

# REFLEXÕES ACERCA DA REALIZAÇÃO DE AUDITORIAS FOCADAS NA ORDENAÇÃO DAS DESPESAS

MARIA ELIZABETH HERÁCLIO DO RÊGO FREIRE\*  
FERNANDO RAPOSO GAMEIRO TORRES\*\*

**RESUMO** | O artigo a seguir aborda a questão da prestação de contas relativa à arrecadação, ao uso e à aplicação de recursos no âmbito da administração pública sob a ótica da qualidade da gestão, confrontando o pensamento tradicional e ainda dominante de apreciação de contas públicas voltada à verificação de conformidade da despesa.

**Palavras-chave:** Prestação de contas. Ordenador de despesa. Gestor. Controle social.

\* Graduada em engenharia civil pela UFPE, instrutora da disciplina de planejamento e orçamento da Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães, desempenhando suas atividades na área de análise da prestação de contas do Governo Estadual. E-mail: mefreire@tce.pe.gov.br.

\*\* Graduado em economia pela UFPE e em direito pela Universidade Católica de Pernambuco, instrutor da Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães, desempenhando suas atividades na área de análise da prestação de contas do Governo Estadual. E-mail: raposo@tce.pe.gov.br.

## 1 INTRODUÇÃO

A concepção acerca das formas de atuação do Estado na produção de bens e serviços vem mudando ao longo dos últimos séculos.

Na visão clássica, o Estado se limitava a garantir a segurança interna e externa, sem intervir na economia. Com as crises capitalistas dos séculos XIX e XX, esse modelo é superado, surgindo a figura do Estado interventor, que atua de forma ativa na economia, por meio do gasto público, regulando suas flutuações cíclicas.

Bem mais recentemente esse modelo vem sendo alvo de revisão, em virtude do aumento do déficit público e da incapacidade de manutenção de políticas fiscais baseadas na ativação do gasto público.

Passa-se, então, à concepção do Estado regulador e gerente, em que a avaliação do gasto não se baseia apenas na ótica quantitativa, mas também no seu aspecto de qualidade e atendimento às necessidades da população.

## 2 FISCALIZAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

É corrente a ideia de que o Brasil precisa avançar na qualidade da aplicação dos recursos públicos. Para isso, é fundamental a existência dos seguintes pressupostos: gestão, transparência e controle.

As reformas administrativas empreendidas a partir da década de 1990, baseadas na concepção do Estado gerencial e regulador, lançaram as bases de uma avaliação permanente da atuação estatal, deflagrando um processo contínuo e sedimentar de aprendizado.

No quesito transparência, os primeiros passos, embora inicialmente tímidos, foram dados. Informações relativas às despesas dos governos vêm sendo paulatinamente disponibilizadas na internet desde a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal. Evidentemente, ainda carecem de muitos ajustes para que o cidadão entenda a informação, mas é um começo.

O controle, por sua vez, a partir da Constituição de 1988, foi bastante reforçado, avançando sob os aspectos operacionais e de legitimidade do gasto.

Nesse sentido, os órgãos de controle interno e externo têm procurado alcançar esse objetivo, com a edição de novas normas e realização de trabalhos mais voltados para essa finalidade, mas as dificuldades ainda residem, sobretudo, na tradição de análise mais formalista restrita ao gasto público.

### 3 LEGISLAÇÃO

Do ponto de vista legal, decorridos 22 anos da nova Lei Maior, ainda não dispomos da nova lei de finanças públicas que venha a socorrer os pontos não previstos na Lei nº 4.320/64.

Nesse período, surgiu a Lei de Responsabilidade Fiscal, que inovou o universo jurídico ao estabelecer limites para os gastos e a dívida pública. Entre as inovações que trouxe, destaca-se a necessidade de implantar importantes controles na administração, bem como o relevante papel atribuído à transparência, ao planejamento (sobretudo à avaliação) e à necessidade da implantação de um sistema de custos.

O nosso órgão central de contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com o auxílio da Secretaria de Orçamentos Federais (SOF), também tem editado portarias para adequar as classificações orçamentárias às novas orientações constitucionais. Surgiram então normas que permitiram classificar de forma mais adequada os programas de trabalho do governo, expondo os objetivos e as metas propostas e identificando, para cada um deles, as ações a serem executadas para estes que sejam alcançados.

Do ponto de vista econômico, foram criadas classificações que permitem visualizar os insumos necessários à execução das ações, avançando para a identificação do ente responsável pelo gasto e, sobretudo, vinculando cada despesa à sua fonte de financiamento.

### 4 A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Diante da necessidade de avançar na análise da efetividade na implantação das políticas públicas objetivando o controle social, surgiram as novas regras quanto à confecção, apresentação e análise dos demonstrativos contábeis do setor público, consubstanciadas nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, editadas desde 2008, mas para vigorar a partir de 2011, 2012 e 2013, respectivamente, para a União; Estados e Distrito Federal; e municípios.

O novo sistema contábil é composto de quatro subsistemas: orçamentário; patrimonial; compensação ou controle; e custos.

Para a implementação das auditorias de acordo com as novas regras, surge a necessidade cada vez mais premente de revisar o modelo tradicional de auditorias individualizadas, baseadas na apuração da responsabilidade do ordenador de despesas.

## 5 QUEM DEVE PRESTAR CONTAS: ORDENADOR DE DESPESAS E/OU GESTOR?

A Constituição Federal assim dispõe:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, **orçamentária, operacional e patrimonial** da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa **física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre** dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (grifos nossos)

Analisando o disposto no parágrafo único do artigo 70, observa-se que a prestação de contas extrapola a responsabilidade do “ordenador de despesas”. Este deve continuar a prestar contas, mas o agente arrecadador também deve fazê-lo, assim como quem guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos. Em decorrência da evolução dos tempos e da busca de um Estado gerencial, as funções de gestão e de administração, na maioria das vezes, não estão sob a responsabilidade do ordenador de despesas, e sim do “gestor”.

A análise dessas prestações de contas é de competência do controle externo, exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas. Este é responsável por analisar as prestações de contas, manifestando-se em julgamento (para as contas prestadas por gestores) e pela emissão de parecer prévio (para as contas prestadas pelo chefe do Poder Executivo).

## 6 ÓRGÃO; ENTIDADE; UNIDADES ORÇAMENTÁRIAS, GESTORAS E ADMINISTRATIVAS

A Lei nº 4.320/64, que regulamenta até os dias de hoje as finanças públicas no ordenamento jurídico brasileiro, refere-se a órgão e a unidade orçamentária.

Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o **programa de trabalho do Governo**, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

§ 1º. Integrarão a Lei de Orçamento:

[...]

IV - Quadro das dotações por **órgãos** do Governo e da Administração. (grifos nossos)

A definição de unidade orçamentária está no artigo 14, a seguir:

Art. 14. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços **subordinados ao mesmo órgão ou repartição**<sup>1</sup> a que **“serão consignadas dotações próprias”**.<sup>2</sup> (grifos nossos)

Desta forma, a execução do programa de trabalho do governo é atribuída aos órgãos, que, se necessário, podem utilizar mais de uma unidade orçamentária, às quais são consignadas parcelas das dotações constantes do orçamento.

A Lei nº 4.320/64 ainda menciona no mesmo artigo 14, em seu parágrafo único, que:

Parágrafo único. Em casos excepcionais, serão consignadas dotações a unidades administrativas subordinadas ao mesmo órgão.

Portanto, a nossa lei de finanças públicas trata de unidades orçamentárias e unidades administrativas. Nela ainda não há previsão de unidade gestora.

A figura da unidade gestora surgiu com a implantação do Sistema de Administração Financeira (Siafi), adotado pelo governo federal em 1987 com a finalidade de uniformizar todos os procedimentos de execução orçamentária, financeira e patrimonial no setor público da União.

Para explicitar o espírito do Siafi, estão transcritas abaixo definições importantes para sua compreensão:

- a) gestão – ato de gerir a parcela do patrimônio público, sob a responsabilidade de uma determinada unidade. Aplica-se o conceito de gestão a fundos, entidades supervisionadas e a outras situações em que se justifique a administração distinta;
- b) gestor – quem administra ou gerencia negócios, bens ou serviços públicos;
- c) unidade gestora – unidade orçamentária ou administrativa investida do poder de gerir recursos orçamentários e financeiros, próprios ou sob descentralização;
- d) unidade gestora responsável – unidade gestora responsável pela realização de parte do programa de trabalho e

<sup>1</sup>Rejeição do veto aposto pelo presidente da República, publicado no DOU em 5 de maio de 1964.

<sup>2</sup>Retificação publicada no DOU de 9 de abril de 1964.

- e) unidade gestora executora – unidade gestora que utiliza o crédito recebido da unidade gestora responsável.

Portanto, segundo o Siafi, existem dois tipos de unidades gestoras, a saber: a que coordena (UGR) e a que executa parcelas do orçamento (UGE).

## 7 EM PERNAMBUCO

A partir de 1996, o Governo de Pernambuco adotou sistema de administração financeira semelhante ao federal, denominado Siafem-PE, seguindo os mesmos princípios do Siafi, porém não foi posta em prática a diferença entre a unidade gestora responsável (UGR) e a unidade gestora executora (UGE), de modo que as UGEs adotavam também a postura de UGRs.

Diante desse fato, a apreciação da execução orçamentária e do cumprimento do programa de trabalho dos órgãos do governo tornava-se possível mediante a consolidação da execução orçamentária e financeira das UGEs, vinculadas a determinada unidade orçamentária e órgão.

O Balanço Geral do Estado apresenta a execução do orçamento demonstrada por unidades orçamentárias, conforme prevê a Lei nº 4.320/64.

Consideradas de forma isolada, as UGEs pouco informavam quanto ao cumprimento do programa de trabalho dos órgãos governamentais a que se achavam vinculadas. Nessa perspectiva, permitiam aferir a responsabilização do ordenador no que é pertinente à legalidade da despesa (licitação, contrato, empenho, liquidação e pagamento).

Em 2008, houve a migração do sistema Siafem-PE para o e-Fisco, por meio do Decreto nº 31.276/08. Entre seus objetivos estão os de<sup>3</sup> promover a integração entre as áreas de planejamento, orçamento, tributação e finanças do Estado; proporcionar meios para a melhoria da arrecadação e qualidade dos gastos públicos; simplificar, racionalizar e uniformizar a gestão pública e otimizar a administração e o controle dos recursos públicos.

Com o advento do novo sistema, oficializou-se a diferença entre gestor e ordenador de despesa, de acordo com os seguintes conceitos:

- a) Gestor – por definição, é quem administra ou gerencia negócios, bens ou serviços públicos e
- b) Ordenador de despesas – usando o conceito do parágrafo 1º do art. 80 do Decreto-Lei Federal nº 200/67:

<sup>3</sup>Art. 3º do Decreto Estadual nº 31.276/08.

Art. 80 - Ordenador de despesas é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recurso da União ou pela qual esta responda.

Reforçando essa segregação de funções, o e-Fisco determinou, para cada unidade orçamentária, a criação de uma unidade gestora coordenadora e uma ou mais unidades gestoras executoras, conforme texto do Decreto nº 31.276/08 abaixo transcrito:

Art. 7º As funções de planejamento, gestão e execução da receita e da despesa, das Secretarias de Estado, órgãos equivalentes e demais entidades, que sejam participantes do orçamento fiscal, serão exercidas por:

I - **Unidade Gestora Coordenadora (UGC)**, que tem por finalidade gerir o planejamento da execução orçamentária e financeira, provisionar os créditos orçamentários e distribuir a programação financeira para as Unidades Gestoras Executoras (UGEs) subordinadas;

II - **Unidade Gestora Executora (UGE)**, que tem por finalidade realizar a execução orçamentária e financeira.

Parágrafo único. A gestão contábil da UGC e UGE será de responsabilidade da unidade setorial de contabilidade competente, constituída nos termos do art. 238 da Lei Estadual nº 7.741, de 23 de outubro de 1978, e alterações. (grifos nossos)

## 8 PRESTAÇÃO DE CONTAS

A apresentação e apreciação da execução orçamentária e financeira das receitas e das despesas, no que tange ao cumprimento do programa de trabalho dos órgãos estatais, dependerá de como a prestação de contas seja estruturada.

Essa apresentação em linhas gerais cumprirá o que for estabelecido pelo controle interno ou externo. Nesse particular, é competência dos Tribunais de Contas normatizar a forma e o conteúdo relativos à prestação de contas da execução orçamentária, não lhe podendo ser negados quaisquer documentos, sob pena de responsabilidade.

Ao restringir a prestação de contas ao ordenador das despesas, restringi-se, também, o foco de análise, deixando de ser auditada a arrecadação, sem a qual não há como financiar os gastos necessários à implementação do programa de trabalho do governo.

Importante destacar que as novas regras de contabilidade aplicadas ao setor público inovam ao exigir balanço em que serão demonstradas a arrecadação e a correspondente aplicação de todos os recursos vinculados.

Quanto à verificação da efetividade na aplicação das políticas públicas, suporte indispensável ao tão almejado controle social, em face da tradição e da cultura de avaliação da gestão sob o enfoque do ordenador de despesas e de sua responsabilização sob o ponto de vista da estrita legalidade, é comum que as contas sejam prestadas coligindo-se elementos necessários à formação de juízo exclusivamente quanto ao regular uso dos recursos pelo ordenador. Os aspectos relativos ao atingimento de metas, quantificadas com base em indicadores dos programas governamentais, ainda contam com tratamento limitado, observando-se que as análises realizadas ainda são tímidas quanto aos aspectos de natureza operacional e da gestão de programas.

Nesse sentido, seja em virtude do que vem dispondo a norma positivada ou da sua interpretação pelos agentes responsáveis pela elaboração da prestação de contas, o fato é que prevalece a avaliação da execução orçamentária dentro do comando constitucional contido no artigo nº 71, inciso II:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

[...]

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (sic);

No entanto, dentro de uma hermenêutica mais abrangente, que considere a conjunção dos demais dispositivos da seção, artigos 70 e 74, é possível verificar a existência da figura do gestor, não necessariamente coincidente com a do ordenador; havendo previsão de “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União”.

## 9 CONSEQUÊNCIAS

Ao estabelecer as prestações de contas baseadas unicamente na ordenação de despesa:

a) restringe-se a análise às Unidades Gestoras Executoras e,



- por conseguinte, apenas à execução das despesas sob sua responsabilidade;
- b) fica em segundo plano, ou inexistente, a análise das receitas estimadas e arrecadadas;
  - c) compromete-se a verificação da aplicação de recursos vinculados tanto pela Constituição quanto por outras normas legais;
  - d) a criação de unidades gestoras executoras está sujeita à decisão discricionária da administração, baseada principalmente na necessidade de segregar responsabilidades na execução de parcelas de despesas, de modo que podem se apresentar em quantidades variadas a qualquer momento, independentemente de autorização legal, bastando, para tal, uma portaria da autoridade competente;
  - e) ao definir a análise por unidade gestora executora, a autuação de novos processos de prestação de contas a serem analisados pelo controle externo, tendo em vista o comentado acima, passa a ser uma variável instável, comprometendo o planejamento estratégico do órgão de controle;
  - f) ao auditar a prestação de contas da unidade gestora executora, fica prejudicada a análise dos demonstrativos contábeis, notadamente após a vigência das novas regras de contabilidade aplicadas ao setor público;
  - g) dificulta-se o cumprimento da missão institucional do controle externo, que reside na sua identificação pela sociedade como instrumento efetivo na melhoria da gestão pública;
  - h) perde-se a oportunidade de fortalecer o controle social, ao não se disponibilizar, em todas as auditorias, as análises acerca do cumprimento do programa de trabalho dos órgãos;
  - i) como não está sob a tutela do ordenador da despesa a gerência dos resultados estabelecidos no Plano Plurianual e consubstanciados na Lei Orçamentária de cada exercício, fica prejudicada, ou mesmo inviabilizada, a responsabilização do gestor, no caso do não atingimento das metas traçadas.

## 10 CONCLUSÃO

Tendo em vista os princípios constitucionais sobre os quais se apoia todo o ciclo de atividades do Estado (desde o planejamento de suas atividades à gestão de programas visando ao alcance de metas, seu monitoramento, controle e avaliação), observa-se que a verificação de

conformidade baseada na estrita legalidade ainda desempenha papel preponderante nas análises realizadas acerca das contas públicas.

Esse fato, ao que parece, ainda está ligado aos fundamentos históricos do moderno Estado de direito e o seu paradigma racionalista, assentado nas prescrições da norma positiva.

No entanto, em tempos de pós-modernidade, não é mais possível a manutenção de um modelo de análise de execução orçamentária e financeira baseado apenas no princípio da legalidade, sob a ótica mais adstrita à prescrição normativa.

Se considerarmos a linha da história como um movimento cíclico e contínuo, em que os fenômenos econômicos, políticos e sociais ocorrem sob a forma de ondas que se sucedem, se acumulam e sedimentam a cultura, poderíamos dizer que a análise e o controle da legalidade dos atos da administração encontra suas bases no movimento que sucedeu à Revolução Francesa e que deu origem à concepção do modelo burocrático.

O passo seguinte foi a aproximação do cidadão comum do aparelho do Estado, com o surgimento de novas e heterogêneas demandas, muitas vezes dispostas no plano local. Daí o crescimento das normas programáticas insculpidas em Constituições dirigentes, estabelecendo prescrições em matérias relativas às diversas áreas de atuação do Estado, como as políticas públicas de saúde, educação, assistência social e previdência.

As respostas a essas novas demandas e a concretização das diretrizes traçadas no plano constitucional passam a ser então um trabalho de construção coletiva, envolvendo a sociedade e o Estado em todas as esferas da Federação.

O controle e a avaliação da sua implementação e da coordenação de instâncias também é um trabalho de todos. No entanto, é preciso criar os meios e condições para que seja possível verificar o cumprimento do que foi pactuado nos instrumentos de planejamento e gestão, sob pena de vivermos a permanente retórica de que faltam recursos para o atendimento das necessidades básicas da população, ou de que tal encargo é de responsabilidade de outra esfera de poder. Esse discurso tende a gerar acomodação e imobilismo, cuja resposta tem sido, em muitos casos, a busca do Poder Judiciário.

Assim, entre os meios que dão sustentabilidade ao sistema democrático está o efetivo controle social, que só pode se desenvolver plenamente se forem dadas as condições necessárias, como a transparência da administração pública, ao disponibilizar à sociedade não apenas dados sobre os recursos arrecadados e despendidos, mas, sobretudo,

informações precisas sobre o cumprimento do programa de trabalho do governo.

Os avanços conquistados na aproximação do controle externo com a sociedade foram muitos ao longo dos anos, mas é preciso refletir acerca do foco das suas análises, criando condições técnicas de verificar a eficácia e efetividade na aplicação dos recursos públicos.

Em face das limitações apresentadas pelo modelo de prestação de contas restrito à ordenação da despesa, os órgãos de controle externo enfrentam dificuldades em cumprir os mandamentos constitucionais relativos à análise da qualidade na aplicação dos recursos públicos, além de se verem sobrecarregados com um volume de processos com tendência sempre crescente.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 5 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 5 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 5 out. 2010.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício et al. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. Recife: Nossa Livraria, 2001.

PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo**. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

PERNAMBUCO. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. **Relatórios de análise das prestações de contas do governo do Estado de Pernambuco: exercícios 2005 a 2009**. Disponível em: <[http://www4.tce.pe.gov.br/internet/index.php?option=com\\_docman&Itemid=251](http://www4.tce.pe.gov.br/internet/index.php?option=com_docman&Itemid=251)>. Acesso em: 16 nov. 2010.

**PERNAMBUCO. Decreto nº 31.276, de 4 de janeiro de 2008.**

Dispõe sobre a implantação do sistema corporativo e-Fisco na área orçamentária e financeira, no âmbito dos órgãos e entidades dos poderes do Estado, e dá outras providências. Disponível em: <[http://legis.alepe.pe.gov.br/legis\\_inferior\\_norma.aspx?cod=DE31276](http://legis.alepe.pe.gov.br/legis_inferior_norma.aspx?cod=DE31276)>. Acesso em: 6 out. 2010.

**SANCHES, Osvaldo Maldonado. Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins.** Brasília: Prisma, 1997.