

AUDITORIA OPERACIONAL COM USO DE BENCHMARKING NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM COMPARATIVO DE GASTOS E EXECUÇÃO DE DESPESAS

Mateus De Lima Medeiros (UFGD)
Maria Aparecida Farias De Souza Nogueira (UFGD)

RESUMO

À semelhança de outros países, a Administração Pública Brasileira passou nas últimas décadas por diversos movimentos transformadores no intuito de proporcionar um melhor gerenciamento dos recursos materiais, financeiros e humanos sob a sua tutela, atendendo à crescente demanda da sociedade por serviços públicos de qualidade (JUND, 2006). Marques e Almeida (2004) afirmam que o papel dos Gestores Públicos é agora de maior responsabilidade, que devem gerir os recursos públicos de forma eficiente e eficaz. Nesse contexto, a auditoria do setor público, na visão da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 2013) ganha especial relevo, sendo considerada fundamental para o fornecimento de informações e avaliações independentes e objetivas relativas à aplicação dos recursos públicos, à gestão e execução de políticas, programas ou ações públicas, quer aos órgãos de fiscalização, quer aos responsáveis pela governança, quer aos cidadãos em geral. Logo, a aplicação de uma ferramenta de avaliação, do tipo Benchmarking bem como a sua estruturação, junto às entidades públicas será muito proveitosa na gestão pública. Assim, tem-se como objetivo geral de pesquisa analisar, por meio da auditoria operacional, com uso de benchmarking, as contas do governo federal fazendo um comparativo de gastos e execução de despesas, nos anos de 2019 e 2020. Os dados foram coletados do Portal da Transparência do Governo Federal em relação à execução da despesa. Essas comparações focam os diferentes recursos empregados, identificando variações significativas por programações, ações ou órgãos de áreas finalísticas. Além disso, o benchmarking é útil para reforçar as conclusões dos trabalhos de auditoria ou averiguar se o órgão ou o programa auditado apresenta um bom indicador.

Palavras-chave: Indicadores; Órgãos Públicos; Desempenho.

INTRODUÇÃO

A Administração Pública Brasileira passou nas últimas décadas por diversos movimentos transformadores no intuito de proporcionar um melhor gerenciamento dos recursos materiais, financeiros e humanos sob a sua tutela, atendendo à crescente demanda da sociedade por serviços públicos de qualidade. Esta postura passou a exigir das entidades públicas e privadas novos e inovadores modelos de gestão, assim como novos instrumentos e formas de administração. A distribuição em forma razoável dos recursos de que se dispõe, visa obter os melhores resultados da gestão. Nesse contexto, a auditoria do setor público ganha especial relevo, sendo considerada fundamental para o fornecimento de informações e avaliações independentes e objetivas relativas à aplicação dos recursos públicos, à gestão e execução de políticas, programas ou ações públicas.

Uma análise breve do setor público no Brasil mostra que o benchmarking não chega às etapas mais importantes, de efetiva replicação das experiências. Em geral, passa-se a conhecer e reconhecer os casos de sucesso, e só. Os esforços de adaptar esses casos são menos frequentes.

As semelhanças de desafios e rotinas, porém, justificam e muito o benchmarking na gestão pública. As dificuldades relacionadas a processos licitatórios, por exemplo, são as mesmas na maioria dos órgãos, pois todos precisam respeitar as rígidas determinações da Lei 8.666/92. Porém, se um órgão consegue iniciar um processo licitatório e entregar

uma obra em um tempo 50% menor do que outro, o que impede este último de entender o contexto e os fatores que levaram à eficiência daquele órgão?

Logo, a auditoria de gestão fornece uma análise profunda da empresa ou organismo auditor e, o mais importante, determina a aptidão da equipe, incluindo uma avaliação individual de cada executivo e sua adequação à estratégia da organização. Órgãos públicos têm a transparência a seu favor e não têm a competição como obstáculo à troca de experiências.

As técnicas de auditoria são procedimentos de que o auditor dispõe para a obtenção de informações adequadas e suficientes, que possam fundamentar suas conclusões de modo claro e objetivo. As técnicas a serem utilizadas devem ser indicadas no Programa de Auditoria e dependem do objetivo, do escopo e da metodologia adotada (PETER; MACHADO, 2014).

O benchmarking é uma ferramenta simples e intuitiva, e que não é suficientemente valorizada no Brasil. Embora tenha surgido, enquanto ferramenta moderna, no setor privado, alguns fatores mostram que ele é ainda mais viável para aplicação no setor público, para fins de gestão.

Assim, tem-se como objetivo geral de pesquisa analisar, por meio da auditoria operacional, com uso de benchmarking, as contas do governo federal fazendo um comparativo de gastos e execução de despesas.

Para tanto, adotou-se como objetivos específicos efetuar o levantamento de dados nos relatórios de desempenho anual do governo federal, calcular os indicadores de desempenho e aplicar a técnica de auditoria de benchmarking na análise dos índices encontrados.

Deve-se considerar que a gestão e suas respectivas práticas desenvolvidas são de fundamental importância. Fica evidente que não basta apenas implementar políticas, mas, também, acompanhar e avaliar a sua eficácia, como forma de contribuir no surgimento de um maior grau de competitividade, nacional e internacional, e de integração entre as instituições e/ou órgãos públicos na disseminação das melhores práticas e performances.

Logo, a aplicação de uma ferramenta de avaliação, do tipo Benchmarking bem como a sua estruturação, através de um Banco de Dados, compondo um ranking nacional, junto às entidades públicas será muito proveitosa na gestão pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Abordam-se conceitos de Administração Pública, Auditoria Operacional ou de Gestão, *Benchmarking*, como uma técnica ferramental da auditoria e Despesa Pública, assuntos abordados na sequência.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As mudanças, sociais, econômicas e políticas em âmbito mundial, e também a consolidação da democracia no Brasil, tornaram os cidadãos mais exigentes com a gestão em si das organizações e a transparência dos atos administrativos. Esta postura passou a exigir das entidades públicas e privadas novos e inovadores modelos de gestão, assim como novos instrumentos e formas de administração (SOARES JÚNIOR; SANTOS, 2007).

Marques e Almeida (2004) afirmam que o papel dos gestores públicos é agora de maior responsabilidade, que devem gerir os recursos públicos de forma eficiente e eficaz. Assim, este novo enquadramento requer por parte do Estado um controle especializado.

Segundo Frare et al (2014) a preocupação com o acompanhamento dos resultados das organizações de C, T & I tem levado ao desenvolvimento de novos modelos de gestão,

os quais têm sido propostos com o objetivo de gerenciar as atividades dessas organizações de forma mais eficiente e ampliar sua legitimidade junto à sociedade.

O escopo da atividade da Administração Pública contemporânea pode-se subdividir em quatro setores fundamentais: 1) o núcleo estratégico - centro no qual se definem a lei, as políticas e o modo de as fazer cumprir; 2) as atividades exclusivas - garantem diretamente que as leis e as políticas públicas sejam cumpridas e financiadas, e integram as forças armadas, a polícia, a agência arrecadadora de impostos, as agências reguladoras, de financiamento, fomento e controle dos serviços sociais e da seguridade social; 3) os serviços não-exclusivos - compreendendo os serviços de educação, de saúde, culturais e de pesquisa científica, e 4) a produção de bens e serviços para o mercado - formado pelas empresas estatais (PETERS; PIERRE, 2012). Considerando a abrangência de tais atividades, a profissionalização da gestão pública, e a crescente ligação entre o Estado e a Sociedade na prestação de serviços públicos, vislumbra-se que Administração Pública não é mais um ator autônomo na execução das suas políticas, dependendo muitas vezes do setor privado e/ou do terceiro setor para alcançar seus fins. Tal como Peters e Pierre (2012) realçam, as transformações trazidas pela *New Public Management* se, por um lado, vieram aumentar a eficácia e a legitimidade do Estado, por outro, também lhe vieram impor maiores exigências de prestação de contas e controle.

Assim, o termo gestão pode ser tratado como sinônimo de administrar, envolvendo, em alto grau, o processo de tomada de decisões, o que, no setor público corresponde a cuidar de bens alheios; não só no que diz respeito ao gestor, senão também da organização ou entidade auditada. A distribuição em forma razoável dos recursos de que se dispõe, visa obter os melhores resultados da gestão. Para quem dirige organizações do setor público, a tarefa principal é recolher impostos e, em troca, fornecer serviços e obras de caráter público sem desequilibrar a balança das receitas e despesas públicas (GRATERON, 1999).

Nesse contexto, a auditoria do setor público, na visão da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 2013) ganha especial relevo, sendo considerada fundamental para o fornecimento de informações e avaliações independentes e objetivas relativas à aplicação dos recursos públicos, à gestão e execução de políticas, programas ou ações públicas, quer aos órgãos de fiscalização, quer aos responsáveis pela governança, quer aos cidadãos em geral.

2.2 AUDITORIA OPERACIONAL OU DE GESTÃO PÚBLICA

De acordo com Grateron (1999) as auditorias de gestão podem ser vistas por meio da revisão e avaliação da qualidade e oportunidade da informação. A auditoria pode vir a demonstrar a necessidade de uma rigorosa revisão, para determinar se a entidade pública auditada está atingindo, de forma efetiva, os objetivos para os quais foram aprovados os programas e recursos, bem como se os procedimentos realizados são eficientes; se os recursos alocados são suficientes e se também estão sendo cumpridas as leis e regulamentos que se aplicam a ela. Assim, a auditoria da gestão pública se mostra necessária para avaliar a adequação dos programas e a existência de controle efetivo sobre as receitas e despesas.

O artigo 76 da Lei 4.320/64 estabelece o fundamento do controle interno na Administração Pública Brasileira, o qual define que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária, sendo estes a legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. Essa lei se

mostrou inovadora ao instituir os princípios do planejamento, do orçamento e do controle, estabelecendo o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e inovando com as novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos (BRASIL, 1964).

O inciso IV do art. 71 da Constituição Brasileira de 1988 menciona as inspeções e auditorias que se somam a outras formas de fiscalização onde, auditorias e inspeções são formas de fiscalização com o fim de dar efetividade ao controle da administração pública, no que tange a gestão dos recursos públicos (TCU, 2011).

Para a execução do controle, os auditores se utilizam das técnicas de auditoria, as quais são as formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações (TCU, 2020). O TCU (2011) complementa que as técnicas são maneiras por meio das quais o auditor obtém e processa informações com vistas a formular o escopo do trabalho na fase de planejamento e identificar evidências para os seus achados na fase de execução.

A obtenção e o tratamento de dados e informações são cruciais para o sucesso de uma auditoria e não devem ser realizados sem o uso de técnicas apropriadas. As Normas de Auditoria do TCU (BRASIL, 2020) estabelecem que os auditores devem ter bom conhecimento das técnicas a fim de que possam obter evidências suficientes, adequadas, relevantes e em bases razoáveis para comprovar os achados e sustentar suas opiniões e conclusões.

A auditoria pode se utilizar de várias técnicas para obtenção de resultados, sendo que o *benchmarking* pode ser uma destas.

2.3 BENCHMARKING

O benchmarking pode ser definido como uma técnica voltada para a identificação e a implementação de boas práticas de gestão, com o objetivo de determinar, mediante comparações de desempenho, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. Essas comparações devem focar os diferentes recursos empregados na produção de uma unidade-padrão de produto, identificando as variáveis mais significativas. Além disso, o benchmarking pode ser útil para reforçar as conclusões dos trabalhos de auditoria ou averiguar se o órgão ou o programa auditado está ou não desenvolvendo um bom trabalho (TCU, 2000).

Podem ser considerados diferentes tipos de benchmarking:

a) Benchmarking organizacional: é a comparação de uma organização com outras similares do setor público ou privado, nacionais ou internacionais, com o objetivo de identificar boas práticas.

b) Benchmarking de desempenho: é a comparação feita por meio da utilização de uma série de padrões e de indicadores de desempenho. Normalmente esses indicadores estão relacionados aos aspectos da produtividade, da utilização de recursos, dos custos unitários e, quando possível, da qualidade do serviço.

c) Benchmarking de processo: é a comparação de processos organizacionais, incluindo comparações quantitativas e qualitativas. Pode ser externo, entre organizações, ou interno, comparando setores dentro de uma mesma organização.

2.4 DESPESA PÚBLICA

Kohama (2016) afirma que Despesa Pública são constituídas por meio dos gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Segundo Ferraz (1999) não deve se esgotar na verificação em auditoria se as despesas estão previstas no orçamento anual e se foram fielmente executadas. Deve confrontar estas com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual a fim de assegurar o cumprimento dos programas traçados pelos representantes do povo.

A distribuição em forma razoável dos recursos de que se dispõe, visa obter os melhores resultados da gestão, sendo que, para quem dirige organizações do setor público, a tarefa principal é recolher impostos e, em troca, fornecer serviços e obras de caráter público sem desequilibrar a balança das receitas e despesas públicas (GRATERON, 1999). Assim, a auditoria da gestão pública é necessária para avaliar a adequação dos programas e a existência de controle efetivo sobre as receitas e despesas; nesse trabalho aborda-se apenas as despesas públicas.

A Despesa Pública classifica-se em dois grandes grupos, a saber: Despesa Orçamentária e Despesa Extraorçamentária (KOHAMA, 2016).

Para executar a despesa pública, que é realizar as despesas previstas no orçamento público, seguindo os três estágios presentes na Lei nº 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento onde, o empenho é a etapa em que o governo reserva o dinheiro que será pago quando o bem for entregue ou o serviço concluído; tal fato ajuda o governo a organizar os gastos pelas diferentes áreas do governo, evitando que se gaste mais do que foi planejado. A etapa da liquidação é quando se verifica que o governo recebeu aquilo que comprou, conferindo que o bem foi entregue corretamente ou que a etapa da obra foi concluída como acordado (CGU, 2021).

Assim, o governo pode fazer o pagamento caso esteja tudo certo de acordo as três fases, repassando o valor ao vendedor ou prestador de serviço contratado.

3 METODOLOGIA

A abordagem metodológica utilizada é a de pesquisa exploratória, empírica e documental, com intuito de levantar dados das entidades em âmbito federal. “Através das pesquisas exploratórias avalia-se a possibilidade de desenvolver uma boa pesquisa sobre determinado assunto” (ANDRADE, 2009, p. 114). A escolha deste delineamento configura-se pelo desejo de obter conhecimento completo e adequado da realidade que se pretende conhecer, na qualidade de parte integrante da pesquisa principal e conduzida por avaliações qualitativas e quantitativas. A definição da pesquisa qualitativa é bem exposta por Martins e Theófilo (2009, p.61).

A presente pesquisa foi classificada como exploratória e descritiva, buscando identificar dados em relação ao item despesa dos órgãos públicos para fins de comparação. E quanto à natureza das variáveis a serem levantadas, classificam-se como dados qualitativos e quantitativos.

A coleta dos dados documentais se deu por meio de buscas no Portal da Transparência do governo federal, que é um *site* de acesso livre, no qual o cidadão pode encontrar informações sobre como o dinheiro público é utilizado, além de se informar sobre assuntos relacionados à gestão pública do Brasil (CGU, 2021); no caso da pesquisa, tratar-se-á apenas dos dados referentes à despesa pública. Dessa forma, a pesquisa também pode ser considerada como documental.

A técnica de auditoria para a análise dos dados será a de *benchmarking* e o período de análise será referente aos exercícios de 2019 e 2020, para fins de comparação. Para alguns elementos foi utilizado dados de séries históricas, quando disponíveis.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Para atingir os objetivos da pesquisa, os dados foram coletados do Portal da Transparência da Controladoria Geral da União.

Esses dados são provenientes de diversas fontes de informação, entre as quais estão os grandes sistemas estruturadores do Governo Federal, como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape), bem como também das bases de benefícios sociais, as faturas de Cartão de Pagamentos do Governo Federal, as bases de imóveis funcionais, entre diversas outras (CGU, 2021).

Em relação à Execução da Despesa Pública, foram coletados os dados quanto aos estágios de execução. A despesa orçamentária, deve passar por três estágios, que é o empenho, a liquidação e o pagamento. Nota-se na Tabela 1 que esses estágios estão sendo executados, conforme previsto na Lei nº 4.320/64, mantendo-se um equilíbrio entre esses; destacando-se que o ano de 2020 há uma elevação em relação a esses valores no geral.

Tabela 1 - Execução das despesas do orçamento do ano corrente (2019-2020)

ESTÁGIO DE EXECUÇÃO	2019		2020	
	VALOR	%	VALOR	%
Empenhado	R\$ 2.742.144.720.019,13	84,54	R\$ 3.600.879.836.082,61	87,23
Liquidado	R\$ 2.664.724.506.792,08	82,15	R\$ 3.482.022.900.471,65	84,35
Pago	R\$ 2.607.035.269.465,40	80,38	R\$ 3.417.598.803.409,14	82,79
Orçamento atualizado	R\$ 3.243.349.516.844,87	100	R\$ 4.127.855.664.613,85	100

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Quanto ao detalhamento dos pagamentos realizados nos dois períodos constantes na Tabela 2, percebe-se que os recursos precisam estar legalmente vinculados a finalidade específica, dispositivo presente no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), o qual se refere à parte da programação financeira e cronograma de desembolso, para indicar que os recursos legalmente vinculados aos fundos especiais, devem ser utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação. No caso presente, essa vinculação se trata dos restos a pagar (compromissos assumidos em anos anteriores). No ano de 2020 há uma redução dos mesmos.

Tabela 2 - Detalhamento dos pagamentos realizados no ano corrente

DESCRIÇÃO	2019		2020	
	VALOR	%	VALOR	%
Valor pago no orçamento do ano corrente	R\$ 2.607.035.269.465,40	95,82	R\$ 3.417.598.803.409,14	96,70
Valor pago de compromissos dos anos anteriores (restos a pagar)	R\$ 113.733.942.431,68	4,18	R\$ 116.692.843.875,14	3,30
Total	R\$ 2.720.769.211.897,08	100	R\$ 3.534.291.647.284,28	100

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Ainda no quesito dos restos a pagar, a Tabela 3 apresenta ainda em complementação ao valor pago dos dois exercícios um percentual de valor cancelado, o qual chama a atenção para o exercício de 2019, cujo percentual atinge 16%.

Tabela 3 - Execução dos compromissos de anos anteriores (restos a pagar)

DESCRIÇÃO	2019		2020	
	VALOR	%	VALOR	%
Valor pago	R\$ 113.733.942.431,68	60,27	R\$ 116.692.843.875,14	32,46
Valor cancelado	R\$ 30.189.777.773,21	16	R\$ 18.133.059.488,55	5,04

Inscrições em restos a pagar 2018	R\$ 188.707.949.797,95	100	R\$ 359.437.332.806,28	100
-----------------------------------	------------------------	-----	------------------------	-----

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Quanto à execução da despesa por área de atuação (Função) do Governo Federal, ao se comparar as áreas finalísticas com a de encargos especiais e Reserva de Contingências, nota-se que a última supera em mais de 53% em ambos os exercícios (Tabela 4).

Tabela 4 - Orçamento da despesa por área de atuação (função) do Governo Federal

ÁREA DE ATUAÇÃO	2019		2020	
	VALOR	%	VALOR	%
Áreas Finalísticas	R\$ 1.201.954.545.535,84	46,10	R\$ 1.587.003.981.014,59	46,44
Encargos Especiais e Reserva de Contingência	R\$ 1.405.080.723.929,56	53,90	R\$ 1.830.594.822.394,55	53,56
Total da execução da despesa	R\$ 2.607.035.269.465,40	100	R\$ 3.417.598.803.409,14	100

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Detalhando melhor as áreas de atuação do Governo Federal nas suas funções finalísticas de atuação, chama a atenção para a Área de Previdência Social, com um indicador de 55,66% em 2019 e 44,31 em 2020. A Saúde permanece em segundo lugar em ambos os exercícios. Destaca-se também que os valores das despesas pagas com Assistência Social no ano de 2020, em razão das despesas com a pandemia do Covid 19 saltaram de 7,72 em 2019 para 25,83% em 2020.

Tabela 5 - Áreas de atuação (função) do Governo Federal com maior despesa

ÁREA DE ATUAÇÃO	2019		2020	
	VALOR	%	VALOR	%
Previdência social	R\$ 668.956.309.752,29	55,66	R\$ 703.143.146.046,38	44,31
Saúde	R\$ 114.182.117.694,52	9,50	R\$ 150.463.222.134,41	9,48
Educação	R\$ 94.473.991.504,89	7,86	R\$ 88.078.892.529,99	5,55
Assistência social	R\$ 92.845.668.722,41	7,72	R\$ 409.936.624.446,09	25,83
Defesa nacional	R\$ 75.278.095.047,77	6,26	-	-
Trabalho	-	-	R\$ 75.873.299.767,19	4,78
OUTROS	R\$ 156.218.362.813,96	13,00	R\$ 159.508.796.090,53	10,05
Total	R\$ 1.201.954.545.535,84	100,00	R\$ 1.587.003.981.014,59	100,00

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Quanto aos dados dos Programas e Ações Orçamentárias foram coletados dados da execução da despesa dos maiores registros. Assim, ao observar a Tabela 6, nota-se que o destaque da maior despesa é para Outros Programas, a frente nos dois exercícios. Chama a atenção também o Programa da Previdência Social em 2019 (22,11%) sendo este substituído pela Nova Previdência em 2020 (17,81%). Outro destaque importante nestes programas orçamentários é em relação à Operações Especiais, onde estão listados os serviços da dívida interna (juros e amortizações), refinanciamentos da dívida interna, transferências constitucionais e as decorrentes de legislação específica e outros encargos especiais. O Programa de Inclusão social por meio do bolsa família e da articulação de políticas públicas só aparece em 2020 com 9,14%.

Tabela 6 - Programas Orçamentários com maior despesa

PROGRAMA ORÇAMENTÁRIO	2019		2020	
	VALOR	%	VALOR	%
Previdência social	R\$ 576.428.773.616,76	22.11		
Operações especiais: serviço da dívida interna (juros e amortizações)	R\$ 518.771.487.923,97	19.90	R\$ 622.602.485.672,86	18.22
Operações especiais: refinanciamento da dívida interna	R\$ 462.261.225.023,01	17.73	R\$ 708.682.359.238,70	20.74
Operações especiais: transferências constitucionais e as decorrentes de legislação específica	R\$ 272.439.606.203,61	10.45	R\$ 344.905.120.404,43	10.09
Operações especiais: outros encargos especiais	R\$ 112.390.276.522,56	4.31	-	-
Nova previdência	-	-	R\$ 608.816.072.105,98	17.81
Inclusão social por meio do bolsa família e da articulação de políticas públicas	-	-	R\$ 312.346.838.363,81	9.14
Outros	R\$ 664.743.900.175,49	25.50	R\$ 820.245.927.623,36	24
Total	R\$ 2.607.035.269.465,40	100	R\$ 3.417.598.803.409,14	100

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Ao se analisar a execução da despesa por Órgão Superior, por meio da Tabela 7, nota-se que o Ministério da Economia é o detentor com mais de 76% em ambos os exercícios. Na sequência, com valores abaixo de 5% permanecem os Ministérios da Educação, Saúde, Defesa e Minas e Energia. Nota-se que a partir de 2020 com a criação do Ministério da Cidadania, este passa a ter um indicador de 9,30%. Os outros órgãos somam indicador inferior a 4,75% em ambos os exercícios.

Tabela 7 - Órgãos Superiores do Governo Federal com maior despesa

ÓRGÃO SUPERIOR	2019		2020	
	VALOR	%	VALOR	%
Ministério da Economia	R\$ 2.049.019.925.075,86	78.60	R\$ 2.602.895.251.761,37	76.16
Ministério da Educação	R\$ 122.898.694.278,38	4.71	R\$ 117.368.540.720,35	3.43
Ministério da Saúde	R\$ 121.370.123.414,37	4.66	R\$ 157.772.452.767,99	4.62
Ministério da Defesa	R\$ 102.176.688.813,63	3.92	R\$ 100.953.538.323,21	2.95
Ministério de Minas e Energia	R\$ 87.684.600.958,66	3.36		
Ministério da Cidadania			R\$ 317.759.576.293,68	9.30
OUTROS	R\$ 123.885.236.924,50	4.75	R\$ 120.849.443.542,54	3.54
Total	R\$ 2.607.035.269.465,40	100	R\$ 3.417.598.803.409,14	100

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Também foram coletados dados da execução da despesa por Natureza de Despesa e montado a Tabela 8 com os vários grupos distintos. O maior grupo é o das Despesas Correntes, com indicador acima de 47% em ambos os exercícios, sendo entendida como todas as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital, os quais também podem ser os gastos de natureza operacional, realizados pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos, segundo Kohama (2016). Elas se dividem por meio dos grupos de natureza de despesa de Pessoal e Reflexos, Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes (KOHAMA (2016). O segundo maior indicador está relacionado à Amortização e Refinanciamento da Dívida (acima de 28%) e Juros e Encargos da Dívida (acima de 10%) para os dois exercícios. As despesas de Pessoal e Encargos Sociais tiveram uma leve reduzida no ano de 2020.

Tabela 8 - Distribuição por Grupos de despesa

GRUPO DE DESPESA	2019		2020	
	VALOR	%	VALOR	%
Outras Despesas Correntes	R\$ 1.235.769.366.487,06	47.40	R\$ 1.637.305.500.695,39	47.91
Amortização/Refinanciamento da Dívida	R\$ 752.472.830.876,16	28.86	R\$ 1.036.043.438.509,74	30.31
Juros e Encargos da Dívida	R\$ 285.094.343.405,82	10.94	R\$ 346.683.477.200,01	10.14
Pessoal e Encargos Sociais	R\$ 254.657.631.983,43	9.77	R\$ 263.672.279.200,67	7.72
Inversões Financeiras	R\$ 63.300.614.800,86	2.43	R\$ 113.422.267.860,68	3.32
OUTROS	R\$ 15.740.481.912,07	0.60	R\$ 20.471.839.942,65	0.60
Total	R\$ 2.607.035.269.465,40	100	R\$ 3.417.598.803.409,14	100

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Foram coletadas ainda informações sobre a Execução da Despesa por Favorecido nas áreas finalísticas do governo e nota-se que este em mais de 68% se trata de entidades empresariais privadas, uma vez que o governo é usuário de bens e serviços de terceiros. O segundo maior favorecido é o Fundo Público, conforme dados da Tabela 9.

Tabela 9 - Totalidade dos Favorecidos das áreas finalísticas

TIPO FAVORECIDOS	2019		2020	
	VALOR	%	VALOR	%
Entidades Empresariais Privadas	R\$ 354.044.103.599,93	68.43	R\$ 670.426.895.592,91	77.05
Fundo Público	R\$ 83.792.213.380,46	16.19	R\$ 116.507.087.259,28	13.39
Entidades Sem Fins Lucrativos	R\$ 38.422.441.998,30	7.43	R\$ 36.420.920.616,11	4.19
Administração Pública	R\$ 11.832.769.560,57	2.29	R\$ 13.866.311.785,40	1.59
Administração Pública Municipal	R\$ 10.689.507.156,28	2.07	R\$ 13.380.585.832,50	1.54
Pessoa Física	R\$ 9.695.066.808,36	1.87	R\$ 7.925.497.082,83	0.91
Administração Pública Estadual ou do Distrito Federal	R\$ 6.278.916.808,99	1.21	R\$ 6.626.690.321,05	0.76
Administração Pública Federal	R\$ 1.345.756.839,15	0.26	R\$ 1.658.013.401,63	0.19
Organizações Internacionais	R\$ 1.114.810.823,32	0.22	R\$ 2.216.717.468,19	0.25
Sem Informação	R\$ 203.355.913,13	0.04	R\$ 1.038.847.878,59	0.12
Total da execução da despesa	R\$ 517.418.942.888,49	100	R\$ 870.067.567.238,49	100

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Ao se investigar os Favorecidos das Entidades Empresariais Privadas, elaborou-se a Tabela 10, a qual consta uma relação dos 10 mais favorecido que recebem recursos públicos. Tem-se como tomador principal o Banco do Brasil, estando estes separados por CNPJ distintos, os quais não foram listados nesta tabela. Porém, vale destacar que o Banco do Brasil é o detentor da conta do tesouro, o qual é o principal recebedor de todas as Guias de Recolhimento Único (GRU) para todas as entradas de recebimentos de recursos para a União. São destaques também a Caixa Econômica, os quais foram, por muito tempo, os únicos bancos autorizados a receberem as folhas de pagamento.

Tabela 10 - Representação dos 10 favorecidos que recebem mais recursos

FAVORECIDO	2019		2020	
	VALOR PAGO	%	VALOR PAGO	%
Banco do Brasil S.A.	109.968.999.163,84	41,40	125.266.957.363,87	21,44
Caixa Econômica Federal	82.344.073.450,94	31,00	393.812.544.185,68	67,42
Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social	23.096.633.863,67	8,69	21.393.229.241,99	3,66
Banco do Brasil S.A.	15.603.054.899,74	5,87	15.003.536.733,07	2,56
Banco do Nordeste do Brasil SA	8.201.548.246,41	3,08	7.822.675.082,65	1,33
Empresa Gerencial de Projetos Navais	7.666.723.913,02	2,88	-	-
Banco Santander (Brasil) S.A.	6.148.612.676,40	2,31	6.811.399.933,93	1,16
Banco do Brasil S.A.	5.700.638.377,09	2,14	4.992.190.163,78	0,85
Itaú Unibanco AS	4.161.823.281,49	1,56	3.990.065.687,50	0,68
Banco da Amazônia AS	2.726.786.553,04	1,02	2.599.255.749,46	0,44
Banco Bradesco SA	-	-	2.343.905.501,45	0,40
Total	R\$ 265.618.894.425,64	100	R\$ 584.035.759.643,38	100

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

E, por fim, apenas para ilustrar foi elaborada a Tabela 11, sendo esta uma evolução histórica da despesa, desde o exercício de 2014 até 2020.

Tabela 11 - Evolução histórica da despesa

MÊS	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Janeiro	11,97%	11,38%	11,70%	18,66%	13,68%	11,14%	7,08%
Fevereiro	5,61%	4,69%	5,16%	5,73%	5,80%	5,81%	4,81%
Março	8,75%	8,32%	4,09%	5,15%	6,68%	8,24%	9,46%
Abril	10,62%	10,48%	12,38%	8,05%	9,24%	10,17%	9,62%
Mai	5,03%	9,06%	5,15%	9,29%	5,74%	10,31%	6,36%
Junho	4,42%	4,84%	4,54%	5,19%	6,07%	4,76%	7,12%
Julho	10,72%	9,71%	11,13%	11,13%	12,02%	11,74%	15,12%
Agosto	9,43%	5,65%	9,91%	6,36%	10,34%	6,22%	10,09%
Setembro	11,10%	9,14%	5,80%	7,42%	8,23%	5,45%	10,35%
Outubro	9,12%	12,64%	10,81%	9,38%	10,03%	10,10%	8,48%
Novembro	5,98%	5,65%	6,01%	6,60%	6,95%	6,29%	5,28%
Dezembro	7,24%	8,43%	13,33%	7,04%	5,23%	9,78%	6,23%

Fonte: elaborado pelos autores, com dados do Portal da Transparência (CGU, 2021)

Nota-se alguns picos de variação em períodos de pagamentos de férias nos meses de janeiro, outras variações em julho, quando do pagamento de adiantamento de uma parcela de 13º salário, mas há outras variações que convém investigar as razões.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo geral analisar, por meio da auditoria operacional, com uso de benchmarking, as contas do governo federal fazendo um comparativo de gastos e execução de despesas, nos anos de 2019 e 2020. Os dados foram coletados do Portal da Transparência do Governo Federal em relação à execução da despesa.

Essas comparações focam os diferentes recursos empregados, identificando variações significativas por programações, ações ou órgãos de áreas finalísticas. São destaques no cumprimento dos estágios da execução das despesas, as quais estão sendo executados, conforme previsto na Lei nº 4.320/64, mantendo-se um equilíbrio entre as fases.

Quanto ao detalhamento dos pagamentos realizados no ano corrente, os valores pagos de compromissos dos anos anteriores (restos a pagar) permanecem abaixo dos 5% nos dois exercícios. Quanto à execução da despesa por área de atuação (Função) do Governo Federal, ao se comparar as áreas finalísticas com a de encargos especiais e Reserva de Contingências, nota-se que a última supera sem mais de 53% em ambos os exercícios. Detalhando melhor as áreas de atuação do Governo Federal nas suas funções finalísticas de atuação, chama a atenção para a Área de Previdência Social, com um indicador de 55,66% em 2019 e 44,31 em 2020. A Saúde permanece em segundo lugar em ambos os exercícios.

Quanto aos dados dos Programas e Ações Orçamentárias um destaque importante nestes programas orçamentários é para a Previdência Social e em relação à Operações Especiais, onde estão listados os serviços da dívida interna (juros e amortizações), refinanciamentos da dívida interna, transferências constitucionais e as decorrentes de legislação específica e outros encargos especiais. Ao se analisar a execução da despesa por Órgão Superior, nota-se que o Ministério da Economia é o detentor com mais de 76% em ambos os exercícios.

Quanto aos dados da execução da despesa por Natureza de Despesa, o maior grupo é o das Despesas Correntes, com indicador acima de 47% em ambos os exercícios. Quanto à Execução da Despesa por Favorecido nas áreas finalísticas do governo e nota-se que este em mais de 68% se trata de entidades empresariais privadas, sendo destaques o Banco do Brasil e Caixa Econômica.

Foram calculados indicadores percentuais para analisar os grupos de pagamentos das despesas em suas várias fases e evolução, donde se presume que os objetivos foram atingidos pois, por meio desses, foi possível traçar comparações de desempenho no biênio analisado.

Para fins de trabalhos futuros, recomenda-se que análise similar seja efetuado também com o grupo de receitas no mesmo biênio ou em outros períodos para complementar essa lacuna da pesquisa.

Agradecimentos

Ao CNPq, pelo auxílio no financiamento dessa proposta de pesquisa.

REFERÊNCIAS

ANDRADE. M. M. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 9 ed. Atlas: São Paulo, 2009.

BRASIL. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm Acesso em: 09 set. 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm Acesso em: 09 set. 2021.

CGU – Controladoria Geral da União. **Portal da Transparência: o que é e como funciona**. 2021. Disponível em: <https://transparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona> Acesso em: 19 set. 2021.

FERRAZ, L. A. **Controle da administração pública**: elementos para a compreensão dos tribunais de contas. Belo Horizonte: Andamentos, 1999.

FRARE, E.; CARDOSO, R. L.; OYADOMARI, J. C. T.; MENDONÇA NETO, O. R. Indicadores de desempenho em instituições de ciência, tecnologia e inovação: estudo de caso do Laboratório Nacional de Luz Síncrotron. **Rev. Adm. Pública**. Rio de Janeiro 48(5):1229-1252, set./out. 2014. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-76121633>. Artigo recebido em 4 jul. 2013 e aceito em 8 maio 2014.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. Cadernos de estudos, São Paulo, n. 21, p. 01-18, Ag. 1999. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511999000200002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 25 mar. 2020. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511999000200002>.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2013). **Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100)**. Disponível em: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing.html> Acesso em: mar. 2020.

JUND, S. **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública**. Teoria e 800 questões. 2006. Rio de Janeiro: Elsevier.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. – São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597006391/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dorder05\]!/4/24/1:30\[-07%2C70\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597006391/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dorder05]!/4/24/1:30[-07%2C70]) Acesso em: 01 set. 2021.

MARQUES, M. C. C; ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no setor público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 35, p. 84 - 95, maio/agosto 2004.

MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2014. VitalBook file.

PETERS, G. B., & PIERRE, J. (2012). Introduction: The Role of Public Administration in Governing. *In*: G. B. Peters, & J. Pierre (Orgs.), **The SAGE Handbook of Public Administration**, (pp. 1-12). London: SAGE Publications.

SOARES JUNIOR, Jair S.; SANTOS, Ernani M. Governança eletrônica: uma perspectiva sociotécnica das organizações públicas a partir da padronização e interoperabilidade. In: Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2007. p. 1-16.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Benchmarking**. Brasília: TCU (Coordenadoria de Fiscalização e Controle), 2000. Disponível em: portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de-auditoria-benchmarking.htm. Acesso em: mar. 2020.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Brasília: Instituto Cezerdello Corrêa, 2011.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 4.ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020. 166 p.