

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

**ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO**

**PLANEJAMENTO E CONTROLE EXTERNO:**

**A INFLUÊNCIA DO PPA NA DEFINIÇÃO DOS**

**TEMAS DE MAIOR SIGNIFICÂNCIA**

Fabricio Rossi Fernandes Lima

Orientador:  
Paulo Roberto Pinheiro Dias Pereira  
Especialista

Brasília – DF  
Outubro de 2010

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

**ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO**

**PLANEJAMENTO E CONTROLE EXTERNO:**

**A INFLUÊNCIA DO PPA NA DEFINIÇÃO DOS  
TEMAS DE MAIOR SIGNIFICÂNCIA**

**Fabricio Rossi Fernandes Lima**

**Orientador: Paulo Roberto Pinheiro Dias Pereira (Especialista)**

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

**BRASILIA - DF  
2010**

# DEDICATÓRIA

*Dedico este trabalho à minha família,  
que foram privados da minha companhia  
durante o tempo dedicado ao estudo para meu  
crescimento profissional.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que contribuíram para que este trabalho fosse concluído. À minha esposa, pela compreensão, aos meus filhos pelo carinho, aos meus pais pelo incentivo constante e ao meu orientador que soube lapidar de forma quase artesanal este texto.

## **RESUMO**

A Constituição Federal de 1988 instituiu o Plano Plurianual – PPA como instrumento de planejamento do Governo Federal integrado ao Sistema Orçamentário Brasileiro. O plano de fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, e regulamentado pela Resolução-TCU nº. 185/2005, contém as diretrizes para a definição dos Temas de Maior Significância. Atualmente no TCU a seleção dos TMS é dada de forma empírica, e tem como base artigos da imprensa sobre assuntos relevantes da cena política do Brasil. Este artigo tomou como pressuposto as definições de planejamento estratégico, gerência e análise de riscos para mostrar em que medida pode-se utilizar o PPA como parâmetro de influência na definição dos TMS dentro do planejamento das ações de controle do TCU.

**Palavras-chave:** Planejamento. PPA. Controle Externo. TMS.

## **ABSTRACT**

*The 1988 Federal Constitution established the Multi-Year Plan – PPA as a tool for integrated planning of the Federal Government budget. The monitoring plan provided for in art. 244 of the Internal Rules of the Brazil's Court of Audit – TCU, regulated by Resolution no. 185/2005-TCU, contains guidelines for defining the issues of greatest significance(TMS). Currently in the selection of TCU's TMS is given empirically and is based on press articles on topics relevant to the political scene in Brazil. This article took as its premise the definitions of strategic planning, management and risk analysis to show how far one can use the PPA as a parameter of influence on the definition of TMS in the planning of control of the TCU.*

**Keywords:** *Planning. PPA. External Control. TMS*

## SUMÁRIO:

1.	INTRODUÇÃO .....	8
2.	REFERENCIAL TEÓRICO .....	9
	PPA, LDO e LOA.....	10
	Conteúdo do PPA .....	11
	Prioridades LDO 2011 .....	12
	Prazos do PPA .....	13
	Objetivos de Governo:.....	14
3.	ESCOLHAS METODOLÓGICAS.....	17
4.	RESULTADOS E ANÁLISES .....	18
	Os Temas de Maior Significância: .....	18
	Significância estratégica .....	19
	Materialidade .....	19
	Vulnerabilidade .....	19
	Análise de Riscos: .....	19
	Gerenciamento de Riscos: .....	20
	O paradoxo LDO x TMS:.....	21
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO.....	23
6.	REFERÊNCIAS .....	24
7.	APÊNDICES.....	25
	Apêndice I – Lista dos Objetivos de Governo – PPA 2008/2011 .....	25
	Apêndice II – Temas de Maior Significância (2007 a 2010) .....	26

# **1. INTRODUÇÃO**

O propósito deste trabalho é tentar identificar em que medida o PPA pode influenciar a escolha de Temas de Maior Significância – TMS e mostrar a possível relação entre o planejamento do PPA, os TMS e a elaboração do plano de fiscalização do TCU.

Inicialmente faz-se um resumo da teoria de planejamento estratégico e define-se o que é o PPA, LDO e LOA, suas características mais importantes para identificar se as ações de planejamento orçamentário do governo são coerentes com as metas e objetivos traçados.

Em seguida discorre-se sobre os TMS e o método atual de seleção dos temas utilizado pelo TCU, pois são os TMS que indicam qual o direção das ações de controle dentro do plano anual de fiscalização do Tribunal.

Após essas definições é verificada a relação entre as prioridades declaradas do Governo com os TMS e indicando a importância do planejamento estratégico e da gerência e análise de riscos na elaboração do plano anual de fiscalização do TCU



## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Muito se fala em Planejamento Estratégico, e nas organizações, governamentais ou não, ainda se pode encontrar uma série de interpretações em relação a esta ferramenta da administração. O Planejamento Estratégico, que se tornou o foco de atenção da alta administração das empresas, volta-se para as medidas positivas que uma empresa poderá tomar para enfrentar ameaças e aproveitar as oportunidades encontradas em seu ambiente.

Empresas e Governo chegaram à conclusão de que a atenção sistemática à estratégia é uma atividade muito proveitosa. Empresas pequenas, médias e grandes, distribuidores e fabricantes, bancos e instituições sem finalidade de lucro, todos os tipos de organizações devem decidir os rumos mais adequados aos seus interesses.

Segundo Mintzberg (2000), o planejamento foi em grande parte um exercício orçamentário na América dos anos 1950, ele começou a se difundir com rapidez, tendo se instalado na maioria das corporações de grande porte em meados de 1960. Naquela época, a noção de planejamento estratégico entrou em ação, para em dez anos se tornar uma obsessão entre as corporações e no governo norte-americano na forma do Sistema de Planejamento-Programação-Orçamentação, ou SPPO.

Dentre as causas mais importantes do crescimento recente do Planejamento Estratégico, pode-se citar que os ambientes de praticamente todas as empresas mudam com surpreendente rapidez. Essas mudanças ocorrem nos ambientes econômico, social, tecnológico e político.

Para FISCHMANN & ALMEIDA (1991, p.25), “planejamento estratégico é uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças, dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e reduzir riscos”.

Entre outras definições, ALMEIDA (2001, p.13) acrescenta o caráter de “ordenação das ideias e das pessoas, de forma a criar uma visão do caminho que se deve seguir”.

No caso das entidades de fiscalização, como o TCU, os recursos para a execução das ações de controle são limitados, portanto o Tribunal define critérios que permitam orientar a aplicação desses recursos e aumentar a probabilidade de selecionar trabalhos de auditoria relevantes.

Em função do planejamento de fiscalizações anual, primeiramente são priorizadas as atividades de controle que, por lei, precisam ser completadas com prazo e sequencialmente as atividades de iniciativa própria do Tribunal, integradas ao planejamento estratégico e ao sistema de planejamento anual do TCU.

Realizadas as escolhas estratégicas, definem-se os critérios que serão usados para selecionar objetos específicos de auditoria. O mais importante desses critérios é a capacidade de agregar valor, em razão das possíveis melhorias da gestão pública decorrentes da auditoria. Outros critérios são a materialidade, a relevância e a vulnerabilidade desses objetos.

A passagem do plano estratégico para o plano operacional dá-se pelo levantamento de informações atualizadas sobre a estrutura, funções e operações dos possíveis objetos de auditoria, permitindo a identificação de áreas com alta materialidade, que apresentem vulnerabilidades e que tenham potencial para que a auditoria contribua para gerar melhorias na administração.

Por sua vez a Constituição Federal determina que o processo de planejamento governamental se constitua a partir da integração entre o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. As prioridades do governo compreendidas no espaço temporal de um PPA são definidas pela Orientação Estratégica do Governo.

## PPA, LDO e LOA

A Constituição Federal (CF) promulgada em 1988 trouxe importantes novidades no campo da gestão das instituições do Estado. Pela primeira vez, a lei maior dá destaque ao planejamento visando o desenvolvimento nacional equilibrado. Ao lado dos planos de desenvolvimento, nacionais, regionais e setoriais e os de caráter indicativo para o setor privado, a Constituição estabeleceu o funcionamento da administração pública sob o marco sistêmico de três leis hierarquizadas e integradas: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual.

Por seu caráter inovador as novas disposições constitucionais, em vários e importantes aspectos, estão na dependência de adequada regulação. Ciente dessa necessidade, o próprio constituinte de 1988 estabeleceu, no art. 165, §9º, que lei complementar disporá sobre esses assuntos, em particular, sobre a elaboração e a organização dos instrumentos — Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) — e sobre as normas de gestão financeira e patrimonial da administração pública.

## Conteúdo do PPA

Uma vez que ainda não existe até o presente momento, modelo legalmente instituído para a organização e formatação do plano plurianual, a organização, a metodologia e o conteúdo dos planos plurianuais têm sido definidos pelo Poder Executivo nos manuais elaborados pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG).

No que diz respeito ao conteúdo do PPA, a norma geral resume-se ao disposto no art. 165, §1º, da CF:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O primeiro aspecto a considerar é a **regionalização**. Mesmo que cada ente federativo possa adotar critérios próprios de regionalização, a norma deverá disciplinar esse aspecto, assim como estabelecer as partes da programação que eventualmente poderão ficar fora da regionalização. Nos últimos três planos plurianuais elaborados na esfera federal houve a distribuição orçamentária entre as cinco regiões tradicionais em que se dividem o País, além da indicação predominantemente Nacional. O critério para regionalização das metas e do dispêndio correspondente é o da localização dos beneficiados pela ação. Os orçamentos anuais, por sua vez, devem indicar o estado ou município beneficiado (a partir da classificação em subtítulo ou localizador de gasto).

Outro aspecto considerado é que o plano plurianual estabelecerá **diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal**. Em anexo ao Projeto de Lei que encaminha o PPA está a mensagem presidencial que contém os objetivos de governo e as metas que devem ser almejadas durante os próximos quatro anos. Um cenário fiscal é elaborado para estimar o montante de recursos orçamentários disponíveis para a aplicação no PPA. A partir dessas orientações é que são elaborados as políticas públicas que conterão os programas de governo e os objetivos setoriais, tanto quanto os demais planos e programas nacionais, regionais e setoriais.

De acordo com o Manual de Elaboração do Plano Plurianual 2008/2011 (MPOG, 2007) a definição de objetivos do governo corresponde “aos objetivos a serem perseguidos com maior ênfase pelo Governo Federal no período do Plano para que, no longo prazo, a Visão estabelecida se concretize”. Esses objetivos devem ser passíveis de mensuração, sendo

assim acompanhados de indicadores que permitam o monitoramento e a avaliação dos resultados alcançados por meio das políticas e programas a eles associados.

Farão parte do plano plurianual **as despesas de capital e outras delas decorrentes**. Com esse dispositivo, a CF destaca um aspecto de grande importância: qualquer investimento hoje realizado exigirá, no futuro, recursos consignados à operação, manutenção e conservação. O Manual Técnico do Orçamento, classifica nessa categoria as despesas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Além disso, existe a previsão de recursos de operação e manutenção decorrentes da assunção de tais despesas, uma vez que a realização de um investimento como uma escola ou um hospital gera também despesas futuras de custeio.

Para **os programas de duração continuada** o PPA reserva as ações de funcionamento, manutenção ou conservação que são caracterizadas por sua continuidade. Apesar de controversa, o PPA 2008/2011 incluiu junto aos programas de natureza finalística, os programas de apoio às políticas públicas.

## Prioridades LDO 2011

As prioridades e as metas da Administração Pública Federal para o exercício de 2011 estão descritas no art. 4º da Lei de Diretrizes Orçamentárias (Lei nº 12.309, de 09 de agosto de 2010):

Art. 4º As prioridades e metas físicas da Administração Pública Federal para o exercício de 2011, atendidas as despesas que constituem obrigação constitucional ou legal da União e as de funcionamento dos órgãos e entidades que integram os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, correspondem às ações relativas ao Programa de Aceleração do Crescimento – PAC e às constantes do Anexo VII desta Lei, as quais terão precedência na alocação dos recursos no Projeto e na Lei Orçamentária de 2011, não se constituindo, todavia, em limite à programação da despesa.

§ 1º O Poder Executivo justificará, na mensagem que encaminhar o Projeto de Lei Orçamentária de 2011, o atendimento de outras despesas discricionárias em detrimento daquelas constantes do Anexo a que se refere o **caput**.

A mensagem presidencial que acompanha o PLOA 2011 indica que os setores de abastecimento, armazenagem e comercialização continuarão sendo prioridade do Governo Federal na busca da sustentabilidade da atividade agropecuária e que a ampliação da base de recursos humanos qualificados para o desenvolvimento científico e tecnológico também é prioridade do Governo Federal.

Ainda mostra que são prioridades para 2011 a conclusão das obras de infraestrutura do Centro de Lançamento de Alcântara e do sítio de lançamento do Cyclone-4, a conclusão e

lançamento do satélite CBERS-3, a realização do primeiro voo de teste tecnológico do VLS-1 e a continuidade de desenvolvimento de um conjunto de satélites baseados na Plataforma Multimissão, compreendendo o satélite Amazônia-1, o satélite científico Lattes, o Mapsar, o GPM-BR. O satélite brasileiro-argentino Sabia-MAR, o microsatélite universitário Itasat e o início do desenvolvimento do satélite SGB também são prioridades para 2011.

A redução de riscos e agravos à segurança e saúde do trabalhador permanecerá uma prioridade em 2011. Atividades econômicas com elevada taxa de acidentalidade serão objeto de projetos de fiscalização.

A promoção da saúde constitui uma das prioridades centrais do Governo Federal. Para tanto, o SUS, desde sua criação, no início da década de 90, continua passando por mudanças e vencendo grandes desafios.

Entretanto o veto do presidente Luiz Inácio Lula da Silva a 603 ações do anexo da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que define os gastos prioritários do Orçamento de 2011, é passível de críticas, pois a medida seria uma carta branca para o futuro governo executar o Orçamento do próximo ano sem considerar os objetivos traçados pelo Congresso.

Esse veto deixa como prioridade apenas as obras associadas ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), o que na visão do TCU proporciona uma discricionariedade excessiva ao governo na definição das metas para 2011 conforme observado na Ata nº 19/2010 – Plenário que tratou do Parecer Prévio sobre as Contas do Poder Executivo.

## Prazos do PPA

A CF determina que o processo de planejamento governamental se constitua a partir da integração entre PPA, LDO e LOA. Entretanto, existem na prática inconsistências temporais no prazo de tramitação legislativa de tais leis orçamentárias, bem como inclusão de grande número de emendas parlamentares no Congresso Nacional, as quais resultam em incongruências relacionadas ao atendimento de prioridades nas leis orçamentárias anuais.

Podemos compreender, com base em Giacomoni (2004), que antecipar a apresentação e a aprovação do PPA são iniciativas bem intencionadas visando colocar os três instrumentos em ordem sob o prisma temporal. De fato, no primeiro ano de mandato do chefe do Poder Executivo é elaborada e aprovada a LDO para o exercício seguinte, sem que tenha sido finalizada a elaboração do projeto do PPA. Apesar desse descompasso, certamente não é

uma boa solução antecipar, em vários meses, a apresentação da proposta do PPA, com a consequente redução do necessário prazo de elaboração.

Na verdade, a questão dos prazos de elaboração e aprovação do PPA será melhor equacionada, se tratada conjuntamente com as definições sobre o prazo de vigência do plano. No atual modelo, o PPA cobre o período de quatro anos, horizonte esse que vai se reduzindo à medida que vencem os exercícios. Com o plano cobrindo cada vez período menor, a ação planejada de médio prazo vai deixando de existir. Encerrada a vigência de um PPA, aguardam-se a elaboração e a aprovação do novo plano para que um novo ciclo de ação planejada se inicie. Interrompe-se o processo, o que configura séria ameaça à continuidade e à integração que, em muitos programas, projetos e ações são necessárias.

Tais ocorrências enfatizam a necessidade de acompanhamento permanente da programação contida no planejamento federal, a partir de análise do plano plurianual, leis orçamentárias anuais, e prioridades contidas na LDO, de forma a subsidiar o acompanhamento das prioridades previstas na execução orçamentária do exercício.

### Objetivos de Governo:

Conforme o Manual de Elaboração do Plano Plurianual 2008/2011 (Ministério do Planejamento, 2007), a Orientação Estratégica de Governo – OEG traz as prioridades do governo para o período do Plano, com os objetivos a serem alcançados, referenciados em uma visão de longo prazo. A OEG tem como finalidade nortear a formulação das políticas públicas no âmbito de cada Ministério e a elaboração dos programas que integrarão o Plano Plurianual 2008-2011.

Para sua definição, os principais insumos são o Programa de Governo do Presidente e o PAC. Além desses, outros insumos são considerados, como o Estudo da Dimensão Territorial do PPA, a Agenda Nacional de Desenvolvimento – AND do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, a Orientação Estratégica do PPA 2004-2007, o Projeto Brasil em 3 Tempos e os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio.

A OEG é composta por Visão de Longo Prazo, Estratégia de Desenvolvimento e Objetivos de Governo, conforme detalhado a seguir.

**Visão de Longo Prazo:** Descreve, em termos ideais, o país desejado em um horizonte de longo prazo. Sua finalidade é orientar a elaboração dos Objetivos de Governo e da Estratégia de Desenvolvimento.

**Estratégia de Desenvolvimento:** É a síntese lógica do programa de governo que articula, de forma consistente, o conjunto de políticas públicas – social, econômica, de infraestrutura, ambiental e regional – com vistas ao alcance dos Objetivos de Governo e à transformação da sociedade no longo prazo.

A Estratégia de Desenvolvimento do PPA 2008-2011 destacou, ainda, três agendas prioritárias, quais sejam:

- **Agenda Social**, que compreende um conjunto de iniciativas prioritárias, com ênfase: nas transferências condicionadas de renda associadas às ações complementares; no fortalecimento da cidadania e dos direitos humanos; na cultura e na segurança pública;
- **Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE)**, que reúne um conjunto de iniciativas articuladas sob uma abordagem do sistema educativo nacional, cuja prioridade é a melhoria da qualidade da educação básica; e
- **Programa de Aceleração do Crescimento (PAC)**, que é um conjunto de investimentos públicos em infra-estrutura econômica e social nos setores de transportes, energia, recursos hídricos, saneamento e habitação, além de diversas medidas de incentivo ao desenvolvimento econômico, estímulos ao crédito e ao financiamento, melhoria do ambiente de investimento, desoneração tributária e medidas fiscais de longo prazo

**Objetivos de Governo:** Correspondem aos objetivos a serem perseguidos com maior ênfase pelo Governo Federal no período do Plano para que, no longo prazo, a Visão estabelecida se concretize. A lista com os 10 Objetivos de Governo está no Anexo I.

Norteadas pela Visão de Longo Prazo, pela Estratégia de Desenvolvimento e pelos Objetivos de Governo, as Orientações Estratégicas dos Ministérios contemplam as prioridades de cada Ministério para o período do Plano. É a partir dessas últimas que devem ser elaborados os programas que compõem o PPA 2008-2011.

Os programas são criados, originalmente, para resolver problemas junto à sociedade, entendidos como demandas não satisfeitas, carências ou oportunidades de atuação identificadas, repetindo o conceito geral utilizado na elaboração do PPA 2004-2007.

Na seleção do problema, deve ser explicitado o segmento ou setor (social, econômico e/ou espacial) afetado pelo mesmo, a fim de se filtrar qual a parcela da sociedade que representa o seu público-alvo, utilizando-se, por exemplo, localização territorial, faixa etária,

faixa de renda, gênero, entre outros. Deve-se, ainda, demonstrar as causas do problema que está afetando a parcela da sociedade que sofre com o problema.

Identificado o problema, suas causas e o público-alvo, deve-se definir o objetivo e as ações (orçamentárias e não-orçamentárias) que comporão o programa e serão implementadas para combater as causas do problema e, por fim, elaborar os indicadores que possam medir o desempenho do programa.

“O Programa é, portanto, o instrumento que articula um conjunto de ações (orçamentárias e não-orçamentárias) suficientes para enfrentar um problema, devendo seu desempenho ser passível de aferição por indicadores coerentes com o objetivo estabelecido.” (Manual de Elaboração de Programas do PPA 2008-2011)

O Programa prevê um conjunto de ações que foram planejadas para serem suficientes para que as metas e objetivos sejam alcançados, mas na prática as ações têm se mostrado insuficientes para o atingimento total das metas.

O Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (Sigplan), utilizado para acompanhamento das ações do Plano Plurianual, que poderia auxiliar a suprir as informações do PAC, embora tenha evoluído em relação ao exercício de 2008, ainda apresenta problemas, tais como: deficiências na definição dos indicadores de programa, baixo registro de apuração dos índices, descasamento na definição dos indicadores de programa, descompasso entre a execução física e orçamentária e percentuais de execução física irreais no âmbito das ações (TCU, Ata n.º. 19/2010 Plenário).



### **3. ESCOLHAS METODOLÓGICAS**

Trata-se de uma pesquisa exploratória feita a partir de revisão dos normativos que definem a escolha das ações continuadas do PPA e também dos normativos do TCU que orientam a seleção dos TMS e elaboração do plano de fiscalização anual, além de revisão da literatura específica sobre planejamento estratégico.

Tomando como ponto de partida o Manual de Elaboração do Plano Plurianual 2008-2011, da Secretaria Planejamento e Investimentos Estratégicos, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, publicado em 2007, foi extraído o método que o Poder Executivo utilizou para montar seus objetivos de governo, a visão de longo prazo e as estratégias de desenvolvimento para o programa de governo que abrange os 4 anos da vigência do PPA.

Ao analisar Giacomoni (2004) depreende-se que há uma disparidade entre os prazos definidos para a vigência e elaboração do PPA. Verificaram-se dificuldades de aderência entre a programação da Lei Orçamentária Anual e as Leis de Diretrizes Orçamentárias correspondentes. Essas ocorrências enfatizam a necessidade de acompanhamento permanente da programação contida no planejamento federal, a partir de análise do plano plurianual, leis orçamentárias anuais, e prioridades contidas na LDO, de forma a subsidiar o acompanhamento das prioridades previstas na execução orçamentária do exercício.

Revisando os normativos do TCU, verificou-se que a resolução que trata dos TMS é bastante vaga quanto à forma de seleção dos temas. Assim será necessário buscar outros atos do TCU para tentar identificar qual o procedimento atualmente utilizado para a seleção dos temas.

## 4. RESULTADOS E ANÁLISES

### Os Temas de Maior Significância:

Os Temas de Maior Significância, ou TMS, são áreas que delimitam o conteúdo a ser avaliado nas fiscalizações do TCU. Em sua grande maioria são temas transversais que perpassam vários objetivos de governo e que compreendem mais de uma ação ou programa.

Sua definição está expressa no § 1º do art. 4º da Resolução-TCU nº 185/2005, transcrito abaixo:

Art. 4º O plano de fiscalização conterà exclusivamente as diretrizes que orientarão as atividades de fiscalização, a definição dos temas de maior significância que nortearão as fiscalizações a serem realizadas e os respectivos recursos a serem alocados, com demonstração da compatibilidade com as demais atividades definidas no Plano de Diretrizes do TCU.

§ 1º Para fins do disposto nesta Resolução, consideram-se temas de maior significância aqueles identificados em função de fatores de risco, materialidade, relevância e oportunidade e que estejam em consonância com o Plano de Diretrizes do Tribunal. (grifos nossos)

Para uma melhor compreensão do significado dos critérios de risco, materialidade e relevância, extrai-se da IN TCU 63/2010 as definições expressas no art. 1º, incisos V a VII.

**Risco:** possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidade. Suscetibilidade de ocorrência de eventos que afetam negativamente a realização dos objetivos das unidades jurisdicionadas;

**Materialidade:** volume de recursos envolvidos. Representatividade dos valores orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição dos gestores e/ou do volume de bens e valores efetivamente geridos;

**Relevância:** aspecto ou fato considerado importante, em geral no contexto do objetivo delineado, ainda que não seja material ou economicamente significativo. Importância social ou econômica das ações desenvolvidas pelas unidades jurisdicionadas para a administração pública federal ou para a sociedade, em razão das funções, programas, projetos e atividades sob a responsabilidade de seus gestores, assim como dos bens que produzem e dos serviços que prestam à população;

**Oportunidade:** é a conveniência de se realizar a fiscalização.

Cada um desses critérios é composto por um ou mais itens de avaliação, denominados fatores de risco, que são pontuados de modo a priorizar os TMS com maior significância estratégica (relevância), materialidade dos valores sujeitos a riscos e maiores

vulnerabilidades nos seus processos de governança, gestão de riscos e controles internos (riscos).

### Significância estratégica

Trata-se de um critério composto por fatores que procuram evidenciar a importância estratégica da Unidade Jurisdicionada (UJ) em função da sua participação em ações prioritárias de governo, do impacto de suas atividades na comunidade em que se insere, da essencialidade do serviço prestado e do relacionamento com o cidadão.

Procura capturar as dimensões da importância social ou econômica das ações desenvolvidas pela UJ, tanto para a administração pública federal como para a sociedade, em razão das funções, programas, projetos e atividades sob responsabilidade de seus gestores, assim como dos bens que produzem e dos serviços que prestam à população.

### Materialidade

Critério composto por fatores que procuram evidenciar a representatividade dos valores sujeitos a riscos, em termos orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição dos gestores e/ou do volume de bens e valores efetivamente geridos, isto é, dos ativos públicos colocados sob a gestão dos responsáveis pela UJ (art. 1º, VI, da IN 63/2010).

### Vulnerabilidade

Critério composto por fatores que procuram identificar pontos críticos em relação ao alcance da missão e dos objetivos da UJ, ao seu desempenho, à informação e comunicação, à conformidade dos atos de sua gestão e à proteção de seus ativos. Procura capturar a criticidade da exposição da UJ a riscos em função de vulnerabilidades decorrentes de falhas em sua estrutura organizacional ou de inexistência, ineficácia ou deficiências em seus processos de governança, gestão de riscos e controles internos (art. 1º, V c/c X e com final dos incisos VIII e IX, da IN 63/2010)

### Análise de Riscos:

As entidades encarregadas de atividades de fiscalização e auditoria não dispõem de recursos humanos e materiais suficientes para controlar tudo o tempo todo. Assim, frente a essa escassez de recursos, essas entidades devem tomar decisões quanto aos objetos de suas

atividades de fiscalização. A questão é quais critérios adotar para definir o que será fiscalizado e quando o será.

Não fugindo à regra, o TCU vivencia uma situação de limitação de recursos humanos que podem ser alocados para trabalhos de auditoria, o que torna mais desafiadora a questão de como alocar esses recursos.

Pode-se acrescentar a esse cenário a crescente (e justa) demanda da sociedade por mais efetividade nas ações de controle. Não raro os órgãos de controle externo são demandados a justificar as prioridades que adotam.

A metodologia de análise de risco pretende ser uma resposta a essa questão, tanto no que diz respeito à escolha dos órgãos e entidades que serão auditados, como no que se refere à definição do que auditar (objeto de auditoria) dentro das entidades.

A metodologia tem como principal objetivo a identificação de áreas/temas que, por apresentarem riscos à consecução dos objetivos da entidade, devem ser priorizadas em futuras ações de fiscalização do Tribunal, funcionando, assim, como uma ferramenta que subsidia o planejamento de auditorias para uma determinada entidade.

O produto final da aplicação da metodologia em uma entidade é a consecução de um rol das principais áreas ou temas que podem vir a se tornar objeto de ações fiscalizadoras por parte do TCU, nas suas diversas modalidades (auditorias operacional, de conformidade, de sistemas, acompanhamentos, etc), em ordem de prioridade, explicitando as razões para tanto.

### Gerenciamento de Riscos:

No caso de temas complexos, de grande porte, devem ser escolhidas áreas ou sub-temas dentro deles para trabalhos de fiscalização. Tal escolha pode ser feita a partir de análise de risco.

No ano de 2006 o TCU desenvolveu metodologia para esse fim, buscado identificar a sua aplicação nas ações de controle externo. A vertente prática dos conceitos de risco em auditoria no Tribunal, no que se refere à área de controle externo, tem se apresentado, principalmente, pelo uso de duas ferramentas:

a) A utilização da **Matriz de Risco** para a classificação de órgãos, municípios ou programas de governo, quanto à sua significância em termos de necessidade de controle;

b) A utilização da **Metodologia de Análise de Risco** para a identificação de áreas/temas prioritários para fiscalização em uma determinada entidade ou programa de governo.

Em síntese, pode-se dizer que a ferramenta Matriz de Risco, ao ser aplicada, por exemplo, em um grupo de unidades jurisdicionadas, atribui uma pontuação a cada entidade e classifica-as em ordem indicativa de prioridade, fornecendo ao Tribunal um indício de que as entidades mais pontuadas apresentam, em tese, maior risco caso não sejam submetidas a ações de controle externo.

A Metodologia de Análise de Risco, por sua vez, pode ser aplicada a um determinado tema previamente selecionado. Trata-se de um trabalho caracterizado como atividade de fiscalização, realizado por uma equipe de Auditores Federais de Controle Externo e que produz um mapeamento amplo do tema, identificando as áreas ou sub-temas que devem ser priorizados em futuras ações de fiscalização desenvolvidas pelo Tribunal. A Metodologia pode ser aplicada também em programas de governo.

O TCU tem tentado incluir o conceito de risco em outras atividades, tais como identificação de fiscalizações a serem incluídas no plano anual, identificação de temas de maior significância para a ação do Tribunal na Administração Federal como um todo, identificação de fiscalizações de abrangência nacional e outros.

Atualmente no TCU tem-se procurado utilizar a metodologia da análise de riscos para definir quais as áreas que serão consideradas TMS, mas isso não é uma regra normatizada. Alguns temas ainda são escolhidos de forma empírica e tem como base artigos da imprensa sobre assuntos relevantes da cena política do Brasil. O Anexo II deste trabalho contém a lista dos TMS selecionados pelo TCU para os planos de fiscalização dos anos de 2007 a 2010.

### O paradoxo LDO x TMS:

Alguns TMS tem se mantido constantes nos planos de fiscalização anuais do TCU. Como por exemplo, cita-se os TMS Obras e TMS PAC que tem sido mantidos nos planos de fiscalização dos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, uma vez que há recursos de grande vulto sendo alocados tanto para as obras públicas quanto para o PAC.

Entretanto, desde 2004 o Tribunal questiona a falta de correspondência entre as metas e prioridades elencadas na LDO e o que é incluído posteriormente no projeto orçamentário.

Em 2008, por exemplo, quase metade das ações incluídas por emendas parlamentares não foram aproveitadas no texto orçamentário. Já em 2009 a LDO previu 476 ações, das quais apenas 375 foram de fato contempladas com dotação orçamentária, e apenas 332 tiveram as

despesas empenhadas. Esse descompasso vem fazendo com que o TCU aprove anualmente com ressalvas as Contas do Governo.

Em 2010 foram vetadas pelo Executivo 603 ações do anexo de metas e prioridades da LDO. Essas ações foram elaboradas por 180 deputados, 43 senadores, 12 bancadas estaduais e 24 comissões permanentes, por meio de emendas parlamentares. As programações vetadas priorizavam áreas carentes de recursos e com impactos econômicos e sociais, como construção e restauração de rodovias, mobilidade urbana, infraestrutura hídrica e aeroportuária.

Na mensagem de veto encaminhada ao Congresso o governo alegou que as ações foram excluídas do texto da lei pela dificuldade de incluí-las a tempo no projeto da lei orçamentária. Também conta do veto que as programações implicam em gastos que não seriam totalmente financiáveis pelo Orçamento. Os vetos mostram falta de planejamento do governo e dificuldade no estabelecimento das prioridades.

Nota-se que há uma falta de continuidade entre o planejado e executado pelo Governo. Os instrumentos de planejamento da execução orçamentária no Brasil tem sua eficácia limitada, tanto pela ação direta do Executivo, quanto pelas mudanças de rumo nas prioridades de governo.

As prioridades indicadas na mensagem Presidencial podem até vir a se tornar objeto de TMS dentro do plano de fiscalização do TCU para 2011, desde que o governo se atenha às prioridades que ele mesmo definiu.

Assim, a utilização do PPA como único instrumento para a definição dos TMS é arriscado, pois levaria a uma tomada de decisão baseada em informações que são mutáveis ao longo da duração do plano.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO**

Este trabalho teve por objetivo realizar uma pesquisa exploratória dentro dos instrumentos de planejamento e orçamento federais, em particular o PPA 2008/2011, enquanto fonte de informações de programas governamentais, bem como instrumento para focalização das ações de controle, com o objetivo de verificar em que medida o PPA pode influenciar na escolha dos TMS.

Foi verificado que o plano plurianual apresenta conceitos orçamentários úteis ao controle, com destaque para a apresentação de objetivos, diretrizes e metas do governo federal. Em termos práticos, o PPA estabelece o planejamento para um período de quatro anos, visando melhorar o desempenho gerencial da Administração Pública e contribuir para a consecução das prioridades de governo.

Porém, foi observado que durante o desenrolar dos anos de governo o PPA perde significância, uma vez que os problemas mudam ao longo do mandato do Presidente. Assim, a LDO que em tese deveria orientar a execução do Orçamento na prática, não o faz, pois não há correspondência entre a LDO e a execução do Orçamento. Isso também pode ter sido acarretado pela fraca disposição dos congressistas de cobrar do governo o comprometimento com o texto da LDO.

Observa-se que os instrumentos de planejamento da execução orçamentária no Brasil, tem sua eficácia limitada. Tanto pela ação direta do Executivo, quanto pelas mudanças de rumo nas prioridades de governo.

As prioridades indicadas na mensagem Presidencial podem vir a se tornar objeto de TMS para o plano de fiscalização do TCU para 2011, desde que o governo se atenha às prioridades que ele mesmo definiu.

Em função da lacuna entre o que é planejado e o que é executado, o PPA não pode, no atual cenário orçamentário brasileiro, ser o único instrumento de auxílio na definição dos TMS dentro do plano de fiscalização anual do TCU.

## 6. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. I. R.: Manual de Planejamento Estratégico. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, Diário Oficial da União, 02/10/1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº. 62 de 09/12/2009.

BRASIL, Lei nº 12.309, de 09 de agosto de 2010, Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2011 e dá outras providências, Diário Oficial da União, Brasília, 10/8/2010, Seção 1, pág.1

FISCHMANN, A. A.; ALMEIDA, M. I. R.: Planejamento Estratégico na Prática. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIACOMONI, J.: Bases normativas do plano plurianual: análise das limitações decorrentes da ausência de lei complementar. *Revista de Administração Pública*, nº. 1, pág.79-92, EBAPE/FGV, 2004

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO, Manual de Elaboração: Plano Plurianual 2008-2011, Secretaria Planejamento e Investimentos Estratégicos. Brasília, MPOG, 2007

MINTZBERG, H.: Ascensão e Queda do Planejamento Estratégico. 1ª ed. Porto Alegre: Bookman Companhia Editora, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, Ata nº. 19/2010 Plenário – Contas do Governo, de 09/06/2010 – Diário Oficial da União, Brasília, 11/06/2010, Seção 1, págs.82 a 97.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, Instrução Normativa TCU nº.63/2010 de 01/09/2010 – Diário Oficial da União, Brasília, 06/09/2010, Seção 1, pág. 79.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, Resolução TCU nº.185/2005 de 13/12/2005 – Diário Oficial da União, Brasília, 3/1/2006, Seção 1, pág. 243.



## 7. APÊNDICES

### Apêndice I – Lista dos Objetivos de Governo – PPA 2008/2011

1. Promover a inclusão social e a redução das desigualdades.
2. Promover o crescimento econômico ambientalmente sustentável, com geração de empregos e distribuição de renda.
3. Propiciar o acesso da população brasileira à educação e ao conhecimento com equidade, qualidade e valorização da diversidade.
4. Fortalecer a democracia, com igualdade de gênero, raça e etnia e a cidadania com transparência, diálogo social e garantia dos direitos humanos.
5. Implantar uma infraestrutura eficiente e integradora do Território Nacional.
6. Reduzir as desigualdades regionais a partir das potencialidades locais do Território Nacional.
7. Fortalecer a inserção soberana internacional e a integração sul-americana.
8. Elevar a competitividade sistêmica da economia, com inovação tecnológica.
9. Promover um ambiente social pacífico e garantir a integridade dos cidadãos.
10. Promover o acesso com qualidade à Seguridade Social, sob a perspectiva da universalidade e da equidade, assegurando-se o seu caráter democrático e a descentralização.

## Apêndice II – Temas de Maior Significância (2007 a 2010)

### 2007

#### **TMS - 1: Programa de Aceleração do Crescimento – PAC**

Sub-temas:

- 1.1 – Investimentos em infra-estrutura financiados por recursos dos Orçamentos da União - *apoio de coordenação da Secob*;
- 1.2 – Investimentos privados em infra-estrutura, mediante concessões e PPPs– *apoio de coordenação da Sefid*;
- 1.3 – Medidas de ampliação do crédito e financiamento e melhoria do ambiente econômico – *apoio de coordenação da 2ª Secex*;
- 1.4 – Medidas de desoneração e melhoria do sistema tributário, e medidas fiscais de longo prazo (*Semag*);
- 1.5 – Fórum Nacional de Previdência Social – *apoio de coordenação da 4ª Secex*.

Coordenação-geral: Semag

#### **TMS - 2: Segurança Pública**

Coordenação: 6ª Secex

#### **TMS - 3: Terceirização na Administração Federal**

Sub-temas:

- 3.1 - Terceirização da Atividade-fim dos entes da Administração Federal;
- 3.2 - Tecnologia da Informação;
- 3.3 - Serviços de limpeza, conservação e vigilância.

Coordenação: Secex-RJ, 5ª Secex e Sefti

#### **TMS - 4: Amazônia**

Sub-temas:

- 4.1 - Defesa do Interesse Nacional
- 4.2 - Ocupação Territorial
- 4.3 - Gestão Ambiental – *Apoio de coordenação da 4ª Secex*

Coordenação: Secex-AM

**TMS – 5: Levantamentos de Auditoria preparatórios para o Plano de Fiscalização 2008**

Coordenação: Adfis

2008

**TMS-1: Programa de Aceleração do Crescimento - PAC**

Coordenação: Semag

**TMS-2: Amazônia**

Coordenação: Secex-AM

**TMS-3: Reforma Agrária**

Coordenação: Secex-5

**TMS-4: Assistência Social - Benefícios de Prestação Continuada e Bolsa Família.**

Coordenação: Seprog

**TMS-5: Educação - Universalização e Qualidade**

Coordenação: Secex-6

**TMS-6: Segurança Energética**

Coordenação: Secex-1 e Sefid

**TMS-7: Setor Portuário.**

Coordenação: Secex-1 e Sefid

**TMS-8: Obras**

Coordenação: Secob

**TMS-09: Levantamentos para o Plano de Fiscalização 2009**

Coordenação: Encargos Especiais – SEMAG;

Governança – ADCON e

Saúde – SEPROG

**TMS-10: Mudanças Climáticas**

Coordenação: Secex-4

**2009**

**TMS-1: Obras**

Coordenação: Secob

**TMS-2: Programa de Aceleração do Crescimento - PAC**

Coordenação: Semag

**TMS-3: Saúde:**

Sub-temas:

3.1 Atenção Básica

3.2 Procedimentos de Média e Alta Complexidade

Coordenação: Secex-4

**TMS-4: Reforma Agrária**

Coordenação: Secex-8

**TMS-5: Copa do Mundo 2014**

Coordenação: Secex-6

**TMS-6: Transferências Voluntárias**

Coordenação: Secex-2

**TMS-7: Ações de financiamento ao desenvolvimento regional**

Coordenação: Seprog

**TMS-8: Levantamentos para o Plano de Fiscalização 2009**

Coordenação: A definir

**2010**

**TMS-1: Obras**

**TMS-2: Programa de Aceleração do Crescimento - PAC**

**TMS-3: Saúde:**

Sub-temas:

3.1 – Desvios e Desperdício de Recursos do SUS

3.2 – Assistência Farmacêutica

**TMS-4: Copa do Mundo 2014**

**TMS-5: Ações de financiamento ao desenvolvimento regional**

**TMS-6: Gestão e uso de TI**

**TMS-7: Segurança pública: PRONASCI**

**TMS-8: Grandes investimentos das forças armadas**

**TMS-9: Bases de dados da Administração Pública**

**TMS-10: Levantamentos TMS 2011**

Sub-temas:

10.1 – Sistemas informatizados de gestão das estatais

10.2 – Renúncia de receitas

10.3 – Judiciário – Cumprimento de Sentenças Judiciais