

UNIDADE 3

ORGANIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO E DO CONTROLE INTERNO

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Identificar a estrutura típica do controle externo adotado no Brasil;
- ▶ Conhecer as diferentes formas de atuação como prerrogativa constitucional atribuída ao Poder Legislativo; e
- ▶ Reconhecer a estrutura do controle interno e julgar a predileção que atua sobre os aspectos formais ou os substanciais da administração pública estatal.

ORGANIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO E DO CONTROLE INTERNO

Caro estudante,

Nesta Unidade, mantenha sua atenção voltada para os mecanismos que atuam no controle das atividades de governantes, que ocupam lugar nas entidades públicas estatais brasileiras. Sinta-se presente e tenha a certeza da existência de mecanismos para detectar a qualidade e a oportunidade da atuação dos governantes. Agora serão oferecidas, como fonte de consulta, sinopses nas quais estão listados procedimentos usuais na área orçamentária, na financeira, na contábil e na área de gestão.

Aqui, na Unidade 3, você perceberá o papel centralizador ocupado pelo Parlamento em regimes cuja democracia é adotada para representar a população e fiscalizar os atos do Poder Executivo. Poderá acessar e estabelecer contextualização entre a atuação dos órgãos da sua unidade federativa e julgar se estão realizando a contento suas atribuições. Tomará conhecimento das diferentes formas com que atua o controle externo, suas responsabilidades e limitações. Terá, além disso, elementos iniciais para contextualizar e julgar a efetividade e qualidade do controle interno focado no gerenciamento ou na complementação do controle externo. Verá que há órgãos nacionais e internacionais pesquisando, de forma constante, temas do controle estatal público e até emitindo orientações sobre a conduta deles esperada.

Esperamos que você consiga perceber que o controle técnico é exercido e alguns vícios próprios da estrutura do poder das diferentes

classes sociais são, infelizmente, presentes no sistema de controle externo e no sistema de controle interno praticado nas entidades públicas estatais brasileiras. Porém, podemos ser intervenientes e agir no sentido da mudança pela via do controle social e da participação no controle externo, como cidadão ou cidadã que não se conforma diante de qualquer irregularidade detectada.

Apresentaremos agora as atribuições de uma Controladoria, detalhando em diversas unidades operacionais as respectivas responsabilidades que esse órgão deve atender na perspectiva de facilitar aos municípios não detentores, ainda, de estrutura própria e tecnicamente suficiente para exercer o controle interno, inclusive apoiado em auditoria.

Organização do Controle Externo e do Controle Interno

É nesta Unidade em que a organização do controle externo e do controle interno, como prerrogativa típica do Poder Legislativo, será estudada. A partir de agora, você terá contato com as diferentes formas que a fiscalização do Poder Executivo, do Poder Judiciário e do próprio Poder Legislativo, nas três esferas de governo, é exercida. Cada Poder dispõe das suas próprias estruturas, atendendo dispositivos estabelecidos pela regulação normativa, devidamente pressionada pelo sistema de pesos e contrapesos exercido pelas diferentes classes sociais que concretamente participam da **tessitura*** do poder estatal realmente atuante. Por outro lado, o controle social adotado no Brasil será mostrado com tons de realidade atuante complementar e destaca-se pela predileção didático-social de atingir os municípios, com caráter embrionário e parcial no uso das técnicas de monitoramento da eficiência, da eficácia e da economicidade; além de outras exigências no desempenho das atividades estatais.

Pelo aspecto constitucional há definição tanto para o controle externo, quanto para o controle interno. Devemos ficar atentos,

***Tessitura** – modo como estão interligadas as partes de um todo; organização, contextura. Fonte: Houaiss (2009).

conforme visto na Unidade 1, ao texto da Constituição Federal de 1988 e interpretar o sentido por ela atribuído.

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. (BRASIL, 1988, art. 70, grifo nosso)

Tradicionalmente cabe ao Poder Legislativo, no regime democrático, a função de legislar e fiscalizar a aplicação dos recursos públicos estatais. O controle pode ser exercido diretamente, independente da colaboração de qualquer outro órgão estatal, nas respectivas comissões estabelecidas no regimento interno do órgão parlamentar. Outra forma é exercer indiretamente essa prerrogativa do Poder Legislativo em outras atividades controladoras e fazê-lo, valendo-se de auxílio do Tribunal de Contas.

Quando a Comissão de Finanças e Tributação estabelece e exerce o julgamento dos crimes de responsabilidade ou são criadas as Comissões Parlamentares de Inquérito que atuam para investigar desvios e exorbitâncias praticadas pelo Poder Executivo, no Poder Legislativo e no Poder Judiciário, exercem diretamente o seu papel constitucional.

Quando julgam a prestação de contas de mandatário do Poder Executivo, do Poder Legislativo ou do Poder Judiciário, há um amparo técnico prestado pelo parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas (estes exercem a prerrogativa de auxiliar na fiscalização da conduta dos gestores públicos estatais).

Melhor dizendo, o controle parlamentar na administração pública abrange controle parlamentar direto e o controle parlamentar indireto. O controle externo é uma parte do controle parlamentar indireto tratado no artigo 70 da Constituição Federal de 1988.

Então, podemos interpretar que o controle externo, além do controle parlamentar indireto, abrange ainda aquele controle diretamente exercido pelos Tribunais de Contas.

O controle externo de mérito ou político não pode abrir mão dos componentes técnicos envolvidos, isso consiste em afirmar que há uma instância de controle independente, podendo ser denominada de **controle técnico externo**; geralmente citado como Tribunais de Contas, encarregados de realizar a fiscalização orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, auxiliando no controle de mérito ou político, no exercício na prerrogativa atribuída ao Poder Legislativo.

Quando você leu a Unidade 1, percebeu que o controle interno é tratado na Constituição Federal de 1988 pelo artigo 74, após os artigos 71, 72 e 73 que tratam do controle externo:

Art. 74 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.

§ 1º – Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º – Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

O controle exercido pela própria administração no sentido de corrigir seus atos e fatos por iniciativa de instâncias de monitoramento e avaliação do desempenho. Envolve o autocontrole, a supervisão e o acompanhamento que indicam para a retroalimentação e melhoria contínua das práticas de gestão.

A atuação do controle interno tem dois grupos de objetivos:

- ▶ voltado para colaborar com o controle externo e zelar pela legalidade e regular emprego dos recursos públicos;
- e
- ▶ procurar a melhoria contínua promovendo estudos e agindo para impor a eficiência, a economicidade e a eficácia nas ações implementadas pelo ente estatal, objetivando atingir o máximo de satisfação aos usuários do serviço público.

O controle interno pode dedicar-se a aspectos formais e focar a legalidade protegendo os gestores diante de exigências do Poder Legislativo e dos Tribunais de Contas, como órgãos legitimados no exercício do controle externo. Por outro lado, é possível voltar-se para aspectos substanciais e aplicar controle de custos unitários associados com qualidade nos bens e serviços propiciados aos usuários dos serviços públicos. Geralmente, o foco nos dois aspectos é de curta permanência e estabilidade, já que recebe impactos que nem sempre são convergentes fazendo com que haja uma preponderância estabelecida.

Ferraz (1999, p. 183), ao estudar o sistema de controle interno ,cita Diamond e resume em dois tipos:

a) descentralizado (p.ex., Países Baixos e Reino Unido):

- cada ministério tem total responsabilidade sobre a execução e o controle do próprio orçamento, não sofrendo controle prévio por parte do órgão de controle interno do Ministério da Fazenda;
- o Ministério da Fazenda estabelece os padrões de controle e coordena os órgãos de controle interno.

b) centralizado (p.ex.: Espanha, França, Luxemburgo e Portugal):

- o Ministério da Fazenda supervisiona diretamente os dispêndios de cada ministério, nomeando representantes para os vários órgãos de controle interno;
- o dirigente do órgão de controle interno do Ministério da Fazenda é o responsável pelo controle a posteriori de todos os gastos e receitas públicas, respondendo diretamente ao Ministro da Fazenda;
- cada ministério, porém, possui o seu próprio órgão de controle interno, encarregado, inclusive, das unidades subordinadas e supervisionadas.

No Brasil, desde a vigência do Decreto-Lei n. 200/67, prevalece o tipo centralizado em que o Ministério da Fazenda e o Ministério do Planejamento exercem o comando do controle interno, da gestão orçamentária e da contabilidade consolidada da União. Na abordagem desse assunto teremos, a seguir, a oportunidade para tratar da fiscalização orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, da organização e do funcionamento do controle externo da União, dos Estados e dos Municípios. Aproveitamos, também para repassar noções dos fluxos diferenciais que impactam a movimentação orçamentária, financeira e patrimonial do setor público estatal sobre os quais o controle deve atuar.

Fiscalização Orçamentária, Financeira, Contábil e Patrimonial

Como você pode perceber, ao ler o disposto na Carta Magna, para o controle externo, há a menção direta para exercício da fiscalização. Menções diretas dos constitucionalistas foram dedicadas para áreas específicas: orçamentária, financeira, operacional e patrimonial.

Fiscalizar significa recorrer a técnicas de auditoria, testes de observância e demais recursos metodológicos para exercer o mandamento constitucional. Por esse e outros motivos, há necessidade de contar com o auxílio técnico do Tribunal de Contas.

A abordagem orçamentária da fiscalização orçamentária é o assunto a seguir, já que esta é a primeira dentre as áreas especificadas pelo artigo 70 da Constituição Federal de 1988.

Devemos entender que a matéria orçamentária trata, sobretudo, de aspectos inerentes ao planejamento pela vinculação com previsão de ações a realizar num tempo futuro e fica formalizado em Lei. Portanto, para fiscalizar o orçamento estatal há prestar atenção no ditame do artigo 77 da Lei Federal n. 4.320, de 17 de março de 1964: “Art. 77 – A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.” (BRASIL, 1964, art. 77)

Observe que o sistema de controle, em que prevalece a análise das prestações de contas fundadas no exercício financeiro anual, quando o modelo de plano orçamentário é plurianual, não favorece uma efetiva fiscalização. Não bastasse isso, temos, ainda, uma Lei de orçamento, apenas autorizativa, portanto, com ausência da imposição decisória. Logo, cabe ao Poder Executivo adaptar as execuções de verbas aos propósitos do governo ao invés de tomá-las como obrigação integral oriunda do Poder Legislativo. Parece ser

necessário desenvolver esforços para aplicar, cada vez mais, práticas de fiscalizar as previsões e os demonstrativos de metas e riscos fiscais de forma consequente.

O assunto é pouco discutido podendo ensejar oportunidades para comportamentos inesperados. O que é prioritário costuma ter, paradoxalmente, tratamento executivo inferior ao considerado suplementar. Há casos de ações orçamentárias rotuladas de prioritárias que não atingem, na execução financeira, sequer 10% do volume previsto, sendo isso considerado normal dentro do sistema de fiscalização. Um exemplo dessa postura foi a constatação nos anos de 1990 da baixa implementação nas dotações destinadas a cobrir prevenção e combate à febre aftosa, cuja prioridade era inquestionável.

Uma curiosidade técnica: desde que foi implantado o Plano Plurianual, a partir da Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, e posicionaram-se grupos de natureza da despesa orçamentária e agrupamentos similares, esperávamos que houvesse fiscalização adequada para controle dos grandes números da execução. Entretanto, até agora não constatamos mudança de hábito direcionado para tal finalidade.

Observe que mesmo com os esforços técnicos permanentes persistem as fragilidades na fiscalização orçamentária!

Em alguns trabalhos monográficos nas Universidades situadas em Florianópolis foram pesquisados os efeitos em grupos de natureza de despesa no contexto de um plano de governo em Santa Catarina, e nesses trabalhos podemos constatar o seguinte comportamento orçamentário:

AGREGADO DE NATUREZA DA DESPESA	PARTICIPAÇÃO RELATIVA NO PLANO DE GOVERNO	PARTICIPAÇÃO RELATIVA NO PLANO PLURIANUAL
Pessoal	65%	60%
Manutenção	10%	10%
Dívida	14%	14%
Investimento	11%	16%

Quadro 8: Agrupamentos da Despesa Orçamentária no Plano SIM

Fonte: Adaptado de Pedrozo (1991) e Carioni (1995)

ÁREAS DE APLICAÇÃO DOS INVESTIMENTOS PREVISTOS	PARTICIPAÇÃO RELATIVA NO PLANO DE GOVERNO	PARTICIPAÇÃO RELATIVA NO PLANO PLURIANUAL
1 – Saúde	1,5%	1,5%
2 – Instrução	1,5%	1,5%
3 – Moradia	2%	2%
4 – Rodovia	1%	3%
5 – Agricultura	2%	2,5%
6 – Desenvolvimento Industrial	1%	1,5%
7 – Outras Áreas de Aplicação	2%	4%
Total dos Investimentos Previstos no Plano	11%	16%

Quadro 9: Distribuição das Prioridades dos Investimentos no Plano SIM

Fonte: Adaptado de Pedrozo (1991) e Carioni (1995)

Na realidade, se considerarmos a Média Aritmética do que foi levado ao orçamento operacional (1991/1994), chegamos a apenas 8% nos investimentos. Pelo mesmo critério e no que se refere a empenhar as despesas temos apenas 2,8% que foram para os investimentos.

Pela análise do contexto foi possível constatar as seguintes consequências para a fiscalização:

- ▶ Ao transpor o Plano Plurianual para as quatro LOAs que lhes representam no orçamento operacional inexistem fidelidade ou contraste diante dos percentuais faltantes ano a ano.
- ▶ O terceiro período do Plano Plurianual projetado sobre a LOA é o ano final do mandatário que o elaborou com sua equipe e quando existe a perspectiva de alternância

do comando para um grupo político-partidário diferente da continuidade tende a ser desprezada.

- ▶ Os mínimos de realização da despesa não vinculam os grupos de natureza da despesa com tanto rigor quanto ao que se aplica para favorecer aos juros, encargos e amortização da dívida, nem se constata rigor de monitoramento aplicado ao desempenho semelhante ao adotado para vigiar a formação do superávit primário.
- ▶ Cada julgamento de prestação de contas é feito para uma das LDOs que orientam as LOAs emitindo pareceres isolados sobre o assunto, desprezando elementos essenciais para testar a adequação e a compatibilidade diante dos grupos de natureza politicamente **prometidos** na gestão de cada mandato.
- ▶ A integração dos órgãos de fiscalização é tímida e o exercício político entre o plano e o orçamento operacional que envolve o Plano Diretor; o Programa Partidário; o Plano de Governo, as Audiências e outras consultas públicas obrigatórias; os Ajustamentos de Conduta do Gestor; dentre outros não desfrutam do monitoramento conjunto do Ministério Público; Tribunal e Juízes Eleitorais; Órgãos do Controle Social; Órgãos de Controle Externo e Sindicatos das Profissões Técnicas em Engenharia; Arquitetura e Urbanismo.

Evidentemente, o que foi constatado na década de 1990 vem recebendo modificações, inclusive a recente tentativa de reestruturação da contabilidade orçamentária. Entretanto, transcorrida uma década após a pesquisa, não se vislumbra alternativa pragmática capaz de conduzir no aspecto enfocado a conduta para um cenário de credibilidade orçamentária no Brasil.

Portanto, o que foi realizado significa, de fato, menos de 20% do que fora colocado no Plano Plurianual e pouco mais do que isso em relação ao Plano de

Governo. Não encontramos qualquer restrição técnica, noticiário em periódicos ou contestação para aprovar as contas governamentais, a partir dos relatórios e dos pareceres emitidos pelos órgãos de controle.

*Por que isso acontece? A resposta é o pouco diálogo técnico estabelecido entre pesquisadores e técnicos da fiscalização em atividade no Brasil, associada com uma política de pesquisa oficial voltada para a idolatria do **estrangeirismo acadêmico**.*

O modelo de educação continuada tem sido mantido fidedigno à visão do colonialismo cultural, **pois o que é bom para os Países Centrais, como técnica de controle e fiscalização, é bom para o Brasil**, sem a devida atenção aos professores, técnicos e pesquisadores da área. Exceto a postura do Conselho Federal de Contabilidade e do Ministério da Fazenda no final desta década, o hiato é visivelmente a opção preferida pelos órgãos oficiais de pesquisa no Brasil.

Definir os pontos de controle e os respectivos procedimentos a seguir, no momento da fiscalização orçamentária, depende, portanto, do conhecimento técnico e do domínio do fluxo contábil envolvido. Além disso, a delimitação de períodos para a prestação de contas, a obediência diante de normas constitucionais e a percepção de dimensão temporal dos mandatos populares, plano de governo, plano diretor e pactos sociodemocráticos e promessas documentadas das coligações partidárias existentes são meios necessários para compor um controle externo eficiente.

*Se você tiver interesse em compor um rol de procedimentos, de elaborar um check-list ou de estabelecer as trilhas de auditoria, recomendamos que você consulte as **sinopses da fiscalização orçamentária**, em: <http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/atas/2007/atas_ror_2007.htm>. Acesso em: 2 jul. 2012.*

*Para os interessados em interpretar e analisar os aspectos políticos decisórios ou céticos, quanto à interação entre a técnica e a política partidária, recomendamos a leitura da: **Ata da Comissão Mista do Congresso Nacional**, dos dias 20 e 22 de março de 2007, que trata de distribuir as áreas temáticas da Proposta Orçamentária de 2008, segundo os blocos partidários operantes no Parlamento. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/atas/2007/atas_ror_2007.htm>. Acesso em: 2 jul. 2012.*

Notamos, com base nas prioridades estabelecidas que as 28 funções da despesa orçamentária, classificadas pela Portaria n. 42/1999, são, no momento da discussão da matéria orçamentária no Congresso Nacional, atribuídas aos blocos partidários.

Para a LOA de 2008, conforme ata de 20 e 22 de março de 2007, percebemos a seguinte distribuição para as relatorias setoriais:

- ▶ 1ª Prioridade de Escolha:
PMDB do Senado Federal: Área Temática I – Infraestrutura;
- ▶ 2ª Prioridade de Escolha:
Bloco PMDB/PT/PP/PR/PTB/PSC/PTC/PtdoB da Câmara dos Deputados:
Área Temática II – Saúde.
- ▶ 3ª Prioridade de Escolha:
PFL do Senado Federal: Área Temática V – Planejamento e Desenvolvimento Urbano.
- ▶ 4ª Prioridade de Escolha:
Bloco PSDB/PFL/PPS da Câmara dos Deputados: Área Temática III – Integração Nacional e Meio Ambiente.
- ▶ 5ª Prioridade de Escolha:
PSDB no Senado Federal: Área Temática VI – Fazenda, Desenvolvimento e Turismo.

- ▶ 6ª Prioridade de Escolha:
Bloco PSB/PDT/PCdoB/PMN/PAN da Câmara dos Deputados:
Área Temática IV – Educação, Cultura, Ciência e Tecnologia e Esporte.
- ▶ 7ª Prioridade de Escolha:
PT do Senado Federal: Área Temática VII – Justiça e Defesa.
- ▶ 8ª Prioridade de Escolha:
Bloco PMDB/PT/PP/PR/PTB/PSC/PTC/PTdoB da Câmara dos Deputados: Área Temática X – Trabalho, Previdência e Assistência Social.
- ▶ 9ª Prioridade de Escolha:
Bloco PSDB/PFL/PPS da Câmara dos Deputados: Área Temática IX – Agricultura e Desenvolvimento Agrário.
- ▶ 10ª Prioridade de Escolha:
Bloco PMDB/PT/PP/PR/PTB/PSC/PTC/PTdoB da Câmara dos Deputados: Área Temática VIII – Poderes do Estado e Representação.

Uma vez abordada a área orçamentária e lançado o desafio para o contraditório, há agora uma abordagem da fiscalização financeira. Aqui o ponto principal é o fluxo de caixa e bancos, seus determinantes causais e os consequentes efeitos que resultam na origem e a aplicação de recursos financeiros.

Fatores determinantes influenciam o fluxo financeiro estatal no Brasil. Podemos perceber a presença de economia formal e informal a determinar que ingressem no fluxo financeiro apenas parte do volume de recursos, de fato, movimentado no sistema de mercado. Podemos notar que o modelo fazendário adotado no Brasil prefere a tributação indireta ao invés dos tributos diretos alienando a percepção popular de contribuinte da receita geral estatal.

Aditivamente, identificamos uma concentração de recursos na União em relação aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios mantendo o federalismo fiscal. Percebemos a evolução

relativa de receitas de contribuições na União como meio para evitar a repartição de receita para outras esferas de governo, dentre outros determinantes.

Para entender alguns efeitos podemos citar:

- ▶ a coexistência de economia formal e informal, aliado a outros fatores, provoca o hábito do **caixa um, caixa dois e até o caixa três** como mecanismo aviltante do volume monetário de ingressos na receita pública estatal;
- ▶ a tributação indireta retira, principalmente da população menos instruída, o orgulho participativo em contribuir para superação das necessidades sociais comuns transferindo o mérito aos detentores de grande volume de capital;
- ▶ o federalismo fiscal permite a União, mediante transferências “voluntárias” direcionar a aplicação de recursos e intervir nas preferências autênticas das comunidades municipais, pulverizando os agentes e provocando distorção, lentidão ou frustração na aplicação dos recursos; e
- ▶ a preferência por **receitas de contribuições**, ao invés de **impostos**, provoca uma maior fragilização das receitas municipais e estaduais impondo uma dependência gradativa para realizar investimentos.

Além desses fatores determinantes, devemos levar em consideração outros fatos relevantes:

- ▶ as dimensões continentais do território brasileiro;
- ▶ o perfil dos habitantes, com desigualdade relevante na detenção de conteúdo da educação oficial;
- ▶ a elevada carga tributária, indutora, entre outros motivadores, de estímulo ao risco de sucesso na prática da sonegação fiscal;

- ▶ a ausência de contabilidade de custos unitários e aceitação do **superfaturamento** como legitimador da formação de **fundo político-eleitoral clandestino** para permitir continuidade administrativa;
- ▶ a cúpula decisória de alguns Tribunais de Contas integradas por ex-praticantes de política partidária respaldando e aprovando as contas no plano técnico; e
- ▶ pouca ou nenhuma formação popular na cidadania fiscal, dentre outros.

A fiscalização exercida pelo controle externo e pelo controle interno, no plano técnico, quando está substancialmente calcada em **denominador físico comum** de produção e consumo, identifica significativos desvios e inúmeras fraudes, pois aponta robustez no enriquecimento ilícito. Há esforços metodológicos e conduta destacada dos técnicos de controle provocando credibilidade no levantamento de dados e geração de relatórios.

Por outro lado, parece ser compensador aos gestores praticantes de ilícitos financeiros apostarem no mecanismo de defesa. Há evidências de que, em função da proteção jurídica e dos meios disponíveis para assegurar a permanência do patrimônio acumulado indiretamente pelo aporte financeiro e a agregação resultante, não haja inibição ou queda no volume de atos.

Observamos, em paralelo, a permanência de estruturas de fiscalização meramente formais e impeditivas da eficiência operacional por conta de controles financeiros desatualizados, carentes de bom-senso administrativo e causadores de desperdícios como, por exemplo, o monitoramento inflexível da despesa orçamentária na administração direta pelo nível de elementos da despesa e a concentração orgânica equivocada para determinar o volume de bens e dos serviços sujeitos às licitações.

Pela ausência de práticas permanentes de metodologias inovadoras, principalmente no controle de custos, tem sido insignificante o repasse de experiências exitosas, insuficiente à difusão de boas práticas de gerenciamento financeiro e carência de programas capazes de impactar na mídia a postura transparente e exemplar dos bons gestores financeiros.

Identificamos uma pluralidade de agentes aplicadores dos recursos públicos capazes de trazer velocidade applicativa e de facilitar a desconcentração e a descentralização administrativa que gera benefícios no atendimento ao usuário, como é o exemplo das **lotéricas**. Contudo, a estrutura de fiscalização em parceria com **agentes de desburocratização** parece estar distante dos propósitos para expandir a eficiência da gestão financeira bem-sucedida.

Podemos notar a ausência de contabilidade financeira cruzada com o fluxo financeiro adverso e com o uso da transparência interna (desde as notas fiscais emitidas para a União, os Estados-membros e os Municípios até o faturamento e o respectivo enquadramento fiscal das empresas fornecedoras); e pouco envolvimento da rede física instalada pelo Estado em assuntos de múltiplo interesse de contribuintes/usuários como meio motivador e facilitador do fluxo financeiro.

A política praticada tem sido de **caixa única** fazendo crer que a responsabilidade por instruir, arrecadar e recolher receitas públicas estatais é assunto restrito capaz de abrir mão da contribuição potencial do conjunto de servidores públicos.

Você possui os dados ou as informações que comprovem o contrário? Se sim, então os liste, de forma a demonstrar sua experiência ou envolvimento em pesquisar o assunto.

Uma vez abordadas as áreas: orçamentária e financeira, existe a ocasião para abordar a fiscalização contábil. Nela, o ponto principal é o registro contábil e a qualidade do seu conteúdo. Princípios universais da doutrina contábil devem ser seguidos e permitem

avaliar a atuação dos fiscalizados. Há uma atuante mobilização técnica no Brasil e ligações com entidades internacionais renovadoras de normas interpretativas da doutrina.

Exigências qualitativas exigem relevância e confiabilidade capazes de garantir a comparabilidade e a materialidade dos dados registrados. Neles, a fidelidade representativa deve estar assegurada pela tempestividade e pela neutralidade no emprego da técnica com destaque para o valor preditivo e para o valor de retorno. O Financial Accounting Standards Board (FASB) quando estabeleceu características qualitativas para a informação contábil mencionou, dentre outros, esses componentes.

A contabilidade oferece duplos registros e cada um deles tem um ou mais relacionamentos lógicos diante do outro, fundamentado na evolução de itens da riqueza patrimonial envolvida.

Além dessas heranças doutrinárias, temos os princípios fundamentais de contabilidade apelidados de **PRACOCE**:

Prudência;

Registro pelo valor original;

Atualização monetária;

Competência;

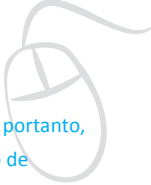
Oportunidade;

Continuidade; e

Entidade.

Eles são mantidos em evidência por determinação oficial do Conselho Federal de Contabilidade e serve de referência aos profissionais da área, apesar de várias e boas polêmicas interpretativas.

Consulte a Resolução n. 1.111/2007 do CFC e veja os princípios fundamentais de contabilidade aplicáveis ao setor público. Você pode consultar essa Resolução em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 6 ago. 2012.



Recomendamos, portanto, a qualquer órgão de controle manter na equipe atuante, no mínimo, um profissional habilitado para evitar a desclassificação de exames, relatórios e de análises ilegalmente construídas.

A fiscalização contábil precisa ser feita por profissional habilitado, já que aos leigos em contabilidade não é permitido exercer tal prerrogativa. Por força de Lei, a prática de fiscalizar registros contábeis é restrita e exclusiva aos Bacharéis em Ciências Contábeis, devidamente registrados pelo respectivo órgão de classe.

A documentação contábil, por sua vez, deve ser cuidadosamente validada por quem detém habilitação profissional e de fato. Esse procedimento é presumido, pois a cada momento do registro contábil, como elemento essencial para ser verificado na fiscalização contábil, não se dispõe de agentes atuando no controle concomitante. A auditoria de sistemas informatizados é um complemento necessário nessa fiscalização, cuja integridade dos registros e dos riscos de vulnerabilidade na inserção, permanência e extinção dos dados deverá ser periódica e, sutilmente, atestada.

Há tendência, a partir dos prazos e da obrigatoriedade estabelecidos pela Portaria STN n. 467/2009, para a uniformização dos sistemas informatizados de suporte contábil. Entretanto, como a implantação é seletiva e gradativa, somente em 2014 teremos condições para confirmação ou não do padrão único assumindo de forma abrangente todo o contexto da administração pública estatal pertencente à administração direta.

A abrangência da fiscalização contábil está intimamente ligada com a fidelidade, tempestividade e com a oportunidade dos registros, portanto, devem ser focalizados diversos aspectos, dentre os quais destacamos:

- ▶ a obediência aos princípios doutrinários;
- ▶ a suficiência e validação do suporte documental para os registros;
- ▶ a legalidade e autenticidade dos documentos envolvidos em um registro;

- ▶ a integridade e suficiência da inclusão de fenômenos ocorridos no fluxo orçamentário;
- ▶ a integridade e suficiência da movimentação financeira real e potencial;
- ▶ o reconhecimento de fenômenos extraorçamentários de impacto financeiro;
- ▶ o reconhecimento de afetações patrimoniais independentes do fluxo orçamentário;
- ▶ o reconhecimento de afetações patrimoniais independentes do fluxo financeiro; e
- ▶ a integridade e suficiência dos bens e valores, de fato existentes e com justo valor de mercado.

A fiscalização contábil não pode ser exercida de forma isolada em relação à composição do patrimônio público estatal. Tampouco pode ser realizada com ausência de componentes de contabilização de qualquer um dos insumos que, na agregação, formem um bem ou um serviço. Lastimável é a postura que despreza mão de obra inserida pela modalidade de mutirões e outras doações de itens materiais no momento da contabilização apenas porque são gratuitamente obtidas no processo produtivo.


Nesse aspecto podemos pesquisar e aperfeiçoar a contabilidade focalizando especificidades comportamentais e outras manifestações culturais típicas do caso Brasil. Ousamos opinar que apenas seguir as normas internacionais não trará solução capaz de suprir, dentro das características qualitativas da informação contábil, o registro integral dos haveres com valor justo de mercado de propriedade ou posse estatal.

Identificamos dificuldades para registrar os bens de uso comum do povo, reconhecido pelo Código Civil Brasileiro e com valor patrimonial inegável. Notamos pouca flexibilidade técnica para

cadastrar e contabilizar bens integrantes do patrimônio público com elevado valor de mercado, como é o caso das florestas. Inexistem sequer mecanismos de avaliação contábil em prática na administração patrimonial oficial.

A ausência de registros da flora (na qual boa parte é propriedade estatal) e seu valor justo, inclusive para fins terapêuticos e medicinais, aplicabilidade como insumo produtivo industrial, sem agressão ao natural processo de vida vegetal envolvida, é assunto intocado pelos estudiosos da fiscalização contábil pública estatal no Brasil. Há outros componentes da riqueza patrimonial estatal que não são registrados e que pela tradição contábil internacional dificilmente terão lugar nos balanços públicos estatais.

A propósito, o assunto em referência foi abordado por Cruz, em 2007, no *Seminário Internacional de Contabilidade Pública* causando perplexidade aos representantes da Federação Internacional de Contabilidade (IFAC). Entretanto, impactou favoravelmente integrantes do Comitê de Normas Contábeis que incluíram a possibilidade de contabilizar os bens de uso comum do povo nas **NBCASP**, marco inicial a ser confirmado na conclusão analítica do novo Plano de Contas (Portaria n. 467/STN/2009).



Leia mais sobre a NBCASP, em: <<http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 10 ago. 2012.

Na fauna há bens com valor de mercado e poderíamos avançar para identificá-los, cadastrá-los e contabilizá-los sem agredir a natureza com aviltamento de ciclos próprios, vida livre, dentre outros hábitos e comportamentos usuais. Entretanto, considerando a fase embrionária da contabilidade ambiental é permitido usar prudência para opinar pela intempestividade de práticas contábeis imediatas neste tipo de patrimônio público.

Parece prematuro que contadores públicos estatais se encarreguem desse assunto. Talvez, após a implantação da convergência e da harmonização com as normas internacionais

seja a época própria para reiniciar o debate. Quem sabe teremos elementos para uma fiscalização patrimonial efetiva e atuante a favor da riqueza patrimonial estatal.

Por derradeiro, enfocamos a fiscalização operacional, destacando que ela enfrenta resistências em função do hábito em adotar apenas o enfoque contábil e focar o resultado na fiscalização patrimonial. Portanto, o problema é convencer a hierarquia superior e a alta administração a aceitar a extensiva abrangência que aplica a inspeção e a auditoria, inclusive em atos e fatos operativos.

É de praxe afirmar que **quem fiscaliza não deve intervir na liberdade de execução do gestor**. Além da praxe, o conceito é aceito por gestores na administração pública estatal e implica na inibição para atuação dos agentes de fiscalização no Brasil. Portanto, os aspectos metodológicos não são suficientes, vez que o Tribunal de Contas da União já os tem em conta desde meados da década de 1970.

A fiscalização operacional implica exercer o controle concomitante e romper com hábitos culturais arraigados na administração pública brasileira. É importante registrar que as adaptações são necessárias numa estrutura diferenciada para as três esferas de governo em que dimensões múltiplas e composições típicas devem ser consideradas.

Recomendamos aos interessados em aprofundamento teórico verificar a metodologia do INTOSAI/OLACIF para a auditoria operacional, publicada e divulgada por Cruz no livro Auditoria Governamental e, além disso, estudar esse assunto junto ao Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros (PROMOEX). Esse programa recebe verba para capacitar os agentes estatais brasileiros envolvidos com o controle público estatal.

Uma vez citadas a INTOSAI/OLACIF, cabe esclarecer o que são essas entidades e qual o papel desempenhado por elas. INTOSAI

significa Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores, essa organização é composta por várias entidades nos diferentes continentes, dentre as quais a Organização Latino Americana das Ciências Fiscalizadoras (OLACIF), que posteriormente transformou-se em OLACEFS.

Além da América há outros continentes atendidos por entidades filiadas à INTOSAI, denominados de Grupos Regionais de Trabalho, conforme apresentado no quadro seguinte:

ENTIDADE	ANO DE CRIAÇÃO	DENOMINAÇÃO
AFROSAI	1976	Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores da África
AROBASAI	1976	Organização Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ASOSAI	1979	Organização Asiática de Entidades Fiscalizadoras Superiores
CAROSAI	1988	Organização de Entidades Fiscalizadoras Superiores do Caribe
EUROSAI	1990	Organização Europeia das Entidades Fiscalizadoras Superiores
OLACEFS	1990	Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
PASAI	1973	Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores do Pacífico

Quadro 10: Entidades fiscalizadoras reconhecidas pela INTOSAI
Fonte: INTOSAI (2011)

É interessante notar que a entidade que conta com 202 membros tem por finalidades a transferência e o aumento dos conhecimentos para melhorar o nível mundial da fiscalização pública exterior e, portanto, fortalecer a posição, a competência e o prestígio das entidades fiscalizadoras em seus respectivos países. Tal entidade autodenomina-se como organização não governamental autônoma, independente e não política, possuindo apoio especial do Conselho Econômica e Social da ONU.

A Carta de Lima foi um marco para as ciências fiscalizadoras e pode servir de parâmetro quando desejarmos mensurar a qualidade do controle interno e do controle externo adotado neste ou naquele País.

Além disso, há necessidade de identificar a tipicidade brasileira e estudar exaustivamente a diversidade cultural que nos afasta da simples absorção de normas técnicas internacionais cuja origem

Há uma versão comentada da carta publicada por Cruz (2007, p. 168-187) na qual se encontra inclusive posicionamento acerca do controle formal e do controle das realizações, como meio de superação qualitativa na área de fiscalização.



ocorreu num outro ambiente, já que as dimensões da vida humana associada são diferentes daquelas por aqui praticadas.

Organização do Controle Externo na União nos Estados e nos Municípios

A organização do controle externo exercido pelo Poder Legislativo sobre o Poder Executivo vem desde a época da proclamação da república, atingindo inicialmente a União, e sua evolução ocorre gradativamente no Brasil, atingindo os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Sabemos que o Decreto n. 966-A, que foi editado pelo governo provisório, data de 1890 e foi, posteriormente, confirmado pela Constituição Federal de 1891. No artigo que tratou do assunto temos:

É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e a despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República, com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença. (CAMPANHOLE; CAMPANHOLE, 1978, p. 609)

Podemos notar, apesar da grafia típica daquela época, alguma similaridade com o entendimento popular acerca do Tribunal de Contas, em que o Poder Legislativo exerce sua prerrogativa fiscalizadora e conta com uma manifestação formal oriunda da Corte de Contas e seus integrantes tinham, salvo os casos de sentença condenatória, um cargo vitalício.

É nos artigos 99 até 102 que a Constituição de 1934 trata dos Tribunais de Contas. Como novidades, identificamos no texto:

- ▶ a menção de atribuições semelhantes aos Tribunais Judiciários;
- ▶ o registro prévio dos contratos e outros atos que resultassem em obrigação de pagamento pelo Tesouro;
- ▶ a excepcionalidade para casos em que a cobertura orçamentária é insuficiente como assunto a ser definido por despacho direto do Presidente da República com registro especial pelo Tribunal; e
- ▶ a obrigatoriedade de emissão do parecer prévio nas contas julgadas.

Na Constituição de 1937 são remetidos, pelo artigo 114, para a lei, os assuntos que regulamentem a organização dos Tribunais de Contas. Respectiva lei foi a Lei Constitucional n. 9 de 1945. Podemos notar que os membros do Tribunal de Contas, ao invés de aprovados pelo Congresso, após nomeação do Presidente da República, passaram a ter essa confirmação junto ao Conselho Federal.

Em 1946 temos outra Constituição da República no Brasil e ela trata no seu artigo 77 do Tribunal de Contas modificando alguns aspectos em relação às anteriores:

- ▶ o prazo para emitir parecer sobre as contas do Presidente da República que era de 30 dias passou a ser de 60 dias;
- ▶ adota, além do registro prévio de atos, a possibilidade do registro posterior;
- ▶ amplia a competência no tocante a julgamento, incluindo, além de contratos, os atos de aposentadorias, reformas e pensões; e
- ▶ estabelecer que os administradores das autarquias, bem como outros responsáveis por dinheiro e bens públicos tenham suas contas julgadas.

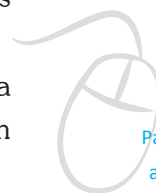
Na Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional n. 1/1969, ocorreu a tentativa de extinguir os Tribunais de Contas Municipais, exceto o de São Paulo, conforme consta

no artigo 191, nas disposições transitórias e para dar **guardida*** ao constante no artigo 16 que já mencionava incumbência fiscalizadora para o controle interno municipal.

*Guardida – algo que oferece proteção, amparo, acolhimento; abrigo, asilo, refúgio. Fonte: Houaiss (2009).

Podemos notar que os Tribunais de Contas dos Estados foram explicitamente citados como auxiliares das Câmaras Municipais. Em um outro parágrafo, no mesmo artigo 16 foi fixada a proibição de criar Tribunais de Contas nos municípios com população inferior a dois milhões de habitantes e renda tributária acima de 500 milhões de cruzeiros novos.

Para quem estranha a moeda citada, lembramos que na época envolvida, a moeda vigente não era o Real que vigora em 2012 e sim o cruzeiro novo, como pode ser visto no quadro seguinte.



Para você conhecer a história da nossa moeda, acesse: < http://www.portalbrasil.net/economia_real_historico.htm>. Acesso em: 2 jun. 2012.

SÍMBOLO	MOEDA	VIGÊNCIA	PARIDADE	BASE LEGAL
Cr\$	Cruzeiro	De 1º de novembro de 1942 a 12 de fevereiro de 1967	1.000 reis = Cr\$ 1,00	Decreto-Lei n. 4.791/1942
NCr\$	Cruzeiro Novo	De 13 de fevereiro de 1967 a 14 de maio de 1970	Cr\$ 1.000,00 = NCr\$ 1,00	Decreto-Lei n. 1/1965 e Resolução BACEN 47/67
Cr\$	Cruzeiro	De 15 abril de 1970 a 27 de fevereiro de 1986	Cr\$ 1,00 = NCr\$ 1,00	Resolução – BACEN 44/67
Cz\$	Cruzado	De 28 de fevereiro de 1986 a 15 de janeiro de 1989	Cr\$ 1.000,00 = Cz\$ 1,00	Decreto- Lei n. 2.283/86
NCz\$	Cruzado Novo	De 16 de janeiro de 1989 a 15 de março de 1990	Cz\$ 1.000,00 = NCz\$ 1,00	Lei n. 7.730/89
Cr\$	Cruzeiro	De 16 de março de 1990 a 31 de julho de 1993	NCz\$ 1,00 = Cr\$ 1,00	Lei n. 8.024/90
NCr\$	Cruzeiro Real	De 1º de agosto de 1993 a 30 de junho de 1994	Cr\$ 1.000,00 = CR\$ 1,00	Lei n. 8.697/93
R\$	Real	De 1º de julho de 1994 até hoje	CR\$ 2.750,00 = R\$ 1,00	Lei n. 8.880/94

Quadro 11: Vigência das moedas brasileiras
Fonte: Adaptado de Kassai (1999)

Ainda na Emenda Constitucional n. 1/1969 é possível identificar outras modificações ditadas pelos artigos 70, 71 e 72:

- ▶ atribui o dever de fiscalizar, além do controle externo, para os órgãos de controle interno (ditando finalidades) do Poder Executivo e dita as suas;
- ▶ amplia o alcance do julgamento de contas a todos os administradores e responsáveis por bens e valores públicos;
- ▶ fixa a auditoria orçamentária e financeira, bem como inspeções, para ser exercida sobre as unidades administrativas dos três Poderes, obrigando-as, ainda a remeterem demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas;
- ▶ estabelece condições de formação e competência a quem deseje ser nomeado membro dos Tribunais de Contas; e
- ▶ admite a possibilidade de sustação de atos apontados pela auditoria ou pelo Ministério Público, caso não atendidas exigências intermediárias.

Por último, a Constituição Federal de 1988 trata do assunto nos artigos 70 até o artigo 75, alterando substantivamente o disposto nas Cartas Magnas antes aqui mencionadas.

Destacamos, neste caso, as seguintes modificações:

- ▶ ampliação da abrangência da fiscalização que além das áreas orçamentária e financeira passou a tratar, também, das áreas contábil, operacional e patrimonial;
- ▶ aumento da extensão para as pessoas físicas e jurídicas que utilizem, arrecadem, guardem ou administrem dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome dela, assumam obrigações de natureza pecuniária;
- ▶ ampliação das atribuições do controle externo; e
- ▶ reforço das possibilidades de sustação dos atos nocivos à administração pública e viabilização da imputação de débito e aplicação de multa.

Além disso, podemos ainda destacar a especificação, ainda mais detalhada dos requisitos para os que pretendam ser Ministro do Tribunal de Contas:

- ▶ idade entre 35 e 65 anos;
- ▶ idoneidade moral e reputação **ilibada***;
- ▶ notórios conhecimentos de administração pública, jurídicos, econômicos e contábeis; e
- ▶ mais de dez anos de exercício profissional (função ou efetiva atividade) que exijam conhecimentos nas áreas já mencionadas.

***ilibada** – de ilibado, que ficou livre de culpa ou de suspeita; reabilitado, justificado. Fonte: Houaiss (2009).

Contextualizando brevemente diante da Carta de Lima, podemos notar, pelo artigo 6º, a seguinte redação:

Art. 6º Independência de los miembros y funcionarios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores:

1. La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparablemente unida a la independencia de sus miembros. Por miembros hay que entender aquellas personas a quienes corresponde tomar las decisiones propias de las Entidades Superiores y representativas, bajo su responsabilidad, en el exterior, es decir, los miembros de un colegio facultado para tomar decisiones o el Directos de una Entidade Fiscalizadora Superior organizada monocraticamente.

2. La Constitucion tiene que garantizar también la de los miembros. En especial no debe verse afectada su independencia por los sistemas establecidos para su substitución y que tienen que determinarse también em la Constitucion.

3. Los funcionarios de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparablemente deben ser absolutamente independientes, em su carrera profesional, de los organismos controlados y su influencias. (CARTA DE LIMA, 1997, art. 6º)

Podemos perceber que a entidade conjuga inteligentemente funcionários e membros dirigentes no contexto da independência necessária ao desempenho das atividades próprias da fiscalização. No caso específico do modelo brasileiro, as contas são decididas, no julgamento, pelos Ministros ou pelos Conselheiros. Raramente os técnicos de carreira chegam a ocupar cargos neste contexto decisório limitando-se a relatórios e pareceres preliminares.

Há, por outro lado, um hábito que chama a atenção nos Tribunais de Contas capaz de gerar dúvidas diante do texto da Carta de Lima. Trata-se de nomeações de ex-Deputados e de ex-Senadores para assumir cargos de Ministros e de Conselheiros, ainda em plena carreira político-partidária e amplamente conhecido como militante partidário.

Caberia, no mínimo, exigência de um tempo razoável de impedimento do exercício da prática político-partidária (**quarentena**), devidamente monitorada pelo controle social, como condição para que membros do Parlamento passem a assumir papel de fiscalizador nas Entidades Fiscalizadoras Superiores. O costume atual é estar no contexto administrativo do partido político e simultaneamente ocupando cadeira no Parlamento hoje e já na semana ou mês seguinte sendo indicado, tomando posse e julgando contas (**inclusive dos ex-companheiros da sigla partidária defendida no passado recente**).

Apenas para ilustrar o fato transcrevemos o trecho da última indicação ao TCU, na percepção de veículos da imprensa:

Com 46 votos favoráveis, 11 contrários e uma abstenção, o Plenário do Senado aprovou neste início de noite a indicação de José Múcio para o cargo de ministro do Tribunal de Contas da União (TCU). Ele substituirá Marcos Villaça, que se aposentou. A indicação do pernambucano havia sido aprovada pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado também nesta terça-feira (22), por 25 votos a 1. “Eu posso ajudar usando a mesma ferramenta que usei ao longo da minha vida toda nos cargos por que passei. Como diz o poeta, desatar os nós e os laços”, disse o ministro José Múcio.

Observe que o fato de se afastar do Parlamento alguns dias ou meses antes de assumir o posto na Corte de Contas não convence os atentos olhares do controle social e da própria mídia que, por vezes, lhes chamam de Conselheiro Deputado Fulano de Tal.

O ministro das Relações Institucionais foi indicado para o cargo na semana passada pelo presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva. O presidente do PSDB, senador Sérgio Guerra (PE), conterrâneo de Múcio, foi o relator da indicação na CAE. José Múcio Monteiro é deputado licenciado. Na ocasião da indicação pela CAE, ele afirmou: “Este momento é tudo para a vida de um político”. (GLOBO NOTÍCIAS, 2009)

Consultando, em 23 de outubro de 2009, o *blog* do Jamildo, disponível em: <<http://jc3.uol.com.br/blogs/blogjamildo>>, pudemos obter dados referentes à militância partidária de José Múcio, cuja filiação demonstra uma trajetória polivalente, transitando por diversas siglas:

- ▶ PDS, 1980;
- ▶ PFL, 1991-2001;
- ▶ PSDB, 2001-2003; e
- ▶ PTB, 2003.

Além disso, parece deter um pluralismo ideológico capaz de credenciar apoio de diversos segmentos sociais a julgar pelas atividades partidárias assumidas:

- ▶ Presidente Nacional do PFL, 1992-1993;
- ▶ Vice-Líder do Bloco PFL/PTB/PSC/PSD, 1992-1993;
- ▶ Vice-Líder do Bloco PFL/PTB, 1995-1996;
- ▶ Vice-Líder do PFL, 1995-1997;
- ▶ Vice-Líder do Bloco PFL/PST, 2001;
- ▶ Vice-Líder do PTB, 2003;
- ▶ Líder do PTB, 15/10/2003; e
- ▶ Líder do Governo, 7/3/2007-30/11/2007.

Os dados falam por si, pois a adequação desse tipo de indicação diante das diretrizes da Carta de Lima fica para julgamento de cada leitor ou leitora. Qual a opinião do autor? Cruz (2007) dedicou um capítulo inteiro no livro *Auditoria Governamental* para comentar esse

assunto e nele aponta defeitos oriundos das indicações vinculadas com bases partidárias de sustentação da indicação.

Recomendamos que você procure na internet os currículos desses dois Ministros (indicados para o cargo por diferentes Presidentes da República) e dos demais que integram o TCU; analise a militância julgando a adequação entre a formação e a experiência de fato exercida na área orçamentária, financeira, contábil, operacional e patrimonial estabelecendo seu juízo de valor no assunto.

Embora legalmente admitido, devemos atentar para a afetação que resulta em visível prejuízo para a credibilidade da Instituição e em especial causando dúvidas e dificultando a tentativa de firmar imagem popular positiva como órgão independente. Talvez o fato de se associar com a imagem de parlamentares, alguns deles, de imagem já arranhada na mídia, contribua ao distanciamento em relação ao artigo 6º da Carta de Lima. Entretanto, cabe aos **especialistas** em marketing institucional e aos cientistas políticos se pronunciarem no assunto.


Os Tribunais de Contas dos Municípios estão contidos por força do artigo 31, que no seu parágrafo quarto limitou a possibilidade da criação de novos Tribunais. Como fica, então, o caso de novas emancipações? Há entendimento do Supremo Tribunal Federal com o qual os Estados-Membros podem criar Tribunal de Contas para fiscalizar contas de Municípios.

Pelo que foi explicado há cinco tipos de Tribunais de Contas:

- ▶ Tribunal de Contas da União, vinculado com a esfera de governo federal;
- ▶ Tribunais de Contas dos Municípios, vinculado à esfera municipal;
- ▶ Tribunais de Contas dos Estados e Tribunais de Contas dos Municípios, ambos vinculados aos Estados-membros; e

► Tribunal de Contas do Distrito Federal.

Consultando a página do Instituto Rui Barbosa podemos identificar, nas entidades filiadas, a composição confirmadora dos cinco tipos identificados por Pascoal (2005, p. 135), a saber: “Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Distrito Federal, Tribunal de Contas do Município, Tribunal de Contas do Estado, e, Tribunal de Contas dos Municípios”.



Acesse a página deste Instituto em: <www.institutoruibarbosa.org.br>. Acesso em: 10 ago. 2012.

NOME	A QUEM E O QUE FISCALIZAM?	ONDE ESTÃO SEDIADOS?	OBSERVAÇÕES
TCU	Fiscaliza, dentro da competência que é atribuída pela Constituição Federal de 1988, os órgãos federais e os Territórios. Quanto aos órgãos estaduais e municipais, fiscaliza os recursos federais que lhes são repassados pela União.	Em Brasília, capital da República.	Como a sede do TCU é em Brasília e sua jurisdição é em todo o território nacional fica evidente que os órgãos federais, localizados fora da sede, são objeto de fiscalização num menor grau de intensidade, em função da quantidade de profissionais disponibilizados para efetuar inspeções, auditorias e similares.
TCDF	Fiscaliza, dentro da competência que é atribuída pela Constituição Federal de 1988, os recursos financeiros do Distrito Federal e os de transferências voluntárias concedidas a outras esferas de governo.	Em Brasília, capital da República.	Caso haja órgãos do Distrito Federal nos quais os servidores sejam custeados pela União, como parece ser o caso do Ministério Público do Distrito Federal e o Poder Judiciário, eles ficam para o TCU.
TCEs	Fiscaliza, dentro da competência que é atribuída pela Constituição Federal de 1988, os recursos financeiros do Estado-membro e os de transferências voluntárias concedidas a outras esferas de governo. Nos Estados-membros em que não há o Tribunal de Contas dos Municípios, exerce, por atribuição constitucional, fiscalização dos recursos municipais.	Na capital do respectivo Estado-membro.	Ao fiscalizar as contas dos Municípios e dos Estados-membros, esse órgão atinge, indiretamente, os recursos federais e/ou estaduais repassados de forma obrigatória ou voluntária, quando da ação orçamentária é custeada por recursos conjuntos.

Quadro 12: Características do Controle Externo Estatal

Fonte: Adaptado de Pascoal (2005)

NOME	A QUEM E O QUE FISCALIZAM?	ONDE ESTÃO SEDIADOS?	OBSERVAÇÕES
TCMs	Órgãos estaduais que fiscalizam os recursos dos Municípios, sob a sua jurisdição, além dos repasses que fizer para outras esferas de governo e os que repasse voluntariamente para outras entidades ou outras pessoas físicas ou jurídicas.	Na capital do respectivo Estado-membro	Os demais Municípios desses dois Estados são fiscalizados pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.
TCM	Órgãos municipais que fiscalizam os recursos do Município sob a sua jurisdição, além dos repasses concedidos a órgãos de outras esferas de governo e os que repasse voluntariamente para outras entidades, pessoas físicas, ou, jurídicas.	São Paulo e Rio de Janeiro.	Os demais Municípios desses dois Estados são fiscalizados pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

Quadro 12: Características do Controle Externo Estatal

Fonte: Adaptado de Pascoal (2005)

Muito bem, depois de verificar as características do Controle Externo Estatal, vamos ver as principais atividades dos órgãos de Controladoria. Fique atento e lembre-se: se precisar de ajuda, entre em contato com o seu tutor, ele está à sua disposição para ajudá-lo no que for preciso.

Principais Atividades dos Órgãos de Controladoria

As atribuições do controle e seu conceito foram estudados na Unidade 1. Sua ligação com a tentativa de preservação da probidade administrativa também foi realçada. Na Unidade 2 abordamos o controle social e a necessidade do envolvimento da população em

assuntos que digam respeito à qualidade da aplicação dos recursos públicos estatais. Para encerrar a Unidade 3, após descrever as atribuições e a composição do controle externo, faz-se oportuno descrever as principais atividades dos órgãos de controle interno, já que na Unidade 4 serão expostos detalhes da técnica de auditoria, bem como dados sobre finalidade e aplicabilidade no contexto do setor público estatal brasileiro.

Há, basicamente, duas alternativas para estabelecer e operacionalizar o controle interno. Uma é estruturá-lo tecnicamente com um quadro de especialistas e com um quadro de pessoal permanente; e outra apenas **de fachada** que visa apenas atender a uma imposição legal, e, sem quadro de pessoal próprio, essa opção recorre aos cargos de confiança, servindo apenas para atuar como auxiliar do controle externo ou justificante/homologador de atos administrativos sob a ótica legalista.

No livro [Controle Interno nos Municípios \(2006\)](http://www.livrariacultura.com.br/scripts/resenha/resenha.asp?sid=016213678131010629337165318&isbn=8522443815), dos autores Glock e Cruz, você pode verificar os indicativos para implantação de órgão de controle interno e as eventuais implicações de opção por uma das alternativas descritas anteriormente, aplicáveis, inclusive, para entidades de outras esferas de governo. Leia a sinopse da obra em: <http://www.livrariacultura.com.br/scripts/resenha/resenha.asp?sid=016213678131010629337165318&isbn=8522443815>. Acesso em: 10 ago. 2012.

Podemos ter aqui uma visão dos órgãos internos componentes de uma controladoria, a partir da estrutura adotada pela Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, onde há, tecnicamente, disposta uma equipe especializada, distribuída por coordenadorias, gerências e outros órgãos de apoio, com o objetivo de atender às necessidades operacionais típicas do controle interno comprometido com o cumprimento das atribuições constitucionais.

ÓRGÃO (SIGLA E CÓDIGO)	COMPETÊNCIAS
001200 CGM Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro	<ul style="list-style-type: none"> • Exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas.
014316 CG/CONINT Comissão de Controle Interno	<ul style="list-style-type: none"> • Assessorar o Controlador Geral em temas relativos à implementação do Sistema de Controle Interno Municipal; • recomendar as medidas necessárias ao regular funcionamento do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria; • assessorar os órgãos da Administração Municipal sobre a aplicação de normas técnicas de controle e de apuração de custos, com vistas à uniformidade dos procedimentos; • assessorar os dirigentes sobre procedimentos que visem à implantação de sistema gerencial unificado de informações de modo a permitir a prática efetiva da evidenciação dos dados econômicos e financeiros; • sugerir a realização de treinamentos técnicos na área contábil, orçamentária e financeira com vistas à manutenção de um banco de recursos humanos capacitados para a ocupação de cargos de direção nos diversos níveis; • propor ao Controlador Geral a adoção de normas relativas à avaliação de desempenho dos servidores da Controladoria Geral do Município; • proceder à análise global da avaliação do desempenho dos servidores integrantes do Sistema de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria e elaborar relatórios gerenciais a serem submetidos ao Prefeito e aos demais Secretários, conforme suas áreas de responsabilidade; • convocar, reservadamente, o funcionário do quadro técnico a prestar declaração, quando houver notícia de transgressão de qualquer norma ou orientação da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro; e • receber e examinar denúncias e representações feitas contra qualquer funcionário do quadro técnico, por infringência às normas de comportamento ético e providenciar diligências e informações necessárias.
014317 CG/SUB Subcontroladoria	<ul style="list-style-type: none"> • Assessorar o Controlador Geral em todos os atos de gestão e níveis de representação; • coordenar as relações entre a Controladoria Geral e os Órgãos da Administração Direta, Indireta e Fundacional do Município, bem como órgãos públicos de outras esferas governamentais;

Quadro 13: Órgãos diretivos e de assessoramento

Fonte: Adaptado de Rio de Janeiro (2003)

ÓRGÃO (SIGLA E CÓDIGO)	COMPETÊNCIAS
014317 CG/SUB Subcontroladoria	<ul style="list-style-type: none"> • coordenar as atividades relativas ao planejamento, orçamento, desenvolvimento institucional, recursos humanos e infraestrutura e logística da Controladoria; • dirigir e supervisionar as atividades dos órgãos integrantes de sua estrutura; e • substituir o Controlador Geral em seus impedimentos legais e eventuais.
014332 CG/ACS Assessoria de Comunicação Social	<ul style="list-style-type: none"> • Atuar na área de divulgação externa da CGM intermediando os contatos com a imprensa; • gerenciar o conteúdo e a identidade visual da página da Controladoria na Internet (CGM <i>on-line</i>); • divulgar informações de interesse interno e avaliar material de divulgação produzido por outros setores da CGM para circulação via intranet; • criar e executar material institucional, editorial e promocional da CGM e, quando necessário, da IplanRio; • atualizar e manter recursos de sinalização da CGM; e • selecionar e arquivar material jornalístico relativo ao órgão e à área de controle na administração pública.
018867 CG/OUV Ouvidoria	<ul style="list-style-type: none"> • Representar o cidadão junto à instituição em que atua, viabilizando um canal de comunicação com o público; • estabelecer uma parceria com os demais servidores, participando da melhoria da qualidade dos serviços e produtos, estimulando a eficiência e a austeridade administrativa; • simplificar procedimentos, facilitando o acesso do cidadão à Ouvidoria e agilizando as solicitações; • encaminhar a questão à área competente para solucioná-la; • sugerir e recomendar soluções, atuando na prevenção e solução de conflitos; • buscar a correção de erros, omissões e abusos; • apurar as questões levantadas, em sua área de atuação, e propor as soluções que entender cabíveis; • atender com cortesia e respeito, sem preconceito ou pré-julgamento, de forma a garantir os direitos do cidadão; e • participar das Reuniões de Ouvidorias, de cursos, palestras e treinamentos promovidos pela Ouvidoria Central.

Quadro 13: Órgãos diretivos e de assessoramento

Fonte: Adaptado de Rio de Janeiro (2003)

É perceptível a necessidade de dispor de dados e fazê-los fluir para o alcance do controle social, das mídias estabelecidas na sociedade civil. As publicações tradicionais como revistas, boletins e folhetos internos, bem como veiculação de notícias externas acerca da atividade desempenhada exigem cuidado especial e continuidade da divulgação para interagir com os diversos segmentos de interessados.

Por outro lado, os usuários e contribuintes devem dispor de um meio capaz de acolher as suas reivindicações e até mesmo suas reclamações devido a contrariedades e a inconformidades diante de serviços públicos estatais prestados pela entidade.

Logo, podemos opinar que os órgãos diretivos de uma controladoria devem estar estruturados e devidamente assessorados por jornalistas profissionais e assistentes sociais capazes de manter contínua comunicação, em dupla mão, com as diversas classes sociais nas quais figuram os habitantes do seu território.

018865 CG/SUB/GRH Gerência de Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> • Executar as atividades de planejamento, administração e desenvolvimento de pessoas e valorização do servidor, segundo as diretrizes emanadas do Sistema de Recursos Humanos.
018866 CG/SUB/GIL Gerência de Infraestrutura e Logística	<ul style="list-style-type: none"> • Executar as atividades de apoio à licitação, contratação de serviços, administração de material e suprimentos, patrimônio, comunicações administrativas, manutenção de bens móveis, serviços gerais, transportes de pessoas, materiais, equipamentos e documentos, segundo as diretrizes emanadas do Sistema de Infraestrutura e Logística.
014334 CG/CIN Coordenadoria de Informática	<ul style="list-style-type: none"> • Planejar, em ação conjunta com os usuários, as atividades setoriais de informática, prestando suporte técnico, em nível de <i>hardware</i> e de <i>software</i>; • elaborar a documentação técnica e administrativa de apoio aos sistemas desenvolvidos; e • administrar a rede de computadores da organização, identificando as necessidades da integração de informações com outros órgãos Municipais.

Quadro 14: Órgãos de suporte dos recursos
 Fonte: Adaptado de Brasil (2003)

Não basta ter objetivos e boas intenções para implementar uma controladoria, pois é preciso dotá-la de recursos humanos profissionalmente formados e habilitados para o desempenho de atividades pertinentes. A improvisação e o excesso de cargos comissionados tendem a abrigar **adesistas do aplauso a todas as ações do mandatário e seu grupo de poder**. Portanto, os recursos humanos devem contar com gerenciamento competente e quadro de pessoal permanentemente motivado e com aspirações e possibilidades de crescimento na carreira.

Consequência ou imposição externa dos hábitos e das inovações é o fato comum adequar os equipamentos e outros recursos materiais diante das exigências para as tarefas do capital

intelectual disponível na controladoria. A omissão na atualização diante da evolução tecnológica e outros recursos infraestruturais podem impedir ou reduzir as condições de operacionalidade ou prejudicar a produtividade. Daí a importância em contar com órgãos permanentemente envolvidos em cuidar desse assunto e a necessária conscientização da utilidade desse tipo de investimento ao invés de encará-los como gasto (**desperdício ou sofisticação**).

<p>016133 CG/CIG Coordenadoria Geral de Normas e Informações Gerenciais</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Submeter ao Controlador Geral: • normas, rotinas e procedimentos a serem implementados pela Administração Municipal, com vistas à melhoria do sistema de controle interno, visando à uniformidade dos procedimentos; • normas referentes à padronização do processamento da receita e da despesa, interagindo com os órgãos competentes da Secretaria Municipal de Fazenda e dos demais órgãos da Administração Direta, Indireta e Fundacional; • elaborar projetos para implantação e manutenção de mecanismos de integração dos diferentes sistemas administrativos e orçamentários que servem de apoio ao Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria; • analisar sugestões para a implementação e o aperfeiçoamento dos sistemas de custos dos órgãos da Administração Direta, Indireta e Fundacional, assim como uniformizar a alimentação dos Sistemas Corporativos, com intuito de levantar indicadores de custos para a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro e acompanhar a execução física dos projetos prioritários de governo; • gerenciar estudos técnicos através do levantamento e análise dos fluxos de informações dos Sistemas de Controle Interno, com vistas a integração dos Sistemas de Gestão Municipal; • supervisionar a interação com os demais órgãos da Controladoria na proposição de normas de controle, referentes a cada área de atuação, com vistas ao aprimoramento do sistema de controle interno; • coordenar estudos técnicos, análises e pesquisas na área de controle interno, com vistas a melhoria do desempenho não só do controle como também dos administradores municipais; • supervisionar a interação com os diversos órgãos da Controladoria e da administração municipal com o objetivo de proceder a manutenção e aperfeiçoamento do Sistema de Informações Gerenciais; • coordenar a análise e monitoramento sobre o cumprimento de metas físicas dos programas prioritários do governo e estimular os órgãos da administração municipal na implementação de sistema de custos e acompanhamento físico-financeiro; • elaborar estudos com vistas a estabelecer parâmetros físicos a serem introduzidos nas contratações da Administração Direta e Indireta.
--	---

Quadro 15: Órgãos de normas e informações gerenciais

Fonte: Adaptado de Brasil (2003)

016134 CG/CIG/CAC Coordenadoria de Estudos e Análise de Custos	<ul style="list-style-type: none"> • Interagir com órgãos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro com vistas à avaliação, aperfeiçoamento, análise e expansão dos sistemas de custos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro; • realizar análise e monitoramento referente ao cumprimento de metas físicas dos programas prioritários do governo e estimular os órgãos da administração municipal na implementação de sistema de custos e acompanhamento físico-financeiro; e • apresentar sugestões para a implantação e o aperfeiçoamento dos sistemas de custos da Administração Direta, Indireta e Fundacional.
016135 CG/CIG/CAIG Coordenadoria de Estudos e Análise de Informações Gerenciais	<ul style="list-style-type: none"> • Prover de informações gerenciais a Controladoria Geral e demais órgãos estratégicos da Organização Municipal; • interagir com os diversos órgãos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro com o objetivo de proceder à manutenção e aperfeiçoamento do Sistema de Informações Gerenciais; e • consolidar os relatórios de riscos e impactos financeiros e econômicos relevantes decorrentes ou não das ações da Controladoria, em relação ao Planejamento Plurianual, bem como sua execução e controle.

Quadro 15: Órgãos de normas e informações gerenciais

Fonte: Adaptado de Brasil (2003)

A expressividade dos benefícios gerados, diante dos custos realizados por uma controladoria vez por outra é alvo de questionamentos. Podemos e devemos mensurar, a partir da economicidade que proporcione e da comprovação inerente colocada para consulta e análise dos contribuintes, a efetiva contribuição. Entretanto, não basta ter somente dados e informações focalizando essa atuação.

O entendimento é avalizado pelo INTOSAI no Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional, que por meio de Comitê Especial, quando emitiu considerações acerca dos controles internos voltados para a administração pública estatal:

O propósito dos sistemas de controle interno é garantir que os objetivos gerenciais estejam sendo atingidos, sendo que o termo “controle interno” abrange os controles administrativos (procedimentos que regem os processos decisórios); e os controles contábeis (procedimentos que regem a confiabilidade dos registros financeiros). Portanto, a responsabilidade pelo controle interno cabe ao chefe de cada órgão público. Um órgão do governo central pode, porém, ser designado para desenvolver uma abordagem padrão de controle interno a ser usada por todos os órgãos públicos. (INTOSAI, 2001, p. 70)

É papel da controladoria o acompanhamento e a supervisão dos custos praticados pelos diversos órgãos. Para tanto focalizar as metas físicas e verificar a proporcionalidade dos custos unitários envolvidos, produzindo e mantendo base de dados e nela identificando desvios e abusos, **boas práticas e êxitos**, são oportunidades para sair do controle formal para uma substantiva contribuição ao gerenciamento profissional da coisa pública.

<p>014318 CG/CTG Contadoria Geral</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Acompanhar e avaliar os resultados dos registros contábeis e dos atos e fatos relativos às despesas da Administração Pública, com vistas à elaboração das contas da gestão da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro; • orientar, coordenar, supervisionar, fiscalizar e avaliar as atividades do Sistema de Contabilidade, sugerindo ao Controlador Geral a expedição de normas que objetivem a uniformidade na sua operacionalização; • interagir com a Coordenadoria Geral de Normas e Informações Gerenciais e submeter ao Controlador Geral normas e procedimentos para o adequado registro contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, nos órgãos e entidades da Administração Pública Municipal, referentes aos subsistemas de sua responsabilidade; • elaborar e submeter ao Controlador Geral o plano de contas único da Administração Municipal; • propor ao Controlador Geral sanções aos Administradores pela realização de atos de gestão da Administração Municipal que possam impactar o atendimento dos prazos legais dos demonstrativos obrigatórios; • elaborar os demonstrativos contábeis consolidados da Prefeitura; e • exercer a gestão dos Sistemas Informatizados de Contabilidade da Prefeitura.
<p>014319 CG/CTG/CCT Coordenadoria de Contabilidade</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Efetuar lançamentos dos registros contábeis nos Sistemas Orçamentário, Financeiro e Patrimonial da Administração Direta e Fundos Especiais; • efetuar conciliação e análise das contas dos Sistemas Orçamentário, Financeiro e Patrimonial da Administração Direta e Fundos Especiais, efetuando os ajustes que se fizerem necessários; • elaborar balancetes mensais com as posições orçamentárias, financeiras e patrimoniais da Administração Direta e dos Fundos Especiais; • elaborar balanços orçamentários, financeiros e patrimoniais, as demonstrações das variações patrimoniais e demais demonstrativos contábeis da Administração Direta e dos Fundos Especiais, com vistas à Prestação de Contas de Gestão do Prefeito; • interagir com a Coordenadoria de Informações Contábeis para a elaboração dos Demonstrativos Consolidados do Município;

Quadro 16: Órgãos da Contadoria
Fonte: Adaptado de Brasil (2003)

<p>014319 CG/CTG/CCT Coordenadoria de Contabilidade</p>	<ul style="list-style-type: none"> • interagir com a Coordenadoria de Estudos e Sistemas Contábeis, objetivando padronizar normas e procedimento para o adequado registro contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Direta; • coordenar a orientação, supervisão, fiscalização e avaliação das atividades do Subsistema de Contabilidade da Administração Direta, sugerindo ao Contador Geral a expedição de normas que objetivem a uniformidade na sua operacionalização; e • propor ao Contador Geral impugnação dos atos de gestão da Administração Direta que possam impactar o atendimento dos prazos legais dos demonstrativos obrigatórios.
<p>018861 CG/CTG/CIC Coordenadoria de Informações Contábeis</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Coordenar a elaboração dos balanços da Administração Indireta e preparar os balanços consolidados do Município, com vistas à elaboração da Prestação de Contas de Gestão do Prefeito, interagindo com a Coordenadoria de Contabilidade; • elaborar, publicar e disponibilizar demonstrativos relativos a Lei de Responsabilidade Fiscal, atentando para os prazos legais e as alterações na respectiva legislação; • elaborar as demonstrações contábeis nos padrões exigidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, manter atualizados os dados contábeis dos sistemas de informações exigidos pela União, bem como atender às demais demandas por informações contábeis do Município; • orientar, supervisionar, fiscalizar e avaliar as atividades do Subsistema de Contabilidade da Administração Indireta, sugerindo ao Contador Geral a expedição de normas que objetivem a uniformidade na sua operacionalização; • propor ao Contador Geral impugnações dos atos de gestão da Administração Indireta que possam impactar o atendimento dos prazos legais nos demonstrativos obrigatórios; • interagir com a Coordenadoria de Estudos e Sistemas Contábeis objetivando padronizar normas e procedimentos para o adequado registro contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, nos órgãos e entidades da Administração Indireta; • interagir com a Auditoria Geral para o acompanhamento dos Relatórios da Auditoria Geral em seus aspectos contábeis; • acompanhar, elaborar e disponibilizar demonstrativos dos limites de aplicação de recursos municipais em ações de saúde, manutenção e desenvolvimento do ensino e demais limites legais a serem instituídos; • analisar as solicitações de abertura de créditos orçamentários com base em Superávit Financeiro, excesso de arrecadação e recursos novos relativos a Convênios de toda a Administração Pública Municipal, com base nos demonstrativos contábeis; • atender as demandas da União, do Estado e demais instituições por informações contábeis Municipais; e • orientar, supervisionar, fiscalizar e avaliar as atividades concernentes ao Módulo de Contratos, do Sistema FINCON, sugerindo ao Contador Geral a expedição de normas que objetivem a uniformidade na sua operacionalização.

Quadro 16: Órgãos da Contadoria

Fonte: Adaptado de Brasil (2003)

<p>018868 CG/CTG/CSC Coordenadoria de Estudos e Sistemas Contábeis</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Coordenar, orientar, supervisionar e avaliar as atividades dos Sistemas Informatizados de Contabilidade, mantendo atualizadas as tabelas de parametrização e o cadastro dos usuários; • analisar sugestões para implementação de novos controles, parametrizações e críticas nos Sistemas Informatizados de Contabilidade; • orientar, rever e propor modificações na classificação orçamentária, definindo as consequentes parametrizações de controle nos Sistemas Informatizados de Contabilidade; • propor ao Contador Geral a integração dos Sistemas Informatizados de Contabilidade com os demais sistemas da Administração Pública Municipal, coordenando a interação com os respectivos gestores; • interagir com a Coordenadoria de Contabilidade e com a Coordenadoria de Informações Contábeis objetivando padronizar normas e procedimentos para o adequado registro contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Direta e Indireta através dos Sistemas Informatizados de Contabilidade; • acompanhar a edição de legislações que possam influenciar a operação dos Sistemas Informatizados de Contabilidade e propor as adequações necessárias do sistema; e • manter atualizado o manual de operação e procedimentos dos Sistemas Informatizados de Contabilidade, divulgando as mudanças e atualizações, bem como fornecer treinamento aos usuários.
--	--

Quadro 16: Órgãos da Contadoria

Fonte: Adaptado de Brasil (2003)

Desde a Lei Federal n. 4.320/64 existe o entendimento de que o sistema de contabilidade é parte integrante do controle interno. Aos céticos ou aos principiantes no assunto é importante ler e entender o contido no artigo 80, confirmando que:

[...] compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para este fim. (BRASIL, 1964, art. 80)

Não devemos estranhar, portanto, a presença da contadoria junto e como parte de uma controladoria, observe no Quadro 17:

<p>014324 CG/ADG Auditoria Geral</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Orientar, gerenciar e supervisionar todas as atividades da Auditoria Geral; • traduzir as diretrizes definidas em objetivos e metas a serem alcançadas através das atividades exercidas em sua área de atuação; • acompanhar o cumprimento do planejamento dos trabalhos da Auditoria Geral; • estudar e propor ao Controlador Geral as diretrizes para formulação de normas de controle interno; • elaborar e submeter à aprovação do Controlador Geral o Plano Anual de Auditoria, procedendo ao seu controle e acompanhamento; e • emitir Certificados de Auditoria.
<p>014326 CG/ADG/COP Coordenadoria de Auditoria Operacional e de Programas</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Proceder a avaliações periódicas dos sistemas de controle interno de despesas e receitas, propondo otimização e aprimoramento; • avaliar os procedimentos de controle e operacionais na fiscalização de prestação de serviços e fornecimento de materiais; • realizar auditoria em programas desenvolvidos pelos diversos órgãos/entidades municipais, referentes ao atendimento ao cidadão; • verificar a implementação das políticas de segurança para tecnologia da informação; • realizar auditoria em obras e serviços de engenharia realizados diretamente pela Prefeitura ou contratada; • realizar auditoria nas folhas de pagamento da Administração Direta, Indireta e Fundacional; • executar trabalhos de auditorias nas áreas de sua atuação provocadas por denúncias ou solicitação do Prefeito, Controlador Geral, Titulares das Pastas Municipais e Presidentes dos órgãos da Administração Indireta e Fundacional, bem como pelo Auditor Geral; e • manter atualizados os indicadores de desempenho de sua área.
<p>014328 CG/CIG/CNIO Coordenadoria de Normatização, Orientação e Integração Organizacional</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar normas, rotinas e procedimentos de controle interno a serem implementados pela Administração Municipal, através da interação com os demais órgãos da Controladoria, visando à uniformidade dos procedimentos; • desenvolver projetos para implantação e manutenção de mecanismos de integração dos diversos sistemas administrativos que servem de apoio ao Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria; • elaborar estudos técnicos através do levantamento e análise dos fluxos de informações dos Sistemas de Controle Interno, com vistas à integração e racionalização dos Sistemas de Gestão Municipal; • elaborar estudos técnicos, análises e pesquisas na área de controle interno, com vistas à melhoria do desempenho, não só do controle, como também dos administradores municipais; • interagir com os demais órgãos da Controladoria Geral na proposição de normas de controle, referentes a cada área de atuação, com vistas ao aprimoramento do sistema de controle interno; e • assessorar os dirigentes da Controladoria Geral com referência a procedimentos e rotinas estabelecidas e difundi-los entre todos os órgãos da Administração Direta, Indireta e Fundacional.

Quadro 17: Órgãos da auditoria
Fonte: Adaptado de Brasil (2003)

<p>018863 CG/ADG/CON Coordenadoria de Auditoria de Conformidade</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Efetuar auditorias com o objetivo de verificar o cumprimento da legislação pertinente nos atos de gestão e operações nas entidades/órgãos municipais; • executar trabalhos de auditoria nos processos de Prestações e/ou Tomadas de Contas dos órgãos da Administração Pública Municipal; • executar trabalhos de auditorias nas áreas de sua atuação provocadas por denúncias ou solicitação do Prefeito, Controlador Geral, Titulares das Pastas Municipais e Presidentes dos órgãos da Administração Indireta e Fundacional, bem como pelo Auditor Geral; e • manter atualizados os indicadores de desempenho de sua área
<p>018864 CG/ADG/CEL Coordenadoria de Pré-Auditoria</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Analisar previamente os processos de liquidação de despesas obedecendo ao escopo definido por ato do Controlador Geral; • propor ao Auditor Geral trabalhos de auditoria em processos de despesa em que, na análise para liquidação, tenha sido detectada a necessidade; • lançar no sistema FINCON, as informações referentes à liquidação da despesa; e • manter atualizados os indicadores de desempenho de sua área.
<p>018872 CG/ADG/SUP Divisão de Suporte</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar a consolidação de relatórios de atividades da Auditoria Geral; • organizar, atualizar e manter arquivo das informações referentes às tarefas executadas pelos técnicos(pastas de trabalho). • manter arquivo das pastas permanentes dos órgãos e avaliar periodicamente o conteúdo dessas pastas, objetivando mantê-las atualizadas; • controlar o recebimento dos Atos dos Conselhos Fiscais e Curadores; • organizar a biblioteca técnica da Auditoria Geral; • controlar o recebimento dos Planos de Ação de Auditoria, preparando o expediente de cobrança para os casos de descumprimento de prazos; • controlar os bens móveis da Auditoria Geral; • recebimento, atualização, consultas e tramitação de processos no SICOP; • digitação e formatação de relatórios, ofícios, despachos, memorandos, planilhas entre outros documentos; • executar serviços de encadernação de relatórios, transmissão de fax e reprodução de cópias xerográficas; • consolidar os indicadores de desempenho da Auditoria Geral. • manter atualizadas na página da Controladoria Geral, as informações sobre os trabalhos em andamento e concluídos; e • manter atualizados os indicadores de desempenho de sua área.

Quadro 17: Órgãos da auditoria
Fonte: Adaptado de Brasil (2003)

<p>018873 CG/ADG/APP Assessoria de Padronização e Pesquisa</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Promover a elaboração, atualização e divulgação de manuais e normas, procedimentos e rotinas a serem adotados nas atividades de Auditoria; • orientar a aplicação dos procedimentos e técnicas para a realização das ações de auditoria, objetivando a padronização da qualidade dos trabalhos. • manter atualizado o Catálogo de Pontos da Auditoria Geral; • divulgar assuntos referentes à Auditoria e correlatos; • acompanhar e divulgar as alterações nas normas relativas à auditoria, contabilidade e outras áreas de interesse; • elaborar material técnico para auxiliar os trabalhos da Auditoria Geral; • promover estudos e pesquisas sobre as modernas práticas adotadas na área de auditoria, propondo ao Auditor Geral sua aplicabilidade nos trabalhos da Auditoria Geral; e • manter atualizados os indicadores de desempenho de sua área.
<p>018874 CG/ADG/PLA Gerência de Planejamento e Controle das Auditorias</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Elaborar o planejamento dos trabalhos para o Subsistema de Auditoria de diretrizes emanadas por atos do Auditor Geral; • supervisionar a execução do Planejamento pelas áreas; • submeter ao Auditor Geral, para aprovação, o planejamento e suas alterações, com as justificativas devidas; • ajustar o planejamento de acordo com as variações ocorridas no exercício; • elaborar e manter atualizadas as avaliações de risco das entidades/órgãos municipais; • acompanhar as solicitações de auditoria demandadas por Atos Normativos; e • manter atualizados os indicadores de desempenho de sua área.
<p>018877 CG/ADG/AIN Gerência das Auditorias Internas</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Acompanhar o cumprimento do Plano de Anual de Trabalho de Auditoria Interna – PATAI; • analisar, previamente, os relatórios referentes aos trabalhos definidos no Plano Anual de Trabalho de Auditoria Interna – PATAI, e revisar as respectivas pastas de trabalho, considerando a qualidade técnica, a verificação gramatical, a coesão textual e a padronização da redação dos pontos de auditoria levantados e dos papéis de trabalho; • verificar o cumprimento dos prazos estabelecidos aos Auditores internos na execução dos trabalhos demandados pela Auditoria Geral do Município; • controlar a demanda referente às informações solicitadas aos Auditores Internos pela Auditoria Geral do Município; • fornecer relatórios periódicos à Auditoria Geral referentes aos trabalhos elaborados pelos Auditores Internos; • avaliar sistematicamente o desempenho dos Auditores Internos; e • manter atualizados os indicadores de desempenho de sua área.

Quadro 17: Órgãos da auditoria
Fonte: Adaptado de Brasil (2003)

Você terá, na Unidade 4, dados sobre a auditoria e sobre condicionantes para o exercício da profissão no Brasil. Entretanto, por meio do Quadro 16 pudemos observar a divisão de atribuições que

a controladoria possui, no caso específico da Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, estabelecendo algumas das competências cabíveis e usando a seletividade entre pré-auditoria, conformidade, operacional ou de programas. Podemos perceber, ainda, o suporte infraestrutural e as unidades de apoio necessárias para dar retaguarda aos trabalhos auditoriais.

Observe que além do modelo adotado pela Prefeitura do Rio de Janeiro há outros modelos, e você pode saber mais consultando: <www.cgu.gov.br>. Acesso em: 10 ago. 2012. Por outro lado, acerca das áreas de atuação da controladoria em pequenos municípios e, entendam, por demais sofisticada a estrutura aqui exposta, temos alternativa. Especialmente, para os que se envolveram recentemente ou estão implantando o controle interno no Município onde trabalham ou residem, recomendamos o livro *Guia para implementação do Sistema de Controle Interno nos Municípios* (2008), do autor José Osvaldo Glock. Nessa obra são indicados procedimentos e rotinas para que a controladoria atue nas diversas Secretarias, Departamentos, Setores estabelecidos pela estrutura institucional para o desempenho tanto de atividades-fins, quanto de atividades-meio.

Agora que vimos como funciona uma controladoria, junto ao setor público estatal, vamos verificar como operacionalizar a auditoria!

Resumindo



A atitude política de atribuir ao Poder Legislativo a prerrogativa de fiscalizar a movimentação financeira dos recursos é típica dos regimes democráticos e tem relações com a pluralidade da representação popular. Como visto, na Unidade 1, há classes diferenciadas em qualquer sociedade ocasionando pleitos de impactos desiguais na pressão sobre o Parlamento. Portanto, as decisões tendem a um consenso ou predomínio da vontade de determinados segmentos sociais e acolhimento dos demais. Se isso não ocorre, começa o conflito a partir da frustração do atendimento ou da não aceitação do direito tido e havido como existente por determinada classe. Está aí o controle contínuo e permanente exercido naturalmente caso exista proporcionalidade nas pressões exercidas sobre o Parlamento. Por outro lado, o controle externo é abrigado na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios visando prevenir técnica e politicamente o processo de julgamento das contas de governantes. A abrangência indicada cita a fiscalização em várias áreas: orçamentária, financeira, contábil, operacional e patrimonial. Entretanto, de fato, há uma confusa atuação em que a cúpula diretiva no controle externo, para uma parte dos Tribunais de Contas, é indicada e permanece tão próxima de prêmio por fidelidade político-partidária que é difícil alguém de fora desse seleto grupo acreditar em atuação independente. Apresentamos, nesta Unidade, a indicação para o INTOSAI e sua consagrada Carta de Lima com o intuito de não tornar o assunto uma polêmica circunstancial ou tema apenas de abrangência pontual. Destacamos nesta Unidade que há

diferentes órgãos exercendo o controle externo e que há proibição constitucional que impede a proliferação de novos Tribunais de Contas do Município. Para o avanço técnico da fiscalização disponibilizam-se três sinopses para cobrir interesses de quem se disponha a compor os procedimentos para fiscalizar as áreas orçamentária, financeira, contábil e de gestão. Alertamos que o momento de aplicar a fiscalização é ditado por doutrina e por estudos próprios de técnicas de inspeção e auditoria, resumindo sua eficácia a uma salutar escolha entre o prévio, o concomitante e o posterior (**admitindo-se excepcionalmente a combinação entre dois ou mais dentre eles**). Temos, por outro lado, o controle interno, cujo estágio de implantação pelos entes estatais e municipais autoriza afirmar que seu uso é parcial nas entidades estatais brasileira. Em decorrência disso, trouxemos ao texto o modelo adotado pela Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro com suas unidades e atribuições na tentativa de convencer leitores e leitoras a qualificar, de verdade e para valer, o controle substancial ao invés do controle formal. A opção entre uma ou outra forma de controle chega, por vezes, a criar apenas o **controle interno de fachada** ao invés de prestar-se aos fins determinados no artigo 74 da Constituição Federal e os sucedâneos das Constituições Estaduais. Destacamos que as reformulações recentes para a contabilidade pública estatal, amparadas em resoluções do CFC e em Portarias do Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional imporão mudanças na forma de exercer o controle e os aproximarão do controle social. Entendemos, inclusive, num choque de postura no sentido de compromissos com a divulgação dos custos unitários associados com denominadores comuns físicos, atenuando a atual facilidade para subfaturamentos e superfaturamentos que continuam a desacreditar o sistema de controle público estatal brasileiro.

Concluimos a Unidade 3 com a certeza de que você obteve bom aprendizado. Para registrar o que você aprendeu aqui, converse com seus colegas de curso, socialize o seu conhecimento. Se encontrar alguma dificuldade, entre em contato com o seu tutor, pois ele está ansioso para lhe ajudar.

Bons estudos!