

GIOVANNI PACELLI



GUIA DE SOBREVIVÊNCIA DO ORDENADOR DE DESPESAS

UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS

2ª edição revista e atualizada

2026

Monitoramento e Avaliação de Gastos Diretos (CMAG). Ambos os Comitês são compostos por membros representantes de órgãos dos cinco Ministérios que integram o Conselho.

Desde sua instituição como Conselho pelo Decreto nº 9.834/2019, 60 avaliações de políticas públicas já foram realizadas, em quatro ciclos anuais, 2019, 2020, 2021 e 2022. Este relatório apresenta o resumo executivo do Ciclo 2022, dando seguimento ao compartilhamento dos resultados e recomendações dessas avaliações com o Congresso Nacional, em cumprimento ao exposto na Lei nº 13.971/2019.

As Figuras 4.46 e 4.47 ilustram os resultados alcançados.

Figura 4.46: Quantidade de avaliações do CMAP entre 2019 e 2022

Avaliações do CMAP por ciclo

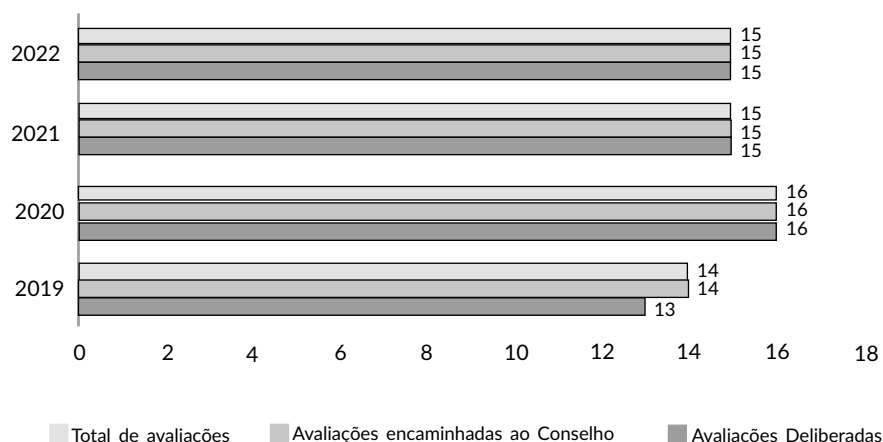
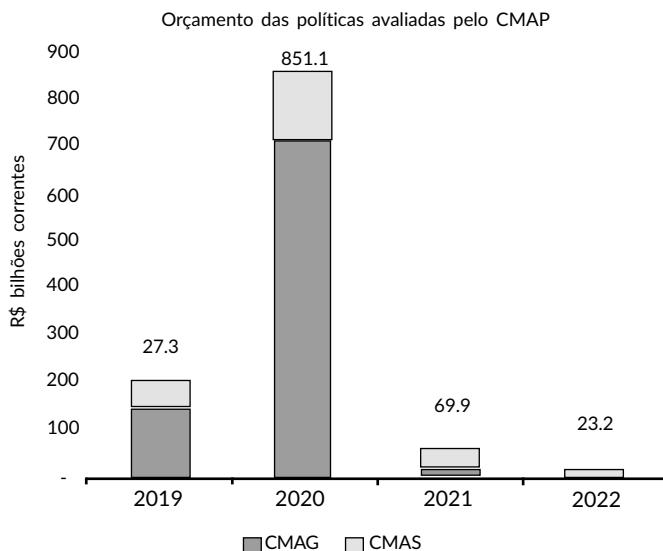


Figura 4.47: Montante em R\$ bilhões do escopo das avaliações do CMAP entre 2019 e 2022



Atenção

É essencial a existência no nível Ente (União, Estados, DF ou Municípios) de uma estrutura estratégica, transversal e deliberativa que suporte o chefe do Executivo quanto à avaliação de políticas públicas.

12.8.2. Aplicação nível organizacional: o caso da Controladoria-Geral da União

A experiência apresentada neste tópico se baseia na aplicação bem-sucedida pela CGU no ano de 2020.

5 (cinco) Passos para aplicação bem-sucedida de um modelo de gestão estratégica e orçamentária⁶¹

- 1º Estrutura de Governança: existente e institucionalizada.
- 2º Desenho para atuação nos níveis estratégico, tático e operacional em 2 abordagens: transformação e operação.
- 3º Nível Estratégico Integrado: Mapa estratégico e Cadeia de Valor Integrada.
- 4º Nível Tático e Operacional: programas, projetos e atividades.
- 5º Priorização na distribuição, restrição e realocação de recursos orçamentários.

61. Caderno de Gestão Estratégica da CGU (2020).

1º Passo: Estrutura de Governança existente e institucionalizada

É essencial que haja uma estrutura de governança existente e institucionalizada. No caso federal em respeito ao Decreto nº 9.203/2017:

Decreto nº 9.203/2017

Art. 15-A. São competências dos comitês internos de governança (CIG), instituídos pelos órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional:

I – auxiliar a alta administração na implementação e na manutenção de processos, estruturas e mecanismos adequados à incorporação dos princípios e das diretrizes da governança previstos neste Decreto;

II – incentivar e promover iniciativas que busquem implementar o acompanhamento de resultados no órgão ou na entidade, que promovam soluções para melhoria do desempenho institucional ou que adotem instrumentos para o aprimoramento do processo decisório;

III – promover e acompanhar a implementação das medidas, dos mecanismos e das práticas organizacionais de governança definidos pelo CIG em seus manuais e em suas resoluções; e

IV – elaborar manifestação técnica relativa aos temas de sua competência.

Art. 16. Os comitês internos de governança publicarão suas atas e suas resoluções em sítio eletrônico, ressalvado o conteúdo sujeito a sigilo.

- As atas representam a institucionalização dos comitês. Além do CIG que está no nível estratégico podem ser criados outros comitês e comissões de nível operacional e tático. Tais comitês temáticos tratam do tema até que o mesmo esteja pronto em termos de maturidade para ser submetido ao CIG.

Figura 4.48: Estrutura de Governança da CGU



Fonte: Caderno de Gestão Estratégica da CGU (2020).

2º Passo: Desenho para atuação nos níveis estratégico, tático e operacional

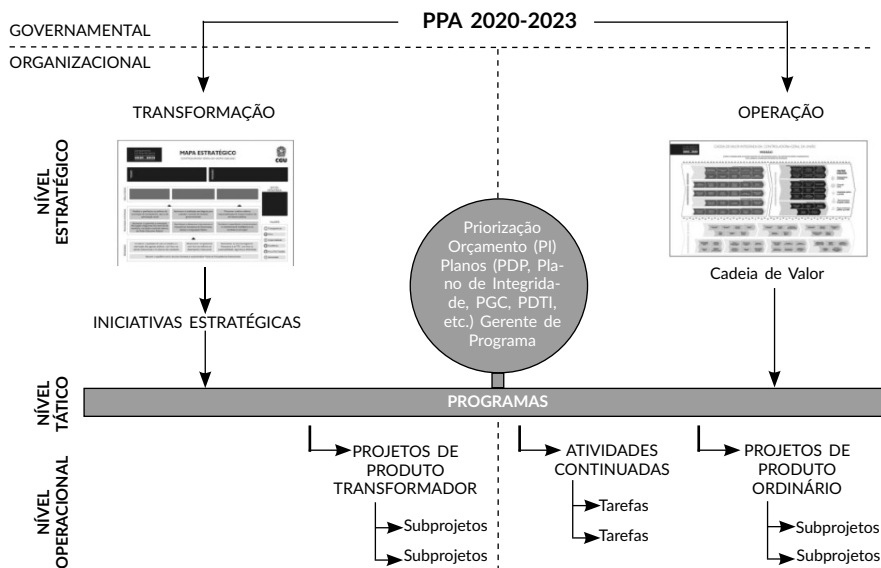
É essencial que haja um desenho para atuação estratégica que: (i) contemple os objetivos e metas do PPA para o órgão; (ii) separe o nível estratégico em duas abordagens: transformação associada ao mapa estratégico e operação associadas a cadeia de valor integrada; (iii) possua um módulo integrador comum entre o nível estratégico e tático: no caso da CGU seriam programas; (iv) possua elementos de nível operacional associados aos programas: projetos e subprojetos; atividades continuadas e tarefas.

Os programas com a abordagem de transformação estão representados no nível operacional pelos projetos de produto transformador. **São aqueles programas que irão colocar o órgão em um novo patamar a partir de inovações.**

Os programas com abordagem de operação estão representados no nível operacional pelos projetos de produto ordinário e as atividades continuadas. São aqueles programas associados à rotina das obrigações de natureza legal e infralegal que órgão deve cumprir. **O órgão que concentra seus esforços apenas nesse tipo de programa não evolui.**

É importante que o órgão defina uma hierarquia de processos e que essa hierárquica esteja refletida em um sistema transversal do órgão. No caso da CGU esse sistema era o e-aud até 2024, quando se passou a denominar e-cgu.

Figura 4.49: Desenho para atuação estratégica da CGU



Fonte: Caderno de Gestão Estratégica da CGU (2020).

3º Passo: Nível Estratégico Integrado – Mapa estratégico e Cadeia de Valor Integrada

O Mapa Estratégico é a representação gráfica desse caminho e consiste em um conjunto de objetivos estratégicos a serem realizados pela organização para que se alcance a visão e se cumpra a missão. Essa representação auxilia os gestores e partes interessadas a visualizarem a estratégia de uma forma mais simples, garantindo a coerência e facilitando todo o processo de comunicação, divulgação e envolvimento dos colaboradores.

O Mapa Estratégico traz uma arquitetura lógica, apresentando uma relação de causa e efeito entre as perspectivas e os objetivos. A leitura do mapa deve ser de baixo para cima.

Assim, conclui-se que a perspectiva Recursos é a base para a concretização dos objetivos das outras perspectivas. Ou seja, os recursos são necessários para o aprimoramento dos processos internos

e da gestão estratégica. O resultado desse trabalho reflete-se no alcance dos objetivos de Resultado, os quais estão relacionados a entregas para a sociedade.

O Mapa Estratégico traz outros elementos importantes também:

- A Missão consiste na declaração da razão de ser da instituição;
- A Visão de Futuro, por sua vez, expressa a situação desejada pela organização em uma perspectiva de longo prazo. Seu enunciado auxilia a vislumbrar as grandes aspirações da organização, orientando

de forma ampla o estabelecimento de objetivos estratégicos;

- Por fim, os Valores representam as convicções dominantes, as crenças básicas das pessoas da organização, que permeiam todas as atividades e a atuação do corpo funcional do órgão.

A Cadeia de Valor Integrada é a declaração gráfica do modelo de negócio da Controladoria-Geral da União através de uma visão sistêmica e integrada dos tipos de processos organizacionais (finalísticos,

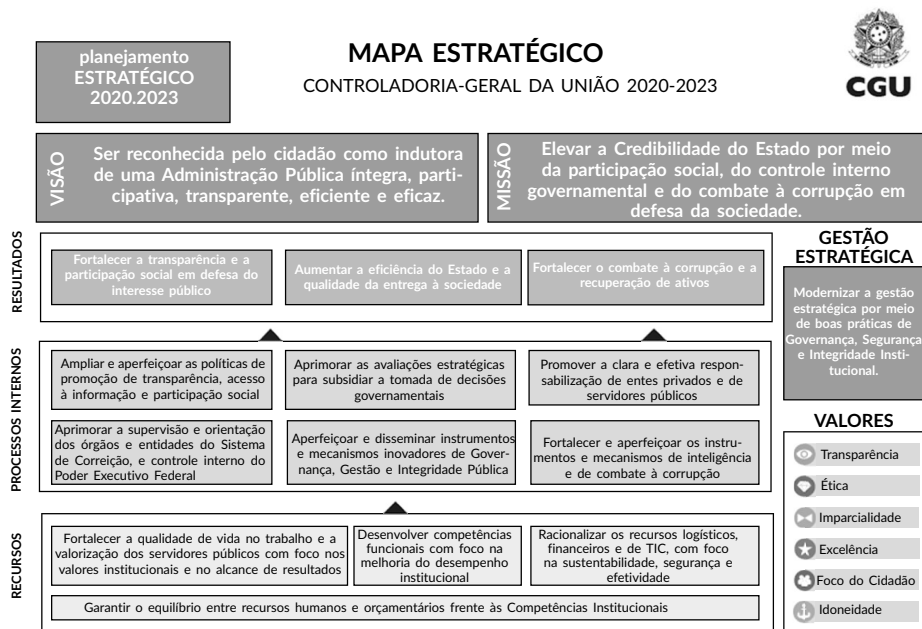
gerenciais e de suporte), isto é, como a CGU se organiza para cumprir com a sua missão institucional.

Por meio dela é possível identificar os valores públicos – benefícios gerados pela organização e entregues à sociedade – bem como os ativos utilizados para essa realização, representados pelos próprios processos de negócio, que são direcionados pela estratégia da organização, mas que também auxiliam na correção dos rumos e no redirecionamento dessa estratégia.

A cadeia de valor viabiliza a gestão de processos, instrumento de ordem para cumprir com requisitos de governança e impedir a deterioração de seus ativos através da melhoria contínua dos produtos

e serviços entregues, permitindo ainda a avaliação do desempenho tático e operacional e a conexão desses resultados com indicadores estratégicos.

Figura 4.50: Mapa Estratégico da CGU



Fonte: Caderno de Gestão Estratégica da CGU (2020).

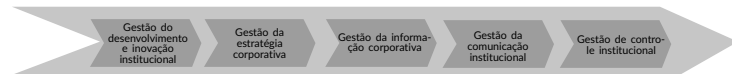
Figura 4.51: Cadeia de Valor Integrada da CGU

CADEIA DE VALOR INTEGRADA DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

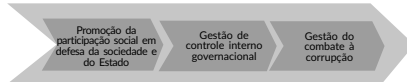
MISSÃO

Elevar a credibilidade do Estado por meio da participação social, do controle interno governamental e do combate à corrupção em defesa da sociedade.

MACROPROCESSOS GERENCIAIS



MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS



MACROPROCESSOS DE SUPORTE



VALORES PÚBLICOS

- Transparência do Estado
- Controle social
- Integridade pública e privada
- Aprimoramento da gestão pública
- Responsabilização pública e privada

Fonte: Caderno de Gestão Estratégica da CGU (2020).

4º Passo: Nível Tático e Operacional: programas, projetos e atividades

Programa é o instrumento de organização das ações das unidades da organização, de modo a facilitar o foco de atuação, visando à concretização dos objetivos organizacionais e à correlação com a execução orçamentária e financeira.

Trata-se do elo entre o planejamento estratégico e o planejamento operacional.

O Programa reúne Planos de Trabalho (Projetos ou Atividades Continuadas) que, geridos, executados e monitorados em conjunto, alcançarão os objetivos e entregas definidos para o Programa.

PROGRAMAS

PROJETOS

ATIVIDADES CONTINUADAS

Apenas os programas associados à cadeia de valor possuem atividades continuadas.

Um outro ponto a destacar é que o Programa é a ligação entre o Mapa Estratégico e a execução orçamentária e financeira. Cada um deles tem um Gerente, o qual gerencia os recursos orçamentários

alocados e a vinculação dos Planos de Trabalho que irão contribuir para o alcance dos resultados e entregas para ele definidos.

Programa 1



→



Programa 2



→



5º Passo: Priorização na distribuição, restrição e realocação de recursos orçamentários

Os Planos de Trabalho são avaliados pelos Gerentes quanto ao impacto (Direto, Indireto e Tangencial) sobre os resultados e entregas dos respectivos Programas.

Os Programas no caso da CGU foram divididos em três prioridades (1, 2 e 3) pelo Comitê de Governança Interna.

Figura 4.52: Priorização na distribuição, restrição e realocação de recursos orçamentários

PRIORIZAÇÃO ESTRATÉGICA

PRIORIDADE 1

PRIORIDADE 2

PRIORIDADE 3

D1

I1



T1

D2

I2



T2

D3

I3



T3

D1 < D2

I1 < I2

 < 

T1 < T2

DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS

RESTRIÇÕES DE RECURSOS

REALOCAÇÃO DE RECURSOS

D1	Impacto Direto em Programa de Prioridade 1
D2	Impacto Direto em Programa de Prioridade 2
I1	Impacto Indireto em Programa de Prioridade 1
D3	Impacto Direto em Programa de Prioridade 3
I2	Impacto Indireto em Programa de Prioridade 2
I3	Impacto Indireto em Programa de Prioridade 3
T1	Impacto Tangencial em Programa de Prioridade 1
T2	Impacto Tangencial em Programa de Prioridade 2
T3	Impacto Tangencial em Programa de Prioridade 3

Fonte: Caderno de Gestão Estratégica da CGU (2020).

351

Pontos fortes desse modelo e que estão totalmente aderentes ao Spending Review
1. Segrega os gastos em programas de: transformação e ordinários. 2. Define 9 graus de prioridade: alta administração. 3. Aumenta a confiança com base na transparência das decisões.

A seguir consta proposta de priorização de gastos que pode ser utilizado no âmbito de uma Autarquia ou Fundação Pública.

Quadro 4.41: Priorização na Alocação de Recursos proposto a uma Autarquia

Prioridade	Descrição
1	Obrigações constitucionais e/ou legais.
2	Manutenção e conservação do patrimônio da Autarquia: despesas correntes de caráter inadiável ⁶² .
3	Conclusão da ampliação da estrutura da Autarquia relacionada a projetos e obras já em execução : despesas de capital ⁶³ e outras delas decorrentes ⁶⁴ .
4	Obrigações infralegais sem recursos correspondentes . Inclui demandas de ministérios supervisores que criam novas obrigações sem repassar os recursos correspondentes.
5	Gasto associado diretamente ao alcance de objetivo ou meta do planejamento estratégico.
6	Gasto associado indiretamente ao alcance de objetivo ou meta do planejamento estratégico.

Além disso, sugerem-se as seguintes diretrizes:

- Para os itens classificados nas prioridades 3 a 6, não se admite um percentual superior a 200% no Plano de Contratações Anual - PCA por categoria.
- Os itens classificados nas prioridades 1 e 2 devem ser objeto de revisão anual de gastos.
- Após aprovado o PCA visando a redução do custo transacional e aumento da eficiência processual, somente podem ser remanejados valores até 20% por categoria. A partir de 20%, qualquer valor a ser alterado deverá passar pelo Comitê Estratégico.
- Novos projetos, que contemplem despesas de capital e outras delas decorrentes, devem estar amparados por obrigações infralegais ou diretamente associado a um objetivo e/ou meta do planejamento estratégico.
- Recursos recebidos via TED (termo de execução descentralizada) ou convênio não se submetem a tabela de priorização, sendo limitados pela capacidade operacional de aprovar e gerir cada instrumento.

62. Art. 45 da LRF e Art. 72 da Lei 14.791/2023 (LDO para a LOA 2024).

63. Outras despesas de capital de projetos em andamento, cuja paralisação possa causar prejuízo ou aumento de custos para a administração pública.

64. Art. 45 da LRF e Art. 72 da Lei 14.791/2023 (LDO para a LOA 2024).

CAPÍTULO 05

O ORDENADOR DE DESPESAS NA GESTÃO CONTÁBIL E PATRIMONIAL

1. PRINCIPAIS ATIVIDADES DO ORDENADOR DE DESPESAS NESTE SEGMENTO

Dentre as principais atividades exercidas pelo Ordenador de Despesas na gestão contábil e patrimonial destacam-se:

- Autorizar a baixa e a alienação de bens permanentes classificados como antieconômicos, irrecuperáveis, ociosos e recuperáveis;
- Coordenar, orientar, dirigir e controlar atividades relacionadas com o registro e controle dos bens patrimoniais;
- Planejar o inventário físico anual;
- Designar a comissão do inventário anual;
- Monitorar a movimentação dos bens garantindo que a distribuição e a movimentação do material ocorram com respectiva carga, que se efetiva com a assinatura do competente Termo de Responsabilidade pelo agente incumbido da guarda do bem;
- Preparar e manter atualizado cadastro de bens móveis por meio do inventário anual;
- Homologar o leilão de bens permanentes;
- Acompanhar juntamente como contador a elaboração das demonstrações contábeis.

2. PRINCIPAIS ELEMENTOS PATRIMONIAIS

2.1. Avaliação e mensuração dos estoques

2.1.1. Conceito

O Quadro 5.1 contém o conceito de estoque.

Quadro 5.1: Conceito de Estoque

Os estoques são ativos:	1. Na forma de materiais ou suprimentos a serem usados no processo de produção.
	2. Na forma de materiais ou suprimentos a serem usados ou distribuídos na prestação de serviços.
	3. Mantidos para a venda, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda.
	4. Mantidos para distribuição no curso normal das operações ou no processo de produção, por exemplo, livros didáticos para doação a escolas.

Alguns estoques do setor público podem incluir:

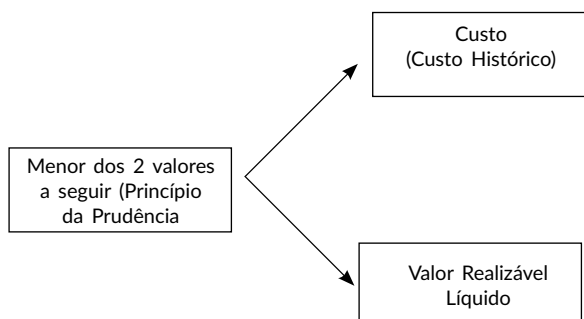
- a. Munição;
- b. Estoque de material de consumo;
- c. Material de manutenção e expediente;
- d. Peças de reposição para instalações industriais e equipamentos, exceto aquelas tratadas pelas normas de ativos imobilizados;
- e. Estoques estratégicos (por exemplo, reservas de energia);
- f. Estoques de moeda não emitida;
- g. Materiais de serviço postal mantidos para venda (por exemplo, selos);
- h. Materiais educacionais (didáticos) ou para treinamento;
- i. Serviços a clientes (por exemplo, serviços de consultoria e informática) que são vendidos sob valores normais de mercado em transação sem favorecimentos; e
- j. Terrenos e propriedades mantidos para a venda.

Quadro 5.2: Bases de mensuração utilizadas na avaliação do estoque

Custo histórico	A quantia fornecida para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra quantia fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento. O termo “custo histórico” também pode ser apresentado como “modelo de custo” ou, genericamente, como “mensuração baseada em custos”.
-----------------	--

Custo corrente de reposição	É o custo que a entidade incorreria para adquirir o mesmo ativo na data da demonstração contábil.
Valor realizável líquido	É o preço estimado de venda no curso normal das operações, menos os custos estimados para a conclusão e os custos estimados de venda, troca ou distribuição. O valor realizável líquido pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores bem informados e dispostos a isso, não sendo específico para a entidade.

Figura 5.1: Mensuração dos Estoques – Regra Geral



A regra anterior, não se aplica nos seguintes casos:

Os estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação (bens doados ou apreendidos), que devem ser mensurados pelo seu valor justo na data da aquisição;

2. Os bens de almoxarifado, que devem ser mensurados pelo preço médio ponderado¹ das compras, em conformidade com o inciso III do art. 106 da Lei nº 4.320/1964.

3. Devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo corrente de reposição, dos dois o menor, os estoques mantidos para: (i)

Distribuição gratuita ou de valor irrisório (Exemplo: produtos a serem distribuídos por meio de cesta básica); (ii)

1. Pelo método do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período, e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada através de uma base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da entidade.

Consumo no processo de produção de bens a serem distribuídos gratuitamente ou por valor irrisório (Exemplo: quando a entidade possui restaurante escolar que prepara a comida a ser distribuída posteriormente gratuitamente).

O ente deve usar o critério de valoração de custo uniforme para todos os estoques que possuam natureza e uso semelhantes. Sempre que possível, deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais. De acordo com a NBCT SP 04, quando não for possível a identificação específica, o ente pode utilizar o critério como critério de saída: **primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.** Diferente da NBCT SP 04, pela MACROFUNÇÃO SIAFI utiliza-se a média ponderada na saída dos estoques.

Quadro 5.3: Tipos de Estoque e métodos de mensuração

Tipo de Estoque	Método	Exemplos
Bens de Almoxarifado	Média Ponderada	Material de escritório, material de limpeza.
Obtidos por meio de transação sem contraprestação	Valor justo na data de obtenção	Material de consumo doado ou apreendido de terceiros.
Estoques mantidos para distribuição gratuita ou de valor irrisório ou consumo no processo de produção de bens a serem distribuídos gratuitamente ou por valor irrisório.	Custo histórico ou pelo custo corrente de reposição, dos dois o menor	Vacinas, medicamentos.
Demais casos: regra geral	Custo histórico ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor	Material de construção para obras.

2.1.1.1. Composição do custo do estoque

O Quadro 5.4 contém os itens que devem ser inclusos no custo dos Estoques e os itens que ficam de fora.

Quadro 5.4: Composição do custo dos Estoques (custo)

Devem ser incorporados	Devem ser desconsiderados ou excluídos e por conseguinte reconhecidos como despesas do período
- Custos de aquisição: incluem o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.	- Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes. - Tributos recuperáveis. - Valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção.