

Tribunal de Contas da União (TCU)
Senado Federal (SF)
Secretaria de Orçamento Federal (SOF)
Controladoria-Geral da União (CGU)

ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO

**AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA
GESTÃO DA DÍVIDA PÚBLICA, COM
ENFOQUE NA ATUAÇÃO DA SECRETARIA
FEDERAL DE CONTROLE INTERNO
(SFC)**

Anderson Erlani Oliveira das Chagas

Orientadora: Maria de Fátima Rezende (Mestre)

Brasília – DF
2010

**Tribunal de Contas da União (TCU)
Senado Federal (SF)
Secretaria de Orçamento Federal (SOF)
Controladoria-Geral da União (CGU)**

ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO

**AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DA
GESTÃO DA DÍVIDA PÚBLICA, COM
ENFOQUE NA ATUAÇÃO DA SECRETARIA
FEDERAL DE CONTROLE INTERNO
(SFC)**

Anderson Erlani Oliveira das Chagas

Orientadora: Maria de Fátima Rezende (Mestre)

Artigo apresentado ao Instituto Serzedello
Corrêa – ISC/TCU, como requisito parcial à
obtenção do grau de Especialista em
Orçamento Público.

**BRASILIA - DF
2010**

RESUMO

Este artigo destina-se a demonstrar como a Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, por meio de metodologia própria, avalia o desempenho da gestão da Dívida Pública Federal – DPF. Também destina-se a verificar a qualidade e a quantidade dos indicadores utilizados nos programas orçamentários e no órgão encarregado da gestão da dívida pública, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Os indicadores constantes do Plano Anual de Financiamento – PAF, utilizados pelos gestores, são de boa qualidade, mas são destinados a verificar somente eficácia da gestão. Dessa forma, as equipes de auditoria da SFC devem atuar para que a STN produza indicadores que também meçam a eficiência e a economicidade da gestão da DPF. No âmbito dos programas orçamentários, não há bons indicadores de qualidade e quantidade suficientes para se efetuar uma adequada avaliação de desempenho da execução dos programas de governo relacionados à gestão da Dívida Pública Federal – DPF.

Palavras-chave: Avaliação de Desempenho, Dívida Pública Federal – DPF, Indicador de Desempenho, Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, Programas Orçamentários.

ABSTRACT

This article is intended to demonstrate how the Federal Secretariat of Internal Control, by its own methodology, evaluates the performance of the Public Debt - PD. Also intended to verify the quality and quantity of the indicators used in the budget programs and the agency responsible for public debt management, the National Treasury Secretariat. The indicators listed in the Annual Borrowing Plan, used by managers, are of good quality but are only intended to verify the effectiveness of management. Thus, the audit teams of Federal Secretariat of Internal Control should work together with the National Treasury Secretariat, in order to produce indicators that also measure the efficiency and costs of managing the PD. The program-level budget, there are not good indicators of quality and quantity sufficient to make an adequate assessment of implementation performance of government programs related to management of the Federal Public Debt.

Keywords: *Performance Audit, Federal Public Debt, Performance Indicator, Federal Secretariat of Internal Control, Budget Program.*

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 05 |
| 2. ORÇAMENTO FEDERAL E PROGRAMAS ORÇAMENTÁRIOS..... | 05 |
| 3. PROGRAMAS GOVERNAMENTAIS DE GESTÃO, PAGAMENTO E REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL - DPF | 09 |
| 3.1. CONCEITOS E CLASSIFICAÇÕES DA DÍVIDA PÚBLICA FEDERAL - DPF | 09 |
| 3.2. PROGRAMAS E AÇÕES ORÇAMENTÁRIAS RELACIONADAS À DPF..... | 11 |
| 3.3. OBJETIVOS, DIRETRIZES, METAS E INDICADORES DA GESTÃO DA DPF | 16 |
| 4. AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DE PROGRAMAS: A COMPETÊNCIA E A METODOLOGIA DA SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO - SFC..... | 20 |
| 4.1. A COMPETÊNCIA DA SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO - SFC..... | 20 |
| 4.2. AUDITORIA OU AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO | 22 |
| 4.3. A METODOLOGIA DA SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO - SFC..... | 24 |
| 5. A SFC E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DOS PROGRAMAS GOVERNAMENTAIS DE GESTÃO, DE PAGAMENTO E DE REFINANCIAMENTO DA DPF | 25 |
| 6. CONCLUSÃO..... | 28 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 30 |

1. Introdução

A Constituição Federal, artigo 74, inciso III, dispõe que o Sistema de Controle Interno - SCI tem a função de exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União. O conceito de operações de crédito contido no artigo 29 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000), inclui os compromissos financeiros assumidos em razão da emissão e aceite de títulos, os quais constituem a dívida mobiliária, conforme será visto no decorrer deste artigo.

O mesmo artigo 74, inciso II, da Constituição Federal dispõe que o SCI tem, entre outras atribuições, a finalidade de avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária nos órgãos e entidades da administração pública federal. Pode-se dizer que cabe ao controle interno do Poder Executivo Federal, por determinação constitucional, avaliar o desempenho da gestão orçamentária do órgão encarregado da administração da Dívida Pública Federal - DPF, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, vinculada ao Ministério da Fazenda.

A relevância da avaliação de desempenho da gestão da dívida não é somente consequência da referida determinação constitucional. Sua relevância também advém da materialidade do orçamento destinado ao pagamento e ao refinanciamento do serviço da dívida e, como consequência, de seu elevado custo imposto à sociedade: necessidade de o governo atingir crescentes metas de superávits primários para manter a DPF em patamares administráveis.

O objetivo geral deste trabalho consiste na verificação da atual situação da avaliação de desempenho da gestão da DPF, executada no âmbito do Sistema de Controle Interno - SCI, fazendo uma análise específica sobre a qualidade e a quantidade dos indicadores de desempenho utilizados nesta avaliação. O objetivo específico é demonstrar como a Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, pertencente à estrutura organizacional da Controladoria-Geral da União – CGU, pode, com base em metodologia própria, contribuir para o aprimoramento da verificação do desempenho da gestão da DPF.

2. Orçamento Federal e Programas Orçamentários

A Constituição Federal, em seu artigo 165, dispõe que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. O Plano Plurianual - PPA estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas

da administração pública federal. A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO compreende as metas e prioridades da administração pública federal e orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual - LOA, entre outras funções. A Lei Orçamentária Anual – LOA ~~compreende-é~~ composta pelos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Assim, além do orçamento propriamente dito (LOA), existem outras duas normas de origem constitucional que regem a matéria orçamentária: a LDO, novidade introduzida pela Constituição de 1988, e o PPA, que estabelece o planejamento governamental de médio prazo. Esse planejamento de médio prazo se articula com a execução da LOA através da figura do programa orçamentário, ou seja, o programa é o elo entre o planejamento e o orçamento.

O artigo 4º da Lei 11.653, de 7 de abril de 2008, que dispõe sobre o Plano Plurianual - PPA para o quadriênio 2008/2011, traz o conceito de programa e o classifica em dois tipos, finalístico e de apoio às políticas públicas e áreas especiais, conforme descrito:

Art. 4o Para efeito desta Lei, entende-se por:

I - Programa: instrumento de organização da ação governamental que articula um conjunto de ações visando à concretização do objetivo nele estabelecido, sendo classificado como:

a) Programa Finalístico: pela sua implementação são ofertados bens e serviços diretamente à sociedade e são gerados resultados passíveis de aferição por indicadores;

b) Programa de Apoio às Políticas Públicas e Áreas Especiais: aqueles voltados para a oferta de serviços ao Estado, para a gestão de políticas e para o apoio administrativo; (...)"

Uma diferença essencial entre os programas finalísticos e os de apoio às políticas públicas e áreas especiais é o fato de os primeiros apresentarem, obrigatoriamente, ao menos um indicador e os segundos não apresentarem essa obrigatoriedade.

O indicador, segundo o Manual Técnico de Orçamento – MTO (2010, p. 41), é um instrumento utilizado para medir o desempenho do programa, sendo passível de aferição, coerente com o objetivo estabelecido, sensível à contribuição das principais ações e apurável em tempo oportuno. Ele serve de padrão de referência para se avaliar e monitorar o desempenho da gestão de determinado programa de governo.

Castro (2009, p. 276) apresenta uma lista de características que os indicadores utilizados em trabalhos de avaliação de gestão devem apresentar, conforme descrito:

Representatividade: o indicador deve ser a expressão das ações essenciais da entidade, com enfoque nos objetivos (definidos pelos indicadores) e no esforço para alcançá-los (estabelecido nas metas);

Homogeneidade: na construção de indicadores, devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas;

Praticidade: garantia de que o indicador realmente funciona na prática e permite a tomada de decisões gerenciais, devendo, para tanto, ser testado;

Validade: o indicador deve refletir a ação a ser monitorada;

Independência: o indicador deve medir os resultados atribuíveis às ações que se quer monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos à ação do gestor;

Simplicidade: o indicador deve ser de fácil compreensão e não envolver dificuldades de cálculo ou de uso;

Cobertura: os indicadores devem representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardados os princípios da seletividade e da simplicidade;

Economicidade: as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável; em outras palavras, a manutenção da base de dados não pode ser dispendiosa;

Acessibilidade: deve haver facilidade de acesso às informações primárias, bem como de registro e manutenção para o cálculo dos indicadores;

Estabilidade: a estabilidade conceitual das variáveis componentes e do próprio indicador, bem como a estabilidade dos procedimentos para sua elaboração, são condições necessárias para o emprego de indicadores, para avaliar o desempenho ao longo do tempo; e

Confiabilidade: é necessário que a fonte dos dados, utilizada para o cálculo do indicador, seja confiável, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados.

O Guia Metodológico de Indicadores de Programas, do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão – MP (2010, p. 25), dispõe que qualquer indicador deve apresentar três propriedades essenciais, a seguir descritas:

Validade: capacidade de representar, com a maior proximidade possível, a realidade que se deseja medir e modificar. Um indicador deve ser significativo ao que está sendo medido e manter essa significância ao longo do tempo;

Confiabilidade: indicadores devem ter origem em fontes confiáveis, que utilizem metodologias reconhecidas e transparentes de coleta, processamento e divulgação;

Simplicidade: indicadores devem ser de fácil obtenção, construção, manutenção, comunicação e entendimento pelo público em geral, interno ou externo.

Além dessas três propriedades essenciais, o Guia Metodológico também apresenta outras sete propriedades complementares que podem resultar em um conflito de escolhas (trade-off), conforme descrito a seguir:

Sensibilidade: capacidade que um indicador possui de refletir tempestivamente as mudanças decorrentes das intervenções realizadas;

Desagregabilidade: capacidade de representação regionalizada de grupos sociodemográficos, considerando que a dimensão territorial se apresenta como um componente essencial na implementação de políticas públicas;

Economicidade: capacidade do indicador de ser obtido a custos módicos; a relação entre os custos de obtenção e os benefícios advindos deve ser favorável;

Estabilidade: capacidade de estabelecimento de séries históricas estáveis que permitam monitoramentos e comparações;

Mensurabilidade: capacidade de alcance e mensuração quando necessário, na sua versão mais atual, com maior precisão possível e sem ambigüidade;

Auditabilidade: qualquer pessoa deve sentir-se apta a verificar a boa aplicação das regras de uso dos indicadores (obtenção, tratamento, formatação, difusão, interpretação).

Sensibilidade e especificidade são propriedades que devem ser avaliadas quando da escolha de indicadores para a elaboração de um sistema de monitoramento e avaliação de programas públicos, pois é importante dispor de medidas sensíveis e específicas às ações previstas nos programas de governo, que possibilitem avaliar rapidamente os efeitos (ou não-efeitos) de determinada intervenção.

A periodicidade com que o indicador pode ser atualizado e a factibilidade de sua obtenção a custos módicos são outros aspectos cruciais na construção e seleção de indicadores para acompanhamento de determinado programa público. Para que possa avaliar o efeito de um programa de governo e corrigir eventuais distorções advindas de sua implementação, é necessária a existência de indicadores levantados com certa regularidade.

A estabilidade do indicador ao longo do tempo é uma característica desejável, de modo a permitir a inferência de tendências e a avaliar efeitos de eventuais programas governamentais implementados.

Na prática, nem sempre o indicador de maior validade é o mais confiável; nem sempre o mais confiável é o mais sensível; nem sempre o mais sensível é o mais específico; enfim, nem sempre o indicador que reúne todas essas qualidades é passível de ser obtido na periodicidade requerida.

Dessa forma, para determinar se um indicador é adequado, deve-se analisar se ele atende as características mais desejáveis para determinado programa de governo. Por exemplo, para determinado programa, pode ser mais relevante que o indicador seja mais confiável que sensível.

Porém, conforme o Guia Metodológico de Indicadores de Programa (2010, p. 17), antes de se definir os indicadores que serão utilizados, é necessária uma correta definição do que se pretende entregar, por meio das ações orçamentárias, e do que se pretende alcançar, por meio do objetivo do programa.

Para o MTO (2010, p. 39), o objetivo do programa deve expressar o resultado que se deseja alcançar, ou seja, deve explicitar a transformação da situação a qual o programa se propõe modificar. Esse objetivo deve ser expresso de modo conciso, evitando a generalidade, dando a idéia do que se pretende de forma, clara, categórica e determinante.

A ação orçamentária, que define qual produto ou serviço que se pretende entregar, é um instrumento de programação que contribui para atender ao objetivo de determinado programa, sendo classificada, conforme a natureza, em projeto, atividade e operação especial.

As alíneas a, b e c, inciso II, artigo 4º, da Lei 11.653, de 7 de abril de 2008, apresentam os seguintes conceitos:

- a) Projeto: instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação de governo;
- b) Atividade: instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;
- c) Operação Especial: despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações do governo federal, das quais não resulta um produto, e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Operação especial é uma categoria classificatória neutra que tem por finalidade suprir uma lacuna gerada pelas despesas não relacionadas com a provisão de bens e serviços públicos. Antes da sua existência, considerava-se, erroneamente, como atividade e projetos, várias modalidades de encargos, transferências, amortizações, e outras (GIACOMONI, 2009, p. 101). Os programas destinados exclusivamente a operações especiais não integram o PPA, conforme descrito no próprio PPA 2008/2011, mas integram a Lei Orçamentária Anual – LOA.

Após definir os conceitos e tipos de programas e ações orçamentárias, a seguir serão ~~necessária a identificação~~ descritos ~~de~~ quais programas orçamentários estão relacionados à gestão, ao pagamento ou ao refinanciamento da DPF. Também será descrito como a SFC efetua a avaliação da execução desses programas de governo.

3. Programas Governamentais de Gestão, Pagamento e Refinanciamento da Dívida Pública Federal – DPF

3.1. Conceitos e Classificações da Dívida Pública Federal - DPF

Antes de entrar no assunto orçamento da dívida, na avaliação dos programas orçamentários destinados à sua gestão, ao seu pagamento ou ao seu refinanciamento, é importante conceituar Dívida Pública Federal – DPF e apresentar suas principais classificações.

Dívida Pública Federal - DPF, de forma geral, pode ser entendida como uma obrigação contraída pela União com o objetivo de financiar gastos não cobertos com a arrecadação de impostos. Na legislação brasileira, ela é classificada em dívida flutuante e em

dívida fundada ou consolidada. O artigo 92 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, dispõe seguinte:

Art. 92. A dívida flutuante compreende:
I – os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
II – os serviços da dívida a pagar;
III – os depósitos;
IV – os débitos de tesouraria.

Os restos a pagar são obrigações financeiras geradas a partir de despesas orçamentárias já realizadas, mas ainda não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. Incluem os serviços da dívida a pagar que também se relacionam a despesas orçamentárias já realizadas, mas ainda não pagas, associadas a juros, encargos e amortização do principal da dívida pública. Os depósitos são as obrigações financeiras relacionadas a valores diversos recebidos pela administração pública (inclusive judiciais), bem como cauções em dinheiro que, em princípio, devem ser devolvidas a quem de direito, após a ocorrência ou não de algum fato superveniente. Débitos de tesouraria são as obrigações financeiras relacionadas à contratação de operações de crédito por antecipação da receita orçamentária (VIEIRA, 2009, p. 249).

A dívida fundada ou consolidada, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, é o montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses (LRF, art. 29, inciso I). Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento (LRF, art. 29, § 3º).

Silva e Medeiros (2009, p.104) classificam a dívida, pelo critério da abrangência, em dívida do governo central (Tesouro Nacional, INSS e Banco Central), dívida do governo federal (Tesouro Nacional e INSS), dívida do governo geral (governo federal e governos regionais), dívida dos governos regionais (governos estaduais e municipais) e dívida das empresas estatais (empresas estatais federais, estaduais e municipais).

Quanto à origem, a dívida pública é classificada em interna e externa. A dívida interna é aquela denominada na moeda corrente do país. A dívida externa é a denominada em outras moedas que não a moeda corrente do país.

Quanto à natureza, a DPF pode ser classificada em mobiliária e contratual. A Dívida Pública Mobiliária Federal – DPMF é representada por títulos emitidos pela União. A Dívida Pública Contratual é composta pelas obrigações financeiras assumidas por meio da celebração

de contratos ou em virtude de tratados, convênios ou instrumentos congêneres. Atualmente, a Dívida Pública Contratual é exclusivamente externa, tendo em vista que a dívida contratual interna foi securitizada¹ ao longo dos anos e passou a ser classificada como Dívida Pública Mobiliária Federal interna – DPMFi (SILVA e MEDEIROS, 2009, p. 104).

Grande parte da dívida contratual externa tem origem na assinatura de contratos, por meio do qual são definidos o volume, o prazo, as taxas de financiamento e como será o esquema de amortização. Esses contratos são firmados entre a República Federativa do Brasil e organismos multilaterais, como o Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento – Bird e o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, bancos privados ou agências governamentais internacionais (SILVA e MEDEIROS, 2009, p. 104).

3.2. Programas e Ações Orçamentárias Relacionadas à DPF

A Lei Orçamentária Anual - LOA para o exercício de 2011 (Lei 12.214, de 26 de janeiro de 2010) apresenta, em seu Volume I, Quadro 13, os seguintes programas orçamentários utilizados para o pagamento e o refinanciamento do serviço da dívida contratual e mobiliária por órgãos e unidades orçamentárias:

- 0905 – Operações Especiais: Serviço da Dívida Interna (Juros e Amortizações);
- 0906 – Operações Especiais: Serviço da Dívida Externa (Juros e Amortizações);
- 0907 – Operações Especiais: Refinanciamento da Dívida Interna;
- 0908 – Operações Especiais: Refinanciamento da Dívida Externa; e
- 0909 – Operações Especiais: Outros Encargos Especiais.

Primeiramente observa-se que esses programas são constituídos exclusivamente por ações do tipo operações especiais. Dessa forma, não constam do PPA e, assim como ocorre com os programas de apoio às políticas públicas e áreas especiais, não é obrigatória a existência-formulação de indicadores para se aferir o seu desempenho.

Também nota-se que os programas são relacionados ao pagamento do serviço da dívida, ao seu refinanciamento ou ao pagamento de outros encargos especiais. Pode-se dizer que o serviço da dívida corresponde ao pagamento de juros, encargos e amortização. A amortização é a redução gradual de uma dívida por meio de pagamentos periódicos ou, de outra forma, é o pagamento do principal da dívida, inclusive da parcela relativa à atualização monetária e cambial.

O refinanciamento da dívida pública corresponde à emissão de novos títulos com finalidade de arrecadar recursos para a amortização (pagamento do principal) dos títulos que estão vencendo. É a substituição da parcela correspondente ao principal dos títulos vencidos por novos títulos. Dessa forma, o refinanciamento não corresponde a uma redução efetiva da dívida, mas corresponde a uma mera rolagem.

A diferenciação dos recursos destinados à amortização da dívida, entre refinanciamento e pagamento, é consequência do artigo 5º, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que determina a separação do valor referente ao principal da Dívida Pública Federal - DPF a ser refinanciado das demais despesas.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (Lei 12.309, de 9 de agosto de 2010) discorre, em seu Capítulo IV, ~~apresenta um capítulo destinado exclusivamente sobre a~~ Dívida Pública Federal – DPF ~~Capítulo IV~~. O artigo 73 da LDO também dispõe que as despesas com o refinanciamento da dívida serão incluídas no orçamento separadamente das demais despesas com o serviço da dívida, constando o refinanciamento da dívida mobiliária de unidade orçamentária específica, conforme pode ser observado a seguir:

| CÓDIGO DO ÓRGÃO | ÓRGÃO/UNIDADE ORÇAMENTÁRIA |
|------------------------|---|
| 75000 | REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA PÚBLICA MOBILIÁRIA FEDERAL |
| 75101 | Recursos sob Supervisão do Ministério da Fazenda |

Fonte: Manual Técnico do Orçamento 2011.

As despesas destinadas ao refinanciamento da dívida estão alocadas no Programa 0907 – Refinanciamento da Dívida Interna e no Programa 0908 – Refinanciamento da Dívida Externa. O Programa 0909 – Outros Encargos Especiais encontra-se no Quadro 13, Volume I, da LOA devido à determinação contida no artigo 7º, § 1º, da LRF, que estabelece a consignação de dotação específica no orçamento para cobrir possível resultado negativo do Banco Central do Brasil.

A grande magnitude dos valores destinados à DPF é evidenciada por meio da soma das dotações iniciais dos programas relacionados ao pagamento do serviço da dívida e ao seu refinanciamento, que, para o exercício de 2010, totalizou o montante de R\$ 867.557.205.193,00 (oitocentos e sessenta e sete bilhões, quinhentos e cinquenta e sete milhões, duzentos e cinco mil e cento e noventa e três reais).

| | |
|----------------------------------|-------------------------------|
| Juros e Encargos | R\$ 110.398.829.913,00 |
| Pagamento | R\$ 110.398.829.913,00 |
| Amortização | R\$ 757.158.375.280,00 |
| Pagamento | R\$ 173.063.179.462,00 |
| Refinanciamento | R\$ 584.095.195.818,00 |
| Total – Serviço da Dívida | R\$ 867.557.205.193,00 |

13

Fonte: Quadro 13, Volume I, da LOA (Lei 12.214, de 26 de janeiro de 2010).

Além dos programas orçamentários citados anteriormente, existem outros relacionados à DPF que são financiados total ou parcialmente com recursos originados de contratos de empréstimo assinados com instituições ou organismos internacionais. Esses financiamentos irão constituir a Dívida Contratual Externa.

No exercício de 2010, o orçamento destinou recursos para vários desses programas financiados por meio de fonte de origem em operações de crédito externo (fonte 148 – Operações de Crédito Externo – em Moeda). O Programa 1172 – Fortalecimento da Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios – PNFM, por exemplo, apresenta duas ações orçamentárias financiadas com recursos advindos do Contrato de Empréstimo nº 1194/OC-BR, celebrado entre o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID e a República Federativa do Brasil:

- Ação 0021 – Financiamento para Modernização da Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios; e
- Ação 1151 – Assistência Técnica para Gestão dos Projetos de Modernização da Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios.

Esses recursos externos constituem receitas orçamentárias que, posteriormente, irão gerar obrigações com pagamentos de juros, amortizações e encargos, ou seja, essas receitas previstas na LOA resultarão em passivos, sob a forma de dívida contratual, que serão pagos em exercícios financeiros futuros. As dotações das ações orçamentárias do tipo operações especiais destinadas ao pagamento do serviço da dívida garantem o pagamento dos compromissos assumidos com os organismos internacionais de crédito.

O Programa 0773 – Gestão da Política de Administração Financeira e Contábil da União apresenta uma situação diferenciada. Ela contém duas ações orçamentárias financiadas parcialmente com recursos do Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento – Bird:

- Ação 1060 – Assistência Técnica ao Crescimento Equitativo e Sustentável; e

- Ação 1064 – Aperfeiçoamento e Modernização Institucional do Tesouro Nacional – PROMAT.

Também fazem parte do Programa 0773 duas ações orçamentárias financiadas com recursos ordinários (fonte Tesouro Nacional) destinadas a reservar recursos para a gestão da Dívida Pública Federal:

- Ação 2075 – Gestão de Obrigações da União; e
- Ação 2077 – Gestão da Dívida Pública.

O Programa 0773 é de apoio às políticas públicas e áreas especiais e, conforme já visto, não apresenta indicador orçamentário. Seu objetivo é amplo, genérico, não específico, conforme descrito no PPA 2008/2011:

Contribuir para a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro da União, mediante administração da execução financeira dos orçamentos fiscal e da seguridade social, do endividamento público nacional e da administração dos haveres financeiros e mobiliários da União geridos pelo Tesouro, de modo a propiciar o alcance da meta de superávit primário estabelecida no Anexo das Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O objetivo desse programa expressa o seguinte resultado que se deseja alcançar: o alcance da meta de superávit primário. Contudo, esse objetivo não evita a generalidade, não dá uma idéia do que se pretende de forma, clara, categórica e determinante, no que se refere a gestão da DPF, como preceitua o MTO (2010, p. 39).

Não há um programa orçamentário destinado especificamente à gestão DPF. No Programa 0773 encontram-se 13 (treze) ações orçamentárias relacionadas a diversos temas como: gestão dos haveres financeiros e mobiliários da União, transferência de recursos à Fundação Getúlio Vargas – FGV, implantação do novo SIAFI, entre outros. Dessas treze ações orçamentárias, somente duas são relacionadas à gestão da dívida pública (2075 – Gestão de Obrigações da União e 2077 – Gestão da Dívida Pública).

Segundo o disposto no Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento – SIGPlan, a finalidade da Ação 2075 é:

Cumprir a estratégia de financiamento da dívida pública federal, expressa no Plano Anual de Financiamento da Dívida Pública (PAF), de modo a contribuir para manter o endividamento público nacional em trajetória sustentável, assegurando que a União seja capaz de honrar os compromissos assumidos.

Já a finalidade da Ação Orçamentária 2077, segundo esse mesmo sistema, é:

Oferecer suporte jurídico e administrativo quanto ao lançamento de títulos nos mercados interno e externo, objetivando obter conformidade legal estabelecida nas praças financeiras onde são comercializados.

Para se avaliar o desempenho da gestão da DPF deve-se avaliar o desempenho da unidade administrativa da Secretaria do Tesouro Nacional encarregada desta gestão, tendo como base os processos e os projetos financiados com os recursos orçamentários alocados nas ações 2075 e 2077.

A Ação 2075 – Gestão de Obrigações da União, conforme já visto, tem como finalidade cumprir a estratégia de financiamento da DPF, expressa no documento denominado Plano Anual de Financiamento – PAF. Nesse documento estão explicitadas informações essenciais para se avaliar o desempenho da administração da dívida pública exercida pelo Tesouro Nacional: o objetivo, as diretrizes e as metas da gestão da Dívida Pública Federal, que serão demonstrados no próximo capítulo.

Conforme descrito no Relatório de Gestão relativo ao exercício de 2009, o valor dispendido na Ação 2075 não só se refere ao custeio das atividades operacionais relativas à realização dos leilões de títulos públicos, mas, também, a todas as outras atividades fim desempenhadas no âmbito da Subsecretaria da Dívida Pública, tais como a realização do controle, do planejamento estratégico e elaboração dos Relatórios Mensais da Dívida Pública Federal, inclusive do Plano Anual de Financiamento – PAF. O referido relatório também informa que a Ação 2077 caracteriza-se como ação acessória, cuja execução depende da ocorrência da ação principal (emissão de títulos).

Dessa forma, existem três grupos de ações orçamentárias relacionadas Dívida Pública Federal – DPF. O primeiro grupo refere-se às operações especiais destinadas ao pagamento e ao refinanciamento do serviço da dívida (juros, encargos e amortização). Essas ações são uma espécie de caixa no qual estão reservados recursos orçamentários para que o Governo Federal honre seus compromissos assumidos com os seus credores. As ações destinadas ao refinanciamento estão relacionadas à Dívida Pública Mobiliária Federal - DPMF, externa e interna, pois refinar implica em emitir novos títulos para obter recursos para a amortização da dívida representada por títulos públicos mais antigos, vincendos no exercício financeiro corrente.

O segundo grupo refere-se às ações orçamentárias com fontes de recursos originados de financiamentos externos contratados perante instituições ou organismos internacionais de crédito. Apesar de esses recursos servirem de fontes de receitas em um primeiro momento, resultaram, conforme já visto, em obrigações a serem pagas posteriormente (juros, encargos e

amortizações). Trata-se de Dívida Pública Contratual externa, pois são geradas dívidas por meio de contratos assinados entre a República Federativa de Brasil e organismos internacionais.

O terceiro grupo refere-se às ações orçamentárias destinadas especificamente à gestão da Dívida Pública Federal, que fica a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional - STN e abrange todos os tipos de Dívida Pública Federal - DPF (mobiliária, contratual, interna e externa).

3.3. Objetivos, Diretrizes, Metas e Indicadores da Gestão da DPF.

O Plano Anual de Financiamento - PAF, para o exercício de 2010, estabeleceu que o objetivo da gestão da Dívida Pública Federal - DPF é:

Suprir de forma eficiente as necessidades de financiamento do governo federal, ao menor custo de financiamento no longo prazo, respeitando-se a manutenção de níveis prudentes de risco. Adicionalmente, busca-se contribuir para o bom funcionamento do mercado de títulos públicos brasileiro.

Observa-se que esse objetivo apresenta viés de eficiência e economicidade da administração da dívida, pois dispõe que as necessidades de financiamento devem ser supridas com eficiência, ao menor custo.

Também observa-se similaridade entre o objetivo da administração da dívida disposto no PAF e o que prescreve a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai, em inglês). Enquanto o PAF informa que o objetivo da gestão da DPF é suprir de forma eficiente as necessidades de financiamento do governo federal, ao menor custo de financiamento no longo prazo, a Intosai define gestão da dívida como a realização das operações necessárias para obtenção de recursos financeiros, no montante e no tempo necessários, com o fim de honrar o serviço da dívida com o menor custo possível (INTOSAI, 2010).

Pode-se dizer que uma gestão eficaz da dívida permite que o governo obtenha um financiamento estável, com o menor custo possível, para sustentar as atividades governamentais. Para realizar essa gestão eficaz, necessário se faz um adequado planejamento, o qual deve incluir, conforme a Intosai, atividades voltadas para a realização dos seguintes objetivos:

Garantir a liquidez da tesouraria do governo;
Contar com uma estrutura de vencimento da dívida, que proteja a liquidez do governo;

Manter o equilíbrio entre custos, taxas e prazos, considerando os riscos associados com o menor custo;
Estabelecer uma coordenação adequada com os mercados externos;
Ter um sistema de registro adequado com base em uma metodologia rigorosa e clara que favoreça a *accountability*.

As diretrizes que devem orientar a gestão da Dívida Pública Federal - DPF estão no Plano Anual de Financiamento - PAF, exercício 2010, conforme descrito a seguir:

Aumento do prazo médio do estoque;
Suavização da estrutura de vencimentos;
Substituição gradual dos títulos remunerados pela taxa de juros Selic por títulos com rentabilidade prefixada ou vinculada a índices de preços;
Aperfeiçoamento do perfil da Dívida Pública Federal externa - DPFe por meio de emissões de títulos com prazos de referência (*benchmarks*), programa de resgate antecipado e operações estruturadas;
Incentivo ao desenvolvimento da estrutura a termo de taxas de juros para títulos públicos federais nos mercados interno e externo; e
Ampliação da base de investidores.

As metas anuais da gestão da dívida também estão inseridas no PAF sob o formato de limites inferiores e superiores, para as seguintes variáveis determinantes do perfil da dívida:

- a) Montante da dívida (ou estoque da dívida);
- b) Composição da DPF por indexadores; e
- c) Estrutura de vencimentos da dívida.

Levando em conta os objetivos, as diretrizes e metas supracitadas, o Tesouro Nacional utiliza-se dos seguintes indicadores de estoque, de composição e de estrutura de vencimentos da Dívida Pública Federal - DPF:

- Indicadores de Estoque: estoque da DPF em mercado (R\$ bi).
- Indicadores de Composição: participação de títulos prefixados no estoque da DPF (%), participação relativa de títulos remunerados por índices de preços (%), participação relativa de títulos com remuneração indexada à taxa de juros Selic (%) e participação relativa de títulos com remuneração indexada à variação cambial (%).
- Indicadores de Estrutura de Vencimentos: prazo médio da DPF (anos) e percentual de títulos vincendo em 12 meses (%) ou percentual de títulos de curto prazo (%).

O indicador de estoque fornece informações sobre o crescimento do montante da DPF em mercado. Conforme o PAF 2010, no exercício de 2009 o valor desse estoque em mercado era de R\$ 1.497,4 bilhões. Para o exercício de 2010, o Tesouro Nacional prevê um

crescimento do montante da dívida e fixou como meta a faixa de valores compreendida entre R\$ 1.600,0 bilhões e R\$ 1.730,0 bilhões. (PAF, 2010, p. 22)

As metas para a composição da dívida sinalizam, conforme o PAF 2010, o tipo de título que será priorizado na estratégia de financiamento do governo, bem como a opção feita pelo Tesouro Nacional diante de um potencial *trade-off* entre custos e riscos. Os títulos que representam maiores custos aos cofres públicos, ou maiores retornos aos investidores, também apresentam, em geral, menores riscos e vice-versa. Mudanças na composição da DPF geram, invariavelmente, alterações no risco de mercado, pois qualquer oscilação nos indexadores da dívida (índices de preços, taxa de juros, taxa de câmbio, etc) resultam em alterações em seu custo.

Com o objetivo de reduzir o risco de mercado, a STN fixou a diretriz de promover uma substituição gradual dos títulos com rentabilidade vinculada a taxa de juros (Selic) pelos títulos com rentabilidade prefixada ou vinculada a índices de preços. Para o exercício de 2010, foram fixadas as seguintes metas:

| <u>Indicador de Composição (%)</u> | <u>Exercício 2009</u> | <u>Limites para 2010</u> | |
|------------------------------------|-----------------------|--------------------------|---------------|
| | | <u>Mínimo</u> | <u>Máximo</u> |
| <u>Prefixados</u> | <u>32,2 %</u> | <u>31,0 %</u> | <u>37,0 %</u> |
| <u>Índice de Preços</u> | <u>26,7 %</u> | <u>24,0 %</u> | <u>28,0 %</u> |
| <u>Taxa de Juros (Selic)</u> | <u>33,4 %</u> | <u>30,0 %</u> | <u>34,0 %</u> |
| <u>Taxa de Câmbio</u> | <u>6,6 %</u> | <u>5,0 %</u> | <u>8,0 %</u> |
| <u>Demais</u> | <u>1,1 %</u> | <u>0,0 %</u> | <u>1,0 %</u> |

Fonte: Plano Anual de Financiamentos 2010, p. 22.

Sobre os dois indicadores de estrutura de vencimento da dívida (prazo médio e percentual de títulos de curto prazo), o PAF (2010, p. 9) dispõe que:

(...) eles são utilizados para monitorar o grau de concentração de maturação da DPF no curto prazo e, portanto, fornecem uma boa medida para o risco de refinanciamento da dívida. Por esse motivo, o aumento do prazo médio do estoque da dívida e a suavização da estrutura de maturação são duas diretrizes que orientam a elaboração das estratégias de financiamento do Tesouro Nacional.

Para o exercício de 2010, foram fixadas as seguintes metas para a estrutura de vencimentos da DPF:

| <u>Estrutura de Vencimentos</u> | <u>Exercício 2009</u> | <u>Limites para 2010</u> | |
|--|-----------------------|--------------------------|-----------------|
| | | <u>Mínimo</u> | <u>Máximo</u> |
| <u>Prazo Médio (anos)</u> | <u>3,5 anos</u> | <u>3,4 anos</u> | <u>3,7 anos</u> |
| <u>Percentual Vencendo em 12 Meses</u> | <u>23,6 %</u> | <u>24,0 %</u> | <u>28,0 %</u> |

A eficácia da gestão da Dívida Pública Federal – DPF está relacionada ao atingimento dos objetivos e das metas previamente fixados pelo órgão encarregado de administrá-la (STN). Contudo, nada impede que a equipe de auditoria, em conjunto com os gestores, proponha novos indicadores ou melhorias nos já existentes.

Ao analisar os indicadores já propostos pela STN em seu Plano Anual de Financiamentos – PAF, verifica-se que eles apresentam as características de simplicidade, economicidade, validade e acessibilidade. A simplicidade deriva do fato de que eles são de fácil entendimento e não há dificuldades em seu cálculo. A economicidade deriva do fato de que para se calcular os valores desses indicadores, são usados dados primários e informações que já existem em sistemas informatizados e em documentos produzidos pelo próprio Tesouro Nacional. O cálculo desses indicadores não eleva os custos que a STN incorre ao administrar a DPF, pois basta utilizar dados já integrantes de seus bancos de dados, de suas planilhas e de seus sistemas informatizados.

Esses indicadores também são úteis para se verificar se o governo está seguindo com eficácia a sua estratégia de gestão da Dívida Pública Mobiliária Federal – DPMF, descrita no PAF, e se informações primárias para seu cálculo são de fácil acesso (muitas informações são até publicadas pela STN em seu sítio eletrônico).

Um problema apresentado pelos indicadores está no fato de que eles podem ser influenciados por fatores externos ao campo de atuação do gestor, prejudicando o atributo de independência do indicador. O prazo médio de vencimento da DPF, por exemplo, pode ser influenciado por crises econômicas internacionais que afetem a credibilidade na capacidade de o governo em honrar seus compromissos. Crises de credibilidade de solvência dificultarão ou elevarão os custos de emissão, por parte do Tesouro Nacional, de títulos de curto prazo.

Os títulos públicos são indexados a variáveis que estão totalmente fora do campo de atuação dos gestores da DPF (taxa de juros, câmbio, inflação, etc). Esses valores devem ser levados em consideração quando o auditor verificar o atingimento das metas para os indicadores da dívida pública.

Quanto ao atributo de estabilidade, ou seja, quanto à capacidade de estabelecimentos de séries históricas estáveis que permitam comparações, cabe observar que a STN publicou o Plano Anual de Financiamentos pela primeira vez em 2001. Desde 2001 os indicadores e a estratégia de emissão de títulos públicos se mantiveram estáveis. Isso é um fator positivo para

a estabilidade do indicador. Mas, para se fazer inferências com prazos superiores a dez anos, a 20
equipe de auditoria deverá recorrer a outros meios.

4. Avaliação do Desempenho de Programas: a Competência e a Metodologia da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC

4.1. A Competência da Secretaria Federal de Controle Interno - SFC

O artigo 70 da Constituição Federal dispõe que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União - TCU, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

A Constituição também dispõe em seu artigo 74, conforme já visto, que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão sistema de controle interno que, dentre outras finalidades, avaliará a execução dos Programas de Governo, a execução dos Orçamentos da União e os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos da administração federal.

Observa-se que o controle interno, em âmbito federal, está organizado na forma de sistema, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal – SCI. A Controladoria-Geral da União – CGU é o órgão central do SCI (artigo 8º do Decreto 3.591, de 6 de setembro de 2000) e teve sua existência iniciada através da Medida Provisória 2.143-31, de 2 de abril de 2001, inicialmente com a denominação de Corregedoria-Geral da União.

A Lei 10.683, de 28 de maio de 2003, alterou sua denominação para a atual Controladoria-Geral da União e, em seu artigo 17, dispõe que compete à CGU assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

Vê-se que a Controladoria-Geral da União - CGU possui várias atribuições, sendo que as referentes ao controle interno e à auditoria pública são competências de uma secretaria pertencente a sua estrutura organizacional: a Secretaria Federal de Controle Interno – SFC.

A atuação da SFC na avaliação da execução dos programas é realizada com o objetivo de melhorar a gestão dos ministérios. Essa avaliação produz informações sobre a execução dos programas de governo e sobre os instrumentos de controle dos ministérios, com o objetivo de aprimoramento desses mecanismos, ou seja, visa maior eficiência e eficácia gerenciais.

A concepção do controle interno inserida no texto constitucional é de um controle que extrapola a vertente formal da legalidade e exige um controle de eficácia das políticas públicas. Ora, tal pressuposto impõe à atividade do controle interno federal uma atuação abrangente e que concilie a avaliação sobre os procedimentos (controle da legalidade e da eficiência) com a avaliação sobre os fins das políticas públicas (controle da eficácia).

Segundo Castro (2009, p. 115), os artigos da Constituição Federal que tratam do controle interno foram mais direcionados para o acompanhamento dos programas de governo e da gestão dos administradores do que para o apoio ao controle externo. Todavia, ambas as atribuições são igualmente importantes.

Para Coelho (2007), o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal - SCI não é instrumento de autocontrole da gestão pública. O SCI exerce atividade fiscalizadora sobre a gestão, e não atividade de controle administrativo interno na gestão (autocontrole). Ele reforça esse entendimento ao afirmar que:

(...) aqueles que insistem em fazer do Sistema de Controle Interno um mero elo operacional da corrente administrativa, ou seja, uma atividade de assessoramento ao fazer executivo, devem, forçosamente, negar que a Constituição estabeleceu uma atividade fiscalizadora, por excelência, exercida na mesma linha doutrinária das atribuições reservadas ao Congresso Nacional.

Antunes (2009) faz uma distinção entre controle interno avaliativo e controle interno administrativo. Ele dispõe que o controle interno avaliativo está a cargo dos órgãos de controle interno e o controle interno administrativo é de responsabilidade dos gestores. Os órgãos de controle realizam auditorias sobre a gestão e não são os responsáveis pelos controles internos administrativos, descrito por ele do seguinte modo:

(...) não se deve confundir controle interno com os controles internos administrativos, pois estes constituem procedimento administrativo das organizações, como parte de um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos de uma entidade, sejam os objetivos de estratégia, informação ou conformidade.

Braga (2010) dispõe que o papel do controle interno, estampado nos artigos 70 e 74 da Constituição, é muito mais amplo que o da auditoria interna, a qual assessora a alta

administração de determinado órgão ou entidade. A própria legislação deixa claro que o SCI realiza avaliações da gestão dos programas de governo. O artigo 21 da Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, por exemplo, dispõe que o SCI compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a fiscalização e a auditoria.

22

4.2. Avaliação ou Auditoria de Desempenho

Conforme a Instrução Normativa SFC nº 01, de 6 de abril de 2001, a fiscalização é a técnica que objetiva comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativos são eficientes. A auditoria é a técnica que objetiva avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Dessa forma, a auditoria é a técnica de controle utilizada pela SFC para avaliar a execução e garantir os resultados operacionais da gestão dos programas de governo. Por meio desta técnica procede-se a verificação dos resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades da administração pública. (Instrução Normativa SFC nº 01/2001)

As auditorias e as fiscalizações devem ser percebidas como a aplicação do conjunto de procedimentos capazes de permitir o exame dos atos da administração pública, visando avaliar as execuções de políticas públicas pelo produto, atuando sobre os resultados efetivos dos programas do governo federal. Assim, para a consecução dos trabalhos da SFC, está prevista a utilização da fiscalização ou de uma das cinco espécies de auditoria previstas na IN SFC nº 01/2000, conforme a seguir descrito:

I - Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados..

II - Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando

melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

III - Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e n. coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

IV - Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial.

V - Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente.

A auditoria operacional ou de desempenho constitui-se em atividade de revisão e avaliação da atividade governamental com enfoque no resultado da gestão pública. Para Barzelay (2002), a auditoria de desempenho seria uma forma de avaliação, pois exigiria a elaboração de instrumental de julgamento. Melhor seria denominá-la de avaliação de desempenho.

O termo auditoria, em sua acepção inicial, não envolveria a atividade de avaliação, envolveria a atividade de verificação. Assim, a auditoria de desempenho seria auditoria somente na denominação, na forma, mas no conceito, no conteúdo, seria uma avaliação de desempenho. O mesmo Barzelay (2002) considera que são adotados processos de trabalho similares aos da auditoria para realizar, na prática, avaliação de programas. Machado (2004) dispõe que a avaliação de resultados da gestão é sinônimo de auditoria de desempenho.

Dessa forma, pode-se encontrar as seguintes terminologias para a avaliação ou a auditoria de desempenho: auditoria operacional, auditoria de gestão, auditoria de natureza operacional ou *performance audit*.

Araújo (2008) define auditoria operacional, ou auditoria de desempenho, como o conjunto de procedimentos aplicados, com base em normas profissionais, sobre qualquer processo administrativo com o objetivo de verificar se eles foram realizados em observância aos princípios da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade. Assim é oportuno se fazer uma distinção entre esses princípios.

A Instrução Normativa SFC nº 01, de 6 de abril de 2001, conceitua eficácia, eficiência e economicidade do seguinte modo:

Economicidade: expressa variação positiva da relação custo/benefício, na qual busca-se a otimização dos resultados na escolha dos menores custos em relação aos maiores benefícios. Revela a atenção da gestão com o bom uso qualitativo dos recursos financeiros, por definição, escassos, desde a adequação da proposta orçamentária das metas a serem atingidas, passando pela coerência com respeito aos preços de mercado, o desenvolvimento de fontes alternativas de receitas e a obtenção dos menores custos por produto gerado

Eficácia: é o grau de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período.

Eficiência: é a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos. Mede, então, a utilização dos recursos de que a unidade ou entidade dispõe para realizar um conjunto de ações e operações que visam atingir um propósito de trabalho previamente programado. A eficiência está associada ao uso dos recursos disponíveis em relação aos produtos e serviços finais elaborados.

Eficiência também implica em evitar rigores formais, etapas desnecessárias, sobreposições, conflitos e paralelismo de papéis; e em promover clareza de papéis, níveis e alçadas (MARTINS, 2005).

4.3. A Metodologia da Secretaria Federal de Controle Interno - SFC

A SFC planeja as avaliações das execuções de programas governamentais que irá realizar em cada exercício financeiro por meio de metodologia própria, que implica inicialmente em um mapeamento dos programas governamentais, em cada ministério, seguido de um processo de hierarquização desses mesmos programas, tendo como base os critérios de materialidade, relevância e criticidade.

Após a priorização de quais programas e ações orçamentárias serão incorporados ao processo de controle, deve-se elaborar o que se denomina de **documentação básica**. O Manual de Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (Brasil, 2009) dispõe que a documentação básica é constituída por três elementos ou conjuntos de informações, quais sejam: relatório de situação, plano estratégico e plano operacional, cada um com determinada função.

O relatório de situação tem a função de coletar informações para que se conheça com profundidade a ação governamental. Conforme a Instrução Normativa SFC nº 01 (Brasil, 2000), o plano estratégico tem a função de descrever a abordagem de controle a ser adotada. Essa abordagem terá como foco os pontos críticos capazes de impactar a execução da ação governamental. Para cada divisão de trabalho definida nessa abordagem da ação, será elaborado um plano operacional. Esse plano operacional identificará as ações de controle a serem realizadas e definirá os instrumentos e o período de realização dos trabalhos.

A SFC efetua um controle sistemático das ações governamentais quando as ações 25 controle são definidas e executadas com base em um processo consistente de planejamento, ou seja, pressupõe a realização de todas as etapas acima descritas: o mapeamento das políticas públicas, a hierarquização dos programas, a priorização e, em especial, a elaboração da documentação básica.

5. A SFC e a Avaliação de Desempenho dos Programas Governamentais de Gestão, de Pagamento e de Refinanciamento da DPF

Já foi visto que os programas orçamentários destinados ao pagamento e ao refinanciamento do serviço da dívida contratual e mobiliária apresentam substancial dotação orçamentária, em torno de R\$ 867,5 bilhões para o exercício de 2010, o que garante elevada materialidade e maior importância relativa se comparado com outros programas.

Contudo, conforme também já visto, sabe-se que esses programas, que são compostos por ações do tipo operações especiais, são destituídos de objetivos e de indicadores e representam despesas com relação às quais não se pode associar um bem ou serviço. Não representam processos gerenciais que são avaliados quanto ao seu desempenho, sendo utilizados simplesmente como caixa, ou como reserva de recursos orçamentários, para cobrir as despesas com o serviço da dívida. Um processo de avaliação de desempenho quando não se tem produtos, metas ou indicadores fica inviabilizado.

Entretanto, quanto à avaliação do desempenho da gestão da Dívida Pública Federal – DPF, os trabalhos podem ser feitos a partir das ações orçamentárias efetivamente relacionadas à gestão da dívida e, também, a partir da atuação do órgão encarregado dessa gestão, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, vinculada ao Ministério da Fazenda/MF.

Tomando como base as ações orçamentárias e o órgão relacionados à dívida pública (STN), a SFC já atua em duas frentes de auditorias na gestão da execução dos programas de governo relacionados à DPF. Atua por meio de controle sistemático sobre as ações orçamentárias, utilizando a metodologia descrita no capítulo anterior. E atua por meio de auditorias em projetos financiados com recursos externos.

Para se fazer uma auditoria operacional ou uma avaliação de desempenho sobre a gestão da dívida, deve-se verificar a existência no controle sistemático de procedimentos de auditoria que tenham a finalidade de permitir a emissão de opinião quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade.

Porém, o controle sistemático não deve abandonar as tradicionais auditorias , 26
avaliação da gestão. Essas auditorias verificam a adequação e a confiabilidade das informações registradas nos sistemas informatizados e nos bancos de dados utilizados pela STN. Dessa forma, deve-se aumentar o escopo dessas auditorias de avaliação de gestão para também verificar a confiabilidade das informações que serão utilizadas como fonte primária para o cálculo dos indicadores previstos no PAF.

Para efetuar uma auditoria operacional, ou de desempenho, também é necessário verificar se há elementos ou instrumentos suficientes para a avaliação da eficácia, eficiência e efetividade da gestão. Até aqui falou-se muito da eficácia da gestão da dívida e em indicadores de desempenho que podem ser utilizados para se medir essa eficácia. Contudo, medir o desempenho também implica em verificar a eficiência e a economicidade da gestão da DPF. Para se avaliar a eficiência, deve-se ter em mente os recursos utilizados pela STN para se atingir os objetivos e metas supracitadas e, também, deve-se verificar se houve aumento ou diminuição nesses recursos utilizados. Para se avaliar a economicidade faz-se necessário observar se houve variação positiva da relação custo/benefício, ou seja, deve-se verificar se a gestão da dívida apresentou os maiores benefícios com os menores custos.

Vê-se que a diferenciação entre eficiência e economicidade não é tão nítida. A eficiência está mais relacionada à apresentação de um desempenho satisfatório, sem desperdícios. A economicidade está mais vinculada à execução de uma atividade ao menor custo possível, ou seja, à relação custo/benefício.

Vê-se, também, que não há no PAF indicadores que avaliem a eficiência e a economicidade da gestão da dívida. Dessa forma, a Secretaria Federal de Controle Interno - SFC poderá atuar junto à Secretaria do Tesouro Nacional – STN para que a mesma apresente indicadores de desempenho da Dívida Pública Federal - DPF que retratem também a eficiência e a economicidade da gestão da dívida.

Convém observar que os indicadores apresentados no PAF estão relacionados a avaliação de desempenho da Dívida Pública Mobiliária – DPM, pois se referem à emissão, resgate e estoque de títulos públicos federais. Faz-se necessário avaliar também o desempenho da Dívida Contratual.

Por fim, resta explicar sobre a avaliação referente à dívida contratual brasileira que é composta por obrigações advindas de financiamentos de acordos ou contratos assinados entre a República Federativa do Brasil e instituições ou organismos financeiros multilaterais e bilaterais. Destaca-se que, a avaliação da eficácia, eficiência e economicidade da gestão da dívida contratual requer que se analise se os projetos financiados com recursos originados

dessas agências financeiras multilaterais, como o BIRD e o BID, e bilaterais, com 27 Kreditanstalt für Wiederaufbau – KfW, a Agência dos Estados Unidos para o Desenvolvimento Internacional (USAID) e o *Japan Bank for International Cooperation – JBIC*, estão atingindo seus objetivos e metas, sem desperdícios e ao menor custo possível.

Atualmente, a SFC faz auditorias nos projetos financiados com recursos externos, em vários ministérios ou órgãos do governo federal (não só na Secretaria do Tesouro Nacional – STN), com base nos contratos de empréstimos e nos documentos gerenciais produzidos internamente, como o Plano Operativo Anual – POA², o Plano Anual de Trabalho – PAT³, o Relatório de Progresso⁴, o *Projetc Documento* ou Documento do Projeto – PRODOC⁵ e a Matriz Lógica do Projeto⁶. Também coleta-se informações nos sistemas ou mecanismos existentes de monitoramento e avaliação do desempenho, nos órgãos nacionais encarregados da gestão desses projetos, sejam de cooperação técnica internacional ou de execução nacional, mas financiados com recursos internacionais.

Essas auditorias efetuadas pela SFC nos contratos ou acordos internacionais estão, nos últimos anos, mudando de enfoque. Antes essas auditorias tinham um enfoque contábil (auditoria contábil). Hoje ela está assumindo um enfoque de avaliação de resultados (objetivos e metas) das ações governamentais financiadas com recursos advindos de empréstimos internacionais.

No exercício de 2010, dos vários procedimentos aplicados nas auditorias de recursos externos efetuadas pela SFC, um refere-se à avaliação de desempenho. Esse procedimento tem como objetivo avaliar o desempenho do projeto no que se refere ao nível de implementação financeira do orçamento, fazendo a correlação entre os recursos financeiros investidos e os resultados alcançados. No relatório de auditoria é exposta uma síntese dos resultados alcançados pelo projeto, emitindo opinião sobre o grau e a qualidade de atingimento dos objetivos programados.

Esse procedimento cumpre a função de avaliar a eficácia, ou o grau de atingimento das metas, e a eficiência, ou a relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta. Contudo, a auditoria sobre recursos externos pode avançar no sentido de se avaliar a economicidade, ou se avaliar a otimização dos resultados na escolha dos menores custos em relação aos maiores benefícios. A avaliação da economicidade também deve incluir procedimento de auditoria que analise a coerência dos gastos do projeto com os preços praticados no mercado.

Caso os indicadores de desempenho acordados entre o organismo internacional e os gestores do projeto não apresentem as qualidades que um bom indicador deve apresentar

(validade, confiabilidade, simplicidade, sensibilidade, economicidade, estabilidade etc),²⁸ caso não exista uma quantidade de indicadores suficientes para se avaliar a gestão do projeto, a SFC pode atuar propondo melhorias nos indicadores já existentes ou desenvolvendo, sempre em conjunto com os gestores, novos indicadores, permitindo uma abrangente avaliação do desempenho.

Dessa forma, a SFC pode contribuir para o processo de avaliação de desempenho da gestão da DPF atuando junto aos gestores dos projetos financiados com recursos externos, assim como pode atuar na STN, para que cada vez mais aumente o enfoque no desempenho da gestão da dívida e, como consequência, aumente a quantidade e a qualidade dos indicadores de desempenho utilizados para se avaliar a gestão da Dívida Pública Federal – DPF.

6. Conclusão

A Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, conforme já descrito, atua em duas frentes para cumprir sua missão constitucional de avaliar a gestão da Dívida Pública Federal – DPF. Atua por meio de controle sistemático e com base em metodologia própria sobre a gestão da Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Atua, também, junto aos gestores dos projetos financiados com recursos externos.

O controle sistemático da gestão da STN tem sido realizado sobre a Ação 2075 – Gestão de Obrigações da União, pois a Ação 2077 – Gestão da Dívida Pública é uma ação acessória, cuja execução depende da ação principal. A SFC, no que se refere à Ação 2075, está elaborando documentação básica para realizar uma avaliação da gestão da dívida. Essa documentação consiste na elaboração de relatório de situação, de plano estratégico e de planos operacionais, conforme prescrito na IN/SFC nº 1, de 4 de maio de 2000.

Em ambas as frentes, controle da gestão da STN e controle dos projetos financiados com recursos externos, pode-se avaliar o desempenho da gestão da DPF por meio de indicadores de eficiência, de eficácia e de economicidade. Contudo, apesar de o Plano Anual de Financiamento – PAF apresentar indicadores para se medir a eficácia da gestão da Dívida Pública Mobiliária Federal – DPMF, ainda existe uma carência de indicadores para se medir a eficiência e a economicidade dessa gestão. O Relatório de Gestão da STN, relativo ao exercício de 2009, publicado em março de 2010, informa que o Tesouro está estudando a criação de parâmetro que represente uma boa medida de eficiência para avaliar a Ação 2075 – Gestão de Obrigações da União.

Quanto à dívida contratual, a situação torna-se complexa na medida em que existem vários projetos financiados com recursos advindos de empréstimos contratados junto a organismos ou instituições internacionais. Cada um desses projetos requer um diferente conjunto de indicadores e, dessa forma, não é eficaz uma padronização de procedimentos a serem aplicados nestes projetos. Cada projeto apresenta objetivos, metas e propósitos que devem ser avaliados por diferentes indicadores. Assim, a SFC, ao avaliar a execução desses projetos, não concentra esforços somente na fonte de recursos, qual seja, o financiamento externo, mas também, e principalmente, no atingimento das metas e objetivos.

Quanto ao orçamento destinado à gestão, ao pagamento ou ao refinanciamento da DPF, deve-se imprimir esforços no sentido de melhorar os objetivos, as metas e os indicadores previstos nos programas orçamentários. A existência de objetivos muito abrangentes, nada específicos, e a falta de bons indicadores orçamentários prejudicam o processo de avaliação de desempenho dos programas governamentais, tanto para órgãos encarregados de sua avaliação, como para os gestores encarregados de seu monitoramento.

NOTAS

1. A dívida contratual foi securitizada por meio da emissão de títulos de responsabilidade do Tesouro Nacional, como resultado da renegociação dessa dívida, assumida pela União por força de lei.
2. O Plano Operativo Anual (POA) prevê o planejamento detalhado das atividades e estabelece o que será alcançado durante o ano. O Plano deve apresentar os produtos esperados e as atividades a serem executadas para a obtenção desses produtos, o cronograma de realização dessas atividades, os responsáveis pela execução e o orçamento previsto.
3. O Plano de Trabalho Anual (PTA) prevê o planejamento detalhado das atividades e estabelece o que será alcançado durante o ano. O Plano de Trabalho deve apresentar os produtos esperados e as atividades a serem executadas para a obtenção desses produtos, o cronograma de realização dessas atividades, os responsáveis pela execução e o orçamento previsto.
4. No relatório de progresso, deve ser apresentada a análise dos indicadores que medem o alcance progressivo dos resultados esperados e dos objetivos imediatos do projeto. Essa análise é feita a partir da estrutura de indicadores de sucesso e meios de verificação constantes do POA. A instituição executora deve apresentar ao agente financiador internacional um relatório de progresso ao semestre, geralmente, em vista de exigência de cláusula/artigo ou anexo integrante de Acordo de Empréstimo ou Doação.
5. O Documento de Projeto – PRODOC é um documento assinado pelo Organismo Internacional, Agência Nacional Executora e Agência Brasileira de Cooperação (ABC/MRE), no qual são estabelecidos os objetivos, metas e arranjos institucionais para a execução do projeto, bem como os deveres e obrigações das partes.
6. A Matriz Lógica (ou o Marco Lógico) é um dos principais instrumentos de apoio à coordenação de um projeto. Nela estão interrelacionados os objetivos, resultados, indicadores de sucesso, meios de verificação e pressupostos/riscos do projeto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, Manoel Luiz Camilo de Moraes. **Controle interno no Brasil**: Dificuldades de padronização. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2258, 6 set. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13435>>. Acesso em: 22 set. 2010.

BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma Análise Comparativa das Estratégias Organizacionais na OCDE. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, número 2, p. 5-35, abril-junho 2002.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **O controle primário da gestão pública**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2647, 30 set. 2010. Disponível em: <<http://meujus.com.br/revista/texto/17502>>. Acesso em: 30 set. 2010.

BRASIL. Constituição Federal, 1988.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Plano Anual de Financiamento – PAF, de 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Relatório de Gestão do Exercício de 20009, março de 2010.

_____. Secretaria Federal de Controle Interno – SFC. Instrução Normativa nº 1, de 4 de maio de 2000.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

_____. Lei Federal nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.

_____. Lei Federal nº 11.653, de 7 de abril de 2008.

_____. Lei Federal nº 12.214, de 26 de janeiro de 2010.

_____. Lei Federal nº 12.309, de 9 de agosto de 2010.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos – SPI. Indicadores de Programas: Guia Metodológico. Brasília, 2010.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal - SOF. Manual Técnico do Orçamento – 2011. Brasília, 2010.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

COELHO, Jerri Eddie Xavier. **A natureza jurídico-administrativa do sistema de controle interno do Poder Executivo federal**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1567, 16 out. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10535>>. Acesso em: 22 set 2010.

COSTA, Frederico Lustosa da; CASTANHAR, José Cezar. **Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos**. Revista de Administração Pública – RAP, Rio de Janeiro, setembro/outubro 2003.

DA COSTA, Carlos Eugênio Ellery Lustosa. A Sustentabilidade da Dívida Pública. In: SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavil Ladeira de (Org.). **Dívida Pública: A Experiência Brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009. P. 81-100.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **An Exercise of Reference Terms to Carry Out Performance Audit of Public Debt**. Disponível em: <<http://intosai.org>>. Acesso em: 10/10/2010.

MACHADO, Sérgio Braga. **Utilização de Indicadores de Desempenho na Avaliação de Gestão Realizada pelo TCU**. Monografia apresentada à Comissão de Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Controle Externo – PGCE do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União como requisito à obtenção do título de Especialista em Controle Externo, Área AUDITORIA GOVERNAMENTAL. Orientador: Fernando Antônio Dorna Magalhães. Brasília-DF. 2004

MARTINS, Humberto Falcão. **Gestão de Recursos Públicos: Orientação para Resultados e Accountability**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 3, setembro/outubro/novembro, 2005. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 09 de agosto de 2010.

PARES, Ariel; VALLE, Beatrice. **A Retomada do Planejamento Governamental no Brasil e seus Desafios**. Planejamento e Orçamento Governamental – Coletânea – Volume I. Organizadores: James Giacomoni e José Luiz Pagnussat. ENAP – Escola Nacional de Administração Pública. Brasília, 2006

REZENDE, Leonardo Milhomem; JANNUZZI, Paulo de Martino. **Monitoramento do Plano de Desenvolvimento da Educação: proposta de aprimoramento do Ideb e de painel de indicadores**. Revista do Serviço Público. Volume 59, nº 2 – abr/jun 2008

SILVA, Aline Dieguez B. de Meneses; MEDEIROS, Otavio Ladeira de. Conceitos e Estatísticas da Dívida Pública. In: SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavil Ladeira de (Org.). **Dívida Pública: A Experiência Brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional - STN, 2009. P. 101-126.

VIEIRA, Laércio M.. Marcos Regulatórios e Auditoria Governamental da Dívida Pública. In: SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavil Ladeira de (Org.). **Dívida Pública: A Experiência Brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional - STN, 2009. P. 243-278.