, de modo a evitar a inscrição desnecessária de despesas em RP (EXÉRCITO, 2021a).

Além disso, Gobetti (2006) destaca uma tendência de a execução das despesas dos investimentos serem inferiores à execução do custeio, principalmente no que se refere a liquidação; pois a entrega dos materiais dos investimentos pode se estender além do exercício financeiro da despesa, levando-os a terem maior incidência de inscrição em RP.

Sobre o assunto, o gráfico a seguir evidencia o percentual liquidado nos grupos Investimento e ODC do Comando do Exército.

Gráfico 2 - Percentual liquidado no Comando do Exército



Fonte: Elaborado pelo autor

No Comando do Exército, o percentual liquidado dos investimentos de fato apresenta uma situação inferior em relação ao liquidado de custeio, com tendência de alta até 2020, mas desde então ambos os indicadores vêm diminuindo, com piora acentuada do grupo ODC desde 2018. Como forma de atuação neste contexto, o Comando do Exército evidenciou na Política de Economia e Finanças que a efetividade da despesa se dá não apenas pelo empenho, mas com a liquidação com oportunidade, evitando-se inscrição desnecessária em RP (EXÉRCITO, 2022a).

No entanto estas medidas, para tornarem-se efetivas devem ser acompanhadas de ações junto aos Órgãos de Direção para que os créditos sejam provisionados com agilidade. Sendo assim, não basta estabelecer os indicadores de desempenho das UGE como indicadores de

eficiência da execução orçamentária, devem-se também agilizar o repasse do crédito, o que vem sendo realizado a partir de gestões da SEF estabelecidas naquela Política.

Cabe ainda salientar que não há dados suficientes para avaliar se os indicadores propostos são compatíveis com uma boa gestão, pois outros fatores contribuem para a boa execução da despesa, como por exemplo, a ação oportuna dos Comandantes das OM e um planejado adequado para o emprego dos recursos.

5. CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo verificar a estrutura, os normativos e os atores que atuam na de governança orçamentária do EB e o reflexo na sua execução orçamentária, comparativamente aos outros dois Comandos da Defesa, e verificar se ocorreram alterações significativas após 2019, ano que corresponde à publicação da Política de Governança do Exército. Com este objetivo buscou-se verificar a atuação da Secretaria de Economia e Finanças na governança orçamentária e contribuir para a melhor compreensão do tema e sua implicação na política da Secretaria de Economia e Finanças do EB

Para isso, seguiu-se a definição de Couto e Rodrigues (2022), que compreende a governança orçamentária como a relação entre atores, consubstanciado na distribuição do orçamento, com regras formais e informais ao longo do processo orçamentário, o que abarca a elaboração, a aprovação, a execução, a avaliação e o controle dos recursos públicos.

Para atingir este objetivo, foram estabelecidos quatro objetivos específicos que, ao serem alcançados, contribuíram para entender a atuação referida. O primeiro levou a compreender os dois sistemas estabelecidos pelo Comando do Exército, que são: o Sistema de Governança e Gestão do Exército (SG2Ex) e o Sistema de Economia e Finanças do Exército, além de contribuir para o segundo objetivo, qual seja à descrição dos atores que direta ou indiretamente estão envolvidos nos sistemas e, por consequência, na governança orçamentária. O terceiro objetivo evidencia a execução orçamentária do EB e dos Comandos

da Aeronáutica e da Marinha, utilizando-se de indicadores de desempenho da execução, cuja análise leva ao último objetivo específico deste trabalho, que é, verificar a gestão orçamentária do EB.

No referencial teórico procurou-se trazer o entendimento dos conceitos e teorias abordadas e explicitar as normas aplicadas à governança pública, em especial as relativas à governança no EB. Além disso, buscou-se identificar a atuação da SEF na Governança Orçamentária do Exército pela compreensão do SG2Ex e do Sistema de Economia e Finanças do Exército com os atores envolvidos nestes sistemas.

Evidenciou-se aqui uma mudança de perspectiva de atuação da SEF, que alterou o foco de sua atuação modificando a sua estrutura e a normatização, ressaltando seu papel na governança e gestão, com a alteração da denominação, atribuições e objetivos das então ICFEx, para CGCFEx, e a publicação da Política de Economia e Finanças do Exército.

Além desta mudança na atuação junto às UG, a SEF, na Política de Economia e Finanças, definiu os objetivos do Sistema de Economia e Finanças do Exército e explicitou a efetividade na gestão do bem público e o exercício do Sistema de Governança como princípios basilares daquele Sistema. Percebe-se, assim, um alinhamento da estrutura organizacional da SEF e de sua normatização à política de governança do EB.

A seguir, passou-se a verificar se estas alterações refletiram na execução orçamentária do EB. O período de tempo de 12 anos e as UO do Ministério da Defesa escolhidas foram pertinentes para realizar uma análise comparativa de médio e curto prazo da eficiência, medida na forma de percentuais da execução orçamentária do Comando do Exército em comparação a outros Comandos. Com isto, verificou-se a execução orçamentária do Comando do Exército comparativamente com a Aeronáutica e a Marinha, utilizando-se os indicadores de desempenho da execução orçamentária baseados nos percentuais dos créditos empenhados, liquidados e pagos.

Assim, verificou-se que o Comando do Exército tem a mais baixa liquidação comparativamente aos outros Comandos. Além disso, a análise realizada evidencia que não houve mudança significativa na execução orçamentária após 2019, ano da publicação da Política de Governança do EB. Não se pode inferir, contudo, que a SEF não esteja exercendo uma atuação eficaz na gestão dos recursos, mas sim que há um campo de atuação para a melhoria da execução orçamentária, principalmente com a mudança de perspectiva de atuação na gestão, com foco na liquidação da despesa e controle dos RP.

De fato, o estudo demonstra que a Secretaria de Economia e Finanças está alinhada à Política de Governança do Exército e vem alterando sua participação no Sistema de Economia e Finanças com foco na governança, o que poderá ocasionar em reflexos futuros na execução orçamentária. Pode-se citar como exemplo de um fator importante desta mudança, um dos objetivos especificados na Política de Economia e Finanças para a SEF, que é atuar com oportunidade na coordenação da confecção dos Planos de Descentralização de Recursos (PDR) entre as Unidades Gestoras Responsáveis (UGR) e/ou Unidades Gestoras Executoras (UGE), o que poderá significar na agilidade na descentralização dos créditos. Outro fator importante é a atuação das CGCFEx no acompanhamento da execução orçamentária, monitorando os percentuais de empenho e liquidação de modo a evitar a inscrição desnecessária de despesas em RP.

A maior limitação da pesquisa foi não buscar verificar a efetividade da execução orçamentária, pois implicaria em avaliar indicadores de impacto, e não somente indicadores de desempenho (eficiência e eficácia). Além disso, existem problemas inerentes à gestão dos recursos públicos que não foram quantificados na análise e, assim, não obstante o papel da SEF no sentido de se adequar a uma política de governança orçamentária, por si só não garante melhor desempenho na execução da despesa, principalmente no que tange a liquidação. Não existindo, portanto, uma causalidade linear dos fatores. Outra limitação é a comparação de organizações militares que possuem quantidade de UG e OM com alta

dispersão - o EB conta atualmente com 389 UGE e com isto utiliza-se de uma estrutura descentralizada para a gestão dos recursos, por meio dos órgãos de direção.

Nesse aspecto, considerando o curto período de instituição da Política de Governança do Exército, tendo em vista que o ato normativo que a instituiu foi em 2019, ainda não há dados suficientes para se realizar uma avaliação consistente sobre o êxito dessa política no seu aspecto de eficiência da execução orçamentária, bem como dos impactos na melhoria da gestão. Tal fato, portanto, não significa que as mudanças não estejam impactando as estruturas e procedimentos, mas tão simplesmente que não houve tempo para que as mudanças já implementadas refletissem na execução orçamentária.

Desta forma, não é possível avaliar em que medida vários aspectos e elementos da governança orçamentária podem afetar a execução orçamentária. Além do mais, outros fatores externos interferem na análise, como políticas de governo e percepção do mercado.

Contudo, percebe-se que a SEF tem uma atuação significativa na governança orçamentária do EB, propiciando uma gestão eficaz e efetiva da execução orçamentária da Força Terrestre.

Como contribuição, além da apresentação e discussão dos conceitos e abordagens, evidenciando a evolução e o “estado da arte” do aparato normativo, esta pesquisa pode incentivar a investigação de outros órgãos públicos a evidenciar os resultados alcançados com a implementação de suas políticas de governança. Entretanto, além dos estudos quantitativos pode-se ampliar o escopo do trabalho com a utilização da pesquisa qualitativa no campo orçamentário, visando analisar a efetividade da atuação do órgão na gestão orçamentária e reforçar os resultados das investigações. Assim, outras pesquisas podem examinar o contexto institucional e quais as mudanças da estrutura e das normas são implementadas visando a governança orçamentária.

O tema também pode ser aprofundado em pesquisas que investiguem a efetividade da gestão orçamentária, por meio de indicadores de impacto, e que vislumbrem novas práticas e

alterações nas instituições, além das possíveis resistências e motivações para manter as instituições existentes

Por fim, espera-se que este trabalho possa ensejar outras pesquisas sobre o tema, que avaliem tanto o desempenho quanto a efetividade da implementação da política de governança orçamentária na administração pública e sua aplicabilidade prática, ampliando os estudos sobre o assunto.

6. REFERÊNCIAS

BARRETT, P. **Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector.**

Austrália: Australian National Audit Office, 2002. Disponível em:

<https://www.anao.gov.au/sites/default/files/Barrett_achieving_better_practice_corporate_governance_in_the_public_sector_2002.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2022.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôlo dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**, Brasília, 1964. 28. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 02 set. 2022.

_____. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública.** 2ª. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p. Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

_____. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. **Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.**, Brasília, 22 novembro 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm>. Acesso em: 03 mar. 2022.

_____. Decreto nº 9.901, de 8 de julho de 2019. **Altera o Decreto nº 9.203, de 22 novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional**, Brasília, 08 julho 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9901.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.901%2C%20DE%208,federal%20direta%2C%20aut%C3%A1rquica%20e%20fundacional.>. Acesso em: 25 abr. 2022.

CALMON, P.; COSTA, A. T. M. Redes e governança das políticas públicas. **RP3 - Revista de Pesquisa em Políticas Públicas**, v. 1, p. 29, 25 Junho 2013. Disponível em: <<https://periodicos.unb.br/index.php/rp3/article/view/11989/>>. Acesso em: 10 abr. 2022.

COUTO, L. F.; CARDOSO JR, J. C. P. Governança orçamentária: transformações e lacunas nas práticas de planejamento e orçamento no Brasil. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 19, p. 7, Dezembro 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8971>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

COUTO, L. F.; RODRIGUES, J. M. Governança orçamentária no Brasil: institucional, atores e estratégias. In: _____ **Governança orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11565/4/218480_LV_Governan%C3%A7a%20Or%C3%A7ament%C3%A1ria_Introdu%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

EXÉRCITO. Portaria nº 887, de 18 de junho de 2019. **Cria o Conselho Superior de Economia e Finanças (CONSEF), como órgão integrante da Estrutura Organizacional do Exército Brasileiro, aprova o Regulamento do Conselho Superior de Economia e Finanças - (EB10-R-01.001)**, Brasília, 2019a. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/02_regulamento_s/port_n_887_cmdo_eb_18jun2019.html>. Acesso em: 10 abr. 2022.

_____. Portaria nº 889, de 19 de junho de 2019. **Aprova o Regulamento para o Alto Comando do Exército (R-189) e dá outras providências**, Brasília, 2019b. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/02_regulamento_s/port_n_889_cmdo_eb_19jun2019.html>. Acesso em: 10 abr. 2022.

_____. Portaria nº 50, de 10 de fevereiro de 2003. **Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29)**, Brasília, 2003. Disponível em: <<https://bdex.eb.mil.br/jspui/bitstream/1/790/1/r29.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2022.

_____. Portaria nº 987, de 18 de setembro de 2020. **Institui a Política de Governança do Exército Brasileiro (EB10-P-01.007)**, Brasília, 2020. Disponível em: <<https://www.eb.mil.br/documents/10138/12613714/Pol%C3%ADtica+de+Governan%C3%A7a+do+Ex%C3%A9rcito.pdf/5410d302-b08d-c663-ccaa-a0203e41aa86>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

_____. Portaria nº 1.533, de 2 de junho de 2021. **Aprova o Regulamento dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB10-R-08.006)**, Brasília, n. 1ª, 2021a. Disponível em: <http://www.sef.eb.mil.br/images/ass2/portarias/port_1533_.html>. Acesso em: 30 abr. 2022.

_____. Portaria nº 465, de 9 de agosto de 2021. **Institui a Diretriz de Governança e Gestão do Exército Brasileiro (EB20-D-11.001)**, Brasília, Boletim do Exército n. 33-21, 2021b. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/006_outras_publicacoes/01_diretrizes/04_estado-maior_do_exercito/port_n_465_eme_09ago2021.html>. Acesso em: 10 mar. 2022.

_____. Portaria nº 1.571, de 11 de agosto de 2021. **Aprova o Regulamento da Secretaria de Economia e Finanças (EB10-R-08.001)**, Brasília, 2021c. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/02_regulamento_s/port_n_1571_cmdo_eb_11ago2021.html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

_____. Portaria nº 154, de 19 de agosto de 2021. **Aprova o Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI-08.002)**, Brasília, 2021d. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/03_regimentos/port_n_154_sef_19ago2021.html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

_____. Portaria nº 1.739, de 12 de maio de 2022. **Aprova a Política de Economia e Finanças (EB10-P-01.008)**, Brasília, n. 1, 2022a. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/006_outras_publicacoes/05_politicas/port_n_1739_cmdo_eb_12maio2022.html>. Acesso em: 30 abr. 2022.

_____. Portaria nº 1.780, de 21 de junho de 2022. **Aprova o Regulamento do Estado-Maior do Exército (EB10-R-01.007)**, Brasília, 2022b. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/001_estatuto_regulamentos_regimentos/02_regulamento_s/port_n_1780_cmdo_eb_21jun2022.html>. Acesso em: 20 abr. 2022.

GOBETTI, S. W. As distorções na estimativa dos investimentos públicos decorrentes dos critérios de contabilidade dos governos. **Revista do TCU**, n. 107, p. 9, 01 janeiro 2006. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/511>>. Acesso em: 10 abr. 2022.

GOOD, D. **The politics of public money**. 2ª. ed. Toronto: University of Toronto Press, 2014.

IFAC, I. F. O. A. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. New York: Public Sector Committee, 2001. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2022.



The background features a dark blue color scheme with various data visualization elements. On the left, there is a bar chart with four bars of increasing height, with values 178, 180, 175, and 190. A line graph with two lines is overlaid on the bars, showing an overall upward trend. To the right, there are two circular progress indicators: the top one shows 68% and the bottom one shows 75%. A dotted line with a downward-pointing arrow is also visible. At the bottom right, there is a network diagram consisting of interconnected nodes forming a spherical shape. The text 'idp' is centered in a white, lowercase, sans-serif font.

idp

SGAS Quadra 607 - Módulo 49
Via L2 Sul, Brasília-DF
CEP: 70200-670

  /sejaidp
 (61) 3535-6565
 idp.edu.br