

LEGALIDADE OU “4S”? AS PRINCIPAIS MUDANÇAS NAS ANÁLISES DE PARECERES E RELATÓRIOS EMITIDOS PERANTE O ORÇAMENTO TRADICIONAL E O ORÇAMENTO PROGRAMA

LEGALITY OR "4S"? THE MAIN CHANGES IN THE ANALYSIS OF OPINIONS AND REPORTS ISSUED BEFORE THE TRADITIONAL BUDGET AND THE PROGRAM BUDGET

Paloma Coelho Barbosa do Vale¹
Universidade Federal da Bahia
palomacvale@hotmail.com

Maria Valesca Damásio de Carvalho Silva
Universidade Federal da Bahia
mvalessa.ufba@gmail.com

RESUMO

O artigo tem como objetivo apontar as principais características de pareceres e relatórios de controle interno e externo emitidos pelas Instituições e Setores de Controle das Contas Públicas ao se debruçarem sobre o Orçamento Tradicional e o Orçamento Programa. Ao discutir a evolução dos formatos dos orçamentos públicos, especificamente o orçamento tradicional, em vigor até 1964, e o orçamento programa, que vigora na atualidade, este trabalho traz a seguinte questão: *Quais as principais características dos relatórios e pareceres emitidos pelas Instituições e Setores de Controle das Contas Públicas ao ter como base o orçamento tradicional e o Orçamento Programa.* Desse modo, objetiva-se visualizar a evolução desses relatórios de acordo com as necessidades trazidas por uma governança mais transparente, em correspondência à nova roupagem de sociedade como agente fiscalizador. Através de análises de pareceres e relatórios de auditoria interna, controladorias, tribunais de contas municipais e estaduais e realização de entrevistas com servidores públicos envolvidos nas atividades orçamentárias, o resultado obtido foi a confirmação da hipótese de que os relatórios e pareceres emitidos sobre o orçamento tradicional exprimem, basicamente a legalidade da execução do orçamento e idoneidade do gestor público, ao tempo em que, os emitidos sobre o orçamento programa transpõem o atendimento aos normativos legais, tecendo análises sob o prisma da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade da aplicação dos recursos públicos, os “4S” da Administração Pública. Sob a ótica de que o Orçamento Público é um instrumento de controle social e de estratégias políticas e socioeconômicas, entende-se como relevância deste estudo a observação de como a metodologia e as características orçamentárias refletem a evolução da postura social diante da assunção de responsabilidade sobre os recursos públicos. Afinal, relevar, exclusivamente, a legalidade é insuficiente diante das necessidades trazidas pela regência dos princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, que conferem maior complexidade ao processo de gerência das fontes de custeio público.

Palavras-chave: Orçamento Tradicional; Orçamento-Programa; Controle; Contas Públicas

ABSTRACT

The article aims to identify the main characteristics of internal and external opinions and reports issued by the Institutions and Sectors of Control of Public Accounts when considering the

¹ Paloma Coelho Barbosa do Vale
Rua Engenheiro Almiro Queiroz, 181 – Federação, Salvador/Ba CEP: 40.230-377

Traditional Budget and the Program Budget. In discussing the evolution of public budget formats, specifically the traditional budget, in force until 1964, and the current program budget, this paper raises the following question: What are the main characteristics of the reports and opinions issued by the Institutions and Sectors of Control of Public Accounts based on the traditional budget and the Program Budget. In this way, it aims to visualize the evolution of these reports according to the needs brought by a more transparent governance, in correspondence to the new society dress as a fiscalizing agent. Through analysis of opinions and internal audit reports, controllers, municipal and state accounts courts and interviews with public servants involved in budget activities, the result was confirmation of the hypothesis that reports and opinions issued on the traditional budget basically express the legality of the execution of the budget and the suitability of the public manager, while at the same time, those issued on the program budget transpose compliance with legal regulations, weaving analyzes under the view of efficiency, effectiveness, economy and effectiveness of the application of public resources the "4S" of the Public Administration. With the view that the Public Budget is an instrument of social control and of strategic political and socioeconomic strategies, it is understood as the relevance of this study the observation of how the methodology and the budgetary characteristics reflect the evolution of the social posture in the face of the assumption of responsibility over public resources. After all, relieve, exclusively, the legality is insufficient in the face of the needs brought about by the principles of efficiency, effectiveness, economicity and effectiveness, which give greater complexity to the process of managing public cost sources.

Key-words: Traditional Budget; Program Budget; Control; Public Counts.

1. INTRODUÇÃO

O processo evolutivo orçamentário do país ocorreu no sentido de aprimorar a qualidade dos serviços prestados na gestão pública, sobretudo, devido à mudança paradigmática dos modelos de administração pública, desde o patrimonial e burocrático a um modelo mais flexível e gerencial. Nesse sentido, sucedeu-se reformas gerenciais com o intuito de promover mais participação e controle social, a partir de, *inter alia*, ações coletivas e cooperativas que, têm tentado desenvolver a Nação e melhor acompanhar os gastos públicos. Então, é nesse sentido que o Orçamento Público se torna elemento de destaque.

No plano mais operacional, o formato do Orçamento público transformou-se com o tempo. A dimensão estratégica no processo orçamentário que emergiu na esteira do presente século, com a influência do Planejamento Estratégico Situacional -PES e da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, em 2000, passa a estar mais presente na formulação das políticas públicas e, conseqüentemente, nas definições de prioridades governamentais. Assim, para que essa dimensão seja compreendida, foi condição *sine qua non*, que o orçamento público fosse mais delineado, chegando com o passar do tempo, ao modelo de orçamento programa.

Na fase do orçamento tradicional, a peça orçamentária existente era o orçamento clássico ou tradicional, cuja função precípua era o controle político, pelo Poder Legislativo ao Poder

Executivo, não apresentava preocupação com o planejamento governamental *per sí*. Com o tempo, este documento aprimorou sua configuração, atravessando vários formatos: Passou pelo orçamento de Desempenho (ou realizações) e o Orçamento base-zero (ou Por estratégia), chegando, nas últimas décadas ao Orçamento Programa.

A concepção do Orçamento Programa foi um grande avanço para os Sistemas de Orçamento e Contabilidade Pública no Brasil, fruto de trabalhos técnicos desenvolvidos a partir dos anos 30 do Século XX. Porém, com a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu as normas de Direito Financeiro e Contabilidade Pública para União, Estados, Municípios e Distrito Federal, esse tipo de orçamento foi introduzido em tese no âmbito da gestão pública. Dentro do aparato normativo, vale destacar que o Decreto 200/67 trouxe inovações que visavam à descentralização administrativa, refletindo na legislação orçamentária. Todavia, apenas em 1988 o Orçamento Programa ganhou efetividade, com a edição de normas do Ministério do Planejamento.

A fiscalização do Orçamento Público é realizada pelo controle interno, através dos órgãos do próprio Poder Executivo, especialmente pela Controladoria-Geral do Ente Público e, no âmbito federal, particularmente, cada Ministério possui um Assessor de Controle Interno, vinculado tecnicamente, à Controladoria Geral da União-CGU. Já o controle externo do orçamento público fica a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas do Ente Federado. O Orçamento Público também passa pelo Controle Social realizado pela sociedade, tanto nos espaços institucionais de participação, como Conselhos e Conferências, quanto nos espaços de articulação da própria sociedade, como nas Redes e Fóruns. (MPOG, 2015)

Há indícios de que a concepção deste controle em relação às contas públicas pertinentes ao Orçamento Tradicional é distinta da concepção no modelo do Orçamento Programa. No Tradicional, o controle avaliava a honestidade do gestor público e a legalidade no cumprimento do orçamento. Já no Programa, o controle pretende avaliar os 4S da auditoria, ou seja, a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das ações do Ente Federado avaliado.

Os relatórios gerados por tais controles, em ambos os tipos de orçamentos públicos, mostram uma tendência a apresentar características distintas diante de cada tipo de avaliação feita, haja vista que os focos pelas Instituições e Setores de Controle em cada tipo de orçamento divergem em vários aspectos. Diante desse contexto resumido, esse trabalho traz a seguinte questão de partida: *Quais as principais características dos relatórios e pareceres emitidos pelas Instituições e Setores de Controle das Contas Públicas ao ter como base o orçamento tradicional e o Orçamento Programa?* Desta forma, esta pesquisa tem como objetivo apontar as principais

características dos pareceres e relatórios de controle emitidos pelas Instituições e Setores de Controle das Contas Públicas as se debruçarem sobre o orçamento tradicional e o Orçamento Programa e qual o foco de importância dado nessas análises.

O estudo justifica-se por permitir entender que a gestão pública vem sofrendo transformações também no *modus faciendi* das análises de pareceres e relatórios de auditoria interna, controladorias, tribunais de contas municipais e estaduais, que vem refletir em alguma medida os impactos da reforma administrativa que se deu na revisão do marco legal, a aprovação da Emenda Constitucional no. 19, de 04 de junho de 1998, que instituiu a adoção do Princípio da Eficiência na administração pública brasileira sendo um passaporte para inovações as mais diversas na gestão pública. Adicionalmente, a pesquisa parte do pressuposto que o Orçamento Público é um instrumento de controle social e de estratégias políticas e socioeconômicas, e como tal precisa ser estudado nas mais distintas formas e ângulos. A cada momento, o controle social vem tornando-se elemento capital má gestão da *Res Pública*, e neste caso, no orçamento público e na sua forma de avaliação. Afinal, relevar exclusivamente a legalidade nos relatórios e pareceres parece ser insuficiente diante das dos ditames modernos e necessários que estão inclusos nos princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, ampliando assim a complexidade ao processo de controle das contas públicas, sobretudo, os gastos públicos.

2. METODOLOGIA

A pesquisa caracteriza-se como exploratória visando obter informações contextuais e esclarecer problemas. O pontapé dos procedimentos metodológicos permeou a realização de pesquisa bibliográfica, com enfoque qualitativo. Através da leitura e análise artigos científicos, dissertações de mestrado e livros com a temática das características de cada Orçamento Público, sua evolução e seus efeitos, bem como dispositivos legais, normativos e constitucionais, compôs-se o constructo teórico inicial do trabalho.

Para fins de obter comprovação prática, foi promovida uma robusta pesquisa documental nos pareceres e relatórios de controle interno e externo de entes federados dos anos de 1960, em vista da análise das características da estruturação do Orçamento Tradicional; e de anos recentes, como de 2009, 2014 e 2015, a fim de observar a constituição do Orçamento-Programa. A análise desses relatórios, somada ao estudo da entrevista com membros da Controladoria Geral do Município de Salvador, dos setores de Auditoria Interna e do Gabinete do Controlador, auxiliou na obtenção dos

resultados esperados para responder à questão-problema proposta (realização de entrevistas com servidores públicos envolvidos nas atividades orçamentárias) conforme quadro 1.

Quadro 1- Roteiro de Entrevistas aplicado

1. Qual o papel específico do setor de auditoria da PMS? E como ele imprime esse papel nas suas análises em pareceres e relatórios?
2. Qual o papel específico da Controladoria Geral do Município-CGM? E como ela imprime esse papel nas suas análises em pareceres e relatórios que são divulgados e analisados pelo TCM?
3. Como a Controladoria observa os aspectos legais (sobretudo, em relação à conduta dos gestores de cada um dos órgãos), e fiscalização do cumprimento dos princípios da Administração Pública? De que forma tais aspectos vêm impressos nos seus relatórios?
4. E em relação a quesitos econômico-financeiro, o foco dos relatórios é mais voltado à execução ou o planejamento orçamentário? De que forma isso vem impresso nos relatórios?
5. Como a Controladoria imprime os 4S da Auditoria ((economicidade, eficiência, eficácia e efetividade) em seus relatórios e pareceres?
6. Qual o trâmite básico dos relatórios da Controladoria? Vão diretamente para o TCM ou passam por outros setores antes?
7. Que aspectos, na sua visão, chamam mais a atenção do TCM na análise dos relatórios da PMS? Aspectos mais legais e formais, ou aspectos que traduzam a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade da gestão? Por que você chegou a essa conclusão?
8. Desde o início da sua gestão, quais características te chamam mais a atenção nos relatórios emitidos pela Controladoria e encaminhados para o TCM? O que você acha que melhorar em relação a esses documentos?

Fonte: Elaboração das autoras. 2016.

Esse roteiro teve como objetivo alcançar os resultados do estudo e responder à questão-problema proposta.

3. O ORÇAMENTO PÚBLICO

3.1 Evolução do Orçamento Público

Desde sua eclosão, o orçamento público é forte aliado do controle de recursos financeiros para satisfazer às necessidades da população, em atendimento ao Art. 6º da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 90 de 2015: “*São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta constituição*”. Por essa razão, é possível entender o orçamento como um passaporte legal ao planejamento, no qual se projetam os ingressos e desembolsos orçamentários do exercício, a fim de executar programas e ações que saciem as necessidades da população, sempre em busca do crescimento econômico. Portanto, sua importância é notória, em básico teor, por controlar gastos, satisfazer às necessidades sociais, gerir recursos e satisfazer às três funções do Estado. São essas funções: alocativa (promoção de ajustamentos na alocação de recursos), distributiva (promoção de ajustamentos na distribuição de renda) e estabilizadora (zelo pela estabilidade econômica). O fato é que, diante da reforma do Estado em partir de um padrão burocrático de gestão para um padrão gerencial mais proativo, o orçamento público tem representado um elemento estratégico. Isso, porque esse documento governamental tem possibilitado que a sociedade disponha de um Estado cada vez mais transparente, no qual as informações sobre os gastos públicos e os benefícios correspondentes estejam disponíveis, permitindo a participação dos cidadãos no controle dos dispêndios do Estado.

Nas últimas duas décadas, para o alcance das suas competências, o orçamento precisa obedecer às expressões da Lei Complementar nº 101 de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, criada em respeito ao Art. 163 da Constituição Federal de 1988, que regulamenta o tratamento das finanças públicas e sua fiscalização. Esse aparato normativo é fundamental para o planejamento do governo através dos três instrumentos, quais sejam: Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e pela Lei Orçamentária Anual (LOA). Sob esse gancho, é fundamental o destaque da LOA, que configura o orçamento em si, através da previsão de receitas e fixação de despesas. Especificamente sobre esse ponto, Costa (2015, p.11) enfatiza que:

A responsabilização fiscal foi intensificada. A título de exemplo, têm-se o estabelecimento da expansão da atividade governamental, sem a previsão no PPA, LDO ou LOA equivalente à despesa não autorizada, caracterizada como irregular e lesiva ao patrimônio público, consoante o referido nos artigos 15 e 17 da referida lei-LRF (COSTA, 2015, p.11)

Entretanto, várias atribuições e metodologias, expressas no aparato normativo regulador supracitado, não acompanham o orçamento desde sua implantação. Aquelas são características do Orçamento Programa, o mais atual. Para alcançá-lo, o planejamento governamental admitiu inúmeras faces de acordo com sua experiência e com seu contexto histórico, econômico e político. Vale destacar que o processo orçamentário brasileiro sofreu forte influência internacional – em virtude da crise financeira por volta dos anos 1980 – com vistas a, sobretudo, conferir aos governos uma administração pública enxuta, mais efetiva e eficiente, como forma de garantir mínima governabilidade e proceder a uma ampla reforma do aparelho do Estado para o modelo gerencial em substituição ao burocrático (CORE, 2004 apud ABREU e MATIAS, 2011). Diante da lógica evolutiva, percebe-se que um dos maiores contrastes capaz de demonstrar a evolução do orçamento público se dá por meio da comparação entre o Orçamento Tradicional e o atual Orçamento Programa.

O Orçamento Tradicional vigorou até 1964. Através de célere leitura da Constituição Federal vigente na época, é de patente constatação que o regime da época era autoritário (efeito da Ditadura Militar) e, por isso, contemplavam-se apenas elementos de despesa e receita com ausência da programação de objetivos, metas e recursos reais, o que tornavam as regras orçamentárias mais centralizadas na política e menos focadas na sociedade. Ele não apreciava os processos de planejamento e pautavam suas decisões e objetivos nas necessidades financeiras das unidades organizacionais, alocando recursos em vista da aquisição de meios. Além disso, seu controle visava avaliar especificamente a idoneidade dos agentes governamentais e consonância legal dos valores orçados, o que tornava a execução muito permissiva e privativa quanto à sua eficiência no impacto nas reais necessidades da população.

Ao passar dos anos e promulgação da Constituição Federal de 1988, o orçamento foi tratado com primazia, conforme demonstra a abertura da seção “Capítulo II – Das Finanças Públicas”, na qual trata cuidadosamente do planejamento e suas atribuições, democratizando as políticas e auferindo maior poder ao Legislativo. Balizado pelos ditames da Lei nº 4.320 de 1964 e o Decreto-Lei nº 200 de 1967, responsáveis por trazer regulamentações do Orçamento, e da Lei Complementar nº 101 de 2000, que regulamentou dispositivos constitucionais que cuidam do planejamento governamental, o Orçamento Programa. Este difere amplamente do Clássico em inúmeros pontos, dentre eles, o principal é sua metodologia bem firmada para alcance de objetivos, metas e resultados esperados através de programas, projetos e atividades, sobrepondo a carência de planejamento estratégico do orçamento Tradicional.

No Brasil, a reforma orçamentária de 2000 inovou o processo de elaboração do PPA e da LOA, a dentre as inovações, trouxe ao construir os documentos governamentais a concepção de programas a serem implementados com vistas a atingir os objetivos, que implicarão a solução dos problemas; especificação das diferentes ações do programa, com identificação dos produtos, que darão origem, quando couber, aos projetos e às atividades; atribuição de indicadores aos objetivos (e programas) e de metas aos produtos (projetos, atividades e outras ações); designação de gerentes por programa; avaliação da execução e dos resultados; e cobrança e prestação de contas por desempenho.(GARCIA 2000 apud ABREU e MATIAS, 2011) Tais medidas vieram a possibilitar ações mais pró-ativas na gestão pública ao tempo que vem permitir que o controle seja no âmbito interno ou externo avalie, a execução do orçamento ocorra com a eficiência, eficácia e efetividade necessárias para evitar desperdícios, e alocação indevida de recursos públicos . A ênfase na transparência é mais um diferencial, bem como a utilização de indicadores para medir o alcance de resultados.

Logo, a reforma orçamentária de 2000, a terceira reforma orçamentáriaⁱ – teve como pontos chave para sua implementação no Brasil, mudanças com fins gerenciais no processo orçamentário (GARCIA, 2000 apud ABREU e MATIAS, 2011), o que, em alguma medida, inspiraram a mudança de foco na análise dos orçamentos modernos pelas Instituições e Setores de controle que emitem relatórios e pareceres. Para Core (2004, p.1) essa terceira reforma orçamentária surgiu no bojo da reorganização das funções do Estado, esforço esse empreendido, sobretudo, a partir de 1995, na busca de uma administração pública mais gerencial e menos burocrática.

3.2 Controle Interno e Externo das Contas Públicas

O Art. 70 da Constituição Federal de 1988 atribui ao sistema de controle interno a tarefa de fiscalizar a ação administrativa estatal, inclusive sob os aspectos contábil, operacional e patrimonial, sem prejuízo da observância da legalidade, legitimidade e economicidade. A transparência é outra preocupação apontada no referido Diploma legal em seu Art. 37, ao expressar a publicidade como um dos princípios regentes da atividade estatal: *“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”*. Já o artigo 265, § 2º, em complemento ao artigo 37, impõe à administração pública a gestão da documentação governamental e as providências para

franquear a sua consulta a quantos dela necessitem, ou seja, aos usuários internos e externos que desejem obter informações das contas públicas. Assim, é facilitada a prestação de contas junto à sociedade, garantindo tais informações. Para regulamentar tais preceitos constitucionais, foi editada a Lei 12.527/2011, a Lei de Acesso à Informação, que estabelece diretrizes que devem ser seguidas pelos órgãos e entidades da administração pública ao executar os procedimentos que buscam assegurar o direito de acesso à informação. Ademais, desses princípios, decorrem alguns deveres ao gestor público, como o da eficiência, o de probidade e o de prestar contas.

Essa superlativação da transparência pública, responsável por tornar a sociedade outra instância de controle externo, exige, por consequência, uma execução orçamentária, contábil e financeira mais rigorosa. Sob esse aspecto, surge a importância do controle interno nas contas públicas e, particularmente na execução do orçamento.

O equilíbrio do orçamento, seja de uma empresa do setor privado ou de um ente público, depende do controle que se exerce sobre os gastos, de forma a compatibilizá-los com as entradas, princípio que vem se consolidando na administração pública, sobretudo com a edição da LRF.

O controle externo do orçamento público fica a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas do Ente Federado e pelo Controle Social realizado pela sociedade. Sobre esse último, é feito tanto nos espaços institucionais de participação, como Conselhos e Conferências, quanto nos espaços de articulação da própria sociedade, como nas Redes e Fóruns (MPOG, 2015).

A história do Controle na Administração Pública brasileira também pode ser refletida ao nos depararmos com o capítulo II da Lei 4.320/64, responsável por emitir disposições gerais acerca das formas de Controle. Desta forma, o Controle Interno é conferido ao Poder Executivo (sob o foco dos três tipos de controle de execução orçamentária: a legalidade dos fatos geradores da arrecadação de receitas ou realização de despesas, a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis pelo patrimônio público e o cumprimento das metas, objetivos e programas) e o Externo, ao Poder Legislativo.

O controle interno pode ser entendido como o conjunto de normas, rotinas e procedimentos inerentes às unidades administrativas, tais quais o manual de rotinas, distribuição de funções, determinação de responsabilidades, limitação de acesso aos ativos, limitação de acesso aos sistemas de informação e treinamentos de pessoal, a fim de evitar erros, fraudes e ineficiência

dos usos dos recursos públicos. Seus objetivos estão claramente expressos no Art. 74 da Carta Magna vigente, sendo:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Assim, a Constituição Federal estabeleceu, na esfera de cada Poder, o chamado “Sistema de Controle Interno”. É possível afirmar assim, que o controle interno almeja criar condições imprescindíveis à eficácia do controle externo, buscando assim assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, o que vem a tornar possível o acompanhamento da execução do orçamento, dos programas de trabalho e a avaliação dos respectivos resultados.

Para ter percepção da relevância do controle interno na gestão pública, o parágrafo primeiro do citado artigo 74 da Constituição Federal esclarece a necessidade de o responsável pelo controle interno dar ciência aos Tribunais de Contas sobre qualquer irregularidade ou ilegalidade de identificada nas suas análises. Logo, o diferencial básico do controle interno em relação ao externo é que, naquele, o controle é exercido por órgãos integrantes do mesmo Poder (auditoria interna e controladorias) e neste há a fiscalização de um Poder sobre os atos administrativos de outro Poder (Tribunais de Contas).

A expansão e diversificação, características das atividades estatais nos últimos anos, requerem uma instância para acompanhar a eficiência da execução do controle interno. Desta forma, destaca-se o setor de auditoria interna como “verificador” da integridade e fidedignidade das informações contábeis, econômicas e financeiras do ente através de seu controle interno, garantindo maior confiabilidade das informações prestadas por este controle aos órgãos de Controle externo. É uma espécie de controle subsequente, que visa corrigir eventuais inconformidades, declarar a sua nulidade, ou mesmo dar-lhe eficácia.

Através de relatórios e pareceres, essa auditoria julga o desempenho do controle interno. Deste modo, a fiscalização, avaliação e controle do orçamento público são realizados pelo controle interno, que por sua vez é monitorado pela auditoria interna e que está materializado especialmente pela Controladoria-Geral do Ente Público. No âmbito federal particularmente, cada Ministério possui um Assessor de Controle Interno, vinculado tecnicamente à Controladoria Geral da União – CGU.

Nas últimas décadas, a administração pública traz novos rumos no processo de gestão, acompanhando as recentes tendências. Diante desses ditames da modernidade sob a perspectiva da gestão pública, ganha força a importância atribuída a um órgão interno cuja finalidade é garantir que as informações sejam adequadas ao processo decisório e que esteja sempre pronta a apoiar a diretoria da entidade no processo de gestão, a Controladoria. Para Scarpin e Slomski (2007), a controladoria é como a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado.

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011), controladoria é o departamento responsável pelo projeto, elaboração, inserção e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da Contabilidade. Nesse sentido, entende-se que, em larga medida, este órgão interno desempenha papel de controle na administração pública. Cabe à controladoria, dessa forma, garantir a adequada realização do processo de decisão, ação, informação e controle, acompanhando e controlando as atividades da empresa, ou de um Ente Público.

Quanto ao desempenho no setor público, a controladoria direciona-se, principalmente para o acompanhamento da execução orçamentária. Quer seja assumindo a forma de um órgão específico de um ente estatal, quer seja por meio do desempenho de atividades pelos diversos setores e/ou servidores, a controladoria se materializa no setor governamental auxiliando a gestão dos recursos públicos (Thompson e Jones, 1986, p. 1, *apud* SUZART e ROCHA, 2011). Logo, é possível afirmar que, por exemplo, a Controladoria Geral do Município-CGM deve acompanhar a execução dos registros de atos e fatos contábeis, assessorando e disponibilizando informações geradas aos gestores públicos para suas tomadas de decisões no âmbito municipal.

Ergo, a Controladoria Geral do Município é responsável pela condução dos controles internos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, além de produzir informações que baseiam a tomada de decisões dos gestores municipais, em vista do alcance

dos objetivos englobados pelas metas, projetos e atividades determinadas pelo município para a promoção do bem-estar social.

Uma das principais características deste órgão exprime o sentido de sua importância: sua face preventiva. Através da evolução do controle nota-se a inclinação para prevenir a gestão pública de lesões à sua idoneidade, como à eficiência, eficácia e efetividade, suprimindo a relevância de seu caráter fiscalizador. Para isso, é fundamental que o município tenha uma estrutura satisfatoriamente organizada, com funções e competências bem traçadas e distribuídas. Por exemplo, a missão da Controladoria Geral do Município de Salvador-Bahia com a edição do Decreto nº 24.870/14 foi legitimada para os papéis de coordenação e formulação de diretrizes de controle interno do Poder executivo e o exercício dos controles contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais, patrimoniais e da aplicação das subvenções e renúncias de receitas, bem como geração de informações para subsídio da tomada de decisões relacionadas aos programas do governo.

No que tange ao controle externo, compete-lhe à análise das entidades alheias à que o exerce, sendo atribuído diretamente ao Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas (Municipais, Estaduais e da União) e, indiretamente, à sociedade. Para Castro (2008, p.41) “Os Tribunais de Contas são instituições importantes e fundamentais no processo de sustentação da democracia, agindo na defesa da boa e regular aplicação dos recursos públicos.” Nesse sentido, como auditoria externa ou de contas, buscam valorizar os controles que sustentam os números dos demonstrativos contábeis, entre os quais está o orçamento público.

O Tribunal de Contas é um órgão administrativo independente, auxiliar do Poder Legislativo. Ele foi consagrado no Brasil através da Constituição de 1891, através de Ruy Barbosa, e instituição definitiva em 1893. No período, o parecer favorável desta instituição era um requisito de legalidade dos atos, tornando-se parte fundamental do processo administrativo. Este destaque foi secundarizado pelo caráter autoritário trazido pela Ditadura Militar, em 1930. Na época, este órgão tangeu uma figura meramente ilustrativa diante da ampla limitação de suas funções, contribuindo para a eminência crescente da corrupção da temporada, com dimensões ainda mais explosivas nos “Anos de Chumbo”.

O fato é que o controle das contas públicas no país é feito com o auxílio dos Tribunais de Contas, seja o Tribunal de Contas da União-TCU, ao se tratar de recursos federais, seja o Tribunal de Contas do Estado-TCE, se os recursos forem recurso estaduais, ou na hipótese de dinheiro dos municípios, com o Tribunal de Contas dos Municípios –TCM.

Para exercer tal controle, esses órgãos de controle externo devem ter ciência dos requisitos fundamentais preconizados no art. 37 da Carta Magna, já brevemente mencionados. As atribuições do Tribunal de Contas da União compõem o Art. 71 da Constituição Federal de 1988. Diante da relevância do tema, esta Carta Magna em seu artigo 75 estendeu a mesma regra seguida pelo Tribunal de Contas da União aos demais Tribunais de Contas dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Ad postremum, é atribuída como função peremptória desta instância a fiscalização contábil, orçamentária, operacional e patrimonial. Segundo Martins, 2007 a este Tribunal é possível determinar quatro funções básicas: a consultiva (lida com a emissão de pareceres prévios sobre as contas do Executivo, a serem votados pelo Legislativo), a jurisdicional (trata do julgamento das contas de administradores públicos e outros responsáveis por bens públicos, a fim de identificar possíveis fraudes ou erros que os beneficiem ao passo que causa dano ao erário), a corretiva (refere-se à cobrança de multa proporcional atribuída por lei aos danos causados ao erário) e fiscalizadora (através da fiscalização das contas, é possível coibir ilegalidades e irregularidades na execução das contas).

Vale destacar que os Tribunais de Contas, prestigiados pela Constituição de 1988 com o acréscimo de suas funções, embora investiguem e julguem contas, não detêm poder de executar suas decisões. Ao detectar a irregularidade, compete-lhes, mandar corrigi-la, aplicar multa, representaram Ministério Público quanto à improbidade administrativa e eventuais indícios de crime efetivamente constatados, e declarar a inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função gratificada na Administração Pública. Contudo, os Tribunais não têm força coercitiva para executar, eles próprios, a punição a tais mazelas. Assim, julgam as contas de todos os gestores, constatando irregularidades dos entes. Se houver avarias, o Tribunal determinará a responsabilidade do gestor e poderá multá-lo, solicitar devolução do vulto desviado, fixar prazo para a adoção de medidas para cumprimento da lei, dentre outras providências cabíveis. *Idest*, entende-se que o papel do controle externo dos Tribunais visa o aconselhamento da operacionalização dos gestores para a maximização dos resultados. Para Cunha (2010. p.4), relator das Contas Anuais do Estado do Pará, essa visão deve ser entendida especialmente em matéria de direitos fundamentais, como o importante cunho pedagógico das fiscalizações dos Tribunais de Contas Brasileiros, ainda pouco exercido.

O Controle Social é outra forma de controle externo. O Orçamento Público também passa por esse controle realizado pela sociedade, tanto nos espaços institucionais de participação, como Conselhos e Conferências, quanto nos espaços de articulação da própria sociedade, como nas

Redes e Fóruns (MPOG, 2015). O controle social pode ser entendido como a participação da sociedade no conhecimento da situação econômico-financeira do Estado, ou seja, das contas públicas. A norma brasileira aplicada ao setor público - NBCT 16.1 de 2008, remete a importância que o controle social tem na gestão pública, sobretudo após a edição da Constituição de 1988.

Entre os itens da NBCT 16.1, está o que traz o objetivo da contabilidade aplicada ao setor público. Segundo esse documento editado pelo Conselho Federal de Contabilidade -CFC, o seu objetivo é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (NBCT 16.1, p. 5, 2012).

Também a NBCT 16.11, ao levar em consideração a implantação do sistema de custos, traz no item 21, a interlocução que ele deve ter com a sociedade.

O processo de implantação do Sistema de Custos aplicado ao Setor Público-SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (NBCT 16.11, p. 51, 2012).

Todavia, torna-se mister verificar sobre até que ponto os entes federados estão seguindo os ditames das novas regulamentações e, a partir daí, instrumentalizar o cidadão com informações para que este possa realizar o controle social previsto no artigo nº 74 da CF/1988 (já aqui anteriormente citado), nos artigos nº 48 e 49 da LRF e na Lei Complementar nº 131/2009, normativos que tratam, entre outros pontos, da transparência necessária no manejo e aplicação dos recursos públicos e confere ao cidadão o papel de “publicizar” as possíveis irregularidades. É nesse sentido que torna-se possível trazer uma das formas da *vox populi* na gestão pública.

3.3 Legalidade versus 4S: Mudança de foco nos relatórios de Contabilidade

Os orçamentos dos tipos Tradicional e Programa se diferem em copiosos aspectos. Quando o foco é os relatórios e pareceres emitidos pelas instituições de controle como o Tribunal de Contas ou por setores de controle, como as Controladorias e Auditorias internas, em relação a um tipo e outro tipo de orçamento analisado, emergem diferenças significativas.

O Orçamento Tradicional tem como principal objetivo o controle das finanças públicas no Poder Executivo, priorizando manter o equilíbrio financeiro entre receitas e despesas, *idest*, preocupava-se essencialmente com o atendimento ao aparato normativo da ação pública. Dois aspectos nesse tipo de orçamento chamam a atenção: o interesse do gestor público e a legalidade no cumprimento do orçamento. O traço desse tipo de orçamento baseava-se, meramente, na idoneidade do gestor baseando-se no modelo burocrático que abarcava a Administração Pública da época. Neste modelo, o gestor tinha uma atuação vertical e obediente à construção hierárquica e à sua esfera de atuação.

Com o passar dos anos e depois de passar por vários formatos de orçamento, o Orçamento Programa, fez parte do *modus faciendi* de uma Administração Pública mais flexível com ênfase no modelo gerencial. Deste modo, o gestor vem, em tese, atuando “horizontalmente”, junto à sua equipe de trabalho, primando pelos princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, os chamados “4S” da Administração Pública.

Ao instituir normas gerais de direito financeiro para o controle dos orçamentos e balanços da União e que estendeu aos estados, municípios e Distrito Federal, a Lei 4.320/64 conduziu o foco do controle em três dimensões: no processo administrativo, na conduta do agente e na ação da entidade. Nesse sentido, especificamente sobre o orçamento público e seu cumprimento e controle, o referido diploma estabeleceu regras para todos os entes federados, ao definir no seu artigo 75 o que compreenderá como controle da execução orçamentária. Castro (2008) chama a atenção que este artigo concentra toda a filosofia que justifica a existência de sistemas de controle ao determinar o controle sobre os atos administrativos (ou atos potenciais), a fidelidade funcional dos agentes, o cumprimento dos limites financeiros e o alcance dos resultados.

Entre os anos de 1995 e 2001, na gestão do Presidente Fernando Henrique Cardoso, emergiu o controle focado no resultado, ressaltando a importância dada no programa de trabalho. Três mudanças foram relevantes nesse período: a criação da Secretaria Federal de Controle Interno, do Plano Plurianual-PPA e a aprovação da reforma administrativa que incluiu o princípio da eficiência na Constituição Federal. Tal cenário já contava com o modelo de orçamento programa na administração pública.

Ao retroceder no tempo e identificar características do foco dado pelo Controle nas análises dos orçamentos públicos, o Decreto-Lei 16.690, de 7 de janeiro de 1947 traz as funções do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo que compreendiam: o acompanhamento da execução do orçamento; - o julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros e bens

públicos; a revisão das contas anuais da gestão financeira; o registro prévio das despesas relativas a aposentadoria, jubilações, reformas, montepios e outras pensões do Estado, dos contratos, ajustes, acordos, de todos os atos que resultarem em despesa de qualquer natureza; Tais funções ratificam o foco dos relatórios e pareceres de órgãos de controle na época em que o orçamento público era do tipo “tradicional”.

Sobre o planejamento governamental brasileiro, verifica-se que o ano de 2000 foi um marco na organização da ação estatal ao estabelecer o programa – com foco em resultados e inspirado no gerenciamento estratégico – como unidade de gestão e disciplinar a integração entre planejamento, orçamento e gestão (PAULO, 2010). O Orçamento Programa permite que as análises feitas sejam sob o prisma da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das contas públicas, os “4S” das ações governamentais. Ele tem forte caráter de controle gerencial por possibilitar informações pautadas nesses “4S” que favorecem a comparabilidade e o foco nos resultados, se descolando dos ditames exclusivamente normativos e de cumprimento do orçamento. Assim como o orçamento tradicional, o orçamento programa é um instrumento de ação administrativa, com a previsão das receitas e fixação das despesas objetivando atender às metas, planos e projetos governamentais e o instrumento de aferição, controle de autoridade, responsabilidade, administração orçamentária e financeira e avaliação dos programas de trabalho do governo. Mas, o seu *abstractum* contempla outros valores da gestão pública.

Essa evolução dos tipos de orçamento e de toda a dinâmica imposta pela reforma administrativa motivou uma análise diferenciada pelos controles interno e externo. Por exemplo, no final da gestão de Fernando Henrique Cardoso e durante a gestão de Luiz Inácio Lula da Silva, o controle direcionou seu foco de análise nos resultados, com um horizonte de correição com o intuito de justificar a preocupação do governo em combater a corrupção e dirimir a ineficiência dos gastos públicos. Castro (2008) no alerta que independentemente da priorização do foco, é necessário que as áreas responsáveis pelas técnicas que suportam o controle interno- orçamento, contabilidade e auditoria- tenham clareza dos objetivos. O enfoque da fiscalização do Tribunal de Contas da União não se limita apenas ao exame da legalidade, como outrora (sobretudo nas análises sobre o orçamento tradicional), mas também à análise da legitimidade da ação estatal sobre o interesse público, da economicidade (verificar se a Administração agiu da maneira mais econômica possível, com uma aceitável relação custo-benefício, sem admitir lucros patrocinados pela sociedade), da eficiência (segundo o princípio constitucional da Administração Pública pela Emenda Constitucional nº 19/98, Art. 37) e da eficácia (é analisada pela Corte de Contas, para averiguação do atingimento de resultados

desejados, especialmente relativo aos programas). Desse modo, o Tribunal verifica a legalidade dos atos que impliquem produção de receitas, realização de despesas e nascimento ou extinção de direitos ou obrigações. Destaca-se como exemplo, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia-TCE-Ba, no seu relatório e parecer prévio sobre as do Chefe do Poder Executivo, do exercício de 2014. Durante a sua rotina de julgamentos, este TCE tem se deparado com processos de prestações de contas que não tem cumprido o artigo 74 da C.F. o que aponta irregularidade pontuada como:

“[...] ausência de avaliação, a cargo do sistema de controle interno dos órgãos auditados, acerca do cumprimento das metas previstas no PPA e da eficácia, eficiência e economia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (grifo nosso) (COSTA, 2014).

Em outra esfera de governo, nos termos do § 2º do art. 228 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União-TCU é estabelecida a obrigatoriedade da elaboração de relatório contendo informações que denotam a presença dos “4S” na análise feita. Desta maneira, os relatórios dos Tribunais de Contas devem observar o cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias; Também, o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social do país; e por fim, o cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela LRF.

Outro aspecto necessário a citar é que, a partir de 1997, os Tribunais de Contas, com o intuito de primar pela eficiência e transparência da gestão pública através dos seus relatórios, estendeu a análise dada na fiscalização das obras públicas. Cabral (2011, p.225) se remete a esse ponto:

Buscando conferir resultados mais eficazes à fiscalização das obras públicas – que, se não forem executadas de forma correta, acarretam dilapidação do erário, e ao mesmo tempo impedem a fruição de seu resultado pelos administrados, contrariando diretamente o interesse público primário -, a partir do exercício de 1997 as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) começaram a determinar ao TCU “a atribuição de remeter à Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados, prevista no §1º do art.166 da Constituição, informações gerenciais sobre a execução físico-financeira dos subprojetos mais importantes contidos nos orçamentos fiscal e da seguridade social” (grifo nosso) (CABRAL, p.225, 2011).

Desse modo, a partir de 1997, a fiscalização de obras públicas se tornou mais dos importantes objetos de fiscalização e controle do TCU. Em seguida, a partir de 1998, o TCU desenvolveu um sistema informatizado conhecido como FISCOBRAS.

A atualidade tem revelado que o cidadão não está preocupado com a formalidade jurídica, a soma exata das faturas ou a classificação correta das despesas, segundo a lei orçamentária. O que ele espera é uma correta evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades, e o grau de cumprimento das metas estabelecidas, pois só assim estará controlando o desempenho da administração (SILVA, 1999 *apud* Relatório e Parecer Prévio das Contas Anuais do Governo do Estado do Pará- exercício 2009).

4. DISCUSSÃO E RESULTADOS

A análise do Parecer prévio das contas do prefeito do Distrito Federal, emitido na década de 1960, subsequente a sua recente construção (Brasília teve seus primórdios em março de 1956, sendo fundada em 21 de abril de 1960), é possível notar intenso atrelamento aos aspectos legais do orçamento público. Seu redator afirma atendimento pleno aos pré-requisitos dos Tribunais de Contas, expressos pelo Art. 15 (item VI) da Lei 3.751/1960 e esclarece aspectos sobre o parecer. Trata-se de uma peça analítica opinativa, capaz de parametrizar a apuração de responsabilidades, punição de transgressões e, sobretudo, promoção do aprimoramento do controle financeiro. *Prima facie*, observa-se um relatório breve, objetivo, específico e limitado. Suas 14 (catorze) páginas muito se diferem dos extensos relatórios atuais (que são debruçados sobre o orçamento programa e que chegam a ter mais de 200 laudas) e que demonstram uma apreciação geral acerca do exercício financeiro e execução do orçamento, apontando omissões, irregularidades e ilegalidades possíveis, além de aspectos mais abrangentes e relevantes da gestão pública.

O Parecer emitido em 1960 com base em análise do Orçamento Tradicional enfatiza a execução orçamentária e o atendimento aos quesitos legais e idoneidade da prefeitura e seus gestores, secundarizando o planejamento orçamentário sem emitir opiniões a despeito dos planejamentos financeiro, econômico, patrimonial e os aspectos relacionados aos “4S”. Dito de outra forma, verifica-se neste parecer a nítida preocupação do Tribunal de Contas em verificar a legalidade do orçamento público analisado, que neste caso, o orçamento do tipo tradicional. No exercício analisado (1960) não houve lei orçamentária o parecer apontou isenção do prefeito em relação a sua responsabilidade na comprovação dos recursos públicos aplicados. O parecer aponta que o Distrito Federal teve limitada arrecadação de receitas, em vista da redução tributária promovida pela lei de tributos vigente na sua área (cumprimento ao Art. 50 da Lei

3.751/60); e a execução de despesas ficou embarreirada por conta da inexistência orçamentária e houve despesas realizadas sem empenhos, o que configura vício de ilegalidade.

Entretanto, apesar de uma administração de recursos públicos isenta de orçamento e despesas sem empenho, o parecer foi emitido como sugestão, reafirmando o pressuposto desse artigo, que a análise feita por Instituições e Setores de Controle debruçada sobre o Orçamento do tipo Tradicional não demonstrava atenção ao planejamento governamental, mas sobretudo ao atendimento aos aspectos legais.

Em contraponto à análise do relatório de controle externo do Tribunal, na época denominado de “Corte de Contas” do ano de 1960, foram analisados alguns os relatórios e pareceres de auditoria. Para avaliar as características dos pareceres e relatórios emitidos sobre a análise de Orçamentos- Programa, a pesquisa coletou dados em relatórios de controle interno do município de Salvador-Bahia (o que inclui os relatórios da auditoria interna e da Controladoria Geral do Município-CGM) do exercício de 2015; de controle externo (Tribunal de Contas do Estado-TCE-PA) do Estado do Pará, relativo ao exercício de 2009; e do Estado da Bahia relativo ao exercício de 2014 (Tribunal de Contas do Estado-TCE-BA).

A Coordenadoria de auditoria interna a despeito do exercício de 2015 da cidade de Salvador inicia fazendo descrição dos métodos aplicados às suas atividades, reiterando sua função como um norteador do controle interno. O texto do Relatório Anual de 2015- Controle Interno esclarece o conjunto de suas atividades. Segundo esse documento, essa Coordenadoria atua no controle por meio de trabalhos técnicos, pareceres e relatórios de auditoria. Especificamente, nos seus relatórios de auditoria internaⁱⁱ (REAUD’S) estão os resultados dos exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações que são metodologicamente estruturados para a avaliação de integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, bem como dos sistemas de informações, de controles internos e de gerenciamento de risco integrados ao ambiente com vistas a assistir à administração dos órgãos e entidades no cumprimento dos seus objetivos (RELATÓRIO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA SALVADOR, 2015, p.81)

Então, tais Relatórios de Auditoria, refletem o foco de análise em consonância à essência dos “4S”, características desses relatórios baseados em orçamentos do tipo Programa. Ainda no âmbito do controle interno das contas da prefeitura de Salvador, atua a Controladoria Geral do Município – CGM, órgão central do Sistema de Controle Interno Integrado, que emite suas análises contemplando os mais variados aspectos da atuação da gestão municipal, não se

limitando apenas à gestão orçamentária e os seus aspectos legais *per se*. Além dos Resultados da Gestão Orçamentária seu espectro analítico estende-se ao Controle Interno, Atendimento às Recomendações do Controle Externo, Auditorias e Transparência.

Sobre o Relatório e Parecer Prévio das Contas Anuais do Governo do Estado do Pará-exercício 2009, emitido pelo TCE-PA, cujo relator foi Ivan B. da Cunha, verifica-se que sua fiscalização, além de incidir sobre os âmbitos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial dá especial destaque ao operacional, uma vez que fortalece a ilação de que a jurisdição administrativa imbricada a esses tribunais não deve se esgotar no mero cotejo da estrita legalidade das despesas públicas. Cunha (2010), relator do referido documento, ressalta:

Ao revés, devem ir muito além, averiguando a eficiência e a operacionalidade de tais gastos, isto é, se a despesa pública alcançou, ou não, a finalidade a que se presta, notadamente em garantir, com eficácia, em sentido macro, a distribuição mínima de justiça social para a comunidade (grifo nosso) (CUNHA, 2010, p.3).

A colocação do relator explicita o foco de análise de relatórios e pareceres que são emitidos sobre os orçamentos do tipo Programa. Na mesma esteira sobre o foco de análise, está o Tribunal de Contas do Estado da Bahia em seu Relatório e Parecer Prévio sobre as contas do Chefe do Poder Executivo, relativas ao exercício de 2014, tendo como relatora a Conselheira Carolina Costa. Ao verificar o documento, percebe-se o seu enfoque sistêmico, representando um diagnóstico sobre aspectos relevantes do desempenho do planejamento, do orçamento e da gestão pública, trazendo pontos como: a avaliação do cenário econômico e da atuação governamental; a contribuição para a transparência das ações estatais e; o fomento do aperfeiçoamento da governança. Acrescenta ainda no corpo do mencionado documento:

[...] o desafio maior desse Tribunal consistiu em reafirmar a sua Missão institucional, qual seja: Exercer eficiente controle externo, contribuindo para a efetividade da gestão dos recursos públicos e das políticas governamentais, sempre em benefício da sociedade (grifo nosso) (COSTA, 2015, p.5).

No sentido macro, toda e qualquer atividade estatal está sujeita a um segundo tipo de controle que é o Orçamentário-Financeiro-Administrativo cujo foco após a introdução do orçamento-programa foi ampliado *in totum*. Tanto o controle interno quanto o externo vêm pautando sua fiscalização sob o prisma, não apenas da legalidade (como foi visto no parecer

analisado em 1960), mas, sobretudo, da legitimidade, eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das atividades financeiras da gestão da *Res Pública*.

Através de entrevista com representante da Controladoria Geral do Município de Salvador –CGM, em julho de 2016, foi constatado que o Relatório de Controle Interno Anual é fruto de uma compilação de Relatórios de Controle Mensais, cuja finalidade é explicitar ações desenvolvidas pela CGM, em vista do aperfeiçoamento de ações do Controle Interno; o atendimento ao 4S, através da melhoria no controle dos gastos públicos, do desempenho fiscal e da verificação da boa e regular aplicação dos recursos públicos municipais; e a adequação à legalidade, por meio da manutenção das regularidades jurídica, fiscal e econômico-financeira dos órgãos e entidades da Administração Pública Municipal, além do cumprimento de exigências legais e constitucionais, também expressos pelo órgão de Controle Externo (Tribunal de Contas do Município), pela Resolução nº 1.120-2005, que estabelece diretrizes para uma gestão eficiente dos Controles Internos municipais. O Relatório Anual, portanto, tem por finalidade a avaliação de Resultados da Gestão Orçamentária e Fiscal, das Auditorias, do Controle Interno, do atendimento às recomendações do Controle Externo e o atendimento ao princípio constitucional da Transparência, o que traduz a complexidade e completude do Orçamento Programa por meio do viés gerencial e da parceria entre a legalidade e a economicidade, efetividade, eficiência e eficácia, que caminham juntas. Os produtos desenvolvidos por esse órgão, antes de serem encaminhados ao órgão de Controle Externo, são levados para conhecimento ao Gestor Público Municipal, no Gabinete do Prefeito.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar das dificuldades em obter informações relativas ao corte temporal que abrangeu o Orçamento Tradicional, a pesquisa atingiu o seu objetivo em levantar um comparativo de vários documentos que permitiram a verificação do que foi proposto como questão de partida. A evolução dos tipos de orçamentos públicos adotados pelos entes federados possibilitou não apenas a observância das normas constitucionais, legais e regulamentares na execução pelas instituições e setores de controle das contas públicas, o espectro foi ampliado nas análises após a adoção do orçamento-programa.

Com a necessidade de qualificar paulatinamente os serviços prestados na gestão pública, sobretudo devido à mudança paradigmática dos modelos de administração pública, reformas gerenciais aconteceram levantando a bandeira da participação e controle social, permitindo o melhor acompanhamento da aplicação dos recursos públicos. Nesse cenário, o Orçamento Público atua como objeto de análise fundamental para a tomada de decisão do gestor público.

Até 1964, o orçamento era tradicional com algumas variações, distante do modelo de orçamento programa. E da mesma forma, as análises feitas pelas Instituições e Setores de Controle tinham focos diferenciados, conforme discussão feita. O cumprimento das normas legais era o foco principal dos pareceres e relatórios emitidos sobre o orçamento tradicional. Já o foco sobre o orçamento programa tem um espectro significativamente superior ao primeiro foco. A eficiência a eficácia, a economicidade e a efetividades dos gastos públicos, a efetivação ótima do direito social à educação são pontos levados em consideração pelas análises de pareceres e relatórios após 1964, sobretudo a partir do final do século XX, quando a participação social já tinha legitimado sua posição como partícipe do processo da gestão pública.

Sugere-se que novas pesquisas, nesse aspecto específico, sejam aprofundadas, trazendo mais análises sobre os pontos específicos de mudanças dos pareceres e relatórios emitidos e que cada ponto possa ser individualmente analisado, levantando novas questões para debates, em prol da busca de formas adequadas de gerir os recursos públicos, com mais eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

REFERÊNCIAS

BAHIA. Tribunal de Contas. *Relatório e Parecer Prévio do TCE sobre as contas do Chefe do Poder Executivo do Estado da Bahia: exercício de 2014*. Carolina Matos Alves COSTA. Relatora. Salvador: TCE, 2015, 110 p.

CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. São Paulo. Atlas, 2008.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Município. *Parecer Prévio do TCM sobre as contas do Prefeito do Distrito Federal: exercício de 1960*. Distrito Federal: TCM, 1961, 14 p.

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público :NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. *Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental*. RAP. Rio de Janeiro 41 (5): 909-33. set./out. 2007. Disponível em <<http://www.scielo.br/>>. Acesso em 28/02/2015.

CABRAL, Flávio Garcia. *Uma análise comparativa da atuação do Tribunal de Contas da União de 1989 a 2010*. Rio de Janeiro, 2011. 275 p. Dissertação de Mestrado –Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

EVANGELISTA, Lúcio. *Controle Social versus Transparência Pública: uma questão de cidadania*. Brasília, 2010. Monografia de Especialização em Orçamento Público.

MARTINS, Humberto Falcão. *Transparência e controle social na administração pública*. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, 2005.

FILHO, Antônio José. *A importância do controle interno na administração pública*. Revista Diversa, 2008.

MAIA, Wagner. *História do orçamento público no Brasil*. São Paulo, 2010.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado: Relatório e Parecer Prévio das Contas Anuais do Governo do Estado do Pará: exercício 2009 / Tribunal de Contas do Estado do Pará. Ivan Barbosa da CUNHA. Relator. Belém: TCE/PA, 2010.322p.

PAULO, L. F. A. O PPA como Instrumento de Planejamento e Gestão Estratégica. Revista do Serviço Público, v.61(2), p.171 - 187. 2010.

SALVADOR. Controladoria Geral do Município- CGM. *Relatório Anual de Auditoria Interna do exercício de 2015 do Município de Salvador*. Salvador, 2016. Disponível in: <http://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em março/2016.

SALVADOR. Controladoria Geral do Município- CGM. *Relatório Anual de Controle Interno do exercício de 2015 do Município de Salvador*. Salvador, 2016. Disponível in: <http://e.tcm.ba.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em março/2016.

ⁱ A primeira Reforma, marcada pela edição da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, introduziu um modelo de orçamentação voltado para o controle e a **gerência** dos meios, preocupação com custos e análise funcional da despesa (orçamento **funcional ou de desempenho**). A segunda reforma, que embora cronologicamente coincida com a primeira (início da década de 60), inovou com o **orçamento-programa** e sua preocupação de integrar o planejamento e a análise de políticas ao processo orçamentário (predominância da função de planejamento). Como principal fonte de inspiração, levou em conta o PPBS norte-americano, considerado a mais ambiciosa experiência em termos de orçamento-programa. (CORE, 2004, p.1)

ⁱⁱ Através de constatações numéricas, o relatório de auditoria demonstrou benefícios do controle interno e auditoria “detectiva” para os recursos públicos. Afinal, em 2015 foram emitidos 13 Pareceres Técnicos com identificação de ocorrências que, caso atendidas, são capazes de promover uma preservação de R\$ 7.619.113,85 (Relatório anual de auditoria da PMS, p.95), de valores a serem economizados e ressarcidos. Logo, é possível perceber a exaltação da **economicidade**.