

**RELATÓRIO SOBRE A AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE
ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE FINANCEIROS DO
BRASIL**

JUNHO DE 2002

**AVALIAÇÃO DOS SISTEMAS DE ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE
FINANCEIROS DO BRASIL**

ÍNDICE

	Página
Objetivos e Termos de Referência	4
Sumário Executivo	6
Relação do Banco Mundial Com o Brasil	10
O Sistema das Relações Intergovernamentais	11
Componentes do Sistema de Administração das Finanças Públicas	13
A Natureza Geral do Sistema Orçamentário	13
Responsabilidades Organizacionais no Processo Orçamentário	
Controles Fiscais Agregados	
Escopo do Orçamento	
Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	18
Questões relativas à Elaboração do Orçamento	19
Tratamento das Despesas com Pessoal	
Rigidez no Processo Orçamentário	
Gestão das Obrigações Contingentes	
O Plano Plurianual (PPA)	23
O Ciclo do Orçamento	27
Processo e Estrutura Jurídica	
Diálogo na Elaboração do Orçamento	
O Orçamento Revisto pelo Congresso	
Execução do Orçamento	31
Programação e Controle de Despesas	
Emendas ao Orçamento no Exercício	

Contabilidade e Administração Financeira	35
Práticas, Normas e Legislação Contábil	
Descrição Operacional da Administração Financeira	
Sistema Integrado de Informações Financeiras - SIAFI	
Reengenharia do SIAFI	
Gestão dos Recursos Externos	
Reforma das Instituições de Gestão da Dívida	
Transparência Fiscal	39
Auditoria Interna e Externa	42
Auditoria Externa	42
Independência e Autonomia Institucional	
Tipos de Auditorias e de Relatórios	
Padrões e Controle de Qualidade	
Revisão dos Balanços Financeiros pelo Congresso	
Auditoria Interna	45
Independência e Autonomia Institucional	
Tipos de Auditorias e de Relatórios	
Padrões e Controle de Qualidade	
Unidades Internas de Controle na Administração Indireta	
Conclusões e Recomendações	48

OBJETIVOS E TERMOS DE REFERÊNCIA

Embora não tenha sido feito um estudo anterior, existem alguns trabalhos de diagnóstico sobre o sistema de Gestão das Finanças Públicas (GFP). Uma revisão da gestão fiscal do Brasil, preparada em agosto de 1999, contém uma quantidade significativa de informações sobre o sistema GFP do Brasil (embora já um pouco desatualizadas). Grande parte dessas informações, devidamente atualizadas, foi utilizada nos documentos de apoio ao Empréstimo de Ajuste Estrutural de 2000 para a Reforma Fiscal.¹ Além disso, a assistência técnica sendo dada ao sistema de Planejamento Plurianual do Brasil pelos técnicos da Rede de Redução da Pobreza e Gestão Econômica (PREM) do Banco Mundial fornece informações muito valiosas sobre os sistemas de planejamento e orçamento.² Recentemente, foi publicado um Estudo sobre Questões Relativas às Aquisições do País, como preparação para uma planejada Revisão da Avaliação das Aquisições do País (CPAR).

Uma avaliação da transparência fiscal publicada pelo FMI em dezembro de 2001 cobre alguns dos tópicos a serem tratados nesta CFAA³ e faz também uma significativa cobertura dos níveis de governo infranacionais. As informações contidas naquela avaliação foram utilizadas em diversos tópicos deste relatório, e, de modo geral, as conclusões de ambos são consistentes.

Outras fontes de informações importantes para esta CFAA foram:

- Uma missão a Brasília e uma reunião de trabalho com os representantes dos órgãos centrais, realizada em outubro de 2000;
- Relatórios de consultores locais contratados para a reunião de trabalho, que abrangeram a elaboração, execução e auditoria do orçamento;
- Uma missão subsequente de uma semana a Brasília, em agosto de 2001, para discussões com as autoridades relevantes;
- Uma missão final de uma semana a Brasília, em abril de 2002, para maiores discussões com as autoridades, incluindo os funcionários da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, e com a equipe local do Banco Mundial.

¹ Ver Relatório N° P 7427 BR do Banco, de 26 de dezembro de 2000.

² Revisão do PPA, Relatório Capa Verde, 17 de setembro de 2001.

³ Brasil: Relatório sobre a Observância de Padrões e Códigos (ROSC) – Módulo de Transparência Fiscal, Relatório do FMI sobre o País, N° 01/217, dezembro de 2001.

Uma primeira versão foi concluída em dezembro de 2001, subseqüentemente traduzida e enviada ao Governo em janeiro de 2002 para revisão e comentários. Comentários extensos foram recebidos da SPI, SOF, STN e SFI, e, quando apropriado, incorporados a este relatório.

Nas discussões sobre esta revisão, realizadas em 2000, o Governo manifestou seu interesse em receber uma opinião do Banco sobre as recentes reformas na administração das finanças públicas brasileiras, além de sugestões sobre como fortalecer ainda mais essa administração. Entretanto, o entendimento do Governo foi de que essa não seria uma avaliação formal do Banco, e, portanto, não poderia estar disponível para terceiros sem a concordância brasileira. Apesar da ressalva, esta revisão satisfaz, na essência, os requisitos do Banco para uma CFAA.

Como em todas as avaliações de sistemas de administração e de controle financeiro, esta relativa ao Brasil também é uma avaliação “fiduciária”, significando que analisa o sistema GFP do Brasil para formar um juízo sobre os riscos para os recursos do Banco e do país, no contexto do orçamento brasileiro, do qual a efetividade da prestação de contas e a transparência do gasto público são componentes chaves. Esta Avaliação alimentará também o programa de empréstimos do Banco, especialmente um segundo Empréstimo de Ajuste Estrutural e Reforma Fiscal previsto para o ano fiscal de 2003.

Refletindo, parcialmente, a falta de uma Revisão dos Gastos Públicos (PER), esta Avaliação focaliza também as questões “upstream” da elaboração do orçamento, incluindo os elos com o sistema de planejamento governamental, bem como as questões “downstream” relativas à execução orçamentária. Foi iniciada antes que as diretrizes da atual avaliação fossem promulgadas, em setembro de 2000, mas reflete, de modo geral, essas diretrizes, exceto pelo fato de não incluir um plano de ação. Anteriormente, o Governo brasileiro indicara que não via um plano de ação como um resultado apropriado desta revisão. Também, diferentemente do que ocorre em diversas avaliações deste tipo realizadas pelo Banco Mundial, não é tratada aqui a questão da responsabilização financeira do setor privado.

Os níveis infra-nacionais de governo não foram cobertos por esta Avaliação, embora os parágrafos 41-49 descrevam o sistema federal de relações financeiras a fim de facilitar a compreensão do fluxo dos recursos do orçamento federal.

SUMÁRIO EXECUTIVO

O Brasil tem um sistema público de gestão financeira bem desenvolvido e centralizado. Em geral, o país tem como rastrear, de modo confiável, as despesas orçamentárias. Porém, os arranjos e processos institucionais são complexos. Ainda que consigam bons resultados em termos de controle fiscal agregado, eles têm menos sucesso em conseguir uma boa priorização de despesas e a eficiência operacional.

As instituições centrais do Brasil, o Ministério do Planejamento e Orçamento (MPOG), responsável pelo planejamento nacional e pela elaboração do orçamento, e o Ministério da Fazenda (MF), responsável pela execução orçamentária, ambos com responsabilidade pelo monitoramento do orçamento, têm boa capacidade e bons quadros profissionais. Entretanto, em um arranjo institucional tão dividido, uma questão importante é como assegurar a coordenação apropriada entre esses dois Ministérios, bem como entre as diferentes secretarias dentro de cada Ministério - por exemplo, entre a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) no MPOG. Em geral, essa coordenação parece funcionar bem, mas é uma questão em aberto o porquê de cada Ministério dever operar seu próprio e separado sistema centralizado de informações (o Sistema Integrado de Dados Orçamentários - SIDOR, operado pelo MPOG, e o Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, operado pelo MF), mesmo que esses sistemas possam comunicar-se um com o outro.

Há uma estrutura legal bem estabelecida para a elaboração, execução e monitoramento do orçamento, começando com as provisões constitucionais relativas à administração financeira em geral, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) anual e a Lei Orçamentária Anual (LOA), juntamente com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essas provisões legais são obedecidas.

O governo brasileiro parece estar fortemente comprometido com a melhoria da administração das finanças públicas. Em especial, tomou duas iniciativas importantes, nos últimos anos, que tiveram impacto significativo sobre esse campo:

- Visando à melhoria da alocação de recursos, o *Plano Plurianual* para 2000-2003 adotou uma nova abordagem baseada em programas, que cobre todas as despesas orçamentárias – envolvendo o estabelecimento dos objetivos do programa e medindo o desempenho. Ainda não está claro quão bem sucedido será esse empreendimento ambicioso em seu propósito de melhorar a priorização dos gastos;

- A *Lei de Responsabilidade Fiscal*, que, no nível do governo federal, parece capaz de ter um impacto significativo sobre o reforço do compromisso com a disciplina fiscal e sobre a imposição de maior disciplina fiscal sobre os governos infranacionais, deu também uma grande contribuição para o aumento da transparência fiscal.

A atual remodelagem, em grande escala, do sistema de administração financeira (SIAFI) é outro exemplo desse compromisso com a melhoria.

O orçamento do Brasil é abrangente, e não há recursos provenientes de outras fontes. Na elaboração e execução do orçamento, há um bom elo entre despesas de capital e despesas correntes. Um sistema centralizado de informações orçamentárias que funciona bem (SIDOR) é utilizado pelo MPOG para elaborar o orçamento e monitorar sua execução, no que se refere a compromissos financeiros.

O sistema orçamentário incorpora uma visão prospectiva, através de suas ligações com o Plano Plurianual e as metas fiscais plurianuais estabelecidas na LRF. Além disso, está sendo desenvolvido um plano de médio prazo de rolagem das despesas, o PPF.

A execução do orçamento, em termos de pagamentos, monitoramento do fluxo de caixa e elaboração de balanços financeiros, é feita através de um sistema de administração financeira centralizado e bem desenvolvido (SIAFI), operado pelo MF. Instalado há cerca de 14 anos, fornece informações confiáveis e em tempo real sobre as despesas reais, e encontra-se em processo de remodelagem através do projeto SIAFI Século XXI, que inclui assistência técnica do Banco.

O SIDOR e o SIAFI utilizam o mesmo sistema de classificação, de modo que há consistência entre as informações orçamentárias e contábeis. Os sistemas comunicam-se através do intercâmbio de fitas de computador. Embora tal arranjo de sistemas separados não seja ideal, não parece criar problemas na prática.

Há um alto grau de transparência fiscal – refletido na disponibilidade pública do PPA, nos documentos e leis orçamentárias, nos relatórios de monitoramento do orçamento, nos relatórios anuais de 1.100 órgãos federais, nos balanços financeiros consolidados do governo federal e nas contas públicas. Essas últimas contêm informações extensas, tanto consolidadas quanto desagregadas por níveis acima e abaixo das pequenas transações financeiras. Partes significativas de todas essas informações estão disponíveis nas páginas do governo na Internet. Os relatórios são publicados em tempo hábil. Contudo, não está claro como são usadas algumas informações sobre as contas públicas, tais como ativos reais, nem a relação das mesmas com os padrões internacionais de contabilidade. As contas públicas são complexas e difíceis de serem acompanhadas (além de não haver relatórios de auditoria sobre elas), e seria recomendável rever seu atual formato e seu conteúdo. O processo de elaboração do orçamento também deixa transparente o envolvimento de grupos de cidadãos e de empresários, bem como os procedimentos legislativos de revisão e aprovação das leis orçamentárias.

As duas instituições de auditoria mais importantes, o Tribunal de Contas da União (TCU), que reporta ao Congresso, e a Secretaria Federal de Controle (SFC), que reporta ao Presidente, adotam uma abordagem profissional e têm independência operacional adequada. É necessário assegurar que as unidades de auditoria interna da administração indireta forneçam o apoio requerido às suas respectivas gerências. Uma preocupação é que, embora a SFC seja uma instituição aceitável para realizar auditorias nos projetos financiados pelo Banco, e a qualidade desse trabalho de auditoria seja, de modo geral, satisfatória, funcionários graduados do Banco não a consideram consistentemente satisfatória, embora seu desempenho tenha melhorado no ano fiscal de 2002.

Uma preocupação maior na área de auditoria é a falta de um relatório formal sobre os balanços financeiros governamentais agregados, segundo os padrões de auditoria. Além disso, os relatórios de auditoria da SFC e do TCU sobre os balanços financeiros de órgãos governamentais não estão em um formato consistente com os padrões aceitos de auditoria. Os relatórios do TCU sobre os balanços financeiros consolidados e sobre os relatórios anuais de 1.100 órgãos federais têm que ser mais prontamente elaborados. Os relatórios da SFC sobre os relatórios anuais dos órgãos do governo deveriam ser tornados públicos formalmente. Os relatórios do TCU parecem atrair um interesse limitado, tanto do Congresso quanto do público.

Existem aspectos do sistema orçamentário que necessitam ser simplificados e modernizados. O sistema orçamentário é fragmentado e complexo, nos seguintes aspectos:

- A vinculação substancial (e crescente) das receitas para proteger certas áreas de gastos, e a designação de certas despesas como obrigatórias ou prioritárias;
- Salários e vencimentos dos servidores civis administrados de forma centralizada, à parte do exercício orçamentário principal. Em consequência, os Ministérios não estão obrigados a prestar contas efetivas de como administram suas despesas com pessoal;
- Alguma falta de clareza quanto à relação entre o PPA e o exercício orçamentário, inclusive o fato de o orçamento formal ser baseado em programas, enquanto a execução orçamentária está baseada em Ministérios, fazendo com que os programas nem sempre coincidam com as estruturas organizacionais;
- Frequentes ajustes orçamentários durante o exercício;
- Controles da execução orçamentária e do monitoramento baseados tanto nos compromissos ou obrigações (administrados pelo MPOG) como nos pagamentos (administrados pelo MF).

Embora a complexidade e a fragmentação não ameacem o controle fiscal agregado, tornam difícil obter uma alocação de recursos alinhada com as prioridades declaradas. A execução orçamentária não reflete totalmente as prioridades do programa.

Existem diferenças substanciais, em alguns Ministérios, entre as alocações orçamentárias iniciais estabelecidas na lei orçamentária anual e as liberações orçamentárias reais, principalmente nos itens de despesas. Essas diferenças resultam da necessidade do Executivo de ajustar os valores da lei orçamentária anual, em virtude dos valores irrealistas das receitas (e, portanto, das despesas adicionais) estabelecidos pelo Congresso. Outras razões podem incluir o planejamento inadequado de projetos ou do orçamento pelos Ministérios executores e, possivelmente, a inversão das prioridades do PPA por alguns Ministérios. Refletem também as diversas alterações do orçamento feitas durante o exercício, por razões variadas. Embora os Ministérios executores não necessariamente esperem receber o valor total de sua alocação orçamentária (possivelmente irrealista), parece haver alguma imprevisibilidade de recursos com relação aos montantes estabelecidos no Decreto de Execução Orçamentária; isso parece ter um efeito adverso sobre a execução de projetos e o fornecimento de serviços de alguns Ministérios. A SOF e a STN

deveriam analisar, em conjunto, formas de aumentar a previsibilidade de recursos para os Ministérios executores.

Há também a necessidade de o Governo, tanto o Executivo como o Legislativo, rever e simplificar os processos orçamentários para reduzir inflexibilidades desnecessárias e, de um modo geral, facilitar a administração orçamentária pelos Ministérios executores. Embora algumas das complexidades resultem das características do sistema federativo de governo e da divisão de poderes entre o Executivo e o Congresso, difíceis de alterar, algumas mudanças são possíveis no médio e longo prazos, como será discutido em detalhe mais adiante.

O Congresso tem um papel importante no sistema de administração das finanças públicas, e pode fazer emendas à lei orçamentária proposta pelo Presidente. Contudo, não pode alterar os números da folha de pagamento do funcionalismo civil, do serviço da dívida e de outras transferências legalmente protegidas, tais como os pagamentos da previdência social e as transferências para os níveis infranacionais de governo. Pode alterar as estimativas de receitas se perceber que o Executivo cometeu “enganos”. O Congresso necessita adotar um orçamento mais realista, e poderia beneficiar-se com a utilização de assessoria profissional independente em seu trabalho. O orçamento é permissivo e não obrigatório, o que significa que o Executivo pode executá-lo diferentemente de como foi aprovado pelo Congresso; pode decidir não executar certas despesas, especialmente se o orçamento aprovado pelo Congresso alterar as metas fiscais. Embora o Congresso tenha envolvimento significativo na elaboração do orçamento, parece um tanto desinteressado em acompanhar as questões relativas à execução orçamentária.

Esta Avaliação não examinou, especificamente, as questões da corrupção, do ponto de vista da administração das finanças públicas no Brasil. É difícil tirar conclusões, dada a ausência de qualquer diagnóstico sistemático da corrupção. Entretanto, pode ser observado que, no Índice de Percepção de Corrupção da *Transparency International*, o Brasil encontra-se na metade da escala: sua classificação passou do 48º lugar entre 88 países, em 1998, para o 49º lugar entre 90 países, em 2000, e para o 46º lugar entre 91 países, em 2001.

Apesar da necessidade de melhorias desejáveis, como discutido acima, a conclusão geral desta Avaliação é que o sistema brasileiro de administração das finanças públicas fornece informações confiáveis. Existem sistemas adequados para gerir e rastrear o recebimento e a utilização de recursos no nível nacional, e há um alto grau de transparência fiscal. Esses dois fatores poderiam autorizar qualquer programa de empréstimos para ajustes. O risco, tanto para os recursos do Banco como do país, é baixo.

RELAÇÃO DO BANCO MUNDIAL COM O BRASIL

O Banco tem prestado assistência aos esforços de desenvolvimento do Brasil desde 1949. Desde então, já financiou mais de 240 projetos, totalizando cerca de 24 bilhões de dólares. O programa do Brasil é o quinto maior do Banco, em termos de volume de empréstimos, com cerca de mais de 8,4 bilhões de dólares por receber, envolvendo 66 empréstimos. A carteira atual inclui 55 projetos ativos, totalizando 5,7 bilhões de dólares, dos quais 2,9 milhões já desembolsados. O programa tem três objetivos principais:

- Redução da pobreza;
- Apoio às reformas estruturais que promovam o crescimento econômico;
- Apoio à melhoria fiscal para colocar sob controle os déficits orçamentários em todos os níveis de governo.

O programa da Estratégia de Assistência ao País prevê um *mix* de empréstimos de investimento, empréstimos de ajustes e trabalho analítico para o período 2000-2003. Isso inclui empréstimos para ajustes em apoio à reforma fiscal estrutural e para melhorias específicas das instituições fiscais e da administração do setor público. Durante os anos de 1999 e 2000, foram destinados 2 bilhões de dólares para empréstimos especiais de ajustes, e os empréstimos regulares para ajustes totalizarão também 2 bilhões de dólares nos anos de 2001 e 2002.

Embora os empréstimos do Banco constituam somente 5% das necessidades de financiamento externo do Brasil, isso é alavancado através da concentração de esforços para a melhoria da estrutura institucional de gestão fiscal. Os empréstimos para investimentos são alavancados através do financiamento de uma porção significativa dos investimentos públicos e pelo direcionamento a áreas de grande pobreza no Nordeste do país.

Desse modo, uma parcela considerável dos empréstimos para ajustes e para trabalho analítico do Banco tem apoiado o programa de reforma fiscal do Brasil, que visa:

- Atingir o equilíbrio fiscal;
- Melhorar a estrutura, destinação e vinculação de impostos;
- Melhorar a alocação de recursos orçamentários e a eficiência em sua utilização;
- Melhorar a gestão da dívida.

Empréstimos recentes nesta área incluíram:

- Empréstimo para a Reforma Fiscal e Administrativa, de março de 2000, que focaliza a reforma administrativa e o refinanciamento da dívida;
- Empréstimo para Ajuste Estrutural da Reforma Fiscal, de dezembro de 2000, de 757 milhões de dólares, para apoiar melhorias na disciplina fiscal agregada, através de incentivos à responsabilidade fiscal, e para melhorar a alocação e a eficiência operacional das despesas públicas.

Um segundo Empréstimo [programático] para Ajuste Fiscal está previsto para o ano fiscal de 2003.

Ambos os empréstimos acima incluíram também assistência técnica do Banco. No âmbito do Empréstimo de Assistência Técnica para Administração Financeira, no valor de 8,8 milhões de dólares, aprovado em abril de 2001, o Banco tem trabalhado com o Governo em cinco áreas: fortalecimento do sistema de planejamento plurianual, fortalecimento da administração da dívida pública, implementação da estrutura de responsabilidade fiscal, reelaboração do sistema de contabilidade central do SIAFI, e melhorias no gerenciamento de projetos.

O SISTEMA DE RELAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS

O Brasil é uma república federativa que compreende o governo federal, 27 governos estaduais e aproximadamente 5.600 municípios. As transferências intergovernamentais são um aspecto significativo do sistema orçamentário – do governo federal para os estados e municípios, e dos estados para os municípios.⁴ Sob a Constituição de 1988, os governos infranacionais têm substancial autonomia operacional, determinando, por exemplo, suas prioridades de gastos. Os estados maiores têm receitas próprias significativas, e todos os governos infranacionais recebem, legalmente, transferências do orçamento federal. Na prática, há uma sobreposição considerável de responsabilidades entre o governo federal e os governos infranacionais em algumas áreas, tais como nas de educação e saúde.

O governo federal recolhe os impostos de renda, de importação, sobre produtos industrializados e sobre a folha de salários. Por força de dispositivo constitucional, cerca de 50% do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto territorial rural são divididos com os estados e municípios (por exemplo, 50% do imposto territorial rural são transferidos para os municípios), somando cerca de 13% das despesas federais. Os estados têm como fontes independentes de receitas os impostos sobre

⁴ Ver Brasil: A Reforma Estrutural para a Sustentabilidade Fiscal, (Relatório No. 19593-BR), Volume I, página 46, para mais discussões. Ver também Brasil: Questões sobre o Federalismo Fiscal, (Relatório No. 22523-BR), 27 de junho de 2001.

circulação de mercadorias e sobre veículos automotores, e os municípios têm os impostos sobre serviços e sobre a propriedade. Enquanto o sistema de taxaço direta passou por substancial reforma recentemente, a reforma do complexo sistema de impostos indiretos, que teria impacto significativo sobre as finanças dos governos infranacionais, está sendo considerada agora.

Existem outros controles sobre os governos infranacionais. A Constituição estabelece que o Senado deve definir limites para a dívida infranacional (embora isso ainda não tenha ocorrido) e que qualquer proposta infranacional de empréstimos seja submetida a ele. Existem também limites sobre os empréstimos dos bancos aos governos infranacionais. Nos programas de renegociação das dívidas estaduais com o governo federal, foi exigido que alguns estados aceitassem um pacote de metas fiscais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, discutida em maiores detalhes adiante, exige que todos os níveis de governo (federal, estadual e municipal) estabeleçam metas fiscais e as incorporem às suas leis de diretrizes orçamentárias anuais. Um de seus principais objetivos é garantir a observância de maior disciplina fiscal por parte dos governos infranacionais, muitos dos quais têm uma história de prodigalidade fiscal. A LRF exige que todos os governos apresentem os resultados fiscais, *vis-à-vis* essas metas, em seus relatórios regulares de monitoramento do orçamento e em suas prestações de contas de fim de ano, e é exigido que sejam amplamente divulgados.

A LRF determina a divulgação, em nível nacional, do desempenho fiscal de todos os governos, incluindo um conjunto consolidado de balanços financeiros que cubra todos os níveis de governo, e as contas da União. Contudo, para 2000, o primeiro ano previsto para a apresentação desses balanços, nem todos os governos infranacionais estavam consolidados. Embora a situação tenha melhorado em 2001, ainda há terreno a percorrer para a consolidação de todos os governos infranacionais.

Para facilitar um orçamento realista e uma administração consistente da receita, os governos infranacionais que não recolherem integralmente as receitas orçamentárias não podem receber certas transferências discricionárias do governo federal (As despesas sociais mais importantes, tais como com educação e saúde, estão protegidas como despesas não-discricionárias).

A LRF também tem impactos sobre governos infranacionais através dos limites que estabelece para despesas com pessoal e para o percentual das receitas correntes que pode ser destinado ao endividamento público, e através da proibição de empréstimos intergovernamentais, exceto via instituições financeiras públicas.

Os estados recebem do governo federal cerca de 20% de suas receitas, através de doações gerais (divisão da receita) e de doações específicas. As transferências para os municípios representam cerca de 25% do total das despesas estaduais. Os municípios recebem cerca de 70% de suas receitas através de transferências do governo federal.

Cada estado opera seu próprio sistema de administração financeira, que não se comunica diretamente com o SIAFI, embora diversos estados tenham sistemas semelhantes ao

SIAMI. Todos têm que obedecer à Lei 4320 (ver parágrafo 52), e o sistema de classificação orçamentária, de modo geral, é o mesmo para todos os níveis de governo. Cada estado tem um Tribunal de Contas Estadual (TCE), mas somente as cidades do Rio de Janeiro e de São Paulo têm seu Tribunal de Contas Municipal. As contas dos demais municípios são revistas pelos respectivos TCEs. A capacidade profissional dos TCEs parece variar consideravelmente entre os estados. Contudo, muitos programas federais são implementados nos níveis estadual ou municipal através de transferências do governo federal. Nesses casos, as instituições de auditoria do governo federal têm o poder de fiscalizar a aplicação dos recursos até a ponta da despesa.

COMPONENTES DO SISTEMA PÚBLICO DE GESTÃO FINANCEIRA

O decreto presidencial de 27 de junho de 2000 define a organização dos sistemas federais de planejamento, orçamentário, administração financeira, contabilidade e de controle interno como a seguir:

- O Sistema Federal de Planejamento e Orçamento (SFPO), administrado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG);
- O Sistema Federal de Administração Financeira, administrado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN);
- O Sistema Federal de Contabilidade, administrado pela STN;
- O Sistema Federal de Controle Interno (SFCEI), administrado pela Secretaria Federal de Controle (SFC).

A NATUREZA GERAL DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

O Artigo 167 da Constituição prevê uma estrutura detalhada de controles financeiros. Proíbe o Governo de:

- Iniciar programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
- Incorrer em despesas ou assumir obrigações que excedam os recursos orçamentários;
- Realizar operações de crédito acima do montante das despesas de capital;
- Abrir créditos especiais ou suplementares sem autorização do Legislativo;

- Transpor, remanejar ou transferir recursos de um programa para outro, ou de um órgão para outro, sem autorização do Legislativo;
- Fazer dotações sem especificar o limite;
- Usar recursos de impostos e do orçamento da previdência social para cobrir déficits de companhias, fundações e fundos;
- Instituir fundos de qualquer natureza sem autorização do Legislativo;
- Realizar gastos de capital cuja execução ultrapasse um exercício financeiro sem que esteja incluído no PPA.

O sistema de planejamento e orçamento está previsto na Constituição (Artigo 165, 9 II) e é regulamentado pela Lei no. 4320, de 1964. Formalmente, as dotações orçamentárias são feitas para programas, e não para unidades organizacionais, como será discutido mais adiante. O sistema estabelece o controle sobre o nível de comprometimento, administrado pela SOF, assim como sobre os pagamentos, administrados pela STN. Embora o orçamento formal seja autorizativo, tanto os comprometimentos como os controles dos pagamentos estão contidos no decreto presidencial de execução orçamentária, editado conjuntamente pelo MPOG (SOF) e pelo MF (STN).

Responsabilidades Organizacionais no Processo Orçamentário

As responsabilidades orçamentárias e de gestão financeira no governo federal estão divididas entre o Ministério do Planejamento e Orçamento e o Ministério da Fazenda. A Secretaria do Orçamento Federal (SOF) do MPOG é responsável pela formulação da proposta do Orçamento Geral da União (OGU) e, juntamente com a STN, pela programação de sua execução, uma vez aprovada pelo Congresso. O monitoramento orçamentário é também responsabilidade dos próprios Ministérios executores, da SOF e da STN. A SOF está estreitamente ligada à Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) do MPOG, que é responsável pelo PPA e pelas despesas de capital do orçamento, incluindo as negociações sobre o financiamento externo de projetos. A SOF prepara o orçamento usando o sistema central de informações orçamentárias, o SIDOR. O MF, através da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), é responsável pelo controle e pela contabilidade da execução orçamentária, no que se refere a depósitos e pagamentos, e pela programação financeira necessária para isso, assim como pela elaboração dos balanços financeiros. Utiliza o sistema de contabilidade central do SIAFI para esses propósitos.

Juntos, esses Ministérios exercem o papel de “guardiães” do processo orçamentário e controlam a elaboração orçamentária geral e a agenda de execução. Refletindo a situação do funcionalismo público brasileiro como um todo, um nível relativamente alto de salários dos servidores civis, combinado com o recrutamento e a promoção por mérito, têm assegurado um quadro de profissionais competentes nas áreas de orçamento e contabilidade, tanto nesses Ministérios quanto nos Ministérios executores.

Entretanto, essa divisão de responsabilidades orçamentárias entre dois Ministérios, cada um com seu sistema central de informações (embora os sistemas possam comunicar-se entre si eletronicamente, através do intercâmbio de fitas, e utilizem o mesmo sistema de classificação), apresenta problemas potenciais de propriedade (*ownership*) e publicação oportuna das informações. Mas, no momento, há um nível excelente de cooperação entre os dois principais órgãos interessados, a SOF, no MPOG, e a STN, no MF.

Anteriormente, a Comissão de Controle Fiscal (CCF), criada em 1998, composta por funcionários de alto escalão tanto do MPOG como do MF, constituía um mecanismo de coordenação de alto nível. Monitorava o progresso orçamentário e elaborava medidas necessárias para atingir as metas fiscais. Na época, era vista como um mecanismo importante para dar embasamento à LRF, mas, em 2000, foi considerada como um processo muito formal e vagaroso, e abolida. Atualmente, altos funcionários da STN e da SOF parecem consultar-se regularmente sobre a execução orçamentária, e existem consultas formais sobre a elaboração do orçamento do ano seguinte.

Um Conselho de Administração Fiscal, composto por representantes dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), dos governos federal e infranacionais, assim como de terceiros, foi formalmente criado para fornecer coordenação e consultoria sobre as estratégias fiscais totais. Contudo, ele ainda não está em operação.

O Departamento de Controle das Empresas Estatais (DEST), dentro do MPOG, faz a supervisão das operações financeiras das empresas estatais federais usando o sistema de informações do SIEST, que cobre as despesas de capital dessas empresas. O desempenho financeiro das empresas federais é monitorado mensalmente e reconciliado com as contas orçamentárias para o cálculo do saldo orçamentário primário do setor de empresas estatais do governo federal.

A Secretaria de Recursos Humanos (SRH) do MPOG é responsável pelo Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE) e tem, assim, o controle geral sobre as alocações dos salários dos servidores civis e as informações para a liberação de fundos para cobrir os salários desses servidores durante a execução orçamentária. Contudo, o SIAPE inclui somente os servidores civis, e não os de outras áreas de despesas com pessoal do governo federal, tais como os militares. A Secretaria de Gestão (SG) do MPOG administra as questões de política de pessoal.

Controles fiscais agregados

Apesar de uma história de déficits fiscais importantes, o Brasil melhorou significativamente seus resultados fiscais nos últimos anos e, mais acentuadamente, desde 1999. Nos últimos dez anos, obteve superávit primário em oito deles. Um Programa de Estabilidade Fiscal, iniciado em 1998, transformou a situação fiscal do país. Estabelece metas ambiciosas para os anos fiscais de 2001-2003, com superávits primários elevados de cerca de 3,5% do PIB para cada ano. Entretanto, como a Tabela 1 indica, a dívida líquida do setor público aumentou significativamente, devido aos impactos das mudanças na taxa de câmbio sobre a dívida em moeda estrangeira (30% está denominada em dólares) e aos grandes arranjos para o refinanciamento da dívida infranacional, negociado

entre o governo federal e os estados (o nível da dívida líquida aumenta devido ao diferencial da taxa de juros). A Tabela mostra também a melhoria dos resultados financeiros dos governos infranacionais e das empresas estatais.

Tabela 1: Brasil – Necessidade de Financiamentos Consolidados do Setor Público (NFSP), Déficit Primário e Dívida Líquida: 1996-2002 (Percentual do PIB)							
Ano	96	97	98	99	00	01*	02*
NFSP Total	5,9	6,1	7,9	10,0	4,6	7,9	3,9
Governo Federal	2,6	2,6	5,4	6,9	3,2	5,9	3,1
Governos Infranacionais	2,7	3,0	2,0	3,2	2,1	3,3	1,3
Empresas Estatais	0,6	0,5	0,5	-0,1	-0,8	-0,3	-0,5
Superávit Primário Total	-0,1	-1,0	0,0	3,2	3,5	3,4	3,5
Governo Federal	0,4	-0,3	0,6	2,4	1,9	1,8	2,3
Governos Infranacionais	-0,6	-0,7	-0,2	0,2	0,6	0,8	0,6
Empresas Estatais	0,1	0,1	-0,4	0,7	1,1	0,8	0,6
Dívida Líquida do Setor Público	34,4	35,2	43,4	49,4	49,6	56,3	56,5

Fonte: FMI

*números do programa

Um antigo problema tem sido o orçamento irrealista, tanto do lado das receitas quanto das despesas, embora os fortes controles sobre as despesas tenham impedido que isso resultasse na acumulação de pagamentos em atraso. Para assegurar o controle fiscal, o Decreto de Execução Orçamentária libera cerca de 10% a menos do que as dotações formais para os programas, visando garantir, de fato, uma maior reserva geral de contingência. No passado, algumas despesas foram contingenciadas ao recebimento de certas receitas ou a um dado nível de receitas – principalmente quando o Congresso adicionava itens de despesa ao orçamento proposto pelo Executivo e inflacionava as estimativas de receitas para cobri-las, uma prática que parece ser ainda comum. Entretanto, o orçamento é permissivo, em vez de impositivo, e o Executivo não está obrigado a gastar totalmente os créditos aprovados pelo Congresso na lei orçamentária anual.

Embora, aparentemente, a LRF ainda não tenha impedido o Congresso de criar despesas adicionais através do aumento das estimativas de receitas, sob a LRF o Executivo não pode realizar gastos que possam resultar na transgressão das metas fiscais. Se as receitas ficarem abaixo da meta, a execução orçamentária tem, obrigatoriamente, que limitar os empenhos para despesas.

A execução orçamentária baseia-se nas liberações mensais de recursos para os Ministérios, estabelecidas no Decreto de Execução Orçamentária e baseadas nas previsões atualizadas de depósitos e pagamentos da STN. Isso significa que a programação dos recursos do Ministério não está diretamente baseada nos créditos orçamentários.

Há, assim, em alguns Ministérios, uma considerável divergência entre créditos orçamentários iniciais e as despesas reais em itens individuais, especialmente os gastos a menor. O gasto a menor em um número considerável de itens reflete receitas que ficaram abaixo das estimativas orçamentárias do Congresso, exigindo, desse modo, um ajuste para baixo nas despesas discricionárias. Reflete também, em parte, as muitas alterações tipicamente realizadas durante o exercício, após a aprovação da lei orçamentária anual, através da suplementação de créditos especiais ou extraordinários ao orçamento. Pode refletir também um planejamento inadequado do orçamento ou do projeto pelos Ministérios, ou mesmo a inversão das prioridades do PPA pelos Ministérios executores.

Não há pagamentos atrasados de credores (fornecedores) além de um nível “normal”. Usualmente, o Decreto de Execução Orçamentária, que cobre tanto os níveis de empenhos quanto os pagamentos, é feito de modo a evitar o aumento das obrigações com fornecedores. Contudo, recentemente, o nível esperado foi elevado, passando de 8 bilhões de reais, ou cerca de seis semanas de compras, para 12,5 bilhões de reais, ou cerca de oito a dez semanas de compras, totalizando cerca de 60 bilhões de reais por ano

Escopo do Orçamento

O orçamento é abrangente. Ele tem três componentes, todos combinados em um orçamento consolidado:

- O orçamento fiscal, que abrange as despesas dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além da Procuradoria Geral e dos órgãos da administração direta e indireta, inclusive das fundações que recebem financiamento público. (Entretanto, a Constituição estabelece que o Judiciário é capaz de definir suas próprias condições de emprego e salários, diferentemente do que ocorre com outros empregos públicos, sujeitos à aprovação do Congresso);
- O orçamento da seguridade social, incluindo as despesas sociais: saúde, pensões e indenizações, e assistência social;
- As despesas de capital das empresas estatais.

O orçamento inclui as despesas financiadas com recursos externos – tal como faz o PPA. Contudo, o orçamento tem menor abrangência que o PPA, já que esse último inclui projetos que podem ser parcialmente financiados pelo setor privado. Os números do orçamento diferem, em alguma medida, das metas fiscais gerais: enquanto o orçamento inclui somente as despesas de capital das empresas estatais, as metas fiscais incluem os resultados financeiros gerais das mesmas.

Tanto as despesas correntes como as de capital estão totalmente integradas no exercício orçamentário. Órgãos da administração indireta são tratados no orçamento da mesma forma que os Ministérios, ou seja, suas despesas totais são apropriadas.

Não existem recursos extra-orçamentários, embora o orçamento tenha vários fundos com algumas receitas vinculadas, tais como o recém-criado Fundo de Redução da Pobreza. Tais fundos só podem ser criados através da aprovação de uma lei específica. A nova Constituição veda gastos fora do orçamento sem autorização do Legislativo, o que era comum anteriormente. Esses fundos dentro do orçamento podem também transportar saldos para os anos seguintes.

A prestação de contas referente aos gastos com tributos é adequada. As operações entre o orçamento e as instituições financeiras públicas são transparentes, e não existem mais quaisquer transações para-fiscais envolvendo essas instituições. Da mesma forma, as relações entre o orçamento e as empresas estatais são transparentes, e, em grande medida, suas transações parafiscais também foram eliminadas. Um substancial programa de privatização reduziu o número de empresas estatais, embora a participação societária do Governo permaneça alta, especialmente no setor de petróleo. De modo geral, o desempenho das empresas estatais vem sendo substancialmente melhorado nos últimos cinco anos.

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

Aprovada pelo Congresso em maio de 2000, e tornando efetivo o Programa de Estabilidade Fiscal do Governo, de 1998, a LRF é uma contribuição importante para melhorar a transparência orçamentária e fiscal. Ela abrange as atividades fiscais do governo federal e dos governos infranacionais. Exige que sejam estabelecidas metas fiscais para um período de três anos, incluindo as receitas, as despesas, o balanço geral e primário do orçamento e o nível de endividamento em relação ao PIB. Implícita nessas metas está a “regra de ouro” que permite que as operações de crédito sejam utilizadas somente para financiar despesas de capital (isso está explicitamente estabelecido também na Constituição Federal). Requer-se também que sejam estabelecidos os limites da dívida em relação às receitas. A LRF define limites para as despesas não discricionárias e para as despesas com pessoal do setor público, condicionando-as às receitas. As despesas do governo federal com pessoal são limitadas a 50% da receita, e as dos governos infranacionais a 60% da receita. Além disso, os aumentos líquidos das despesas não discricionárias com vigência mandatória por mais de dois anos não podem ultrapassar o aumento das receitas permanentes.

A LRF inclui também mecanismos para realinhar o orçamento com as metas, se necessário, e exige previsão realista das receitas. São vedados os empréstimos e o fornecimento de garantias não autorizados.

A LRF também faz uma contribuição importante para a transparência fiscal. Ela exige que sejam explicitadas as premissas econômicas, ou de outra natureza, subjacentes às metas, e que sejam publicados relatórios quadrimestrais de gestão fiscal sobre a observância das metas da LRF. Exige também a publicação e ampla divulgação das leis orçamentárias, das contas públicas, dos relatórios da dívida pública e de relatórios

bimestrais da execução orçamentária. A análise e o relato das obrigações contingentes e dos riscos fiscais também são exigidos nos documentos orçamentários, além de um registro da dívida do setor público que inclua os governos infranacionais.

Os mecanismos para fazer cumprir a LRF incluem sanções legais e fiscais. As autoridades (o Presidente, os Ministros, os Governadores e Secretários estaduais) podem estar sujeitas a sanções legais. Por exemplo, sob a Lei de Crimes Fiscais, as operações de crédito ilegais, a ultrapassagem dos limites das despesas, a realização de despesas não autorizadas, o aumento das despesas com pessoal no último ano de mandato ou a não redução dos empenhos e pagamentos das despesas, quando exigida por lei, podem resultar em prisão, perda do cargo ou multas. Contudo, ainda não houve nenhum processo por crimes fiscais. Do lado das sanções fiscais, as transferências discricionárias do governo federal para os governos infranacionais podem ser retidas em algumas circunstâncias, tais como a falha dos governos infranacionais em coletar adequadamente seus próprios impostos.

Embora essas leis fiscais possam ser contornadas por comportamentos oportunistas e relatórios fiscais “criativos”, tudo indica que, nesse momento, no nível federal, a LRF é levada a sério pelo Executivo e, em menor grau, pelo Congresso. Ela criou a obrigação legal de o governo federal atingir o superávit primário do orçamento para os próximos três anos, e isso também tem que ser consistente com o cenário macroeconômico do mesmo período. Entretanto, ainda é muito cedo para saber quão bem sucedida será a LRF, no médio e longo prazos. O problema atual mais importante, no que se refere à disciplina fiscal, parece ser uma certa falta de aceitação pelo Congresso da necessidade de fortes restrições orçamentárias e de um orçamento realista. No entanto, o Congresso, até agora, não tentou criar emendas às metas fiscais anuais da LRF propostas pelo Executivo. Tanto a aceitação da LRF quanto a capacidade de implementá-la podem ser um problema em alguns governos infranacionais, mas eles não estão incluídos nesta revisão.

QUESTÕES SOBRE A ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO

Tratamento das Despesas com Pessoal

O controle geral do número de funcionários é feito pela Secretaria de Recursos Humanos (SRH) do MPOG. Ela mantém um sistema integrado de informações sobre a administração de pessoal, SIAPE, e publica dados consideráveis sobre o número e a alocação de servidores públicos. Mas o orçamento do funcionalismo não está integrado ao orçamento geral. Parece que os Ministérios executores têm pouco envolvimento com a SRH, ou pouco diálogo com a mesma sobre o total de servidores e sua alocação. Os salários e vencimentos dos servidores civis são orçados e controlados de forma centralizada, através de um programa interministerial de apoio administrativo. Os números orçamentários incluem as pensões e os salários dos servidores civis, e, no total,

chegam a cerca de um quarto das despesas orçamentárias. Esse programa de apoio também é alocado separadamente para cada Ministério. Contudo, parece que os Ministérios não administram essa parte do orçamento, na medida em que é um item fixo ou não-discrecional, determinado para eles pela Secretaria de Recursos Humanos (SRH) do MPOG.⁵

Essa abordagem reflete o fato de que, no Brasil, os servidores civis só podem ser dispensados em circunstâncias muito limitadas, o que faz com que os níveis existentes de funcionários representem um empenho orçamentário fixo.⁶ As despesas com pessoal também não são alocadas a programas, que são a base das alocações orçamentárias. Agora é permitida a aquisição de pessoal através de contrato. Porém, o MPOG já indicou que está examinando a possibilidade de, no futuro, incluir as despesas com pessoal nos custos dos programas. Além disso, o número de servidores, sua classificação e a estrutura organizacional para cada Ministério são definidos por decreto presidencial, tornando difícil qualquer modificação. Isso levou a arranjos para contornar o decreto, resultando em servidores que podem estar trabalhando em uma área diferente daquela para a qual foram nomeados formalmente, mas com as alocações orçamentárias estando, ainda assim, baseadas no decreto que os nomeou. Novamente, esses arranjos não garantem a responsabilização efetiva dos Ministérios pela prestação de contas de seus gastos com pessoal.

A abordagem atual compromete a transparência dos custos dos programas e a efetiva responsabilização dos Ministérios pela prestação de contas orçamentária. E ignora o fato de que, embora os servidores possam ser demitidos somente em circunstâncias limitadas, eles podem ser remanejados dentro de um Ministério ou até mesmo entre Ministérios, e que está permitida a contratação de servidores. Essa abordagem dá aos Ministérios pouco ou nenhum incentivo para economizar no número de servidores ou para buscar o remanejamento de pessoal. Do ponto de vista orçamentário, os funcionários são um “bem público” para os Ministérios.

Recomendação

As despesas com pessoal deveriam ser integradas ao processo orçamentário e ser consideradas junto com as outras despesas, e deveria ser exigido que fossem administradas pelos próprios Ministérios também junto com as outras despesas. Isso pode ser obtido tanto através da alocação dos salários a programas (o que pode resultar em um exercício complexo) quanto pela concessão aos Ministérios de alguma discricção com relação ao uso do item despesas com pessoal. (No entanto, isso não alteraria os atuais arranjos centrais para fixação de níveis salariais). De qualquer modo, os resultados seriam a alocação de despesas com pessoal segundo as prioridades dos programas do Governo, a exigência de que

⁵ Entretanto, parece que as autarquias têm uma flexibilidade maior, e devem administrar o número de seus funcionários e seus orçamentos.

⁶ Com uma recente emenda à Constituição, os servidores civis poderão ser demitidos em virtude de fraco desempenho na função – embora não esteja claro como será utilizado esse poder.

os Ministérios administrassem seus orçamentos salariais totais, e a provisão de incentivos para economizar com pessoal e realocar servidores.

Rigidez no Processo Orçamentário

Essa rigidez surge de duas fontes inter-relacionadas: a vinculação de receitas para financiar certas categorias de despesas e a proteção de algumas despesas para que não sofram reduções. Embora tais arranjos possam melhorar a estabilidade dos recursos em algumas áreas, podem resultar em “obrigações sem recursos”, que não seriam executadas devido à insuficiência de fundos; além disso, podem ser inconsistentes uns com os outros.⁷

Há uma vinculação considerável e crescente de receitas dentro do orçamento – cerca da metade das receitas totais. Ainda que essa vinculação seja em um nível muito amplo da classificação de despesas, e as despesas sejam inerentemente intercambiáveis, ela reduz a flexibilidade orçamentária e complica a definição de prioridades. Cerca de um terço das receitas com impostos estão constitucionalmente vinculadas às despesas sociais: educação (que recebe 18% das receitas totais), saúde, aposentadorias e indenizações. Os impostos sobre a folha de salários são vinculados aos pagamentos de indenizações, créditos habitacionais e educação, e 2% desses impostos estão vinculados ao ensino fundamental.

A vinculação acontece também no sentido de que, como despesas de um certo nível têm que ser empenhadas, passam a ser tratadas como “não discricionárias”, e são protegidas na execução do orçamento. Na revisão do PPA feita pelo Banco, as despesas “discricionárias” são estimadas em apenas 3% das despesas correntes; as despesas de investimento têm um grau muito maior do elemento discricionário. As despesas não-discricionárias incluem os salários e os vencimentos dos servidores civis, os pagamentos dos benefícios sociais e outras despesas declaradas não-discricionárias pela Lei Orçamentária Anual. Mas isso parece simplesmente reconhecer o fato de que certos direitos têm que ser pagos, independentemente da situação do orçamento, e não representam qualquer vinculação especial ou rigidez nas despesas, quando se compara, por exemplo, com os sistemas orçamentários dos países da OCDE.

Os 52 programas estratégicos do PPA (reduzidos dos 80 anteriores) também têm prioridade sobre outras despesas, mas parece que isso pode conflitar, em alguns casos, com as exigências constitucionais de vinculação.

Além disso, uma outra exigência de alto nível na alocação orçamentária, estabelecida pela LRF, é a limitação dos salários dos servidores civis (incluindo o Executivo, o Legislativo e o Judiciário) a um determinado percentual das receitas, o que introduz mais uma potencial rigidez ou complexidade no processo orçamentário - apesar de seus

⁷ Essa rigidez é analisada mais profundamente na Revisão do PPA pelo Banco, Relatório Capa Verde, 17 de setembro de 2001.

louváveis objetivos de manter a folha de salários dos servidores civis em patamar suportável.

Mais ainda, um novo Fundo de Redução da Pobreza foi criado recentemente pelo Congresso, totalizando cerca de 2 bilhões de reais em 2001 e criando outro potencial de fragmentação dentro do orçamento.

Um mecanismo para reduzir toda essa rigidez é o Fundo de Estabilização Fiscal, que recebe as receitas de um “imposto” teórico de 20% sobre as receitas vinculadas (exceto as transferências para os estados e para os municípios), de forma a fornecer uma fonte de recursos a serem alocados para outros fins. Embora esse mecanismo pareça ter um papel importante na administração da rigidez, ele também adiciona outra camada de complexidade e fragmentação.

Não parece haver nenhum outro país no nível de desenvolvimento do Brasil que tenha tal rigidez institucionalizada no sistema orçamentário. O único paralelo talvez seja o sistema de regras orçamentárias empregado por países com planejamento centralizado e por alguns dos antigos países de economia planejada. Em muitos desses casos, o sistema também parece não ser executado na prática, devido à sua complexidade, indisponibilidade ou inconsistência.

É duvidoso que a vinculação de receitas no Brasil esteja atingindo seus objetivos. Até certo ponto, ela parece refletir o desejo do Congresso de evitar que o Executivo modifique suas prioridades através da não execução do orçamento aprovado pelo Congresso. Mas, de qualquer modo, a vinculação é um pobre substituto do sistema orçamentário orientado para o desempenho, com transparência de custos e resultados, através do PPA. Seria bom que o Brasil concentrasse sua atenção na implementação desse último. A revisão do PPA feita pelo Banco⁸ conclui que, de modo geral, o processo orçamentário teve um desempenho relativamente fraco no ano fiscal de 2000, no que se refere a garantir a disponibilidade de recursos para os programas estratégicos do PPA.

Conclusões e Recomendações

- *De modo geral, as vinculações parecem dificultar a realização de alocações orçamentárias consistentes com as prioridades estabelecidas no Plano Plurianual, discutido abaixo.*
- *O Executivo e o Congresso deveriam observar que o sistema de vinculações existente parece não estar atingindo seus objetivos, e deveriam considerar a melhoria da flexibilidade orçamentária através da redução ou eliminação das vinculações de receitas e das designações de despesas prioritárias;*

⁸ Revisão do PPA, Relatório Capa Verde, 17 de setembro de 2001.

- *O foco deveria estar na melhor elaboração de um sistema orçamentário orientado pelo desempenho, com transparência de custos e resultados, conforme previsto na abordagem geral do PPA.*

Gestão das Obrigações Contingentes

Em geral, tem havido uma gestão ativa dos riscos fiscais no processo orçamentário, incluindo as obrigações contingentes. A LRF exige que tanto uns como as outras sejam reportados na Lei de Diretrizes Orçamentárias. A maioria das obrigações contingentes relaciona-se às ações judiciais envolvendo o Governo. Essas obrigações estão claramente reportadas nos documentos orçamentários, e uma nova unidade está sendo criada na STN para avaliá-las e quantificá-las.

As garantias são dadas, principalmente, aos governos infranacionais, mas, nesses casos, obtém-se uma contra-garantia dos últimos - como, por exemplo, a retenção das transferências constitucionais devidas ao governo infranacional em questão. As garantias para o setor privado já não são significativas. A emissão de garantias é controlada pela STN. As garantias precisam ser reportadas no balanço das obrigações contingentes na LDO. A LRF veda a emissão de garantias não autorizadas.

Também existem garantias para as empresas estatais, embora o nível de exposição tenha sido reduzido pela privatização e pela natureza geralmente lucrativa das operações atuais dessas empresas.

O PLANO PLURIANUAL (PPA)

O Plano Plurianual, coordenado pela SPI, é apresentado pelo Presidente no início do seu mandato de quatro anos. Instituído pela Constituição de 1988, reflete o compromisso duradouro do Brasil com o planejamento social e econômico. A Constituição exige que a Lei de Diretrizes Orçamentárias e os planos regionais e setoriais, ou outros planos nacionais (e, conseqüentemente, qualquer emenda aos mesmos) sejam elaborados de modo a serem consistentes com o PPA. O PPA é uma abordagem complexa de integração entre planejamento e orçamento, e destaca-se como única abordagem desse tipo no contexto internacional. Um aspecto importante é sua integração das despesas correntes e de capital, obtida através do foco em programas.

A Constituição e a LRF exigem que o PPA abranja todos os gastos públicos, mas não estabelecem, em detalhes, como os Planos devem ater-se ao orçamento. Além disso, não há qualquer forma ou conteúdo especial para o PPA. O que está em vigor tem uma abordagem um tanto diferente da do primeiro PPA da administração atual, que cobriu o período de 1996 a 1999. O PPA de 2000-2003, o Avanço Brasil, aprovado pelo Congresso em julho de 2000, reflete a nova classificação programática (ao contrário da abordagem anterior, baseada em projeto), e os números relativos aos gastos de quatro

anos também incluem despesas a serem cobertas com financiamento externo. Dos seus 388 programas (que incluem programas administrados de forma centralizada, tais como salários e vencimentos dos servidores civis), muitos envolvem parcerias com os governos infranacionais ou com o setor privado. Entretanto, os pagamentos do serviço da dívida, os programas de débitos especiais e as transferências para os governos infranacionais estão excluídos dos programas. O PPA anterior era menos detalhado.

Oficialmente, o PPA é um plano fixo de quatro anos, e não um plano contínuo. É exigido que seja apresentado ao Congresso até 31 de agosto do primeiro dos quatro anos do mandato do Presidente. Baseia-se em uma estrutura de gastos plurianual e constitui a base para a elaboração do orçamento. Assim, por exemplo, o primeiro ano do PPA de 2000-2003 foi também o Orçamento de 2000, elaborado pelo Executivo. Porém, não é possível que o PPA permaneça sendo um plano fixo e, ao mesmo tempo, oriente as mutáveis circunstâncias fiscais. De outro modo, o Plano e o orçamento divergirão. Em 2000, por exemplo, o PPA foi ajustado em consequência de alterações no orçamento feitas pelo Congresso. No futuro, ele será atualizado anualmente.

Em resposta a essa questão, o MPOG está transformando o PPA em um plano plurianual de rolagem de despesas, a ser denominado PPF, para melhor integrar o planejamento plurianual com o orçamento anual. Os Ministérios levarão em conta o PPF quando considerarem o PPA. Mas os números não são legalmente obrigatórios, como no caso do PPA, e o PPF será circunscrito ao Executivo e não terá que ser submetido ao Congresso. O PPF dará os níveis de financiamento indicativos para os próximos quatro anos (isso é, indo além de 2003, o limite do atual PPA), tendo início no ano fiscal de 2002.

Em seu formato atual, o PPA é visto como um instrumento fundamental para melhorar a alocação de recursos em função de 28 prioridades governamentais chaves, ou “macro objetivos”. O Plano é visto também como um instrumento para orientar o melhor desempenho do setor público. Estabelece os objetivos e as metas dos 388 programas, que incluem tanto as despesas correntes como os gastos com investimentos. Assim, o PPA criou programas relacionados com os objetivos do Governo, cujo desempenho pode ser avaliado através de vários indicadores, estabelecendo, desse modo, uma base para a responsabilização pelo desempenho alcançado.

Os programas podem abranger atividades desenvolvidas por diferentes Ministérios, cruzando, assim, as fronteiras ministeriais. Alguns programas envolvem parcerias entre os governos federal e infranacionais e o setor privado. Outros estão centrados no desenvolvimento da infraestrutura (energia, comunicações, transportes e água), incluindo os Eixos, que focalizam as interligações de infraestruturas de diferentes regiões do país. Cerca de 52 (eram 80, anteriormente) foram designados como programas estratégicos, incluindo 10 Eixos.

O PPA é o ponto de partida para a elaboração das solicitações orçamentárias feitas pelos Ministérios executores. Orienta também quaisquer planos estratégicos desenvolvidos

pelos Ministérios, ou está refletido neles. No entanto, a recente revisão feita pelo Banco Mundial⁹ sugere um elo relativamente fraco entre as estratégias setoriais e o PPA.

Em alguns casos, os gerentes dos programas têm que cruzar fronteiras organizacionais, o que exige uma forma de gerenciamento por matriz. Entretanto, esses gerentes parecem não ter recursos nem autoridade suficientes para assegurar que o programa seja executado plenamente pelos Ministérios. Até certo ponto, essa falta de autoridade é intencional – os gerentes de programas são vistos como facilitadores, catalisadores, monitores do programa e fontes de informação, em vez de gerentes formais. Apenas os gerentes dos programas estratégicos têm uma autoridade maior.

O monitoramento do desempenho e da avaliação é um aspecto importante do PPA, embora essa capacidade ainda não esteja totalmente desenvolvida. Em especial, as auditorias da Secretaria Federal de Controle (SFC) sugerem que diversos programas ainda precisam desenvolver indicadores de desempenho apropriados. Em alguns casos, os custos dos programas também podem ser inadequados. O MPOG está consciente dessas deficiências e trabalhando para resolvê-las. Os objetivos dos programas estão enunciados e indicadores de desempenho estão sendo desenvolvidos. Um sistema de informação à parte, o SIGPLAN, que se baseia em informações dos sistemas SIDOR, SIAFI e SIEST, registra informações sobre desempenho que são utilizadas pela SPI para monitorar e avaliar o desempenho do programa. O SIGPLAN fornece informação sobre a progressão física dos programas, no que se refere aos custos. Pode registrar também as restrições ou as razões pelas quais a execução do programa está atrasada. Os gerentes de programas podem utilizar essa informação para solicitar providências dos Ministérios relevantes ou do MPOG para solucionar os atrasos. No entanto, o SIGPLAN é visto, em geral, como necessitando aperfeiçoamentos. A remodelagem do SIAFI prevê um novo módulo para apoiar o planejamento e a evolução do PPA.

Uma avaliação abrangente dos programas e de sua consistência com o PPA foi apresentada ao Congresso em 2001. Parece que essa avaliação foi utilizada para definir programas estratégicos para o orçamento de 2002.

A abordagem atual do PPA é uma tentativa ambiciosa de coordenar as atividades de diferentes Ministérios de modo a alcançar os objetivos governamentais mais amplos, assim melhorando a priorização e a efetividade dos gastos públicos. Ainda é muito cedo para dizer quão bem sucedida será essa iniciativa. O Banco Mundial está fornecendo assistência técnica ao MPOG para rever o processo do PPA e auxiliar em seu refinamento. Uma análise preliminar sugere que, até agora, o novo PPA não produziu um impacto importante, em termos de melhorar as alocações de recursos. Isso pode refletir a necessidade de uma maior apropriação (*ownership*) pelos Ministérios relevantes ou da criação de outros programas, bem como a necessidade de haver conexões mais claras entre os números do PPA e as alocações para gastos dos respectivos Ministérios. Para tanto, seria útil fazer com que as estruturas organizacionais e os programas estivessem mais bem alinhados, e também ligar mais claramente o PPA e as estratégias setoriais.

⁹ Revisão do PPA, Relatório Capa Verde, 17 de setembro de 2001.

Reconhece-se que é necessário desenvolver capacidades de avaliação de políticas e de programas, tanto nos Ministérios executores como no MPOG. Parece complexo fazer a tradução do PPA em termos de alocações orçamentárias para os Ministérios que devem executar os programas. Como mencionado acima, os custos dos programas limitam-se aos custos diretos, e não incluem os gastos com pessoal nem os administrativos - embora esteja proposta a inclusão progressiva dos custos com pessoal a partir do ano fiscal de 2003.

A necessidade de uma melhor ligação entre o planejamento e o orçamento parece ser geralmente reconhecida pelas autoridades. Em geral, o PPA é apresentado ao Congresso e discutido antes da apresentação da Lei Orçamentária Anual (LOA). Contudo, em 2000, o PPA e a LOA foram apresentados ao mesmo tempo, e o Congresso aprovou a LOA antes de examinar o PPA, mostrando que o Legislativo tem mais interesse nos detalhes dos gastos da LOA do que nas políticas e prioridades do PPA. Como resultado, foram exigidas algumas alterações no PPA para torná-lo consistente com a LOA. Contudo, em 2002, o PPA revisto foi apresentado ao Congresso em 4 de outubro, antes da aprovação da LOA de 2002.

A rigidez no processo orçamentário (discutida nos parágrafos 80-89 acima) também impede as conexões entre o planejamento e o orçamento.

Conclusões e Recomendações

Há necessidade de melhorar a vinculação entre o planejamento e o orçamento, através de alterações como uma melhor coordenação entre a SPI e a SOF, entre a SOF e a STN, e entre as unidades de planejamento e orçamento dentro dos Ministérios. Mais especificamente, a vinculação poderia ser melhorada com:

- i. Alocação das despesas com pessoal a programas;*
- ii. Maior apropriação (ownership) dos programas pelos Ministérios, através do estabelecimento de melhores vinculações dos programas às estruturas organizacionais;*
- iii. Redução da rigidez do processo orçamentário, como discutido nos parágrafos 80-89 acima.*

Essas questões foram analisadas em profundidade muito maior, juntamente com recomendações mais detalhadas, na revisão do PPA feita pelo Banco em 2001.¹⁰

¹⁰ Revisão do PPA, Relatório Capa Verde, 17 de setembro de 2001.

O CICLO ORÇAMENTÁRIO

O Processo e a Estrutura Jurídica

O exercício orçamentário prossegue de acordo com um cronograma claro, e é um processo razoavelmente previsível e ordenado. O processo é regido por diversas exigências legais, invariavelmente obedecidas.

A *Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)*, administrada pela SOF, é apresentada pelo Presidente, no dia 15 de abril de cada ano, para aprovação pelo Congresso até 30 de junho. Ela estabelece os antecedentes e as diretrizes para a elaboração do orçamento do ano seguinte, a iniciar-se em 1º de janeiro, que são:

- As metas fiscais de médio prazo e as metas atuais do superávit primário do orçamento para os próximos três anos;
- O cenário macroeconômico para os próximos três anos e a consistência da política fiscal e monetária com esse cenário;
- As prioridades (para 2000, os 28 macro-objetivos que sustentam o PPA e os programas estratégicos propostos);
- As alterações propostas na legislação tributária;
- As despesas de capital propostas e os limites para os custos unitários das obras públicas (por exemplo, os custos por metro quadrado de novas edificações);
- Uma lista dos riscos fiscais e a análise dos mesmos, incluindo as obrigações contingentes;
- O nível proposto para a reserva de contingência do orçamento (1% das despesas em 2001);
- Uma informação detalhada sobre os gastos dos impostos;
- A política de investimento para as agências oficiais de promoção do financiamento.

Na realidade, a LDO provê diretrizes para a elaboração dos orçamentos dos Ministérios executores e estabelece as conexões entre o PPA e a lei orçamentária anual. Entretanto, existem certas questões sobre a adequação dessas conexões, dada a aparente habilidade do Congresso em aprovar uma Lei Orçamentária Anual não completamente consistente com o PPA, como será discutido mais adiante.

A proposta de Lei Complementar no. 135, de 1996, que busca regulamentar melhor a elaboração e a organização do PPA, da LDO e da LOA, está sob apreciação do Congresso há diversos anos. Na realidade, é uma lei orçamentária orgânica, cuja

inexistência exige a inclusão da matéria na LDO e na LOA a cada ano. Sua aprovação regulamentaria também outros aspectos do sistema orçamentário e reduziria a carga legislativa anual.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é apresentada pelo Presidente antes de 31 de agosto para aprovação pelo Congresso antes de 15 de dezembro, com vigência no ano fiscal que se inicia em 1º de janeiro. Inclui os dados das receitas e despesas (orçamento original e revisões) do ano anterior. Estabelece as alocações de despesas propostas para cada programa e as regras e os limites propostos para a realocação de recursos durante o exercício.

Recomendação

O Congresso deveria considerar prioritária a análise e a aprovação da proposta de Lei Complementar no. 135.

O Diálogo na Preparação do Orçamento

A elaboração do orçamento pelo Executivo é também um processo transparente, envolvendo consultas ao setor privado e aos grupos organizados da sociedade civil.

Não sendo a Lei de Diretrizes Orçamentárias aprovada pelo Congresso até 30 de junho, restam, efetivamente, apenas dois meses para discussões bilaterais entre o MPOG e os Ministérios executores, antes da finalização da lei orçamentária anual proposta. Porém, os Ministérios podem, subseqüentemente, fazer lobby junto ao Presidente, e mesmo junto ao Congresso, para introduzir mudanças na lei.

Uma vez que o Congresso aprove a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a SOF fornece a cada Ministério executor sua respectiva alocação orçamentária proposta, bem como sugere uma detalhada subdivisão da alocação total. Com isso, resta apenas um mês para as discussões entre a SOF e os Ministérios executores antes de a LOA ser enviada ao Congresso. Tal prazo pode não ser suficiente para discussões significativas entre os Ministérios executores e a SOF.

Os Ministérios executores têm suas próprias unidades de planejamento e orçamento, mas podem lhes faltar informações de custo adequadas para uma boa elaboração do orçamento. Pode haver também uma integração inadequada das funções de planejamento e de orçamento dentro dos Ministérios executores. O sistema SIDOR também é utilizado pelos Ministérios executores durante o exercício de elaboração do orçamento. Todavia, uma pesquisa em quatro desses Ministérios durante a revisão do PPA indicou que o SIDOR não atende adequadamente às necessidades dos mesmos para a elaboração do orçamento.

Há um quadro profissional formal de analistas e técnicos de orçamento. No entanto, a quantidade de servidores para elaborar o orçamento não parece ser elevada. Os Ministérios executores parecem ter somente 147 analistas e 124 técnicos. Deveria ser

revista a necessidade de analistas orçamentários adicionais que tenham uma compreensão sólida do PPA e das questões gerais relacionadas com a política de gastos.

A Revisão do Orçamento pelo Congresso

O Congresso é formado por duas Casas: a Câmara dos Deputados e o Senado, esse último representando os estados. As considerações regionais ou estaduais parecem ter um papel importante na participação do Congresso no exercício orçamentário. No que se refere ao orçamento, o papel do Congresso aumentou substancialmente com a Constituição de 1988. Todos os documentos (o PPA, a LDO e a LOA anuais) são examinados pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, podendo o Congresso emendar qualquer um desses documentos. A Comissão analisa também os créditos orçamentários adicionais propostos pelo Executivo no decorrer do ano.

A Comissão parece ter um quadro com cerca de 30 profissionais para assessorar seu trabalho, mas não totalmente dedicados à análise do orçamento, trabalhando também no acompanhamento dos relatórios feitos pelo Tribunal de Contas da União. A Comissão também recebe assistência do TCU para o desempenho dessa última função. Tem acesso total aos bancos de dados do orçamento e da contabilidade do poder Executivo, incluindo o SIDOR e o SIAFI.

O papel da Comissão de oferecer uma resposta coordenada do Congresso ao orçamento do Executivo é limitado pela capacidade das Comissões temáticas do Congresso de também propor alterações ao orçamento, não necessariamente em coordenação com a Comissão, e pela existência de uma Comissão Finanças e Tributação que examina as questões relativas às receitas orçamentárias.

A LDO é apresentada ao Congresso até 15 de abril e aprovada pelo mesmo até o final de junho, permitindo dois meses e meio para sua apreciação. O Congresso tem competência legal para alterar as metas fiscais propostas na LDO, mas, até o momento, tem escolhido não fazê-lo.

A LDO é analisada primeiro nas Subcomissões setoriais, seguindo-se a elaboração de um relatório geral. Audiências públicas são realizadas, normalmente pelo período de cerca de quatorze dias, aumentando a transparência geral do processo orçamentário. O Congresso dispõe de cerca de três meses e meio entre o recebimento da versão preliminar da Lei Orçamentária Anual, a ser enviada pelo Presidente até 31 de agosto, e a aprovação da lei, que deve ser feita até 15 de dezembro.

O Congresso pode emendar a proposta de orçamento, tanto na LDO como na LOA, mas não pode alterar os números relativos à folha de pagamento do funcionalismo civil, do serviço da dívida ou de outras transferências obrigatórias por lei, tais como os pagamentos da previdência social e as transferências para os governos infranacionais. Tecnicamente, ele só pode alterar os valores das receitas quando perceber que o Executivo cometeu um “engano”. Muitas emendas são apresentadas à LDO e, mais ainda, à LOA. Existem limites para o número de emendas à LOA que podem ser apresentadas por cada membro do Congresso e pelos partidos políticos, e também por cada estado e

Ministério. Esses limites corrigem a situação anterior, quando milhares de emendas eram propostas a cada ano por congressistas individuais. Em 1993, por exemplo, 76.114 emendas foram propostas, das quais 18.944 foram aprovadas pelo Congresso. Isso reflete o forte componente local do sistema político brasileiro, bem como a divisão de poderes entre o Executivo e o Congresso.

Qualquer alteração proposta deve manter a Lei Orçamentária Anual consistente com o PPA, mas isso é interpretado em termos gerais – consistência dos objetivos e estratégias dos programas, em vez de consistência das metas financeiras. Assim, parece não haver qualquer checagem direta dos ajustes irrealistas feitos pelo Congresso nos números relativos tanto à receita quanto à despesa. Frequentemente, o Congresso tem adicionado novos itens ao orçamento proposto e aumentado as estimativas de receita, de modo a parecer que elas estariam financiando os novos itens. Na prática, tais acréscimos, que não estão genuinamente cobertos pelas receitas, não têm sido implementados pelo Executivo. Desse modo, o Congresso precisa adotar orçamentos mais realistas, e se beneficiaria com a utilização de assessoria profissional independente (utilizando, possivelmente, a Secretaria de Orçamento do Congresso dos Estados Unidos como modelo).

Assim, o orçamento é permissivo, em vez de impositivo, e o Executivo realiza os ajustes necessários durante o exercício para assegurar que as metas fiscais da LRF sejam atingidas. Essa é a razão principal das diferenças entre as alocações orçamentárias e os números da execução do orçamento de alguns Ministérios, como discutido anteriormente. Contudo, os membros do Congresso podem fazer lobby direto junto ao MPOG para liberar certos empenhos durante o exercício.

Entretanto, o orçamento aprovado pelo Congresso não é necessariamente consistente com o PPA, nem mesmo em termos dos objetivos e estratégias dos programas. Isso se reflete na necessidade de se ajustar o PPA após a aprovação da lei orçamentária anual, tal como ocorreu em 2000. Como mencionado anteriormente, o Congresso discutiu a lei orçamentária anual antes de apreciar o PPA, refletindo seu interesse maior nos detalhes dos gastos da LOA.

Normalmente, o Congresso tem até 15 de dezembro para submeter sua versão da LOA ao Presidente, que deve sancioná-la antes do início do ano fiscal. O Presidente tem o prazo de 15 dias para vetar qualquer item aprovado pelo Congresso. Contudo, o Congresso pode derrubar esse veto através de votação majoritária, em sessão conjunta, no prazo de 30 dias após o veto presidencial. A LDO contém provisões que governam os gastos se, por qualquer razão, a aprovação da LOA estiver atrasada. A LDO de 2001, por exemplo, permite a continuação de gastos não-discrecionários, tais como as despesas com pessoal, benefícios da previdência social e os pagamentos do serviço da dívida.

Conclusões e Recomendações

Existe a necessidade de que o Congresso adote orçamentos mais realistas. Ele se beneficiaria com a utilização de assessoria profissional independente (usando, possivelmente, o modelo da Secretaria de Orçamento do Congresso dos Estados Unidos).

A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A responsabilidade geral pela execução e pelo monitoramento orçamentário é da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no MF, e também da SOF, no MPOG. O sistema de execução orçamentária é altamente centralizado e administrado pela STN através de um sistema integrado de administração de informações financeiras (SIAFI), criado em 1987, e de uma conta única do Tesouro Nacional mantida no Banco Central do Brasil, criada em 1988.

Programação e Controle das Despesas

O decreto presidencial de execução orçamentária, administrado, em conjunto, pela SOF e pela STN, provê liberações mensais de recursos aos Ministérios, com base nas previsões atualizadas de depósitos e pagamentos da STN, após a aprovação da LOA. O decreto é promulgado dentro de 30 dias após a aprovação da LOA. Para o orçamento de 2002, ele foi promulgado em 10 de janeiro, e estabeleceu, antecipadamente, as liberações mensais para cada Ministério. Esse decreto destina-se a assegurar:

- Liberações de recursos em tempo hábil para as unidades administrativas realizarem seu trabalho;
- Manutenção do equilíbrio entre as receitas e as despesas durante o exercício.

São feitos ajustes durante o exercício para manter a relação entre a execução orçamentária e o ritmo e nível de recolhimento das receitas. Na prática, esses ajustes afetam somente as despesas discricionárias. A estimativa das receitas pelo Executivo é razoavelmente precisa e baseia-se em técnicas apropriadas.

O Decreto de Execução Orçamentária estabelece também os limites das obrigações ou compromissos a serem assumidos, e esse aspecto da execução orçamentária é administrado e monitorado pela SOF. A STN utiliza o SIAFI na programação dos gastos federais, de acordo com as diretrizes estabelecidas na Lei do Orçamento Anual. A STN registra no SIAFI os limites orçamentários para cada unidade administrativa, a partir de uma fita magnética preparada pela SOF em seu sistema SIDOR, após a aprovação da LOA pelo Congresso. Isso estabelece os limites dos compromissos anuais correspondentes aos créditos orçamentários autorizados para cada Ministério. Em seguida, a STN estabelece os limites dos desembolsos mensais para cada Ministério, com base nas alocações orçamentárias autorizadas para cada um. Assim, os sistemas SIDOR e SIAFI não estão conectados diretamente, mas são capazes de se comunicar. Está sendo considerada uma remodelagem do SIAFI, discutida abaixo, para desenvolver uma conexão direta entre os dois sistemas.

A STN libera recursos para os Ministérios durante o mês – normalmente, duas ou três vezes a cada mês, de acordo com os limites mensais. Essas prioridades afetam tanto as

despesas discricionárias quanto as não-discricionárias, conforme estabelecido durante o processo de preparação do orçamento, e em consulta com o MPOG. A STN também estabelece os limites diários para pagamentos da Conta Única do Tesouro (CUT). Ao liberar os recursos, a STN deixa para os Ministérios as decisões sobre como alocar os recursos entre os programas discricionários, desde que o total para qualquer programa não seja ultrapassado.

Na prática, os dois objetivos – liberações de recursos em tempo hábil e manutenção do equilíbrio entre receitas e despesas – podem ser conflitivos. Ajustes a menor nas alocações das despesas durante o exercício são uma característica normal do sistema orçamentário brasileiro. As unidades administrativas comentam que não recebem o total de seus créditos orçamentários, e algumas também comentam a falta de previsibilidade dos recursos. (Deve-se notar que os Ministérios não esperam receber, necessariamente, a alocação orçamentária total, pois, como mencionado anteriormente, o Decreto aloca menos que o aprovado no orçamento para as áreas de despesas discricionárias, usando parte dos recursos para criar uma reserva geral de contingência. Além disso, o Decreto também pode alocar menos devido ao orçamento irrealista feito pelo Congresso).

A aparente falta de previsibilidade dos recursos, e as consideráveis discrepâncias com o orçamento original, são confirmadas pela revisão do PPA feita pelo Banco,¹¹ na qual estão identificadas as seguintes variações durante o ano fiscal de 2000. O nível de alocações liberadas para os programas do Ministério da Saúde (MS) foi de 98% do nível orçamentário autorizado, comparado aos 51% para os programas do Ministério dos Transportes (MT). Levando em conta os aumentos de despesas autorizados durante o exercício, no final do ano o MS havia gastado 16% acima do previsto no orçamento original, comparado com 18% abaixo do aprovado no orçamento original, no caso das despesas do MT. No final do ano, houve um rápido aumento do nível de obrigações orçamentárias no MT, quando a STN liberou recursos significativos na medida em que ficou claro que haveria disponibilidade dos mesmos.

Enquanto o MT registra despesas discricionárias significativas e recebe do Congresso, com frequência, alocações de despesas inflacionadas, baseadas em estimativas irreais de receitas, parece haver em outros Ministérios uma preocupação com a falta de previsibilidade dos recursos indicados no Decreto de Execução Orçamentária. A mesma revisão do Banco indica que mais de um terço dos gerentes de programas considera que as interrupções nos fluxos de recursos afetaram negativamente a execução dos programas. Dada a qualidade das previsões de receitas do Brasil no âmbito do Executivo, não está clara a razão pela qual não se possa dar uma maior previsibilidade dos recursos aos Ministérios executores. Entretanto, um fator explicativo poderia ser a cautela da STN, dada a necessidade de assegurar que sejam alcançadas as metas para o setor público consolidado (aí incluídas aquelas outras partes sobre as quais a Secretaria tem controle limitado - empresas estatais e governos infranacionais), e não somente as metas do governo federal. Todavia, os arranjos para a execução orçamentária devem ser revistos

¹¹ Revisão do PPA, Relatório Capa Verde, 17 de setembro de 2001.

pela SOF e pela STN, em conjunto, com o objetivo de dar maior previsibilidade de recursos aos Ministérios executores.

Como mencionado anteriormente, as despesas com pessoal são administradas separadamente das outras despesas no exercício orçamentário, e são a parte não-discricionária das despesas. As informações sobre os níveis autorizados de pessoal são mantidas pela Secretaria de Recursos Humanos (SRH) no Sistema Integrado de Administração de Pessoal - SIAPE. As liberações de recursos para a folha de pagamento dos servidores civis baseiam-se nas informações mantidas no sistema SIAPE, orientadas pela SRH. Contudo, as informações do SIAPE devem ser registradas manualmente no SIAFI, já que os dois sistemas não podem comunicar-se diretamente um com o outro. Isso está sendo cuidado na remodelagem do SIAFI.

Durante o ano, os sistemas SIDOR e o SIGPLAN extraem dados do SIAFI para monitorar e controlar o cumprimento da programação orçamentária pelas unidades executoras e para avaliar o desempenho do programa dentro do PPA. Informações sobre as modificações do orçamento, através de créditos adicionais e de outras realocações de despesas, são colocadas no SIDOR pela SOF e depois repassadas para a STN para serem inseridas no sistema SIAFI.

O SIAFI produz relatórios bimestrais de monitoramento orçamentário e relatórios quadrimestrais de administração fiscal. Os primeiros informam sobre a execução orçamentária *vis-à-vis* as dotações, e os últimos são usados para monitorar o progresso em termos de metas fiscais, que diferem, em certa medida, do formato do orçamento – por exemplo, as metas fiscais incluem os resultados gerais das empresas estatais, mas o orçamento inclui somente as despesas de capital das mesmas.

Emendas Orçamentárias no Exercício

Normalmente, um número significativo de ajustes é feito durante o exercício. São de dois tipos – realocações de recursos autorizados pela LOA e alterações na LOA iniciadas durante o exercício. As alterações do primeiro tipo parecem representar uma parte crescente do total.

Em geral, os Ministérios têm pouca flexibilidade para realocar recursos (e servidores) durante o exercício, não lhes sendo permitido remanejar recursos entre projetos (despesas de capital). Mas eles têm flexibilidade para realocar recursos entre atividades (despesas correntes), o que pode levar, em alguns casos, ao remanejamento de recursos para programas que os Ministérios percebiam como prioritários, mas que podem não refletir as prioridades do PPA. Em geral, a LOA autoriza o Governo a aumentar as alocações de subprojetos ou subatividades individuais até certo percentual, através das alocações de outros itens ou através do uso da reserva de contingência do orçamento estabelecida na LDO (1% das despesas em 2002).

A habilidade dos Ministérios executores em realocar recursos entre atividades durante a execução orçamentária tem sido vista como uma razão para o fato de as despesas reais não refletirem, necessariamente, as áreas prioritárias estabelecidas no PPA. Por isso, a

SOF está propondo um novo método para proteger as alocações de recursos dos programas estratégicos, através de um sistema de controle mensal do fluxo de caixa que monitora a execução de programas mensalmente e realoca recursos entre os programas estratégicos discricionários com base no desempenho da execução. Isso tem impacto sobre o papel da STN na execução orçamentária; entretanto, a STN tem a percepção de que o sistema está funcionando bem.

Existem diversas leis de créditos suplementares durante o exercício, mas elas só podem ser iniciadas pelo Executivo. Contudo, pela LRF, a fonte de financiamento para quaisquer desses créditos tem que ser identificada. Os créditos incluem:

- Créditos suplementares, que podem ser implementados por decreto presidencial. Incluem, normalmente, as alterações resultantes de receitas maiores do que o previsto, de reduções em outros empenhos ou de sobras transportadas do ano anterior. A LOA estabelece um limite para o aumento ou diminuição de qualquer dotação - cerca de 10%, usualmente;
- Créditos especiais, relacionados a alterações como a adoção de novas políticas durante o exercício, e sua aprovação pelo Congresso;
- Créditos extraordinários, para despesas urgentes e não previstas. Esses créditos decorrem de eventos tais como desastres naturais, e podem ser criados através de decreto presidencial, mas com a aprovação subsequente pelo Congresso.

Esses créditos nem sempre são plenamente executados. No ano fiscal de 2000, menos de 60% foram utilizados.

O acesso aos recursos da reserva de contingência do orçamento geral previstos na LDO (1% do total das despesas em 2001) é regido por uma regulamentação editada conjuntamente pela SOF e pela STN. O Presidente pode envolver-se nas decisões sobre a utilização dessa reserva, o que dá alguma discricção orçamentária ao poder Executivo. A STN preocupa-se, principalmente, com a questão de quanto da margem deve ser usada, e a SOF, sobretudo, com a finalidade da sua utilização.

Enquanto a capacidade de realizar realocações durante o exercício pode prover a flexibilidade necessária, torná-las muito fáceis pode resultar em falta de atenção na elaboração de um orçamento realista, que reflita alocações de recursos alinhadas com as prioridades do Governo. Isso pode explicar, parcialmente, as diversas alterações ocorridas durante o ano no orçamento brasileiro.

1. *Conclusões e Recomendações.*

A SOF e a STN deveriam rever, em conjunto, os arranjos para execução orçamentária, com o objetivo de dar maior previsibilidade de recursos aos Ministérios executores.

O Executivo e o Legislativo deveriam considerar, em conjunto, formas de reduzir o número de emendas durante o exercício, para incentivar a melhor elaboração do orçamento e para dar maior previsibilidade à execução orçamentária. Uma opção seria consolidar todas as alterações em uma revisão formal do orçamento na metade do ano.

CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

Práticas, Regulamentações e Legislação Contábil.

A Lei 4.320, de 1964, estabelece as diretrizes para a contabilidade do governo federal (e para os estados e municípios), abrangendo a contabilidade financeira e orçamentária, ativos reais e contabilidade comercial e a elaboração dos balanços financeiros. A proposta de Lei Complementar No. 135, de 1996, ainda em discussão no Congresso, instituiria mais diretrizes para os sistemas financeiros, a execução e o controle dos planos orçamentários, dos balanços e orçamentos, com provisões específicas sobre a contabilidade governamental.

Os princípios e as regulamentações que regem a administração financeira do setor público parecem ser aplicados de maneira consistente e uniforme. A legislação estabelece parâmetros e objetivos claros que tornam sua execução mais transparente.

Descrição Operacional da Administração Financeira

A responsabilidade pela contabilidade e pela administração financeira cabe à STN do MF e ao Banco Central. As responsabilidades da STN incluem a supervisão da execução orçamentária, a operação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), a administração da dívida pública e do débito externo e a consolidação da informação financeira dos governos infranacionais. As informações sobre o setor público consolidado são fornecidas pelo Banco Central.

A STN usa a Conta Única do Tesouro (CUT), mantida no Banco Central do Brasil, para administrar os recursos federais. O SIAFI registra todas as transações da CUT. Existe uma reconciliação regular dos relatórios mensais de execução financeira com as informações sobre a conta bancária. Dois Ministérios, o das Relações Exteriores e o da Defesa, operam contas bancárias separadas para fins especiais, mas, ainda assim, utilizam o SIAFI para registrar as transações financeiras e as solicitações de pagamentos dessas contas.

Todas as receitas federais recolhidas devem ser transferidas para a CUT. A Conta recebe as transferências de bancos autorizados que recolhem as receitas governamentais. Esses bancos têm até dois dias úteis para fazer a transferência para a CUT. Os Ministérios e os

órgãos do Governo solicitam pagamentos através do sistema SIAFI para que possam ter acesso aos recursos da CUT.

Os recursos e as despesas são classificados no SIDOR e no SIAFI utilizando o mesmo código de classificação de contas, o que significa que as informações orçamentárias e contábeis têm formatos consistentes. A classificação contábil, um misto de abordagens funcional e econômica que atende às exigências das Estatísticas Financeiras Governamentais (EFG), tem diversos níveis:

- Unidade organizacional (como Senado, Ministério, Universidade, Fundação Pública, etc.);
- Função e subfunção (como Educação, Educação de adultos jovens, etc.);
- Programas, baseado nos 388 programas contidos no PPA.

Dentro de cada programa, a despesa é classificada com base em:

- Objeto da despesa (despesas de viagem, etc);
- Fonte dos recursos (impostos, transferências, dívida externa, etc.);
- Natureza da transação (ativo, obrigações, capital, etc).

Uma vez que a operação é registrada no SIAFI, ela pode ser rastreada por qualquer dessas classificações.

O Sistema Integrado de Informações Financeiras - SIAFI

O SIAFI é o sistema de informações financeiras administrado pela STN, implementado pela primeira vez em 1987. Funciona através de uma extensa rede de telecomunicações conectada às unidades executoras de todos os órgãos da administração federal, incluindo as dos poderes Legislativo e Judiciário, bem como com ligações a localidades no exterior. O sistema está centralizado em Brasília, e não inclui os governos infranacionais, as empresas estatais e as empresas de economia mista.

Entre os usuários do SIAFI, incluem-se 5.000 unidades administrativas de órgãos, equivalentes a mais de 30.000 operadores, que acessam o sistema diariamente. Os usuários têm acesso a funções que incluem a entrada de dados, consultas e acesso em tempo real a informações ou a relatórios impressos. Existem mais de 3.000 usuários fora do Executivo que têm acesso direto ao SIAFI, sobretudo o TCU e os membros do Congresso (o que dá uma medida importante do exercício do controle social sobre o sistema).

O SIAFI é usado desde o registro do orçamento inicial, passando pelos pagamentos, depósitos e outras transações, até a publicação de relatórios mensais e anuais, incluindo

os procedimentos de abertura e fechamento de cada ano fiscal. O sistema desempenha as seguintes funções gerais:

- Programação financeira;
- Controle da execução do orçamento;
- Processamento e registro centralizados de todos os pagamentos orçamentários, incluindo as transferências para os governos infranacionais e os desembolsos da dívida pública;
- Recebimento e registro das receitas;
- Produção de balanços e relatórios contábeis exigidos por diferentes níveis da administração;
- Administração e reconciliação da Conta Única do Tesouro;
- Provisão de acesso e produção de relatórios para os gerentes financeiros das unidades administrativas.

Cada transação é registrada uma única vez, e atualiza, automaticamente, qualquer dado relacionado. O SIAFI não permite a execução orçamentária além dos limites autorizados.

O SIAFI fornece a informação financeira necessária para apoiar a administração financeira federal, embora sofra algumas limitações pelo fato de usar uma tecnologia já desatualizada. A informação é confiável e produzida em tempo hábil. Desde sua implantação, em 1987, o SIAFI evoluiu substancialmente, tendo sido adicionados vários módulos. Entretanto, sua incapacidade de fazer o intercâmbio direto de informações com outros sistemas governamentais importantes, como o SIDOR e o SIAPE, leva a limitações na análise de dados e à falta de flexibilidade, o que cria dificuldades para que os gerentes possam obter respostas para suas consultas ou elaborar seus relatórios usando dados comparativos.

Remodelação do SIAFI

O Governo reconhece a necessidade de atualizar a tecnologia do SIAFI, e já desenvolveu o projeto SIAFI Século XXI para fazer a remodelação do sistema. O novo sistema será estruturado em torno de quatro subsistemas básicos, que estão sendo implantados por etapas:

- Subsistema orçamentário, financeiro e de ativos reais;
- Subsistema de administração de ativos e de obrigações;
- Subsistema de monitoramento da LRF;
- Subsistema de administração interna da STN.

Além da integração com o SIAFI, está sendo melhorado o desempenho do sistema de informações do MPOG para monitorar os programas do PPA (SIGPLAN), mas o trabalho ainda está numa fase preliminar.

Com a remodelagem do SIAFI, sua capacidade de prestar assistência gerencial aumentará. O sistema terá a capacidade de gerar relatórios sobre a execução do programa

vis-à-vis as metas planejadas e as taxas de retorno e utilização de ativos. A auditoria de dados financeiros tornar-se-á mais eficiente, já que quase todas as informações financeiras estarão contidas em um único sistema.

A remodelagem está sendo realizada por etapas. Entretanto, têm ocorrido atrasos devidos à escassez de recursos. A remodelagem está a cargo da unidade central de processamento de dados da STN, o SERPRO. É importante que, na remodelagem, sejam levadas plenamente em conta as necessidades dos usuários, e que os custos sejam controlados de forma adequada.

Recomendações

Os esforços para modernizar e atualizar a tecnologia do SIAFI deveriam continuar. Esses esforços deveriam incluir consideração sobre as sinergias entre os sistemas existentes, tais como SIDOR, SIAPE e SIGPLAN, que podem alimentar o SIAFI com informações valiosas e aumentar suas capacidades gerenciais.

Administração de Recursos Externos

A dívida multilateral é administrada pelo MF e pelo Banco Central do Brasil. Dentro do MPOG, a SEAIN é responsável pela negociação de empréstimos externos, sejam eles de instituições privadas, governamentais ou internacionais. O MF está representado na Comissão de Financiamentos Externos, localizada na SEAIN. O papel do MF está centrado na avaliação das propostas, de modo a assegurar a adequação aos objetivos fiscais. O Banco Central do Brasil é responsável pelo recebimento e pela administração desses recursos.

Para os projetos financiados pelo Banco Mundial, existem Unidades Executoras de Projetos separadas, com seus próprios sistemas de relatórios financeiros. A STN é responsável pela manutenção da Conta Especial em dólares, pela distribuição dos recursos para os Ministérios executores para pagamento de despesas elegíveis, pela reconciliação da Conta Especial, e pela revisão das Declarações de Despesas (SOE) e das solicitações de desembolso antes de sua entrega final. Os Ministérios são responsáveis por garantir que as informações contábeis dos projetos sejam inseridas no SIAFI em tempo hábil, já que os sistemas contábeis dos projetos não são parte do SIAFI.

Reforma das Instituições Administradoras da Dívida

Em 1998, a função de administrar a dívida, abrangendo tanto a dívida interna quanto a externa, foi transferida do Banco Central para a STN. Entretanto, o Banco Central mantém um papel importante na emissão de títulos federais no mercado externo. O SIAFI gera relatórios sobre a dívida pública federal interna e externa que são periodicamente reconciliados com os dados do Banco Central. O Banco está desenvolvendo um registro da dívida pública abrangendo todos os níveis de governo, conforme exigência da LRF. Uma nova unidade na STN monitorará a dívida dos estados e dos municípios.

A STN está recebendo assistência técnica do Banco Mundial para atualizar seus quadros profissionais e suas capacidades de informação, a fim de poder desempenhar a função de administrar a dívida. Essas melhorias incluem a criação de uma Divisão de Análise da Dívida.

TRANSPARÊNCIA FISCAL

O processo de elaboração do orçamento é transparente, tanto no poder Executivo quanto no Congresso. É um processo ordenado, regido por um cronograma legalmente estabelecido (conforme discutido acima, na sessão sobre elaboração do orçamento). Esse processo baseia-se em um outro exercício consultivo importante e transparente, a preparação do PPA.

Há um alto nível de publicidade dos dados fiscais no Brasil, cujo ímpeto foi dado pela LRF. Em termos de documentação orçamentária, como já discutido, a LRF estipula a transparência das premissas orçamentárias (estabelecidas na LDO), bem como o fornecimento de informações sobre planos fiscais, resultados e posições, incluindo os riscos fiscais, as obrigações contingentes e as despesas tributárias. O PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e as Contas Públicas anuais (contidas no relatório presidencial sobre o Balanço Geral da União), assim como os relatórios de auditoria do TCU, são prontamente colocados à disposição do público, a maior parte estando disponível nas páginas do Governo na Internet. Questões sensíveis, como subsídios, despesas tributárias e despesas com a defesa, são disponibilizadas sem restrições nos documentos orçamentários.

Em termos de relatórios produzidos durante o exercício, as seguintes informações estão disponíveis publicamente (a STN publica também um cronograma no início do ano, indicando as datas em que os seus relatórios deverão ser publicados):

- Relatórios de execução orçamentária (a cada dois meses);
- Relatórios de administração fiscal, relativos às metas fiscais da LRF (a cada quatro meses);
- Resultados mensais (acima da linha) das operações financeiras consolidadas do governo federal, incluindo o Banco Central, publicados na página da STN na Internet com defasagem de um mês;
- Relatórios mensais sobre o recolhimento das receitas federais, publicados pela Secretaria de Receita Federal (SRF) do MF com defasagem de um mês;
- Relatório mensal sobre as transações financeiras do setor público consolidado;

- Relatórios mensais sobre o nível e a composição da dívida líquida do setor público consolidado, publicados pelo Banco Central;
- Relatórios mensais sobre a execução do PPA, preparados pela SPI.

Anualmente, a STN consolida as informações financeiras no SIAFI para preparar os balanços financeiros agregados do governo federal, que são parte do relatório anual do Presidente ao Congresso, o Balanço Geral da União. Esse relatório é editado em tempo hábil. Os balanços são apresentados ao Congresso em um relatório do Presidente, até 15 de abril após o término do ano fiscal. Uma vez recebidos pelo Congresso, são enviados ao TCU, que tem 60 dias para encaminhar seu parecer ao Congresso.

O relatório de quatro volumes apresentado pelo Presidente, elaborado pela SFC, inclui tanto as informações financeiras como as não financeiras. O primeiro volume contém uma discussão geral das condições fiscais e os resultados, as informações sobre o desempenho dos programas e os balanços financeiros agregados. Esses balanços agregados abrangem:

- Um balanço da execução orçamentária, comparando o realizado com o orçado;
- Um balanço das transações financeiras, apresentando todos os depósitos e pagamentos do governo federal, incluindo depósitos e pagamentos extra-orçamentários, além de incluir os saldos a transportar;
- Um extrato apresentando os ativos e as obrigações do governo federal, dividido em real, financeiro e não financeiro, além do saldo líquido e das alterações ocorridas no saldo líquido durante o exercício como resultado da execução orçamentária e das transações financeiras, e também de mudanças nos ativos reais. O saldo líquido é desagregado em capital, reservas e resultados acumulados.

Os outros três volumes contêm os balanços financeiros da administração direta (Ministérios e órgãos públicos), da administração indireta (autarquias e fundações) e das empresas estatais, sendo que os balanços dessas últimas são preparados com base nos totais acumulados. Os balanços das autarquias abrangem também um balanço da execução orçamentária, um balanço das transações financeiras e um extrato. A SFC tem feito algum tipo de auditoria desses balanços, embora sem produzir um relatório formal. Os volumes são enviados para revisão do TCU, que envia seu parecer ao Congresso (ver parágrafo 192).

As contas públicas dos governos infranacionais devem ser publicadas até abril do exercício seguinte. Para o ano fiscal de 2000, a STN começou a elaborar balanços financeiros que abrangiam todo o setor público, governos federal e infranacionais, a serem disponibilizados até a metade do ano, consolidando as informações do SIAFI e do Banco Central. No entanto, nem todos os municípios puderam ser consolidados. Pretende-se que os balanços do ano fiscal de 2001 incluam todos os municípios.

Dados abrangentes sobre o número e a alocação dos servidores públicos também são publicados anualmente pela SRH.

Embora isso represente, em seu conjunto, um volume louvável de transparência fiscal, não está claro como alguns desses relatórios detalhados, tais como os diversos balanços, são realmente utilizados na gestão fiscal. Assim, a informação sobre os ativos e as obrigações financeiras é usada como parte da gestão da dívida, mas não está claro que a informação sobre os ativos reais seja usada na gestão do ativo real. Também não está claro como os balanços, de uma maneira geral, estão relacionados com os padrões contábeis internacionais. Esses balanços agregados são complexos, não bem classificados e difíceis de acompanhar, e, como discutido acima, não têm relatórios de auditoria. É necessário rever o formato e o conteúdo desses balanços para melhorar sua compreensão e relevância.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), criado em 1946 para regulamentar a profissão de contador, criou um grupo de trabalho para elaborar padrões contábeis para o setor público brasileiro. Atualmente, os balanços financeiros são elaborados segundo princípios contábeis básicos desenvolvidos pelo CFC. Não é claro, contudo, até que ponto o Governo apóia esse grupo, ou se qualquer dos seus resultados foram úteis ou adotados como padrão, e nem como se relacionam com os padrões contábeis internacionais. Levando em conta a falta de objetivos claros ou de utilidade desses balanços, o Governo poderia considerar dar ao CFC, como organização profissional, a função de desenvolver padrões contábeis para o setor público.

Além do relatório geral do Presidente, um relatório anual é elaborado por cada um dos 1.100 órgãos federais, contendo um parecer de auditoria da SFC. Esses relatórios anuais não têm caráter público, mas, tecnicamente, podem ser obtidos, se desejado, com base na legislação sobre liberdade de informação. É exigido que os relatórios estejam concluídos até 31 de maio de cada ano, assinados pelo Ministro responsável e enviados ao TCU para que seus balanços financeiros possam ser analisados. Os relatórios (os três primeiros são preparados pela gerência de cada organização) abrangem:

- uma lista de autoridades (quem é responsável por quê na organização);
- o balanço financeiro (que é o mesmo contido no relatório de quatro volumes apresentado pelo Presidente – ver parágrafo 169 acima);
- um relatório de atividades.

Além disso, inclui-se:

- uma certidão emitida pela SFC sobre os balanços financeiros, observância das normas legais e eficiência (ver parágrafo 203)
- o parecer do Ministro.

O TCU tem, então, um ano e meio para elaborar seu relatório e enviá-lo ao Congresso, embora, na prática, esse tempo possa ser ampliado.

Recomendações

O formato e o conteúdo do balanço financeiro agregado anual devem ser revistos para tornar a informação mais compreensível e relevante.

Deve-se considerar atribuir ao Conselho Federal de Contabilidade o papel de uma organização profissional capacitada para desenvolver padrões de contabilidade para o setor público.

AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

A Constituição brasileira estabelece duas instituições de auditoria principais:

- A Secretaria Federal de Controle (SFC), criada em 1994, que reporta à Controladoria-Geral da União, subordinada à Presidência da República (até 2000, a SFC fazia parte da estrutura do Ministério da Fazenda). A SFC é o órgão de auditoria interna do poder Executivo;
- O Tribunal de Contas da União, criado na última década do século XIX, é a organização de auditoria externa que presta contas ao Congresso Nacional e cobre os três poderes - Executivo, Legislativo e Judiciário. O TCU é a instituição federal de auditoria, afiliado à INTOSAI (Organização Internacional das Instituições Fiscalizadoras Superiores).

A Presidência, a Advocacia Geral da União e os Ministérios da Defesa e das Relações Exteriores não são controlados pela SFC e têm suas próprias secretarias de controle interno, equivalentes à SFC. Uma Comissão para a Coordenação do Controle Interno promove a harmonização das abordagens dessas instituições.

Além disso, todas as entidades da administração indireta (autarquias, fundações e empresas estatais) têm que ter suas próprias unidades de auditoria interna (AIs), que trabalham em proximidade com a SFC. Os balanços financeiros das empresas estatais também são auditados por auditores privados.

Em geral, as auditorias são do tipo concomitante ou *ex-post*. No Brasil, não existe a prática generalizada de auditoria *ex-ante*, segundo a qual as transações teriam que ter a aprovação prévia das instituições auditoras, tal como ocorre em alguns outros países na região. Isso coloca a auditoria brasileira em um patamar relativamente profissional e moderno.

AUDITORIA EXTERNA

O Tribunal de Contas da União é o braço de controle externo e de supervisão do Congresso. O TCU realiza inspeções com base em relatórios a ele encaminhados (pela

SFC, por exemplo) e também a partir de reportagens da mídia ou por solicitação de membros do Congresso. O Presidente, com a aprovação do Senado, nomeia três dos nove membros do Tribunal. Dois dos nomeados pelo Presidente devem ser auditores ou promotores federais do TCU. O Congresso escolhe os outros seis membros (que, com frequência, são ex-políticos). Existe também uma unidade autônoma da promotoria pública localizada no TCU.

O TCU revê o relatório anual do Presidente, que inclui os balanços financeiros e a informação não financeira. Nessa revisão, examina-se a exatidão do recolhimentos dos impostos e das isenções, o cumprimento das metas fiscais estabelecidas na LRF e a observância das alocações das receitas e despesas obrigatórias ordenadas pela Constituição, incluindo as transferências para os estados e municípios. O TCU também tem um amplo papel na auditoria por desempenho ou operacional, e decidiu gerar relatórios sobre tópicos abrangentes tais como o impacto da crise energética brasileira. Outras tarefas específicas incluem a revisão da legalidade das aposentadorias dos servidores civis, dos pagamentos de indenizações e pensões, da contratação e dispensa de servidores civis, o exame de queixas sobre irregularidades, e a revisão da privatização de empresas públicas. Muito desse trabalho é realizado continuamente, ao longo do ano, com base nos relatórios da SFC, quando apropriado. Entretanto, a maior parte do trabalho de auditoria relacionado com os balanços financeiros é feita pela SFC, e o TCU não realiza trabalhos periódicos ou ocasionais de auditoria financeira.

O TCU tem aproximadamente 2.000 funcionários, embora considere ter a necessidade de outros 600 para preencher lacunas em seu trabalho. Atualmente, 900 são analistas e 1.100 são técnicos, ainda que, desses técnicos, 800 estejam envolvidos apenas parcialmente nas auditorias e investigações. Todos os funcionários do TCU são servidores civis contratados através de concurso público. O TCU funciona de forma relativamente descentralizada, com escritórios em 26 capitais estaduais e também em Brasília.

Independência e Autonomia Institucional

O orçamento do TCU é estabelecido do mesmo modo que o de outras unidades administrativas, com o Congresso decidindo o orçamento com base na proposta orçamentária do Presidente. O Tribunal tem total autonomia funcional para determinar seu programa de trabalho anual, incluindo qualquer projeto especial que deseje realizar, e para decidir sobre o conteúdo de seus relatórios. Isso preserva sua independência e objetividade. Tem também poderes legais para investigar irregularidades identificadas pela SFC, aplicar sanções e submeter processos ao Procurador-Geral para maiores investigações judiciais, além do direito de acesso a qualquer órgão, conforme seja necessário para o desempenho de suas funções, incluindo o acesso direto ao sistema SIAFI.

O TCU também pode dar ao Congresso a oportunidade de incluir temas no programa de investigações do Tribunal, mas o Congresso não pode determinar diretamente o tópico ou o conteúdo de tais investigações. No entanto, se o Congresso considerar que um relatório está incompleto, pode solicitar que sejam realizadas investigações adicionais.

Tipos de Auditoria e de Relatórios

A metodologia utilizada varia em função da natureza das operações, caso se trate de uma auditoria de desempenho, de auditorias operacionais, de auditorias de sistemas, ou do monitoramento de operações específicas ou da administração de recursos públicos. As inspeções são exames de transações ou organizações, ao contrário das auditorias, que envolvem a utilização de metodologia específica de auditoria e o uso de ferramentas como amostragem e avaliação de risco. O TCU realiza suas inspeções com base em um plano bienal elaborado em consulta com o MF e que reflete os resultados das inspeções realizadas pela SFC.

O TCU envia relatórios trimestrais e anuais para o Congresso. Todos os relatórios do TCU estão disponíveis em sua página na Internet.

Padrões e Controle de Qualidade

O TCU é membro de duas organizações internacionais de auditoria: a Organização Internacional das Instituições Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e a Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS). O TCU segue os padrões estabelecidos pela INTOSAI, também utilizados pela SFC.

Além da revisão dos relatórios do TCU pelo Congresso, não parece haver nenhum outro mecanismo de controle de qualidade.

Revisão dos Balanços Financeiros pelo Congresso

O relatório do TCU sobre os balanços financeiros (ver o parágrafo 169 acima) tem quatro partes, refletindo os quatro volumes do relatório do Presidente: questões relativas ao desempenho dos programas, os balanços financeiros da administração direta (órgãos do governo federal), os balanços financeiros da administração indireta (organismos como as fundações, que recebem recursos do governo federal) e os balanços financeiros das empresas estatais. O TCU emite um “parecer preliminar” sobre os balanços financeiros (mas sem incluir os balanços agregados) para orientar as discussões do Congresso sobre aprovação ou rejeição dos balanços, mas não emite um parecer formal segundo os padrões internacionais de auditoria. Seu parecer preliminar também parece basear-se mais nas questões de cumprimento da lei do que nos padrões de contabilidade e auditoria.

O TCU tem sessenta dias, após o recebimento desse relatório, para apresentar seu relatório ao Congresso. O Congresso então indica um deputado ou um senador para rever os balanços e a recomendação do TCU, e para recomendar ao Congresso a aprovação ou rejeição dos balanços. No caso de rejeição, o Congresso pode solicitar ao TCU que realize um exame mais aprofundado dos balanços.

Embora, conforme requerido, o TCU apresente suas recomendações todos os anos, algumas vezes isso ocorre bastante depois do término do ano fiscal. A recomendação relativa aos balanços financeiros de 1998, por exemplo, não foi apresentada senão em 2000. É necessário, portanto, que o relatório do TCU seja entregue em tempo hábil. Para

1996 e 1997, o deputado ou senador nomeado ainda não terminou o trabalho de revisão nem encaminhou uma recomendação ao Congresso. Mais importante ainda, desde 1995 o Congresso não decide sobre a aprovação ou rejeição de nenhum balanço financeiro.

Assim, esse processo de revisão pelo Congresso não parece estar funcionando, embora deva ser considerado em seu contexto político. Qualquer debate sobre aprovação ou rejeição, envolvendo uma discussão detalhada do relatório anual do Presidente, constitui uma oportunidade para os partidos de oposição atacarem as políticas fiscais e as realizações do Presidente. Dessa forma, a aprovação ou rejeição dos balanços financeiros não está relacionada com a qualidade dos mesmos. Mas o Congresso também parece ter alguma falta de interesse em rever eventos passados, interessando-se mais pelas questões de elaboração do orçamento. Os relatórios do TCU, em geral, parecem atrair pouco interesse do Congresso, bem como do público em geral.

Uma questão importante, entretanto, é que o TCU não emite qualquer parecer de auditoria sobre o balanço financeiro agregado, conforme requerido pelos padrões internacionais de auditoria. Essa situação não é plenamente consistente com o papel de uma instituição superior de auditoria.

O relatório de auditoria do TCU sobre o balanço financeiro dos 1.100 órgãos federais segue o mesmo formato daquele feito pela SFC, exceto que o TCU pode adicionar penalidades e determinações que têm que ser implementadas. O TCU tem dezoito meses, a partir do recebimento, para elaborar seu relatório para o Congresso, o que faz com que, em geral, os relatórios do TCU sejam publicados com defasagem.

AUDITORIA INTERNA

A Secretaria Federal de Controle (SFC) é o órgão central de auditoria do poder Executivo e presta contas diretamente ao Presidente. Cobre os órgãos das administrações direta e indireta, exceto aqueles subordinados ou ligados à Presidência da República, ao Ministério das Relações Exteriores, ao Ministério da Defesa e à Procuradoria-Geral da União. Esses órgãos têm suas próprias secretarias de controle interno, que reportam a seus respectivos Ministros.

A SFC é a responsável formal pelo sistema federal de controle interno (SCI) previsto no Artigo 74 da Constituição. O sistema engloba:

- Avaliação do cumprimento das metas estabelecidas no PPA na execução dos programas governamentais e dos orçamentos da União;
- Verificação da legalidade e avaliação da eficiência e eficácia da administração orçamentária, financeira e dos ativos do governo federal;
- Controle sobre as operações de crédito, garantias, direitos e recebíveis financeiros da União;
- Apoio à função de controle externo (administrado pelo TCU).

Atualmente, a SFC tem cerca de 1.400 funcionários em seu quadro, embora tenha avaliado que necessita de cerca de 3.500. Foi aprovada uma solicitação recente de 200 funcionários adicionais, e antecipa-se que, no próximo ano, outros 200 serão aprovados, chegando-se a mais de 1.800 funcionários.

Independência e Autonomia Institucional

A criação da SFC (originalmente no MF) representou uma centralização do Sistema de Controle Interno do poder Executivo. Isso difere da estrutura anterior, na qual as secretarias dos Ministérios reportavam aos seus próprios Ministros.

Os funcionários da SFC são servidores civis concursados, e o orçamento é elaborado do mesmo modo que nas demais unidades administrativas. Entretanto, ela tem ampla autonomia operacional e o direito legal de acessar todas as informações governamentais de que necessita para realizar suas funções. Seu funcionamento está descentralizado em 26 unidades administrativas regionais, embora todo o planejamento seja realizado em Brasília.

Tipos de Auditorias e de Relatórios

A SFC realiza auditorias financeiras interinas de junho a dezembro, e elabora os relatórios de janeiro a maio. As auditorias são realizadas para o governo federal, bem como para os projetos financiados pelo Banco Mundial, PNUD, BID e outras fontes multilaterais. A maioria do trabalho, contudo, está centrada na auditoria dos balanços financeiros federais, incluindo o cumprimento do orçamento, a elaboração de balanços financeiros, os resultados do desempenho operacional, os pontos fortes e fracos dos sistemas de controle interno, a legalidade dos pagamentos de pessoal e o controle de ativos.

Em seus relatórios sobre os balanços financeiros dos 1.100 órgãos federais, a SFC fornece um relatório administrativo e um parecer formal. Esse parecer enuncia se os balanços financeiros, de um modo geral, foram elaborados adequadamente ou de forma satisfatória, ou se a legislação pertinente e outras exigências legais foram observadas, e se o órgão funcionou de modo econômico e eficiente, listando qualquer exceção encontrada. Entretanto, esse formato de relatório de auditoria sobre os balanços financeiros não é consistente com os padrões aceitos de auditoria (que requerem uma avaliação objetiva dos balanços, do ponto de vista de sua adequação aos padrões relevantes de contabilidade).

O TCU tem acesso direto a todos os relatórios, documentos de trabalho e bancos de dados da SFC. Normalmente, o TCU seleciona as áreas que a SFC já identificou como de risco para uma investigação mais aprofundada. Isso é particularmente verdadeiro na revisão, pela SFC, dos pagamentos das pensões dos servidores. Essa revisão é exigida pela Constituição, e a SFC utiliza uma parcela significativa de seus funcionários exclusivamente para realizar essa tarefa. Com base nos resultados dessa revisão, o TCU pode decidir, então, por investigar mais detalhadamente quaisquer irregularidades apontadas.

Além das auditorias financeiras, a SFC realiza auditorias de desempenho dos programas governamentais. A SFC concebeu seu próprio banco de dados para monitorar objetivos, despesas e resultados dos programas. Utilizando, então, critérios para classificar programas numa escala que vai de “pequeno” e “não essencial” até “essencial”, a SFC aplica um método estatístico de amostragem para selecionar os programas a serem investigados. O foco está na adequação das informações de planejamento e de execução para apoiar o programa, em vez de ser um programa substantivo de avaliação. Com isso, as auditorias de desempenho têm menos profundidade que as auditorias financeiras. Durante o ano fiscal de 2000, a SFC realizou 18.000 investigações ou inspeções de programas, mas apenas 3.000 auditorias financeiras.

Os relatórios da SFC não estão disponíveis para o público, embora, tecnicamente, possam ser obtidos, se desejado, com base na legislação brasileira sobre liberdade de informação. A SFC pretende colocar seus pareceres de auditoria em sua página na Internet.

Padrões e Controle de Qualidade

A SFC parece usar metodologias modernas de auditoria e ter arranjos apropriados de controle de qualidade, utilizando padrões internacionais de auditoria e contabilidade definidos nas IAPC (Práticas Internacionais de Auditoria), nos IAS (Padrões Internacionais de Contabilidade) e pela IFAC (Federação Internacional dos Contadores).

A revisão da qualidade interna do trabalho de auditoria é realizada pelo Departamento Geral de Avaliação e Qualidade das Auditorias (DGQUA). Essa revisão é feita concomitantemente, bem como *ex-ante*, com uma ênfase mais forte sobre os projetos financiados com recursos externos.

Atualmente, o Banco Mundial aceita as auditorias realizadas pela SFC para cumprir com as exigências de auditorias anuais dos projetos financiados pelo Banco. De modo geral, e excetuando pequenos atrasos na entrega dos relatórios de auditoria para certos projetos, esses relatórios têm atendido aos padrões do Banco, mas não de forma consistente.

Unidades de Auditoria Interna na Administração Indireta

A SFC tem trabalhado para fortalecer as unidades de Auditoria Interna (AIs) na administração indireta, tais como as autarquias, fundações e empresas estatais. Um decreto recente exige que as AIs sejam criadas em toda a administração indireta e provê os recursos necessários para dar assistência à administração dessas entidades. As AIs têm a função de examinar os balanços financeiros anuais da entidade e as Tomadas de Contas Especiais, e emitir pareceres de auditoria sobre os mesmos. Em seguida, devem enviá-los à SFC, que faz sua própria auditoria desses balanços financeiros.

A SFC avalia o desempenho das AIs. Essas avaliações ainda não são realizadas de modo sistemático, já que a relação de trabalho entre a SFC e as AIs não está totalmente definida. Parece que, legalmente, as AIs são unidades de apoio subordinadas à SFC. Se assim for, poderá haver a preocupação de que isso as desvie da função de dar assistência à administração da entidade.

Conclusões e Recomendações

Tanto a SFC como o TCU parecem funcionar adequadamente como instituições profissionais de auditoria. Entretanto, diversos tópicos necessitam atenção:

- *O TCU deveria fornecer um parecer de auditoria sobre os balanços financeiros agregados do Governo, de acordo com os padrões de auditoria.*
- *Os pareceres emitidos pelo TCU e pela SFC, bem como os balanços individuais dos órgãos federais, deveriam ter um formato consistente com os padrões de auditoria aceitos.*
- *Os relatórios do TCU, tanto sobre o relatório de quatro volumes do Presidente quanto sobre os relatórios dos 1.100 órgãos federais, deveriam ser publicados em tempo hábil.*
- *Os relatórios de auditoria da SFC sobre os relatórios anuais de entidades também deveriam ser tornados públicos formalmente.*
- *A relação das unidades de auditoria interna dos órgãos da administração indireta com a SFC deveria ser revista, para assegurar que essas unidades possam fornecer apoio adequado à administração.*

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

1. Despesas com Pessoal

As despesas com pessoal deveriam ser integradas ao processo orçamentário, e deveria ser exigido que fossem administradas pelos Ministérios juntamente com outras despesas. Isso pode ser alcançado tanto através da alocação dos salários a programas (o que pode ser um exercício complexo) quanto pela concessão aos Ministérios de alguma discricção com relação ao uso do item despesas com pessoal. (No entanto, isso não alteraria os atuais arranjos centrais para fixação de níveis salariais). De qualquer modo, os resultados seriam a alocação de despesas com pessoal segundo as prioridades dos programas do Governo, a exigência de que os Ministérios administrassem seus orçamentos salariais totais, e a provisão de incentivos para economizar com pessoal e realocar funcionários.

2. Rigidez no Processo Orçamentário

- *A vinculação geral parece levar a dificuldades em conseguir que as alocações de despesas sejam consistentes com as prioridades estabelecidas no Plano Plurianual, descritas abaixo.*
- *O Executivo e o Congresso deveriam observar que o sistema existente de vinculação parece não estar atingindo seus objetivos, e deveriam considerar o aumento da flexibilidade orçamentária através da redução ou eliminação de receitas vinculadas e da designação de despesas prioritárias.*
- *O foco deveria estar na melhor elaboração de um sistema orçamentário orientado para o desempenho, com transparência de custos e resultados, tal como previsto na abordagem geral do PPA.*

3. O Plano Plurianual (PPA)

Há necessidade de melhorar a vinculação entre o planejamento e o orçamento, através de alterações gerais como a melhor coordenação entre a SPI e a SOF, entre a SOF e a STN, e entre as unidades de planejamento e orçamento dentro dos Ministérios. Mais especificamente, a vinculação poderia ser melhorada com:

- *Alocação das despesas com pessoal a programas;*
- *Maior apropriação (ownership) dos programas pelos Ministérios, através do estabelecimento de melhores vinculações dos programas às estruturas organizacionais;*
- *Redução da rigidez do processo orçamentário, como discutido acima.*

5. O Processo e a Estrutura Jurídica

O Congresso deveria considerar dar prioridade à discussão e aprovação da proposta de Lei Complementar 135.

5. Revisão do Orçamento pelo Congresso

Existe a necessidade de o Congresso adotar um orçamento mais realista. Ele poderia beneficiar-se com a utilização de assessoria profissional independente (seguindo, possivelmente, o modelo da Secretaria de Orçamento do Congresso dos Estados Unidos).

6. Implementação do Orçamento

A SOF e a STN deveriam rever, em conjunto, os arranjos para a execução orçamentária, visando propiciar maior previsibilidade de recursos aos Ministérios executores.

O Executivo e o Congresso deveriam considerar, em conjunto, formas de reduzir o número de emendas durante o exercício. Uma opção seria consolidar todas as alterações em uma revisão formal do orçamento na metade do ano.

7. Contabilidade e Administração Financeira

Os esforços para modernizar e atualizar a tecnologia do SIAFI deveriam continuar. Esses esforços deveriam incluir considerações sobre as sinergias entre os sistemas existentes, tais como SIDOR e SIAPE, que podem alimentar o SIAFI com informações valiosas e incrementar suas capacidades gerenciais.

8. Transparência Fiscal

- O formato e o conteúdo dos balanços financeiros anuais agregados deveriam ser revistos para tornar a informação mais compreensível e relevante;

- Na elaboração da contabilidade do setor público, deveria ser considerada a possibilidade de dar ao Conselho Federal de Contabilidade o papel de uma organização profissional.

9. Auditoria Interna e Externa

Tanto a SFC como o TCU parecem funcionar adequadamente como instituições profissionais de auditoria. Entretanto, uma série de questões merece atenção:

- *O TCU deveria emitir um parecer sobre os balanços financeiros agregados do Governo, segundo os padrões de auditoria;*
- *Os pareceres de auditoria emitidos pela SFC e pelo TCU sobre os balanços financeiros dos órgãos federais deveriam estar em um formato consistente com os padrões de auditoria usualmente aceitos;*
- *Os relatórios do TCU, tanto sobre o Relatório presidencial de quatro volumes como sobre os relatórios anuais dos 1.100 órgãos federais, deveriam ser divulgados em tempo hábil;*
- *Os relatórios de auditoria da SFC sobre os relatórios anuais de entidades também deveriam tornar-se formalmente públicos;*
- *A relação das unidades de auditoria interna da administração indireta com a SFC deveria ser revista para assegurar que tais unidades forneçam apoio adequado à administração.*

EQUIPE DO ESTUDO

David Shand	Assessor em Administração Financeira Gerente do Trabalho
Patricia de la Fuente Hoyes Com assistência da equipe do Escritório de Brasília	Especialista em Administração Financeira
Claudio Mittelstaedt	Consultor
Túlio Correa	Especialista em Administração Financeira
Flávio Chaves e os consultores locais	Consultor
Joãozito Brito Macedo e Luiz Carlos Nerosky	Sobre o processo orçamentário
Silvio Caracas De Moura, Jr.	Sobre programação e execução orçamentária
Lucius Maia Araújo	Sobre o processo de auditoria

Abreviações e Siglas

PPA	Plano Plurianual
CFAA	Avaliação da Responsabilidade Financeira do País (Country Financial Accountability Assessment)
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPAR	Revisão da Avaliação das Aquisições do País (Country Procurement Assessment Review)
CUT	Conta Única do Tesouro
DGQUA	Departamento Geral de Qualidade (TCU)
EFG	Estatísticas Financeiras Governamentais
FMI	Fundo Monetário Internacional
GFP	Gestão das Finanças Públicas
IAS	Padrões Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards)
IFAC	Federação Internacional dos Contadores
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
MS	Ministério da Saúde
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MT	Ministério dos Transportes
NFSP	Necessidades de Financiamentos do Setor Público
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OGU	Orçamento Geral da União
OLACEFS	Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
PER	Revisão dos Gastos Públicos (Public Expenditure Review)
PIB	Produto Interno Bruto
PPF	Plano Formal de Rolagem a Médio Prazo de Gastos
PREM	Rede para a Redução da Pobreza e Gestão Econômica (Poverty Reduction and Economic Management)
ROSC	Relatório sobre a Observância de Padrões e Códigos (Report on Observance of Standards and Codes)
SFCI	Sistema Federal de Controle Interno
SEAIN	Secretaria de Assuntos Internacionais (MPOG)
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados, STN
SFC	Secretaria Federal de Controle
SFPO	Sistema Federal de Planejamento e Orçamento
SG	Secretaria de Gestão (MPOG)
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Pessoal
SIDOR	Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SIEST	Sistema de Informações das Empresas Estatais
SIGPLAN	Sistema de Informações Gerenciais do Programa Avança Brasil

SOF	Secretaria de Orçamento Federal (MPOG)
SPI	Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (MPOG)
SRF	Secretaria da Receita Federal (MF)
SRH	Secretaria de Recursos Humanos (MPOG)
STN	Secretaria do Tesouro Nacional (MF)
TCU	Tribunal de Contas da União
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento