

Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal
de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação
em Administração Pública – PNAP
Bacharelado em Administração Pública

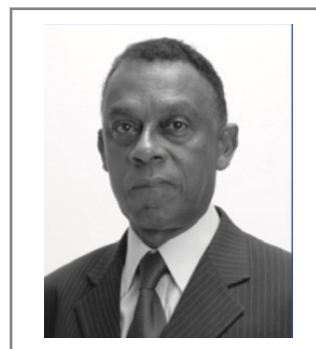
BACHARELADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Auditoria e Controladoria

Flávio da Cruz
Julio Candido de Meirelles Junior

Prof. Flávio da Cruz

É Professor Titular e Pesquisador do Departamento de Ciências Contábeis do Centro Sócio-Econômico (CSE) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). É Mestre em Administração Pública, contador e auditor. Ex-funcionário do Tribunal de Contas e ex-contador do Serviço Público Federal e em prefeituras. Atua na Fundação de Estudos Sócio-Econômicos (FEPESE) e na Fundação de Estudos Superiores em Administração e Gerência (FESAG). É autor do livro Auditoria Governamental e coautor dos livros Comentários à Lei 4.320 e A Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada.



Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)

C957a Cruz, Flávio da
Auditoria e controladoria / Flávio da Cruz, Julio Candido de Meirelles Junior (revisor). – 4. ed. rev. atual. e ampl. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2016.
152p.: il.

Bacharelado em Administração Pública
Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-7988-294-4

1. Auditoria. 2. Controladoria. 3. Administração pública. 4. Contabilidade.
5. Educação a distância. I. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Brasil). II. Universidade Aberta do Brasil. III. Título.

CDU: 657.63

Prof. Julio Candido de Meirelles Junior



Doutor em Ciência, Tecnologia e Inovação pelo Programa Binacional Brasil e Argentina, com ênfase em Políticas Públicas Comparadas no Mercosul, da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. Mestre em Ciências Contábeis, Especialista em Docência do Ensino Superior, Especialista em Administração Escolar, Especialista em Auditoria e Contabilidade Financeira, Especialista em Engenharia de Produção, Especialista em Política e Estratégia pela Associação dos Diplomados da Escola Superior de Guerra (ADESG), Especialista em Controladoria Financeira, Especialista em Planejamento, Implementação e Gestão da Educação a Distância e graduado em Ciências Contábeis. Professor Adjunto da Universidade Federal Fluminense. Docente Permanente do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento (PGPPD), Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP). Articulista do Conselho Regional de Contabilidade e outras revistas. Escritor. Membro da ACIN - Associação Científica Internacional Neopatrimonialista. Detentor do Prêmio Ivan Carlos Gatti. Membro Efetivo Perpétuo da Academia Mineira de Ciências Contábeis. Pesquisador-Líder do Grupo de Pesquisa: ARCONTE.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR | CAPES

DIRETORIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

DESENVOLVIMENTO DE RECURSOS DIDÁTICOS

Universidade de Pernambuco | UPE

AUTOR DO CONTEÚDO

Flávio da Cruz

Julio Candido de Meirelles Junior

EQUIPE TÉCNICA – UPE | NEAD

COORDENAÇÃO DO NEAD - UPE

Renato Medeiros de Moraes

COORDENAÇÃO DO PROJETO

Roberto Luiz Alves Torres

PROJETO GRÁFICO

José Marcos Leite Barros

EDITORAÇÃO

Anita Maria de Sousa

Aldo Barros e Silva Filho

Enifrance Vieira da Silva

Danilo Catão de Lucena

REVISÃO TEXTUAL

Maria Tereza Lapa Maymone de Barros

Geruza Viana da Silva

CAPA

José Marcos Leite Barros



SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	7
CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO CONTROLE ESTATAL.....	9
Introdução ao Estudo do Controle Estatal	9
Proibidade Administrativa	12
Princípios do Controle na Administração Pública Estatal	22
Abrangência da Administração Direta e da Administração Indireta	29
CAPÍTULO 2 - CONTROLE SOCIAL E TRANSPARÊNCIA NO BRASIL.....	43
Introdução ao Estudo do Controle Estatal e Transparência no Brasil	43
Controles da Administração Pública	44
Controle Social	44
Princípio da Publicidade e Transparência na Administração Pública	51
Transparência: Divulgação, Compreensão e Iniciativas Populares	54
CAPÍTULO 3 - ORGANIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO E DO CONTROLE INTERNO.....	69
Organização do Controle Externo e do Controle Interno	69
Organização do Controle Externo e do Controle Interno Fiscalização Orçamentária, Financeira, Contábil e Patrimonial	74
Organização do Controle Externo na União nos Estados e nos Municípios	87
Principais Atividades dos Órgãos de Controladoria	95
CAPÍTULO 4 - AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	107
Introdução à Auditoria Governamental	107
Conceito e Finalidades da Auditoria	107
Modalidades, Tipos e Formas de Auditoria Governamental	117
Legislação Atual para Auditoria	125
Como Executar a Auditoria e o Que Devemos Fazer para nos Tornarmos um Auditor?	135
REFERÊNCIAS.....	146

AUDITORIA E CONTROLADORIA

Prof. Flávio da Cruz

Prof. Julio Candido de Meirelles Junior

Apresentação da Disciplina

Caro estudante,
Seja bem-vindo ao estudo da disciplina de *Auditoria e Controladoria*.

Os aspectos relacionados à improbidade na gestão dos recursos públicos estatais e os desvios em relação a uma conduta ética dos administradores públicos levaram estudiosos a pensar sobre a necessidade de realizar estudos e pesquisas no sentido de desenvolver ferramentas e mecanismos preventivos, interventivos e repressivos.

Na função administrativa, o elemento denominado controle é o que será estudado nesta disciplina. Entendido como um conciliador dos demais elementos (planejamento, organização, comando e coordenação), o controle objetiva identificar: fraudes, erros, falhas, vícios, irregularidades, virtudes, êxitos, boas maneiras e hábitos vencedores. Depois de detectar posturas negativas, o controle deve evitar as futuras ocorrências. Se, por acaso, detectar posturas positivas, ele deve estimular a disseminação para outras entidades ou outros órgãos da mesma entidade.

A auditoria, por sua vez, é uma técnica contábil que atua na verificação da autenticidade e da fidedignidade dos registros e dos sistemas adotados no momento da operação e da manutenção das atividades de entidades em geral. A auditoria é vista, popularmente, como uma investigação; uma averiguação de credibilidade dos atos dos gestores, portanto, fica situada em um ideário popular de descobridora de falcatruas e de más posturas dos dirigentes e de outros agentes que trabalham em uma entidade, seja ela filantrópica, estatal, de fins lucrativos ou que atenda a qualquer outra finalidade na sociedade.

Nesta disciplina, você estudará se a auditoria contém a controladoria ou se é o contrário; poderá entender a aplicação de múltiplos controles na administração pública estatal e sua extensão para a administração pública comunitária, as entidades paraestatais e quaisquer pessoas físicas ou pessoas jurídicas que tenham relações com o poder público e estudará a legislação atual.

Desejamos que você aproveite o máximo todo o conhecimento que estamos lhe oferecendo. Boa leitura e bons estudos!

Professor
Flávio da Cruz
Julio Candido de Meirelles Junior

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO AO ESTUDO
DO CONTROLE ESTATAL

Prof. Flávio da Cruz

Prof. Julio Candido de Meirelles Junior

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar este Capítulo, você deverá ser capaz de:

- Conhecer as finalidades e as principais formas de funcionamento do controle estatal;
- Compreender o ambiente no qual a Auditoria e a Controladoria devem atuar; e
- Identificar qual a abrangência da Auditoria e da Controladoria.

Introdução ao Estudo do Controle Estatal

Prezado estudante,

Sinta-se presente e tenha o máximo de bem-estar nesta disciplina. Desejamos que esta recepção possa ativar seus fluídos positivos e movimentar as manifestações espirituais e as capacidades materiais que lhe são próprias. Desejamos, ainda, encontrar em você uma pessoa com iniciativas catalisadoras da simpatia e capacidade de emitir energia construtiva aos relacionamentos técnicos e grupais para construir e praticar durante o contato profissional e socioeducativo. Da nossa parte, como organizadores do conteúdo, mantemos o espírito aberto ao diálogo pontual e disciplinado no qual a assiduidade é valorizada e a formação ética parece ser direcionada para o exercício da cidadania e do envolvimento comunitário com responsabilidade social.

Muito bem, vamos ao trabalho e bom desempenho!

Para iniciar e favorecer o desenvolvimento dos estudos, recomendamos que você anote suas identificações e suas opiniões na medida em que for lendo os temas. Também é útil, sempre que possível, estabelecer ligações entre a teoria e a prática, bem como elaborar reflexões e considerações sobre os assuntos. Tudo isso poderá colaborar na construção de bases para a realização das atividades, nos contatos com o tutor e nos debates com seus colegas, através dos fóruns.

Manifestamos aqui a crença e o desejo de que você mantenha a força de vontade, a disciplina e a organização para aproveitar ao máximo esta oportunidade. Estamos torcendo para que tudo se concretize de acordo com seus sonhos e suas perspectivas de formação futura, além disso, oferecemos ajuda e auxílio, se assim entender necessário, para eventuais dificuldades ou imprevistos que podem surgir durante a sua caminhada nas relações ensino-aprendizagem da disciplina de *Auditoria e Controladoria*.

Nesta introdução ao estudo do controle estatal, você conhecerá o conceito de controle, suas características e suas definições; também estudará a probidade administrativa, os princípios do controle, a abrangência da administração direta e indireta e os sistemas de controle adotados no Brasil.

A origem e o conceito de **controle** possuem várias versões, há quem afirme que a palavra tem origem francesa, outros dizem ainda que a palavra surgiu de um erro **etimológico***, já outra versão atribui o significado de **controle** ao termo em latim *contra rolatus*, que teria sido usado para vigiar os recursos das empresas. Entretanto, podemos mencionar um dos conceitos, cuja autoria é atribuída a Henry Fayol, como referência, observe:

O controle consiste em verificar se tudo ocorre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos. Tem por fim assinalar os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar a sua repetição. (FERRAZ, 1999, p. 69)

SAIBA MAIS

***Etimológico** – de etimologia, estudo da origem e da evolução das palavras. Fonte: Houaiss (2009).

Para a aceitação do conceito, devemos alertar que ele se destinava a empresas de fins lucrativos e alguns termos devem ser esclarecidos quando adaptados para a realidade vivenciada na administração pública estatal brasileira.

Como os programas adotados em uma empresa de fins lucrativos são contidos no planejamento que é voluntário ou flexível temos, quando se trata do setor estatal, os programas fixados em lei própria e, portanto, com pouca flexibilidade aplicativa.

Sobre as ordens dadas às entidades de fins lucrativos, elas costumam ter uma hierarquia bem definida e conseguem atingir diretamente os executores, pois o poder e a responsabilidade são percebidos com bom grau de nitidez, com tendência a ser imediatamente obedecidos. Além disso, o ânimo de mercado identifica ou associa a entidade com um produto ou um conjunto de produtos. Exemplificamos, aqui, o **Grupo Votorantin** que, sabidamente, opera com vários produtos no setor mercantil brasi-

leiro. Entretanto, esse grupo, ao ser mencionado genericamente, provoca no interlocutor, no plano do entendimento popular, a ideia de que se faz referência a uma entidade produtora apenas de cimento.

SAIBA MAIS

Conheça mais sobre o Grupo Votorantim, em: <<http://www.votorantim.com.br/>>. Acesso em: 20 set. 2021.

Por outro lado, na administração pública, segundo nos ensina Bargues Vela (1992), temos como características:

- a **heterogeneidade*** de produtos;
- a fragmentação do poder; e
- a responsabilidade diluída.

SAIBA MAIS

***Heterogeneidade** – de heterogêneo, que possui natureza desigual e/ou apresenta diferença de estrutura, função, distribuição etc. (diz-se de qualquer coisa em comparação com outra). Fonte: Houaiss (2009).

Para que você entenda melhor, explicaremos e exemplificaremos, a seguir, cada uma dessas características.

Há uma variedade de bens e principalmente de serviços que a entidade pública estatal deve atender e, quando o faz, ela mobiliza um grande número de órgãos, cada qual com o seu grau específico de complexidade. Temos órgãos que funcionam como verdadeiros monopólios; outros seguem critérios idênticos aos das entidades mercantis; e um terceiro segmento em que não é possível afirmar que existe **monopólio** ou critérios comparáveis com entidades mercantis. Como exemplo desse terceiro segmento, podemos citar:

- os serviços de distribuição de energia elétrica;
- a revenda de remédios em farmácias; e
- a **defesa dativa*** de réus sem advogados constituídos.

SAIBA MAIS

Leia o significado de monopólio, em: <<http://www.infoescola.com/economia/monopolio/>>. Acesso em: 11 mar. 2016.

***Defesa dativa** – se o requerido não tiver possibilidade de constituir advogado, sem prejuízo do próprio sustento e de sua família, poderá requerer, em cartório, que lhe seja nomeado dativo (Defensor Público). Fonte: Dicionário (2011).

Por maior que seja e empresa privada, há sempre um produto no ideário popular capaz de fazer associação.

A fragmentação de poder é característica do regime democrático na qual os objetivos são a expressão do sistema de valores, e a melhor solução pode não ser tecnicamente a mais aceitável, como por exemplo, fundamentada na eficiência e na eficácia. Podemos mencionar que as decisões são tomadas num volume complexo de temas, diante de pressões, eixos diferenciados de interesses e sob a influência de ações concretas da politicagem e da política partidária. Como exemplo, podemos citar a decisão de conceder **Bolsa Família** - Renda Brasil (<https://www.assistenciasocial.org/novo-bolsa-familia-auxilio-brasil/>) aos que detêm renda mínima, sem uma contrapartida direta e com recursos da União, embora uma parte do gerenciamento da concessão seja de incumbência das Prefeituras.

SAIBA MAIS

Saiba mais detalhes do Programa Bolsa Família, em: <<https://www.caixa.gov.br/programas-sociais/bolsa-familia/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 20 set. 2021.

A responsabilidade do gestor público deriva do Parlamento e é diante dele que os resultados obtidos devem ser avaliados. Entretanto, existem diversas repartições públicas tratando de assuntos nem sempre tão diferentes entre si. Por outro lado, os interesses pessoais do servidor público podem influenciar na tomada de decisão. Logo, o poder exercido depende, dentre outros fatores, desses dois aqui mencionados. Como exemplo, podemos citar **as decisões dos guardas de trânsito e de Juntas de Recursos**, que, até mesmo no caso idêntico, o contribuinte fica sujeito ao que é interpretado e concedido como tolerância ao potencial infrator, ainda que o Código Nacional de Trânsito seja o mesmo para todo o País.

Diante da exposição do conceito de controle e depois de explicadas as características diferenciais entre o setor mercantil e o setor público estatal, torna-se necessário mencionar que a ética e a probidade dos agentes influenciam na qualidade do controle. Portanto, faz-se necessário estudar a probidade administrativa para depois abordar seus princípios, visualizar a abrangência e estudar os sistemas de controle aplicáveis.

Probidade Administrativa

Na administração pública estatal, além das características diferenciais já expostas, cabe lembrar que o controle público estatal está fundamentado na legislação. Portanto, o disposto no artigo 70 da Carta Magna costuma ser determinante quando estudamos o controle externo. Se o tema for o controle interno, é no artigo 74 que podemos buscar a fundamentação legal e, a partir dele, abordar o assunto. Posteriormente, no Capítulo 3, teremos um detalhamento desses mandamentos constitucionais.

Além da Constituição Federal, há a Lei Complementar n. 101/2000, conhecida como LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, que dedica todo o Capítulo 9 para tratar da fiscalização, da transparência e do controle. Portanto, nos artigos 48 até o 59 temos matéria infraconstitucional no que foi legislado sobre assunto de interesse desta disciplina. No Capítulo 2, abordaremos o assunto a respeito desses temas mencionados.

Durante o regime de exceção, no qual vigoravam normas geradas, distante de uma discussão parlamentar, surgiu o Decreto-Lei n. 200/67 que estabeleceu a necessidade ampla dos agentes prestarem contas ao Estado, quando foi imposto um dispositivo forte:

Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis e regulamentos emanados das autoridades administrativas competentes. (BRASIL, 1967, art. 93)

Essa redação oferece uma ideia inicial para a abrangência do controle.

Dentre as leis ordinárias, cabe mencionar a Lei Federal n. 4.320/64 que, do artigo 75 até o artigo 86, menciona alguns tipos de controle a serem respeitados, e a Lei n. 8.429/92 que trata da probidade administrativa. Pelas características já descritas, quanto às responsabilidades dos agentes públicos e privados que se envolvem na execução, e pela considerada fragmentação do poder, merece realce neste Capítulo introdutório destacar aspectos da probidade administrativa.

Podemos afirmar que a probidade administrativa acontece quando a conduta dos agentes é suficiente para obedecer aos dispositivos previstos pelo artigo 37 da Constituição Federal (Redação dada pela Emenda constitucional nº19, de 1988), no qual está o dever de cumprir os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. Praticar a corrupção administrativa é uma forma de desvirtuar a administração pública e, quase sempre, isso resulta em vantagens patrimoniais indevidas para os agentes.

Na Lei n. 8.429/92 houve a preocupação do legislador em definir alguns atos de improbidade administrativa e, apesar da importância dos demais artigos, teremos aqui a exposição e os comentários do artigo 9º até o artigo 11 como fonte didática para estudo do tema.

Art. 9º Constitui ato de improbidade administrativa importando enriquecimento ilícito auferir qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, mandato, função, emprego ou atividade nas entidades mencionadas no art. 1º. desta Lei [...]. (BRASIL, 1992, art. 9º)

O artigo 1º (Lei nº 8.429/92) traz a percepção indireta de que dinheiro, bem móvel, bem imóvel ou qualquer outra forma de obter vantagem econômica, já **tipifica*** a ocorrência da improbidade. O artigo 9º possui, além do **caput***, 12 incisos, dentre os quais, há incisos em que o dano material ao patrimônio estatal está presente e outros não. Vamos, sem delongas, a cada um deles.

SAIBA MAIS

***Tipifica** – de tipificar, tornar(-se) típico; caracterizar(-se). Fonte: Houaiss (2009).

***Caput** – enunciado de artigo de lei ou regulamento. Fonte: Houaiss (2009).

I – receber, para si ou para outrem, dinheiro, bem móvel ou imóvel, ou qualquer outra vantagem econômica, direta ou indireta, a título de comissão, percentagem, gratificação ou presente de quem tenha interesse, direto ou indireto, que possa ser atingido ou amparado por ação ou omissão decorrente das atribuições do agente público. (BRASIL, 1992, art. 9º)

O inciso I, desse artigo 9º elenca algumas das formas com a qual o agente poderá cair na tentação de se envolver, dentro do hábito da cultura das organizações. Merece atenção o fato de fazer constar o **presente** ou mais conhecido **mimo ou agrado** pelo fato de ser comum e de parecer um gesto de bondade ou de recompensa ao bom atendimento realizado pelo agente público estatal.

Será que a Lei n. 8.429 não está exagerando e querendo ser mais realista do que o Rei? Por que deve apenas o servidor público estatal receber “xingamentos” e revolta dos usuários e outros agentes com o qual conta no cotidiano? Será que faz mal ser agraciado, de vez em quando, com um simples **presentinho**? Todas essas dúvidas, comuns no momento do relacionamento, podem aparecer na sua mente!

É difícil dizer um **não**. Em um contexto no qual a simpatia deve ser constante no relacionamento, pode até parecer gesto de má educação ou de falta de equilíbrio social. Entretanto, há diversas maneiras de dizer e de fundamentar a razão do seu não, e você que se instruiu, com sacrifício e dedicação, saberá dizê-lo sem usar de grosseria ou parecer antissocial. Além disso, por certo já se convenceu a romper com a fraqueza ao lembrar-se do ditado: Quem aceita um tostão sem esforço e com contentamento, pode ser comprado por um cento.

Entendeu o espírito da Lei? Quem lhe der o presentinho se achará no direito de usufruir de um futuro favorzinho; o que parece pouco, talvez seja um processo irreversível e nocivo!

Pense a respeito, converse com seus colegas de curso e crie um tópico no Fórum para saber qual é a opinião dos seus colegas. Participe!

Além do **dinheiro** e do **presentinho**, a ocorrência da improbidade pode ser praticada com os **favorzinhos** envolvendo contratos com a entidade pública estatal para locação ou venda de bens públicos. Também a compra de bens e serviços ou a locação de bens para estabelecer a sede de alguns serviços podem comprometer a probidade. Na medida em que

um fornecedor é privilegiado em relação aos demais, por meio de **favorzinhos** ou **precinho camarada**, há um comprometimento das condições reais de competição de mercado. Inclusive nisso, os incisos II e III do artigo 9º procuram detalhar o procedimento, observe.

II – perceber vantagem econômica, direta ou indireta, para facilitar a aquisição, permuta ou locação de bem móvel ou imóvel, ou a contratação de serviços pelas entidades referidas no art. 1º por preço superior ao valor de mercado;

III – perceber vantagem econômica, direta ou indireta, para facilitar a alienação, permuta ou locação de bem público ou o fornecimento de serviço por ente estatal por preço inferior ao valor de mercado. (BRASIL, 1992, art. 9º)

Além do **dinheiro**, do **presentinho** e do **favorzinho** será que é improbidade do gestor economizar nos bens e serviços e, ao invés de gastar os itens próprios, substituí-los por outro que por **bondade** ou por **simpatia** alguns particulares se dispõem a colaborar? Sim, o inciso IV trata disso e acrescenta que outros insumos, inclusive mão de obra de produção também estão na mesma situação. Então, muito cuidado com o mutirão!

IV– utilizar, em obra ou serviço particular, veículos, máquinas, equipamentos ou material de qualquer natureza, de propriedade ou à disposição de qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, bem como o trabalho de servidores públicos, empregados ou terceiros contratados por essas entidades. (BRASIL, 1992, art. 9º)

Será que fazer de conta que não está vendo ocorrerem crimes e contravenções, quando o normal seria agir e coibir ou denunciar a situação pode ser uma improbidade? É isso que o inciso V do artigo 9º procura evidenciar. Por outro lado, como quem atesta que o fornecedor executou o serviço adequadamente ou entregou o material em conformidade com o contratado é um agente público estatal, ele também pode fazer **vista grossa**. Aceitar **gato por lebre**, já que formalizar em documentos é outro tipo de improbidade citada no inciso VI.

V – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para tolerar a exploração ou a prática de jogos de azar, de lenocínio, de narcotráfico, de contrabando, de usura ou de qualquer outra atividade ilícita, ou aceitar promessa de tal vantagem;

VI – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para fazer declaração falsa sobre medição ou avaliação em obras públicas ou qualquer outro serviço, ou sobre quantidade, peso, medida, qualidade ou característica de mercadorias ou bens fornecidos a qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei. (BRASIL, 1992, art. 9º)

A ocorrência da improbidade tem um sinal aparente nos bens e tem sinais de riqueza patrimonial detida por quem desfrutou ou desfruta de espaço no poder estatal. Os incisos VII e XI do artigo 9º tentam caracte-

rizar efeitos agregados e fixam na desproporção entre o conjunto patrimonial e a renda que lhe devia dar sustentação. Ninguém possui a **árvore do dinheiro** ou desfruta de autorização para emitir papel moeda, logo o acúmulo patrimonial deve ter uma regular trajetória e fontes capazes de serem comprovadas. Aqui, a Lei se restringe apenas a quem ocupou ou ocupa mandato ou emprego público, mas a condição poderia ser exigida de todos os indivíduos.

VII – adquirir, para si ou para outrem, no exercício de mandato, cargo, emprego ou função pública, bens de qualquer natureza cujo valor seja desproporcional à evolução do patrimônio ou à renda do agente público [...]

XI – incorporar, por qualquer forma, ao seu patrimônio bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei. (BRASIL, 1992, art. 9º)

A inserção em posição decisória, na condição de contratado para consultoria ou no assessoramento, na condição de ocupante de emprego público ou de cargo comissionado, visando intermediar interesses ou verbas, também é mencionada no inciso VIII e IX, no artigo 9º, desta Lei. Já os incisos X e XII se ocupam de mencionar como improbidade a apropriação indevida de bens, rendas, verbas ou valores que pertencem ao patrimônio público estatal e a omissão ou obter vantagem com a omissão em providenciar a emissão de documentação obrigatória.

Cabe destacar que o patrimônio público estatal envolve bens, direitos e obrigações. Especialmente no tocante aos bens há na Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, artigo 100 e vizinhos, conceituação e alguns exemplos.

Recomendamos que você leia essa indicação de consulta literária visitando o sítio eletrônico <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>>. Essa leitura o ajudará a entender a amplitude dos bens públicos e você não será surpreendido quando levar um **paralelepípedo de uma estrada qualquer** para segurar o início de um provável deslizamento de terra e, por isso, ser acusado de ímprobo ou de ímproba! Quer mais? Você, ainda, correrá o risco de ser acusado de enriquecimento ilícito!

VIII – aceitar emprego, comissão ou exercer atividade de consultoria ou assessoramento para pessoa física ou jurídica que tenha interesse suscetível de ser atingido ou amparado por ação ou omissão decorrente das atribuições do agente público, durante a atividade;

IX – perceber vantagem econômica para intermediar a liberação ou aplicação de verba pública de qualquer natureza;

X – receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indiretamente, para omitir ato de ofício, providência ou declaração a que esteja obrigado;

XII – usar, em proveito próprio, bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei. (BRASIL, 1992, art. 9º)

Analisando o que vimos no artigo 9º e, uma vez lido, podemos ficar com a impressão de esgotamento dos riscos em ações que tipificam a improbidade administrativa e de que exista um vasto campo para agir, sem o temor de ser alcançado pela Lei n. 8.429/92. Contudo, alertamos para a necessidade de continuar estudando o assunto. Anunciamos que trataremos aqui dos artigos 10 e 11 e é o que faremos em seguida.

Podemos antecipar que o artigo 10 aborda os atos de improbidade que causam prejuízo ao **erário***, enquanto o que vimos até aqui tratava de atos inerentes ao enriquecimento ilícito e, por isso, mereceram comentários específicos. Posteriormente, verificaremos o que dispõe o artigo 11 cuja finalidade é descrever alguns atos de improbidade contrários aos princípios da administração pública.

SAIBA MAIS

***Erário** – conjunto dos recursos financeiros públicos; os dinheiros e bens do Estado; tesouro, fazenda. Fonte: Houaiss (2009).

No original, a Lei n. 8.429/92 trazia no artigo 10 (VIII Redação dada pela Lei nº 13.019, de 2014 em Vigência, XIV Incluído pela Lei nº 11.107, de 2005, XV Incluído pela Lei nº 11.107, de 2005, XVI Incluído pela Lei nº 13.019, de 2014 em vigencia, XVII Incluído pela Lei nº 13.019, de 2014 em Vigência, XIX (Incluído pela Lei nº 13.019, de 2014, com a redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015, XX Incluído pela Lei nº 13.019, de 2014, com a redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015, XXI Incluído pela Lei nº 13.019, de 2014), além do *caput*, 13 incisos. Posteriormente, com a Lei n. 11.107, de 6 de abril de 2005, foram acrescentados outros dois incisos visando, conforme consta na exposição de motivos que introduziu o respectivo Projeto de Lei no Parlamento brasileiro, incluir um contexto derivado das parcerias público-privadas ou consórcios de entidades públicas estatais. Fica, portanto, a lição: **há espaço para inclusão de outras formas de improbidade administrativa que ganhem destaque sociopolítico negativo capaz de impressionar os legisladores e vir a figurar na legislação oficial como tal**. Logo, convém ficar com a atenção atizada no assunto e, sempre que for consultá-lo, lembrar-se dessa lição.

SAIBA MAIS

Para saber mais sobre improbidade administrativa, leia o artigo, Crimes praticados por funcionários contra a Administração Pública e improbidade administrativa, de Leon Frejda Szklarowsky, em: <<https://jus.com.br/artigos/357/crimes-praticados-por-funcionarios-contra-a-administracao-publica-e-improbidade-administrativa>>. Acesso em: 20 set. 2021

A novidade acrescida em 2005 ficou por conta dos consórcios públicos e da possibilidade legal de parcerias entre empresas privadas e entidades públicas estatais na exploração de atividade econômica conjunta. Porém, no tocante aos atos causadores de prejuízos ao erário, o que temos no artigo 10 da Lei n. 8.429/92 é o seguinte:

Art. 10 Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

I – facilitar ou concorrer por qualquer forma para a incorporação ao patrimônio particular, de pessoa física ou jurídica, de bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei;

II – permitir ou concorrer para que pessoa física ou jurídica privada utilize bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

III – doar à pessoa física ou jurídica bem como ao ente despersonalizado, ainda que de fins educativos ou assistências, bens, rendas, verbas ou valores do patrimônio de qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, sem observância das formalidades legais e regulamentares aplicáveis à espécie;

IV – permitir ou facilitar a alienação, permuta ou locação de bem integrante do patrimônio de qualquer das entidades referidas no art. 1º desta lei, ou ainda a prestação de serviço por parte delas, por preço inferior ao de mercado;

V – permitir ou facilitar a aquisição, permuta ou locação de bem ou serviço por preço superior ao de mercado;

VI – realizar operação financeira sem observância das normas legais e regulamentares ou aceitar garantia insuficiente ou inidônea;

VII – conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

VIII – frustrar a licitude de processo licitatório ou dispensá-lo indevidamente. (Redação dada pela Lei nº 13.019, de 2014 (Vigência);

IX – ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento;

X – agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;

XI – liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular;

XII – permitir, facilitar ou concorrer para que terceiro se enriqueça ilicitamente;

XIII – permitir que se utilize, em obra ou serviço particular, veículos, máquinas, equipamentos ou material de qualquer natureza, de propriedade ou à disposição de qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, bem como o trabalho de servidor público, empregados ou terceiros contratados por essas entidades.

XIV – celebrar contrato ou outro instrumento que tenha por objeto a prestação de serviços públicos por meio da gestão associada sem observar as formalidades previstas na lei. (Incluído pela Lei nº 11.107, de 2005);

XV – celebrar contrato de rateio de consórcio público sem suficiente e prévia dotação orçamentária, ou sem observar as formalidades previstas na lei. (Incluído pela Lei nº 11.107, de 2005) (BRASIL, 1992, art. 10º)

Podemos notar que, pelo conteúdo do *caput*, existe a possibilidade de tipificação extensiva, e, para além dos incisos explicitados pela Lei, como ficou evidenciado no artigo 9º, combinado com o artigo 1º ao tratarem do enriquecimento ilícito e da improbidade administrativa de modo geral.

Faz-se necessário entender que incorporar um ativo ao patrimônio significa efetivar e/ou registrar posse ou propriedade obtida. Então, a ilicitude está em propiciar os **haveres*** do Estado a outras pessoas físicas ou jurídicas.

SAIBA MAIS

***Haveres** – de haver, bens, posses, fazenda, fortuna. Fonte: Houaiss (2009).

A omissão, o envolvimento direto e indireto de agentes públicos e, inclusive, dos agentes privados podem concorrer para facilitar o desvio de bens e direitos do patrimônio estatal para pessoas e entidades privadas. O usufruto e a posse indevida, também da propriedade, são formas de favorecimento.

Dentre os incisos, temos alguns mais abrangentes e possíveis de praticar em vários escalões hierárquicos e outros restritos à competência de autoridades superiores. Portanto, é conveniente observar princípios do controle, dentre os quais, a delegação de competência, que será estudada a seguir.

Apenas para exemplificar suponha que o ato de liberar a realização de despesa orçamentária num Estado-membro seja do primeiro **escalão***. Emitir empenho, homologar a liquidação da despesa e autorizar o pagamento de despesas orçamentárias seria, portanto, da responsabilidade legal do Secretário de Estado da Fazenda.

SAIBA MAIS

***Escalão** – cada um dos pontos, níveis ou graus que se sucedem em uma série progressiva. Fonte: Houaiss (2009).

Porém, no mesmo exemplo, temos que o Regimento Interno do órgão que atribui ao Diretor de Despesa e de Desembolso a responsabilidade para liberar despesas em valor inferior ao equivalente a U\$ 100.000,00 e esse valor é automaticamente atualizado pelo dólar médio mensal estadunidense que constar como fixado nas publicações dos **ADE/COSIT/SRF**.

SAIBA MAIS

Estas siglas significam: Atos Declaratórios Executivos (ADE); Conselho Estadual de Tecnologia da Informação e Telecomunicações (COSIT); e Secretaria da Receita Federal (SRF), respectivamente.

Há, ainda, um Decreto Estadual ou uma Portaria estabelecendo a respectiva delegação de competência. Diante do teor contido no artigo 10: “[...] XI – liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular; [...]” (BRASIL, 1992, art. 10), e do risco de ocorrer infração a ele quem deverá melhor se organizar preventivamente, o Governador do Estado, o Secretário de Estado da Fazenda ou o Diretor de Despesa e de Desembolso?

A resposta, ah a resposta! Fica para colhermos opiniões em um fórum e perceber nossa opinião ali estampada. Mas, por que não fornecer agora uma resposta? Não forneceremos agora, porque temos que ler os princípios do controle, está lembrando? Além disso, faz parte da aprendizagem ouvir a opinião de todos os estudantes e polemizar essa suposta situação!

O artigo 11 tem ligações causais, tanto com o artigo 10 quanto com o artigo 9º, na própria Lei n. 8.429/92. Aliás, você deve ter notado que, entre o artigo 9º e o artigo 10º, os atos também possuem conexões. Em síntese, os atos de improbidade desrespeitam a um ou mais princípios da administração pública quer resultem em enriquecimento ilícito e/ou contribuam para causar prejuízo ao erário.

Nem todo prejuízo ao erário causa enriquecimento ilícito, entretanto, estabelecer conexões entre os agentes públicos estatais envolvidos num e noutro é dever do controle que deveria identificar quais princípios foram desrespeitados!

Art. 11 Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:

I – praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;

II – retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício;

III – revelar fato ou circunstância de que tem ciência em razão das atribuições e que deva permanecer em segredo;

IV – negar publicidade aos atos oficiais;

V – frustrar a licitude de concurso público;

VI – deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo;

VII – revelar ou permitir que chegue ao conhecimento de terceiro, antes da respectiva divulgação oficial, teor de medida política ou econômica capaz de afetar o preço de mercadoria, bem ou serviço.

VIII – descumprir as normas relativas à celebração, fiscalização e aprovação de contas de parcerias firmadas pela administração pública com entidades privadas. (Redação dada pela Lei nº 13.019, de 2014) (Vigência)

IX – deixar de cumprir a exigência de requisitos de acessibilidade previstos na legislação. (Incluído pela Lei nº 13.146, de 2015) (Vigência)

X – transferir recurso a entidade privada, em razão da prestação de serviços na área de saúde sem a prévia celebração de contrato, convênio ou instrumento congênere, nos termos do parágrafo único do art. 24 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. (Incluído pela Lei nº 13.650, de 2018) (BRASIL, 1992, art. 11)

Os dez incisos não esgotam as possibilidades de desrespeito aos princípios da administração pública e do controle. Tampouco o que consta no *caput* esgota o conjunto constitucionalmente citados pelo artigo 37 da **Carta Magna** de 5 de outubro de 1988, atualmente, em vigência, e devidamente reforçada por cinco dezenas de emendas.

SAIBA MAIS

A Carta Magna é a Constituição Federativa do Brasil de 1988.

Por isso mesmo e por necessidade técnica de estabelecer contornos, quando aplicamos os conceitos da controladoria e as técnicas da auditoria, temos a obrigação de estudar os Princípios do Controle.

Ao terminar a seção sobre **Improbidade Administrativa**, não fica normal o apelo para reflexão e envolvimento pessoal com o tema. Pergunte a si mesmo: como adquirir a condição de enfrentar uma oportunidade de enriquecimento ilícito e, ainda assim, demonstrar probidade para rejeitar as ofertas tentadoras?

A resposta, íntima e solitária, pode ser mais fácil do que encarar essa situação na vivência prática do cotidiano. Então, ousamos, a partir da experiência vivenciada, emitir um conselho:

Você deve formar convicções pessoais baseadas em princípios da administração pública, da ética e da boa conduta e testar esses princípios a cada oportunidade para avaliar a sua capacidade de resistência diante do sistema. Se surgir dúvida, recomendamos a releitura do Capítulo 1.

Entretanto, diante de exemplos do cotidiano que raramente projetam esses valores, devemos buscar, constantemente, as razões para persistir de maneira fiel com a probidade; e o complemento disso é encontrar os meios de deter a ambição e a cobiça, impostas pelos meios de comunicação de massa quando prega que **possuir acesso a bens e serviços** figura como atestado de sucesso e de poder social. Conhecer a si mesmo e controlar o seu poder socialmente desejável é o conselho para tentar ser probo.

Contudo, a decisão é sua e nós a respeitamos, pois quem aconselha não costuma responder pelas consequências advindas!

Como tudo começa pelos princípios, então, temos que responder a uma pergunta: quais são os princípios do controle? No que eles se ligam com os princípios da administração pública? No que estão conectados com os citados explicitamente no *caput* do artigo 11 da Lei n. 8.429/92? É isso que você vai poder absorver na seção seguinte deste Livro Didático. E depois? Depois, lenta e pausadamente, faça suas reflexões pessoais e tente fixar o caminho pelo qual você se dispõe a trilhar com dignidade, ética e com probidade; como servidor público, ao invés de ceder ao sistema comum e saltar para o crime ou para a contravenção como atalhos comuns resultantes que desembocam no enriquecimento ilícito!

Princípios do Controle na Administração Pública Estatal

Como tudo começa pelos princípios, então, temos que responder a uma pergunta: quais são os princípios do controle? No que eles se ligam com os princípios da administração pública? No que os princípios de administração pública contidos na Constituição Federal devem ser focalizados a partir do contido no artigo 37 original. Ali se encontra o **LIMP** (A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade [...]) como se apelidava durante os estudos dos anos de 1990, ocasião em que os estudantes denominavam a Carta Magna de **Constituição Cidadã**.

SAIBA MAIS

Na ocasião, a sigla LIMP servia para que um grupo de estudantes memorizasse os quatro princípios em referência: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Publicidade.

Alguns, com atitude mais aguda e espírito reflexivo ativado questionavam o fato de a sigla estar incorreta porque faltava o “E” e havia outra discussão tomando parte do escasso tempo, já que discutia-se o secundário quando o interesse maior do grupo era entender o significado de cada um dos quatro princípios.

Caso o fato acontecesse nos dias atuais não haveria tempo para a discussão secundária, pois a partir da Emenda Constitucional n. 19/98, emitida quase uma década depois, acrescentou-se o tal de “E”. Podemos até desconfiar que alguém da nossa turma chegou lá no Legislativo e andou plantando a ideia mudancista! Que “E” é este? Ah, ele significa Eficiência e é tão importante quanto os outros quatro irmãos mais velhos: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Publicidade!

Nosso estudo tem outros assuntos para abordar já mencionados neste livro. Você reparou que o artigo 11 da Lei n. 8.249/92 mencionou os princípios e os associou com deveres de **honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições?** Até parece que a gente já entende bem de cada um desses princípios e deveres. Entretanto, há níveis de conhecimento a respeitar. O conhecimento popular, e apenas baseado no ou naquilo que o povo fala, é um degrau. Em um segundo degrau estaria o conhecimento mítico fundamentado em dogmas, crenças e em convicções capazes de aceitar até a origem espiritual ou astrológica com determinante no contexto. Outro tipo de conhecimento é o filosófico que vem respaldado em abstração e pensamentos sucessivamente superpostos. Por último, há aquele com o qual a academia melhor convive, isto é, o conhecimento científico adquirido com a investigação e a pesquisa devidamente interpretada e avalizada por especialistas.

É complicado para o filósofo aceitar os dogmas dos míticos e vice-versa. Por outro lado, é difícil para quem se baseia na investigação científica aceitar o **achismo** das classes populares e vice-versa. Ao leitor, que deseje conciliar as diversidades de obtenção de conhecimentos, cabe encontrar um equilíbrio entre os quatro tipos. Ao leitor que deseje escolher e adotar apenas o que lhe é predileto, desprezando ou desvalorizando os demais, fica o risco de perder com a oportunidade de agregar um volume maior de conhecimento. Trata-se aqui de estudo no campo acadêmico, logo é de bom **alvitre***, seguir os ensinamentos dos especialistas, sem desrespeito com a cultura local. Quando se trata de administração pública, devemos ter o cuidado de adaptar as interpretações à realidade vivenciada nas entidades estatais brasileiras, já que a diversidade é considerável e, na maioria dos casos, com aspectos diferenciais relevantes.

SAIBA MAIS

***Alvitre** – aquilo que é sugerido ou lembrado; proposta, conselho.

Fonte: Houaiss (2009).

O princípio da **legalidade** pode ser entendido a partir de entendimento atribuído a Ricardo Cunha Chimenti *et al.* (2006, p. 194) que aborda as limitações de conduta dos gestores sujeitos ao respeito desse dispositivo constitucional:

Do princípio da legalidade decorre a proibição de, sem lei ou ato normativo que permita, a Administração vir a, por mera manifestação unilateral de vontade, declarar, conceder, restringir direitos ou impor obrigações.

Portanto, o administrador público estatal está rigidamente preso à lei e sua atuação deve ser confrontada com a legislação em vigor e se a Constituição Federal não trata diretamente do assunto deve haver outro ato normativo (lei complementar, lei ordinária, decreto, portaria, resolução, dentre outros) capaz de respaldar o ato praticado.

Enfim, o administrador público estatal está rigidamente preso à lei e sua atuação deve ser confrontada com a legislação em vigor.

O princípio da **Impessoalidade** exige que o administrador público estatal oriente seus atos e procedimentos por critérios objetivos, sem fazer distinções fundamentadas em critérios pessoais ou preferências grupais. Toda atividade na administração pública estatal deve ser praticada tendo por prioridade básica o interesse público.

O princípio da **Moralidade** é um dever para o administrador público estatal. Ele consiste em não se limitar apenas em cumprir a lei no seu aspecto formal, além disso, ele deve obedecer ao conjunto de valores inerentes aos seres humanos dentre os quais estão:

- a justiça;
- a equidade; e
- a eficiência.

Portanto, ao aplicar as normas, o administrador público estatal deve adaptá-las diante da situação concreta com critérios que resultem em utilidade para a comunidade envolvida.

O princípio da **Publicidade** é um complemento para os demais, sendo ainda um requisito da eficácia e da moralidade, pois, é por meio da divulgação oficial dos atos da administração pública estatal, que se tornam conhecidos os atos da publicidade. Entretanto, a forma de divulgar deve ser realizada de forma a propiciar acesso e compreensão aos habitantes, pois a condição deles exercerem cidadania depende inclusive da oportunidade de conhecer as atividades realizadas pelo Estado.

Para Reis e Machado (1994, p. 318), a eficiência está ligada ao desempenho de fato implementado na gestão da entidade:

Eficiência está relacionada a custo, à forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo a execução de tarefas.

Portanto, economizar e praticar as atividades com rapidez e beleza estética não significa ter desempenhado eficientemente a atribuição pertinente.

Vistos os princípios constitucionais devemos abordar os deveres ligados à ética e à conduta pessoal, que, aparentemente, não precisariam sequer ser citadas a qualquer servidor ou servidora que atue na administração pública estatal.

O dever de praticar as ações com **Honestidade** está ligado ao fato de aceitar e de descrever a realidade como ela é. Portanto, consiste em não distorcer ou falsear uma situação. Para a administração pública estatal envolve, além da atitude e ação pessoal, a descrição a respeito de atos e fatos praticados por outros integrantes da hierarquia instituída. Para muitas pessoas, o dinheiro e o poder são mais importantes do que a honestidade!

O dever da **Imparcialidade** consiste em tomar decisões isentas em relação aos gostos, estímulos ou pressões de um ou outro segmento grupal ou até mesmo oriundo de um indivíduo. Quem não cumpre esse dever pode, em ações envolvendo interesses controversos de mais do que um indivíduo ou grupo social, deixar de ouvir as razões, ou as revelações de ambas as partes, ou de dar oportunidade diferente a um, prejudicando ou favorecendo a outro.

O dever da **Lealdade às instituições** consiste em atribuir aos interesses do órgão público estatal valor e supremacia superior ao seu próprio interesse. Regularmente, pela pressão grupal, pela repressão à oferta de empregos e pela opção por cargos comissionados, esse dever é confundido com o de lealdade ao grupo político-partidário ocupante temporário do poder estatal. Ciente do ditado popular: *a corda rebenta sempre do lado mais fraco*, seguir os princípios e cumprir os deveres até aqui estudados pode conflitar com o interesse político-partidário dos governantes ou com a vontade ditatorial do superior hierárquico e, nessa situação, manter a lealdade institucional consiste em enfrentamento equilibrado, cuidadoso e oportuno para evitar atritos com repercussões indesejadas.

Abordados esses princípios e deveres temos a oportunidade para outros diretamente ligados com do controle no âmbito da administração pública estatal que tal como referido por Meirelles (1993, p. 638) “[...] consiste na faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. É necessário perceber que surgem normas complementares tratando dos princípios na administração pública e para leitores e leitoras com interesse no aprofundamento desse assunto recomendamos consultar o Decreto Federal. Peter e Machado (2003, p. 36) lembram os princípios:

[...] relação custo/benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes e determinação de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controle sobre transações e aderência às diretrizes e normas legais.

Por outro lado, Castro e Garcia (2008, p. 65) menciona os seguintes princípios:

[...] fixação de responsabilidades; segregação de funções; ciclo de uma transação; pessoal selecionado; rodízio de pessoal; previsão de tarefas em manuais operacionais e utilização de processamento eletrônico.

Embora os autores mencionados coloquem esses princípios para o controle interno, realizamos aqui um estudo ampliado abordando o significado, a validade e a aplicabilidade deles também no controle externo e no controle social.

Entendemos que o Quadro 1 e o Quadro 2 serão suficientes para proporcionar uma interpretação inicial dos princípios e, a partir da avaliação pontual, causar evolução progressiva no campo da controladoria e da auditoria governamental. Por questão didática separamos aqueles entendidos como diretamente vinculados à seletividade, à qualidade e ao aperfeiçoamento dos Recursos Humanos dos demais. Acreditamos que esse procedimento facilitará o seu entendimento.

PRINCÍPIO E AUTOR	PETER E MACHADO (2003, P. 36)	CASTRO E GARCIA (2008, P. 65)
Pessoal Selecionado.	Seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos.	O pessoal deve ser selecionado com critérios e, além disso, quem vai executar o controle deve ter as referências conferidas e a conduta do seu passado investigadas.
Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários.	A eficácia do controle depende da competência e integridade dos funcionários e deve haver uma política de pessoal que respeite: seleção e treinamento, rotatividade de funções e férias regulares.	O rodízio de pessoal deve acontecer de forma periódica de modo a permitir que as pessoas possam desempenhar novas tarefas. Traz motivação; impede os “servidores imprescindíveis” e; aumenta o nível de segurança do controle.
Delegação de poderes e determinação de responsabilidades.	Delegação de competência, respaldada em lei, deve ser utilizada como meio de descentralização administrativa visando assegurar maior rapidez e objetividade à tomada de decisões.	Na estrutura de controle a delimitação de responsabilidade deve ser clara para evitar comprometimento da sua eficácia.
Segregação de funções.	A estrutura de controle interno deve prever a separação entre funções de autorização ou aprovação de operações e execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que ninguém detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio.	Também conhecido como Princípio da Oposição de Interesse, consiste em impedir que na mesma estrutura de controle interno a pessoa que realiza uma operação não pode ser a mesma que está envolvida na função de registro.

Quadro 1: Princípios do controle aplicáveis aos Recursos Humanos
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Os princípios de controle aplicáveis aos Recursos Humanos parecem ser aplicáveis tanto na administração pública estatal quanto na administração de empresas de fins lucrativos. Tais princípios, ainda, são, ao que nos consta, possíveis de serem aplicados em boa parte de organizações não governamentais e outras entidades do terceiro setor. Definidas e caracterizadas no Código Civil (Lei n. 10.406/2002), as entidades do terceiro setor assumem, como veremos mais adiante, papel suplementar na execução das ações governamentais.

PRINCÍPIO E AUTOR	PETER E MACHADO (2003, P. 36)	CASTRO E GARCIA (2008, P. 65)
Relação custo/benefício.	Minimização da probabilidade de falhas ou desvios quanto ao atingimento de objetivos e metas. Reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar. Necessita de elementos e mecanismos para identificação e análise dos desvios em relação a resultados ou procedimentos previstos.	
Instruções devidamente formalizadas.	Para atingir um grau de segurança adequado as ações, procedimentos e instruções devem ser disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, nítidos objetivos e emitidos por autoridade competente.	Deve existir previsão de tarefas em manuais operacionais com as instruções inerentes escritas em manual da organização de forma a evitar a ocorrência de erros e aumentar a eficiência.
Controle sobre transações.	É imprescindível estabelecer o controle dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com o objetivo do órgão ou entidade e autorizados por quem de direito.	Preconiza que todas as fases do ciclo de uma transação não devem ser realizadas por único funcionário ou administrador.
Aderência às diretrizes e normas legais.	É necessária a existência de órgão ou entidade de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância de planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.	
Utilização de processamento eletrônico.		Sempre que possível, a entidade deve utilizar processamento eletrônico para registrar as transações. Esse procedimento aumenta a eficiência operacional dos controles internos, evita erros e dificulta fraudes.

Quadro 2: Outros Princípios do controle aplicáveis à Administração Pública Estatal
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Observando o texto do Quadro 2, ao contrário dos princípios de controle aplicáveis aos recursos humanos, não há condições de afirmar que sejam aplicáveis tanto na administração pública estatal, quanto na administração de empresas de fins lucrativos e nas entidades de terceiro setor. Alguns princípios pelas características próprias e finalidades a que se destinam são típicos apenas do setor estatal da economia. Outros são direcionados apenas a um ou outro tipo de controle na própria estrutura dos controles estatais.

Por isso, faz-se necessário outro quadro para que possamos ter acesso a opiniões e posicionamentos no sentido de alimentar as discussões sobre os princípios de controle e sua aplicabilidade na administração pública estatal (Quadro 3).

Temas para alimentar notícias acerca disso são, ao que consta definido, possíveis de serem aplicados em boa parte de organizações não governamentais e outras entidades do terceiro setor. Definidas e caracterizadas no Código Civil (Lei n. 10.406/2002), as entidades do terceiro setor assumem, como veremos mais adiante, papel suplementar na execução das ações governamentais.

VISÃO E PANORAMA DA APLICABILIDADE			
PRINCÍPIO E AUTOR	CONTROLE INTERNO	CONTROLE EXTERNO	CONTROLE SOCIAL
Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários.	Plenamente aplicável, vez que quem ocupa os cargos ou exerce função como controller ou auditor necessita aderir a este princípio.	Plenamente aplicável, já que quem ocupa os cargos ou exerce função como fiscal ou, agente do controle, auditor externo ou auditor externo tem que seguir normas com este fim.	Plenamente aplicável, apesar de não contar com a estrutura inerente. Deve caminhar para contar com estrutura própria e seguir esse princípio, com o auxílio do controle externo.
Delegação de poderes e determinação de responsabilidades.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.
Segregação de funções.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.
Relação custo/benefício.	Difícil a aplicação enquanto não voltado para funcionar como órgão técnico da esfera inerente, dedicando-se a figurar no espaço midiático ao invés de aprofundar investigações próprias e relevantes.	Difícil a aplicação enquanto não voltado para funcionar como órgão técnico e decidir com Conselheiros oriundos de Partidos Políticos e da estrutura do próprio Poder de onde se originam as contas.	
Instruções devidamente formalizadas.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Relativamente aplicável por contar com diversidade na estrutura institucional e ampla variedade dimensional e, por vezes, com estrutura precária.
Controle sobre transações.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.
Aderência às diretrizes e normas legais.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Relativamente aplicável por contar com diversidade na estrutura institucional e ampla variedade dimensional e por vezes com estrutura precária.
Utilização de processamento eletrônico.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.	Plenamente aplicável.

Quadro 3: Aplicabilidade e adequação dos Princípios de Controle diante dos Componentes da Classificação quanto ao Posicionamento entre Controlador e Controlado

Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Para ampliar o entendimento, devemos conhecer, em seguida, qual a abrangência da administração pública, já que estudaremos como se distribui a estrutura estatal no Brasil. Prepare-se, pois, a seguir, trataremos desse assunto.

Abrangência da Administração Direta e da Administração Indireta

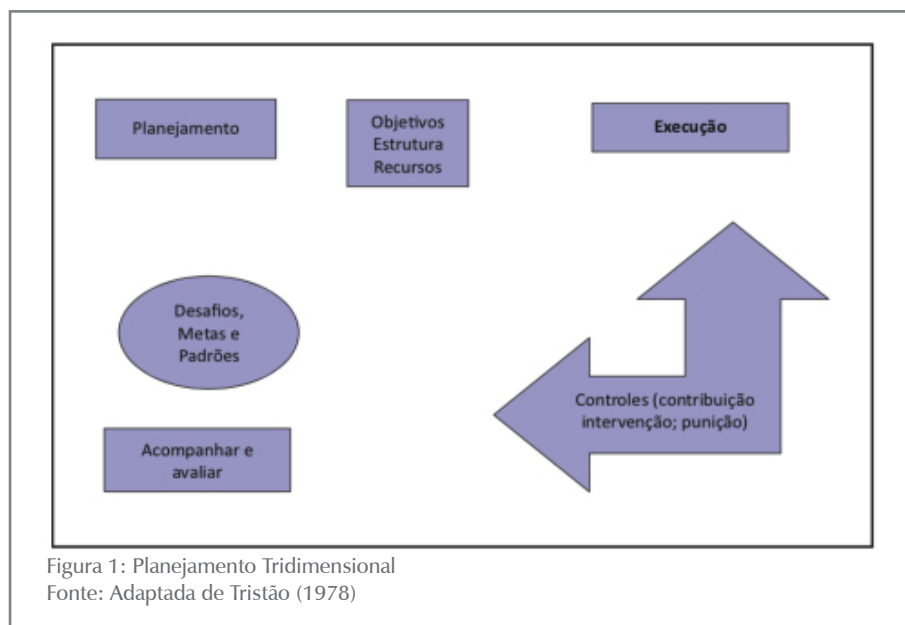
Como são planejadas e executadas as ações orçamentárias e não orçamentárias dos órgãos integrantes da administração pública estatal. Qual o nível de descentralização ou desconcentração admitido para realizar os projetos, as atividades e as operações especiais dos órgãos estatais? Que tipo de pacto jurídico é adequado para fixar as relações oficiais em termos de direitos e obrigações intergoverno e extragoverno? Em que consiste controlar e no que consiste uma avaliação? Provocar respostas para essas perguntas é o assunto que será tratado agora.

Para responder aos questionamentos, devemos definir a gestão pública. Então, por gestão pública entendemos todo e qualquer processo gerencial que vise à consecução de políticas públicas assumidas, direta ou indiretamente, por uma entidade ou órgão estatal. De forma abrangente, a expressão gestão pública compreende os processos de planejamento, de execução e de avaliação das ações governamentais.

Levando em consideração as diferentes etapas do processo de gerenciamento das políticas públicas, podemos identificar, nas unidades gestoras, ações específicas, ações complementares ou ações integradas, permitindo que visualizemos a seguinte composição:

- **Gestão Pública de Planejamento** (formulação, programação, fixação e controle preventivo).
- **Gestão Pública de Execução** (atendimento de necessidades: prestação de serviços, fornecimento de bens e controle interventivo).
- **Gestão Pública de Avaliação** (coordenação, monitoramento, controle posterior).

Para perceber a integração é importante observar a existência de um ciclo cujo planejamento seguinte tem, em boa parte do seu conteúdo, compromissos com a continuidade e prosseguimento de alguns projetos e das atividades comuns. Tristão (1978, p. 5) percebeu alguns elementos participantes no ciclo detendo-se no planejamento em três dimensões, que até o momento vem sendo obedecido pelo fluxo orçamentário no Brasil.



Observando a Figura 1, podemos entender melhor alguns dos princípios do controle contido nos quadros apresentados anteriormente. Especialmente, o princípio da segregação de funções e o princípio do controle das transações passam a dispor de aspectos para servir de estímulo à discussão real da entidade estatal.

Na entidade estatal que você trabalha ou conhece é parecido? Reflita sobre isso e converse com seus colegas de curso. Crie um tópico no fórum para incitar seus colegas a participarem.

Quando da execução e para alcançar, num país de extensão territorial com dimensões continentais, como é o caso do Brasil, o atendimento das necessidades das entidades e das famílias, o Estado recorre à descentralização. Existe polêmica a respeito do emprego dos termos **desconcentração** e **descentralização** estabelecendo aqui tratamento capaz de abrigar as duas correntes.

A gestão pública pode ser classificada como gestão pública estatal e gestão pública não estatal ou terceirizada. Se a gestão é realizada diretamente e por inteiro pelo poder público (União, Estados-membros, Distrito Federal ou Municípios) não é terceirizada. Ela pode ser classificada em: gestão pública estatal desconcentrada e gestão pública estatal descentralizada.

Por outro lado, se transferida numa das etapas do processo gerencial para entidades de fins lucrativos (concessões, contratos e outros) ou para entidades sem fins lucrativos (convênios, termos de compromisso e outros) trata-se de gestão pública não estatal ou terceirizada.

Na União, podemos apontar os seguintes órgãos integrantes da administração direta:

- **Poder Judiciário:**
 - Supremo Tribunal Federal;
 - Superior Tribunal de Justiça;
 - Tribunais Regionais Federais;
 - Superior Tribunal Militar;
 - Tribunal Superior Eleitoral;
 - Tribunal Superior do Trabalho; e
 - Ministério Público.

- **Poder Executivo:**
 - Presidência da República;
 - Ministérios; e
 - Secretarias.

- **Poder Legislativo:**
 - Senado Federal;
 - Câmara dos Deputados; e
 - Tribunal de Contas da União.

Naturalmente, para as demais esferas de governo, há os seus respectivos órgãos. Denominamos gestão pública desconcentrada quando determinado órgão ou entidade estatal (União, Estados ou Municípios) distribui, geográfica, funcional ou setorialmente, dentro de sua própria esfera, a execução de determinadas ações que lhe são afetas. As razões da desconcentração podem estar relacionadas à natureza da atividade ou por motivos estratégicos, táticos ou até mesmo operacionais.

A desconcentração ocorre quando cada Ministério divide pelo território nacional as entidades que o representam. Por exemplo, o Ministério do Exército, por questões estratégicas, têm as suas unidades regionais num primeiro nível de desconcentração. Depois, outros níveis levam até unidades locais, conhecidas como quartéis onde as ações governamentais acontecem.

Por outro lado, a gestão pública descentralizada quando um determinado ente estatal (esfera de governo) – União, Estados ou Municípios – transfere (regularmente por termos de convênio) para outro ente estatal a execução de determinadas ações que lhe seriam afetadas.

As razões da descentralização podem estar relacionadas à natureza da atividade, pode ocorrer por causas gerenciais (maior eficiência ou economicidade) ou por motivos estratégicos, táticos ou operacionais. A reforma de 1967, com o Decreto-Lei n. 200 e, depois, com o aparelho de Estado, houve um incentivo na descentralização como instrumento de modernização administrativa. O federalismo fiscal e a Lei de Responsabilidade Fiscal concentram a receita estatal na União e reforçam a política de transferência voluntária como mecanismo fortalecedor da descentralização.

Um exemplo de descentralização é o Sistema Único de Saúde onde recursos da União são transferidos para possibilitar a operacionalidade de

hospitais estaduais, hospitais e ambulatórios municipais. Logo, a correspondente necessidade de celebrar convênios e prestar contas pelo modelo de controle do cedente dos recursos financeiros é consequência normal do modelo adotado.

Há outra forma de estatização ativamente enraizada no Brasil, exercida pela administração indireta em que o modelo denominado de sociedade de economia mista vem unindo capital financeiro de particulares (iniciativa privada) e capital financeiro estatal. O modelo estimulado fortemente nos anos de 1970 e oriundo da reforma administrativa de 1967 contempla a chamada atividade empresarial do Estado. Exemplos desse tipo de entidade estatal são:

- Petrobras;
- Eletrobras; e
- Banco do Brasil, dentre outros.

Na administração indireta, além das sociedades de economia mista, temos as fundações, as autarquias e as empresas públicas. As fundações não foram, ao contrário da sociedade de economia mista, definidas pelo artigo 4º do Decreto-Lei n. 200/67. Elas são dotadas de personalidade jurídica privada, com patrimônio e recursos próprios, criadas por lei. Em geral, as fundações são supervisionadas por uma Secretaria ou Ministério da respectiva área de atividade. Antes de efetivar seu funcionamento, elas dependem de escritura pública e de estatuto devidamente oficializado no Registro Civil de Pessoa Jurídica.

São exemplos de fundação:

- **Fundação Osvaldo Cruz (FIOCRUZ);**
- **Fundação Nacional do Índio (FUNAI); e**
- **Fundação Nacional de Saúde (FUNASA).**

SAIBA MAIS

Observe que costumamos atribuir a essas entidades siglas que fixam a imagem perante a população, nesse caso: FIOCRUZ, FUNAI e FUNASA.

Empresa Pública foi definida pelo Decreto n. 200/67, artigo 4º, como uma entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. (BRASIL, 1967)

As formas admitidas são aquelas previstas no Código Civil, Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Autarquia é o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, receita e patrimônio próprio e tem por finalidade executar atividades típicas da administração pública que requeiram, quando do funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

Podemos perceber que enquanto a empresa pública visa explorar atividades próximas àquelas realizadas por entidades focadas nas finalidades mercadológicas, as autarquias são extensão das atividades tipicamente públicas estatais.

São exemplos de empresa pública:

- Caixa Econômica Federal (CEF);
- Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT); e
- Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB).

Por outro lado, a Universidade Federal de Santa Catarina e as demais Universidades da rede de instituições federais de ensino superior geralmente são instituídas na forma de autarquia.

Para encerrar esse assunto devemos lembrar que existem outras modalidades onde de forma coercitiva se colocam famílias e empresas como participantes vinculados. A referência contempla os Serviços Sociais Autônomos e Entidades de Fiscalização Profissional que atuam como cooperadores da administração pública e são autorizados pelo governo. Arrecadam recursos próprios, porém, potencialmente recebem recursos públicos estatais para o desenvolvimento de suas atividades ou até mesmo estão inclusos junto com as guias de arrecadação previdenciária oficial. Os exemplos são:

- Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Micro Empresas (SEBRAE); e
- Conselhos Federais de Contabilidade/Sistema CRCs.

As ações dessas entidades devem ser objeto do controle. Porém, além delas, há as ações governamentais que ocorrem na gestão terceirizada ou não estatal. Isso acontece quando o poder público (União, Estados ou Municípios) terceiriza para o setor privado (de fins lucrativos ou não) a execução das políticas públicas em quaisquer das etapas demonstradas na Figura 1.

A gestão pública terceirizada pode ser classificada em: gestão pública terceirizada de fins não lucrativos e gestão pública terceirizada de fins lucrativos. A primeira delas ocorre quando o poder público (União, Estados ou Municípios) transfere para o setor privado de finalidade não lucrativa (as organizações do terceiro setor) a execução de determinadas ações sociais de interesse público. Por essa parceria se viabiliza a gestão privatizada de ações sociais.

As ações sociais das organizações da sociedade civil podem estar relacionadas à defesa dos direitos de grupos específicos da população, como

as mulheres, os negros e os povos indígenas; ou de proteção ao meio ambiente, promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza, experimentação de novos modelos socioprodutivos e de modelos alternativos de crédito, promoção do trabalho voluntário, dentre outras formas usuais.

Os instrumentos de ajuste da terceirização de fins não lucrativos são os convênios e os termos de parceria.

Por outro lado, a segunda forma de gestão terceirizada ocorre quando o poder público (União, Estados ou Municípios) transfere para o setor privado, de finalidade lucrativa, a produção de bens públicos e a prestação de serviços públicos. Por essa terceirização se viabiliza a gestão privada de bens e serviços públicos. O processo de privatização da gestão de bens e serviços públicos decorre da aguda crise fiscal pela qual passam os Estados Nacionais não hegemônicos, e de uma disputa ideológica sobre as reais funções do Estado e de qual deveria ser seu tamanho ideal – decorrências da primeira motivação.

Os instrumentos de ajuste da terceirização de fins lucrativos são:

- contratos de concessão;
- termos de permissão; e
- contratos de franquia.

Exemplos típicos são:

- as administradoras de rodovias;
- as empresas de transportes coletivos;
- as clínicas de saúde; e
- até mesmo, as lotéricas.

Na complexa estrutura temos, portanto, a gestão pública não estatal ou terceirizada em que o pacto jurídico estabelecido credencia empresas de fins lucrativos ou entidades sem fins lucrativos a realizar atividades próprias ou no interesse da administração pública estatal. São, ainda, as concessões, os convênios e os protocolos de intenções que credenciam as terceirizações entre o Estado e entidades sem fins lucrativos. São exemplos: Legião Brasileira de Assistência, Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas e Associação Brasileira de Surdos e Cegos.

Para o controle estatal, portanto, não basta estar presente e vigilante apenas na administração direta e na administração indireta. Deve estudar e agir, ainda, sobre a gestão pública terceirizada, inclusive verificando a vigência e a regularidade normativa própria. Em se tratando de várias entidades, cuja complexidade e diversidade de constituição, atuação e modelos de gerenciamento são desafiantes da imaginação técnica é prudente que haja uma sistematização do controle. Embora os exemplos e a legislação aqui mencionados sejam da esfera federal, podemos afirmar que eles foram adotados pelas esferas estaduais e municipais.

Para ampliação do conhecimento sobre a terceirização no serviço público é importante a leitura do Decreto nº 9.507/2018 que “dispõe sobre a execução indireta, mediante contratação, de serviços da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e das empresas públicas e das sociedades de economia mista controladas pela União”. (BRASIL, 2018)

Para encerrar o Capítulo 1, você estudará os Sistemas de Controle na Administração Pública Estatal. Fique atento e, se precisar de ajuda, entre em contato com seu tutor, ele está à sua disposição no AVA.

Sistemas de Controle na Administração Pública Estatal

Depois que tomamos contato com a abrangência da gestão estatal e conhecemos os princípios do controle, podemos ler sobre os atos de improbidade administrativa, já que, agora, temos condições de entender o sistema de controle e algumas razões da sua complexidade. O controle externo, o controle interno e o controle social são assuntos que serão aqui discutidos. Quem os realiza e quais os órgãos atingidos? Há mais de um tipo de controle a ser exercido sobre o mesmo órgão? Qual é o momento adequado para se exercer o controle? Duas instituições encarregadas do controle podem atuar simultaneamente exercendo controle sobre outro órgão? Qual o principal resultado esperado de um controle: o formal ou o substancial? Quais instituições no Brasil e no Exterior podem ser pesquisadas para aprofundar os estudos acerca de sistemas de controle? Essas são as perguntas que o assunto a seguir providenciará as respostas!

Ao disciplinar o controle na administração pública estatal, os artigos 13 e 14, do Decreto-Lei n. 200/67, rezam:

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14 O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco. (BRASIL, 1967, art. 13-14)

Podemos constatar que a intenção de amplitude era visível e a meta era estabelecida no momento de atingir todas as formas de formulação, execução e avaliação das políticas públicas estatais no Brasil. O respeito à ordem hierárquica e à responsabilidade da chefia imediata ficou evidenciada.

Além de mencionar diretamente as atribuições do controle sobre os recursos e os bens públicos como responsabilidade do sistema de contabilidade e de auditoria, é possível abrir a exigência de existência de outros sistemas de controle, inclusive para as atividades auxiliares.

Importante assinalar aqui a precaução para restringir ao bom-senso a expansão excessiva ou abusiva dos sistemas de controle. Quando o artigo 14 vinculou-se a um racionalismo, ele procurou evitar a superposição de controles e proteger o princípio da economicidade. Por outro lado, o formalismo excessivo foi coibido, indicando-se que o controle deva respeitar ao princípio do custo/benefício.

Com a Constituição Federal de 1988, o assunto foi tratado principalmente nos artigos 70 e 74 estabelecendo o sistema de controle. Há o controle externo exercido pelo sistema de Tribunal de Contas como órgãos auxiliares do Poder Legislativo.

A expansividade quantitativa dos Tribunais de Contas indicaria que se viesse a ter quase 6.000 entidades para manter esse sistema de controle e guardar sintonia com o exigido pelo artigo 13 do Decreto-Lei n. 200/67, devidamente transcrito aqui.

Devemos esclarecer que no Brasil temos cerca de 5.570 Municípios e 26 Estados-membros. Além disso, há o Distrito Federal e a União com capacidade expansiva por Poder ou órgão, o que atinge a quantidade aqui mencionada.(IBGE, 2021)

Diante desse risco, os legisladores incluíram no texto constitucional um artigo para restringir a criação de novos Tribunais de Contas:

Art. 31 A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Posteriormente, quando tratarmos do controle externo no Capítulo 3, veremos que o sistema é diversificado no tocante aos órgãos que assistem as Câmaras Municipais. Porém, cabe entender, preliminarmente, que há Tribunal de Contas da União, além dos Tribunais de Contas de 26 Estados-membros e do Tribunal do Distrito Federal e os municipais que são diversificados, conforme a situação estrutural anterior à Constituição Federal de 1988.

Além do sistema de controle externo há obrigatoriedade de existência na administração pública estatal do sistema de controle interno, vez que a própria Constituição Federal assim o exigiu:

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.

Acerca do assunto Controle Interno, o Capítulo 3 trará uma abordagem detalhada. Ainda, sobre o primeiro dos questionamentos desta seção, a resposta está pronta: **um mesmo órgão pode ser alcançado ou fiscalizado por mais de um órgão de controle, pois, no mínimo, há o controle externo, o controle interno e o controle social.**

Entretanto, ao dispor da estrutura instalada para o controle interno em cada Poder e nas três esferas de governo há que se ver como ocorre a integração. Para ser considerado integrado necessitará ser tratado como um sistema? A resposta para essa pergunta será entendida de melhor maneira após definirmos o sistema. Dentre algumas definições, preferimos mencionar a de Oliveira (*apud* LUNKES, 2009, p. 28) que define sistema como “[...] um conjunto de partes inter-agentes e interdependentes que conjuntamente formam um todo com determinado objetivo e efetuam determinada função”.

A independência fica esclarecida quando os artigos 70 e 74 da Constituição Federal estabelecem as áreas de competência de cada Poder. Entretanto, para a articulação interpoderes ou para a prática da integração mencionada pelo artigo 74 da Constituição Federal, falta o marco regulatório inerente e, principalmente, vontade política.

A quantidade de subsistemas para operacionalizar um sistema de controle interno na administração pública estatal está diretamente vinculada com o tamanho e a complexidade da entidade. No Município, por exemplo, é possível dispor de um **controle interno sólido**, fundado em treinamento constante e em quadro estável de servidores, como é o caso daquele adotado na cidade do Rio de Janeiro; ou um controle interno ainda precário na quantidade de agentes e na sujeição aos cargos comissionados, como é o caso da cidade de Florianópolis.

SAIBA MAIS

Os detalhes deste assunto ficarão para o Capítulo 3, quando tratarmos de Controle Interno.

Glock (2007) desenvolveu a distribuição de atribuições do controle interno, detalhando e sugerindo rotinas e procedimentos para a sua implantação e operacionalização. Além disso, apontou os sistemas com o qual um Município deve conviver para ter um controle interno, como é exigido pela boa técnica.

O autor em comento concebe uma Unidade Central de Controle para a coordenação geral apresentando para o Poder Executivo os seguintes sistemas:

- Controle Interno;
- Compras e Licitações;
- Planejamento e Orçamento;
- Planejamento Urbano;
- Meio Ambiente;
- Comunicação Social;
- Jurídico;
- Tributos;
- Financeiro;
- Convênios;
- Contabilidade;
- Controle de Custos;
- Recursos Humanos;
- Controle Patrimonial;
- Serviços Gerais;
- Tecnologia da Informação;
- Transportes;
- Projetos e Obras Públicas;
- Educação e Cultura;
- Saúde Pública;
- Turismo; e
- Bem-Estar Social.

Cada sistema necessita de uma formatação própria para atuar com eficiência e eficácia. Nesse sentido, cabe lembrar os componentes essenciais: entradas, processamento, saídas e avaliação contínua. A noção de que o sistema atua junto à sociedade e sobre ela exerce influência, estabelecendo intercâmbio, conflitando interesses, agindo de maneira cooperativa gera necessidade para diálogo e decisões democráticas.

Os componentes essenciais recebem as entradas, em termos de recursos humanos, recursos materiais e outros. Os recursos são dinamicamente envolvidos no processo de produção com tecnologia, aplicativos e cultura organizacional típica. Das entradas e do processo de produção devem ser gerados bens e serviços como saídas do sistema.

A característica fundamental para qualquer sistema é a de que deve agir e/ou interagir para atingir um objetivo comum. Quando não há objetivos nitidamente percebidos pelas partes, o sistema tende a desperdiçar esforços e a minimizar os resultados potenciais. Logo, a integração deve ser estimulada constantemente, com critérios perfeitamente absorvidos e respeitados pelos avaliados e pelos avaliadores.

No âmbito do controle aplicado na administração pública estatal brasileira não é possível identificar um sistema articulado ou cientificamente instituído que seja capaz de realizar a integração e a interdependência entre os diversos Tribunais de Contas. Existe o **Instituto Rui Barbosa**, que reúne os 26 Tribunais de Contas dos Estados-membros; um Tribunal de Contas do Distrito Federal e seis Tribunais de Contas dos Municípios.

SAIBA MAIS

Saiba mais sobre o Instituto Rui Barbosa, em: <www.irbcontas.org.br>. Acesso em: 17 ago. 20 set. 2021.

Pela ausência do Tribunal de Contas da União e de outros, e pelas finalidades estatutárias do Instituto Rui Barbosa podemos constatar que não se faz presente no momento uma articulação suficiente para denominar-se **Sistema dos Tribunais de Contas do Brasil**.

Por outro lado, os controles internos estão em outro estágio de aglutinação e o que se destacam são articulações esporádicas sem uma abrangência nacional. Portanto, é mais distante do que na área do controle externo atribuir perspectivas para o surgimento do **Sistema dos Controles Internos Estatais do Brasil**.

Além do Controle Interno e do Controle Externo, temos o Controle Social. É esse assunto que você verá no Capítulo 2.

Se você tiver alguma dúvida sobre o significado de alguns termos utilizados neste Capítulo, recomendamos que você acesse o site da Fazenda, e outros abaixo e você encontrará as descrições necessárias

no recurso glossário: <www.stn.fazenda.gov.br>. <<https://www.tesourotransparente.gov.br/sobre/glossario-do-tesouro-nacional>> <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1529:010400-glossario&catid=743&Itemid=700> <<https://www.economia.go.gov.br/aceso-a-informacao/250-planejamento/or%C3%A7amento/5410-gloss%C3%A1rio-t%C3%A9cnico.html>>

TEXTO COMPLEMENTAR

Para aprofundar os conteúdos tratados neste Capítulo, sugerimos que você consulte as seguintes fontes de pesquisa:

- *Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992* – disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm>. Acesso em: 11 mar. 2016.
- *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002* – leia o artigo 100 e vizinhos desta lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 11 mar. 2016.
- *Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão* – de Rogério João Lunkes e de Darci Schnorrenberger. Para os interessados em aprofundar seus estudos sobre a origem conceitual da palavra Controle, recomendamos a leitura deste livro.
- *Atos de Improbidade Administrativa Pública* – de Waldo Fazzio Junior. No tocante à Probidade Administrativa, recomendamos estudar a Lei n. 8.429/92, recorrendo a esta obra.
- *Site do Tesouro Nacional* – você pode acessar este site e consultar a seção glossário, para conhecer o significado de alguns termos utilizados neste Capítulo. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/sobre/glossario-do-tesouro-nacional>>. Acesso em: 02 ago. 2021.

Resumindo

Abordamos neste Capítulo a origem do controle e outros princípios da administração científica, da legislação e da prática usual. Advertimos sobre a diferenciação entre o modo de funcionamento das entidades de fins lucrativos, diante das entidades públicas estatais. As características de heterogeneidade de produtos; a fragmentação do poder e a responsabilidade diluída podem e devem ser consideradas para identificar o contexto.

Aspectos relacionados com a legislação envolvendo a CF, a LRF, a Lei n. 4.320/64, a Lei n. 8.429/92 e o Decreto-Lei n. 200/67 são mencionados e é explicada a improbidade administrativa.

Fazemos menção aos princípios da administração pública e a necessidade de reflexões pessoais para autoconhecimento diante das facilidades de enriquecimento no cotidiano da atuação do agente de controle. Além dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, são citados outros princípios exigíveis de pessoas que atuam ou desejam atuar em controladoria e auditoria estatal. São descritos, cada um deles na expectativa de colaborar com a formação consciente de agentes de controle compromissados com a ética e com o desempenho regular de suas atribuições.

Neste Capítulo, ainda, tratamos do tema administração pública contemplando a administração direta e diferenciando formas de desconcentração ou de descentralização de tarefas e o atendimento das necessidades da população.

Alertamos para o papel da pesquisa como recurso permanente para entender a extensão não apenas das entidades da administração indireta, mas de outras entidades que atuam em parceria com o Estado.

A seção três aborda o controle externo, o controle interno e o controle social. Esclarece o marco regulatório para o controle externo municipal e a pluralidade envolvida. Sugerimos a definição de controle interno direcionado para a área contábil, na forma tradicional com que se executa a auditoria. Entretanto, recomendamos outros sistemas, cuja abrangência atinja áreas operacionais tanto de atividades-meio, quanto de atividades-fim.

Muito bem, concluímos o Capítulo 1. Agora chegou o momento de você conferir o que estudou aqui. Para tanto converse com seus colegas de curso ou crie um tema no fórum. Caso tenha alguma dúvida, releia o texto para obter total compreensão, pois é muito importante que você entenda o assunto para poder continuar seus estudos.

Bom trabalho!

CAPÍTULO II

CONTROLE SOCIAL E TRANSPARÊNCIA NO BRASIL

Prof. Flávio da Cruz

Prof. Julio Candido de Meirelles Junior

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar este Capítulo, você deverá ser capaz de:

- Conhecer aspectos relacionados com o controle social e suas finalidades; e
- Identificar algumas formas de exercício desse controle, praticadas no Brasil, visando provocar seu envolvimento e participação ativa na defesa da extensão e efeito multiplicador de uma cidadania responsável e vigilante sobre o desempenho público estatal.

Introdução ao Estudo do Controle Estatal e Transparência no Brasil

Caro estudante,

Sinta-se à vontade e apreenda o máximo que puder ao estudar este Capítulo. Acreditamos que você poderá contribuir com reforço de conteúdos, caso já pratique o controle social e esteja envolvido, de fato, no movimento social comunitário ou nas entidades atuantes no controle social.

Se por outro lado, você é uma pessoa com iniciativas individuais e entende não ser pertinente o envolvimento nos problemas, fatos, situações e críticas que colocam a comunidade onde vive pode estar vivendo equivocadamente. Então, este Capítulo lhe trará elementos para tentar o convencimento. Muito bem, vamos ao trabalho e bom desempenho!

Esperamos que você perceba que há comunidades vivendo nas condições de adversidade para a prática social sadia e formadora de valores permanentemente reforçadores de convivência aprazível, salutar e pacífica atingem a todos. Temos a esperança de fazer com que você reflita e se conscientize de que é parte integrante do contexto e pode – pela sua formação e condição de instrução – ser um agente de mudança para no mínimo atuar no processo ao seu redor. Uma vez realizada a reflexão ou até mantendo postura anterior de indiferença, você tem algumas alternativas aqui neste Capítulo para conhecer ou participar do controle

social, optando livremente quanto ao tipo de envolvimento ou alienação no processo social no qual você está inserido.

Observe que a expectativa que se coloca tecnicamente é: **sem um controle social atuante e presente, o controle público estatal brasileiro não funciona!** Para favorecer o desenvolvimento dos estudos, recomendamos a prática de intercâmbio e a troca de experiências.

Temos certeza de que você escolherá ter uma vida associada com seus vizinhos, familiares, amigos e as demais pessoas com quem convive por escolha própria ou circunstâncias não detectadas. Desejamos que todos realizem uma só corrente em prol do bem-estar comum e que sejam vigilantes diante da aplicação de recursos públicos estatais.

Controles da Administração Pública

Controle Social

O controle social, conforme veremos ao longo da leitura, possui tratamento menos destacado no enfoque decisório sobre recursos públicos estatais no Brasil. Seu lugar de atuação está limitado por pouca matéria constitucionalmente legislada e pela dependência do que é percebido nos órgãos de controle externo e inserido nos seus regimentos internos.

Quando o controle social da administração pública é tratado pela Constituição Federal de 1988, ele não desfruta do necessário destaque e fica encoberto timidamente junto aos dispositivos inerentes ao controle interno:

§ 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. (BRASIL, 1988, art. 74)

O próprio artigo 74, no qual consta o parágrafo transcrito, apresenta, além do parágrafo primeiro e do caput como natural para a técnica legislativa, outros quatro incisos e neles o tema é controle interno. Logo, podemos perceber, no contexto original, que foi inserido o grau de dificuldade com que os legisladores se defrontaram para incluir o assunto. No regimento interno do Tribunal de Contas da União, ao tratar do encaminhamento do assunto, encontramos o seguinte:

Art. 234 Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

§ 1º Em caso de urgência, a denúncia poderá ser encaminhada ao Tribunal por telegrama, facsímile ou outro meio eletrônico, sempre com confirmação de recebimento e posterior remessa do original em dez dias, contados a partir da mencionada confirmação.

§ 2º A denúncia que preencha os requisitos de admissibilidade será apurada em caráter sigiloso, até que se comprove a sua procedência, e somente po-

derá ser arquivada após efetuadas as diligências pertinentes, mediante despacho fundamentado do relator.

§ 3º Reunidas as provas que indiquem a existência de irregularidade ou ilegalidade, serão públicos os demais atos do processo, observado o disposto no art. 236, assegurando-se aos acusados oportunidade de ampla defesa.

§ 4º Os processos concernentes à denúncia observarão, no que couber, os procedimentos prescritos nos arts. 250 a 252.

Art. 235 A denúncia sobre matéria de competência do Tribunal deverá referir-se a administrador ou responsável sujeito à sua jurisdição, ser redigida em linguagem clara e objetiva, conter o nome legível do denunciante, sua qualificação e endereço, e estar acompanhada de indício concernente à irregularidade ou ilegalidade denunciada.

Parágrafo único. O relator ou o Tribunal não conhecerá de denúncia que não observe os requisitos e formalidades prescritos no **caput**, devendo o respectivo processo ser arquivado após comunicação ao denunciante.

Art. 236 No resguardo dos direitos e garantias individuais, o Tribunal dará tratamento sigiloso às denúncias formuladas, até decisão definitiva sobre a matéria.

§ 1º Ao decidir, caberá ao Tribunal manter ou não o sigilo quanto ao objeto da denúncia, devendo mantê-lo, em qualquer caso, quanto à autoria.

§ 2º O denunciante não se sujeitará a nenhuma sanção administrativa, cível ou penal em decorrência da denúncia, salvo em caso de comprovada má-fé.

A atitude de exercer o controle social é um rompimento do costume popularizado, no qual o cidadão ou a cidadã, ainda que estejam convictos da ocorrência do aviltamento dos interesses públicos preferem silenciar e se omitir diante do risco real da repressão, perseguição ou perda da posição desfrutada na sociedade.

No sentido de proteger o denunciante, existe a possibilidade de ampliar o volume de denúncias. A inibição é natural para participação das pessoas e, nisso, o regimento interno do Tribunal de Contas da União procurou, como podemos constatar no artigo 236, estimular a participação popular. Entretanto, persistem **tabus*** a serem identificados e melhor acolhidos nos seus detalhes culturais para que a eficácia do controle social, ora aqui tratado, seja efetiva. Pesquisas, com sentido investigativo direto e transparência das ações decorrentes das denúncias e efeitos exemplares de punibilidade dos agentes envolvidos são tímidos para convencer uma população.

SAIBA MAIS

***Tabu** – interdição cultural e/ou religiosa quanto a determinado uso, comportamento, gesto ou linguagem. Fonte: Houaiss (2009).

Em um País em que a maioria dos habitantes não possui acesso básico à educação e que há uma grande diferença de renda, pois seus cidadãos lutam pela sobrevivência cotidiana – alimentação, vestuário e moradia provisória – não podemos esperar deles a iniciativa de procurar as autoridades para denunciar desvios de conduta do próprio Estado.

Por outro lado, esse caráter protecionista do denunciante não é comum no regimento interno de todos os Tribunais de Contas. Nesse sentido, no Regimento Interno do Tribunal de Contas de Santa Catarina, acerca do acolhimento das denúncias eventualmente encaminhadas pelo controle social, há o seguinte:

Art. 95 Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas do Estado.

Art. 96 A denúncia sobre matéria de competência do Tribunal deverá referir-se a administrador ou responsável sujeito à sua jurisdição, ser redigida em linguagem clara e objetiva, estar acompanhada de indício de prova da irregularidade e conter o nome legível do denunciante, sua qualificação, endereço e assinatura.

§ 1º Autuada a denúncia, será o processo encaminhado ao órgão de controle competente para verificação do atendimento dos requisitos de admissibilidade de que trata o caput deste artigo.

§ 2º Examinada a preliminar de admissibilidade, o processo será encaminhado ao Relator, após ouvida a Procuradoria-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, para, mediante despacho singular, decidir sobre o acolhimento da denúncia e, no caso de acolhimento, determinar a adoção das providências que se fizerem necessárias para a apuração dos fatos.

§ 3º Decidindo o Relator pelo não-acolhimento da denúncia, o processo será submetido à deliberação do Tribunal Pleno.

§ 4º O Tribunal não conhecerá de denúncia que não observe os requisitos e formalidades prescritos no caput deste artigo.

§ 5º A denúncia, uma vez acolhida, somente será arquivada após efetuadas as inspeções determinadas e por decisão fundamentada do Tribunal Pleno.

§ 6º Nos processos de denúncia, a ação do Tribunal de Contas restringir-se-á à apuração do fato denunciado, fundamentando-se na documentação disponível no Tribunal ou coletada *in loco*, e na legislação vigente à época do fato.

Art. 97 Os processos concernentes à denúncia observarão no que couber, os procedimentos previstos para a fiscalização de atos e contratos.

Art. 98 Na apuração dos fatos denunciados, se configurada a ocorrência de desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte dano ao

erário, o Tribunal determinará a conversão do processo em tomada de contas especial se o dano apurado for de valor igual ou superior àquele previsto no § 2º do art. 12 deste Regimento, ordenando a citação do responsável na forma do disposto no art. 17, II, deste Regimento.

§ 1º Se o dano for de valor inferior à quantia a que alude o § 2º do art. 12 deste Regimento, estando definida a responsabilidade individual ou solidária pelos atos inquinados, o Relator determinará a conversão do processo em Tomada de Contas Especial, ordenando a citação do responsável na forma do disposto no art. 17, II, deste Regimento.

§ 2º Se o dano for igual ou inferior ao valor adotado pela Fazenda Pública Estadual para dispensa do ajuizamento da dívida ativa, observar-se-á o procedimento previsto no parágrafo anterior, bem como o disposto no art. 24 deste Regimento.

§ 3º As recomendações feitas em processo de denúncia, convertidos ou não em tomada de contas especial, serão encaminhadas aos órgãos de controle responsáveis pelo exame das contas respectivas para fins de aplicação do disposto nos arts. 31, § 3º e 109, VI, deste Regimento.

Art. 99 Apurada irregularidade grave, o Tribunal, após o trânsito em julgado da decisão, representará ao Ministério Público para os devidos fins e ao Governador do Estado e à Assembléia Legislativa, para conhecimento dos fatos, se apurados no âmbito da administração estadual, assim como ao Prefeito Municipal e à Câmara de Vereadores, se no âmbito municipal. (SANTA CATARINA, 2006, p. 34-35)

Sabemos das tentativas de aglutinação e sistematização de entidades e pessoas visando dispor de um modelo de controle social grupal. Referido modelo teria o papel de habilitar e fortalecer o posicionamento e de viabilizar a concretização da atuação constante sobre os atos da administração pública estatal.

Entretanto, na forma de associação civil, organização não governamental ou organização civil de interesse público existem como riscos, dentre outros, o envolvimento setorial e a alternância pontual de lideranças. Nesse contexto, temos as experiências bem-sucedidas e as que foram mal encaminhadas. O resultado alcançado será bem-sucedido quando o controle for exercido com eficácia e sejam considerados na etapa do planejamento das ações os riscos envolvidos em executar atividades estatais em estruturas precárias e contando com infraestrutura limitada.

Sem a intenção de rotular ou julgar a atuação, citamos aqui experiências realizadas pela Associação dos Amigos de Ribeirão Bonito (AMARRIBO), pelo Instituto Catarinense de Combate à Corrupção (INCCOR) e pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE).

Você pode conhecer melhor a primeira e a última instituição nos seguintes endereços: <<http://www.amarribo.org.br/>>. Acesso em: 04 ago. 2021; e <<http://www.ibase.br/pt/>>. Acesso em: 04 ago. 2021.

Outros meios para o exercício do controle social, como denúncia aos órgãos de controle interno ou como reclamações na ouvidoria devem ser considerados. Nos órgãos de controle interno, podemos tomar a iniciativa de abrir canais para recepcionar denúncias simplificadas e tratar da identificação complementar antes de investigar.

Quanto ao uso da ouvidoria, o processo pode ter dupla serventia: controle social ou retroalimentação (*feedback*), a partir do grau de satisfação detido pelos serviços prestados junto aos próprios usuários.

A ouvidoria é aplicada pelo órgão executor, ficando o interlocutor, ou interlocutora, limitado à razoabilidade e ao conceito de autoanálise e de autoprovindência detido pelo prestador de serviços.

Ressaltamos, por último, outro recurso disponível para parte reduzida da população por depender da interveniência de advogados, juízes e outras pessoas experientes no exercício do direito (operadores jurídicos). Sabemos que os mecanismos jurídicos de defesa do interesse público sobre a ação do Estado são considerados duvidosos a partir da descrença da neutralidade de seus agentes. Temos noção da restrita ativação desse expediente formalmente direcionado para classes sociais do topo da pirâmide e excepcionalmente utilizado pelas classes sujeitas ao atendimento jurídico em **defensorias públicas**.

SAIBA MAIS

Saiba mais sobre Defensorias Públicas, em: <<http://terradedireitos.org.br/2010/11/22/o-que-e-a-defensoria-publica/>>. Acesso em: 04 ago. 2021.

Há que se ter em mente um domínio mínimo da composição das classes sociais para formar juízo de valor próprio. Nesse sentido, recorremos ao critério adotado, em 2002, pela Associação Brasileira de Pesquisa de Mercado (ABIPEME) com o intuito de possibilitar identificação do que se denominou de **topo da pirâmide social**.

O critério de classificação adotado considerou dois fatores: grau de instrução e posse de bens materiais “conforto familiar”, e os vinculou a determinadas pontuações. Posteriormente, de acordo com a quantidade de pontos, esse critério determina a classificação e enquadra as famílias em cinco classes sociais: A, B, C, D, E.

Podemos divergir ou discutir a respeito da adequação de tomar grau de instrução e a posse de bens materiais como critérios para definir as classes. Entretanto, boa parte das decisões numa sociedade de consumo considera a renda auferida como essencial. Para o acesso a bens e serviços concorre a renda detida no modo de produção capitalista. A obtenção de renda, a partir do aluguel da força ou intelectualidade humana

depende, dentre outros fatores, do grau de instrução. O Quadro 4 considera o grau de instrução detido pelo chefe de família que, atualmente, pode ser homem ou mulher e a respectiva pontuação:

GRAU DE INSTRUÇÃO	PONTUAÇÃO
Analfabeto/Primário incompleto	0
Primário Completo/Ginasial Incompleto	5
Ginasial Completo/Colegial Incompleto	10
Colegial Completo/Superior Incompleto	15
Superior Completo	21

Quadro 4: Grau de Instrução do Chefe de Família
Fonte: Perfil dos Estudantes de Graduação das IFES (2011)

O Quadro 5 considera os itens de controle familiar, observe:

	NÃO TEM	1	2	3	4	5	MAIS DE 6
Automóvel	0	4	9	13	18	22	26
Televisor em cores	0	4	7	11	14	18	22
Banheiro	0	2	5	7	10	12	15
Empregada mensalista	0	5	11	16	21	26	32
Rádio (excluindo do carro)	0	2	3	5	6	8	9
Máquinas de lavar roupa	0	8	8	8	8	8	8
Videocassete	0	10	10	10	10	10	10
Aspirador de pó	0	6	6	6	6	6	6
Geladeira comum ou com freezer	0	7	7	7	7	7	7
Computador							
Televisor branco e preto							

Quadro 5: Itens de Conforto Familiar
Fonte: Perfil dos Estudantes de Graduação das IFES (2011)

E o Quadro 6 traz os limites de classificação definidos:

CLASSES	CRITÉRIO ABIPEME
A	89 ou mais
B	59/88
C	35/58
D	20/34
E	0/19

Quadro 6: Classes e Critérios da Abipeme, versão 2002
Fonte: Perfil dos Estudantes de Graduação das IFES (2011)

Pelo critério, uma pessoa com nível de instrução superior completo para chegar a ser classificado como "A" teria que chegar aos 89 pontos. Como está com 21 pontos deveria ter como bens que, no conjunto, atingissem outros 68 pontos. Caso seu nível de instrução fosse apenas o ensino fundamental, essa pessoa necessitaria acrescentar outros 84 pontos aos cinco detidos. A simplicidade do critério, seguido inclusive pelas Institui-

ções Federais de Ensino Superior (IFES) ajuda no entendimento acerca da composição e do espaço no topo.

Sabemos que 10% dos mais ricos detêm mais do que 50% da riqueza, ficando os outros 50% da riqueza com a maioria significativa da população. Portanto, o topo é restrito.

Apesar da restrição e das limitações próprias da assistência jurídica à população brasileira, há possibilidades concretas de que esta ou aquela pessoa, esta ou aquela entidade possam vir a acionar os mecanismos jurídicos contidos no Quadro 7 e obter eficácia. Considerando essa hipótese apresentamos aqui alguns itens dessa hipótese:

MECANISMO	BASE LEGAL
Ação Civil Pública	Art. 127 da CF e Lei n. 7.347/84
Ação Declaratória de Constitucionalidade	Art. 103, parágrafo 4º
Ação de Inconstitucionalidade	Art. 103 da CF
Ações ordinárias e interditos*	Código de Processo Civil
Ação Popular	Art. 5º LXXIX e Lei n. 1.533/51
Audiências Públicas	Art. 5º LXXI, da CF
CPI e sustação de ato regulamentar	Art. 58, parágrafo 3º, art. 49, V, da CF
Mandato de Injunção	Art. 5º, LXXI, da CF
Processo Administrativo	Art. 5º, LV, contraditório e ampla defesa; Lei n. 9.784/99

Quadro 7: Grau de Instrução do Chefe de Família
Fonte: Mota (2000 *apud* ROCHA, 2002, p. 152)

SAIBA MAIS

***Interdito** – ordem ou mandado judicial proibindo a prática de certo ato referente à pessoa ou à coisa, à feitura de algo, ou protegendo um direito individual. Fonte: Houaiss (2009).

Em resumo podemos considerar o controle social na administração pública estatal com vários mecanismos potenciais para uma exploração direta e indireta pelos indivíduos ou pelos grupos interessados. O que discutimos é a eficácia, vez que os resultados obtidos parecem indicar afastamento significativo dos objetivos sociopolíticos, éticos e morais desejáveis para legitimar o processo praticado no sistema como um todo.

A seguir veremos o princípio da publicidade e a transparência na ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois acreditamos que o entendimento desses princípios são fundamentos para a melhoria da eficácia quando da aplicação do controle social.

Princípio da Publicidade e Transparência na Administração Pública

Como vimos, ao tratar-se do artigo 11 da Lei n. 8.429/92, os princípios do controle na administração pública não prescindem de uma relação de dependência diante do artigo 37 da Constituição Federal de 1988. Apenas para relembrar fez-se presente o esclarecimento dos agentes públicos estatais em atender aos deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições.

O princípio da transparência, que ganhou destaque com a Lei de Responsabilidade Fiscal, tem como origem a ansiedade em tornar realidade o cumprimento do princípio constitucional da publicidade. A transparência pode até ser entendida como mais abrangente, pois para haver transparência, não basta apenas a publicação da Lei, há que existir como decorrência a posterior leitura e também a compreensão de dados, gerando as informações e a concretização do juízo de valor por parte do cidadão. Para Platt Neto *et al.* (2007, p. 76), “[...] a transparência é um conceito mais amplo do que publicidade, isso porque uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, tempestiva e compreensível”.

Nesse sentido, a conexão entre os interesses do divulgador e o alcance do entendimento médio de uma população deveriam ser considerados na escolha dos instrumentos de veiculação. O fator principal deveria ficar centrado na localização do hábito de leitura ou absorção dos dados dos habitantes, ao invés de fazer opção pelo usual Diário Oficial ou a complicada e distante colocação apenas em sítios eletrônicos.

Para Cruz *et al.* (2006, p. 189),

[...] a expressão transparência [...] não se confunde com o princípio da publicidade, insculpido na Constituição Federal, pois não basta a divulgação dos atos e dos números da gestão, mas é necessário que esta seja efetuada de forma que a população em geral tenha condições de interpretá-los.

Essa opinião apenas confirma a necessidade que todos os dados possuem e poderia ser resumida na frase: **o sonho de todos os dados é acordar como uma informação, porém parece que a cama não sabe disso!**

O princípio da publicidade diz respeito ao dever que tem o poder público estatal em publicar e dar conhecimento, de todos os seus atos, para conferir ao cidadão o direito de efetivo acesso aos registros públicos.

Acreditando que haja superação e os dados sejam mesmo transformados em informação e sabendo que deter informação é ter poder, devemos associar a evidenciação de dados como uma contribuição à **cidadania**. Nesse sentido, Paiva (2004, p. 33) vê o exercício da cidadania como um fortalecimento do controle social:

[...] o exercício do controle social pressupõe, de um lado, um Estado decidido a assegurar aos cidadãos o exercício desse poder, e de outro, uma sociedade civil composta por cidadãos conscientes do seu papel e dispostos a ter uma cidadania ativa junto ao Estado.

SAIBA MAIS

Leia sobre Cidadania, em: <<https://www.justica.pr.gov.br/Pagina/O-que-e-Cidadania>>. Acesso em: 21 set. 2021.

O princípio da transparência, para Cruz *et al.* (2006, p. 188),

[...] tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

Ser cidadão é participar da vida do local onde vivemos; lutar pelo desenvolvimento desse local; é saber escolher os governantes; é se organizar em sociedade e exigir de seus representantes uma aplicação de recursos responsável, buscando interesses comuns, comprometida com o desenvolvimento da cidade. Um complemento para exercer a cidadania é dispor de forma didática do acesso aos dados e interagir diante do Estado.

Na Lei de Responsabilidade Fiscal, os legisladores dedicaram um capítulo específico para a transparência, o controle e a fiscalização. No artigo 48 da referida Lei estão previstos os instrumentos de transparência na gestão fiscal:

São instrumentos de transparência na gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. (BRASIL, 2000, art. 48)

De acordo com Paiva (2004), no Brasil não existe uma cultura efetiva de participação em conselhos e associações de controle social. Isso se deve ao fato de o Brasil ter passado quase 20 anos de ditadura militar há apenas duas décadas, cuja participação popular não era uma prioridade. Para Paiva (2004, p. 34), “[...] o controle social tem avançado de maneira lenta, pois, as transformações culturais geralmente acontecem de forma gradativa”.

Conforme já abordado, o próprio controle externo apresenta tratamento diferenciado nos regimentos internos das Casas de Contas, ainda que contando com estudos cada vez mais intensos para o aperfeiçoamento geral como é o caso do **Promoex** e a tentativa de treinamento ampliado aos servidores dos Tribunais de Contas.

SAIBA MAIS

Saiba mais sobre o Promoex, em: <<https://inst-rui-barbosa.jusbrasil.com.br/noticias/2896974/conheca-o-promoex>>. Acesso em: 21 set. 2021

Iniciativas semelhantes poderiam ser estimuladas e direcionadas ao controle social. O controle popular somente existirá no momento em que o povo sair de suas casas para lutar pela democracia. Participar da elaboração dos orçamentos, acompanhar a execução e exigir a prestação de contas por parte dos governantes são formas de ser uma sociedade verdadeiramente democrática.

Segundo Silva (2002, p. 54),

[...] para reduzir a distância entre democracia formal e real, seriam necessários investimento em educação política, em educação social, no desenvolvimento de uma cultura política e na ampliação dos espaços públicos de atuação, consolidando um modelo de controle social.

Quando o cidadão exerce o direito do voto, ele autoriza alguém a lhe representar, depois, ele deve exigir a prestação de contas. A responsabilidade, a obrigação ou o dever de prestar contas, que possui o gestor público, é chamada de **accountability***.

SAIBA MAIS

***Accountability** – esse termo, ainda sem tradução para o português, pode ser entendido como responsabilidade pelos resultados, responsabilidade de prestar contas, responsabilização dos gestores públicos, ou responsabilidade de uma pessoa perante outra. Fonte Elaborado pelos autores deste livro.

Para Silva (2002, p. 51):

O controle efetivo do gasto público pressupõe uma democracia com participação social ativa e uma responsabilização dos gestores públicos (*accountability*) que precisa ser concebida dentro do contexto de nossa sociedade. O conceito de *accountability* é de fundamental importância para que se possa falar em participação social nas políticas públicas e responsabilização dos gestores públicos, ou seja, a ideia de controle social da Administração pública.

O termo *accountability* está diretamente relacionado à:

- transparência;
- democracia;
- participação popular; e
- governança corporativa.

Segundo Iudícibus, Marion e Pereira (2003 *apud* PLATT NETO *et al.*, 2007, p. 82),

[...] a governança corporativa representa um sistema que assegura aos proprietários e demais interessados uma gestão organizacional com equidade (*fairness*), transparência (*disclosure*), responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e cumprimento de normas (*compliance*).

Dessa forma, a governança corporativa é administrar com responsabilidade, transparência e com participação popular.

Agora que entendemos o princípio da publicidade e verificamos várias maneiras para desenvolver esse princípio, valendo-se da transparência estimulada pela vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, acreditamos que repassar algumas experiências ajudará a consolidar o seu conhecimento acerca de controle social.

Transparência: Divulgação, Compreensão e Iniciativas Populares

Sabemos que a divulgação mais comum e a predileção usual é fixar-se nas contas públicas. Anteriormente, a obrigatoriedade de divulgação de contas públicas restringia-se ao *Diário Oficial da União*, dos Estados; e a jornais de grande circulação. Os Diários Oficiais não costumam circular pelas diferentes classes sociais e, portanto, não atingem a população de maneira que possam ser considerados instrumentos de transparência.

Os jornais de grande circulação estão previstos de forma subjetiva, na legislação, pois a lei não regulamentou o que seria considerado “de grande circulação” e nosso universo está próximo dos 200 milhões de habitantes.

Em 1998, foi editada a Lei n. 9.755/98, que dispõe sobre a criação de uma página na internet, com o título *Contas Públicas*, pelo Tribunal de Contas da União. Segundo Platt Neto *et al.* (2007, p. 89), esta foi “[...] a primeira iniciativa no sentido de incorporar a obrigatoriedade da divulgação de informações das contas públicas na internet”. Nessa página, todos os poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, administrações diretas e indiretas, devem publicar suas contas, conforme regulamentado pela Instrução Normativa n. 28/99 e Portaria n. 275/00. No entanto, ainda não existe previsão de pena pelo descumprimento do dispositivo.

A inexistência de punições faz com que dos 5.570 municípios existentes no Brasil apenas pouco mais de 2.000 divulguem dados aproveitáveis para a leitura neste mecanismo.

Logo após, em 2000, a LRF trouxe a obrigatoriedade de publicação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal inclusive em meios eletrônicos de acesso público. O artigo 51, embora direcionado para o atendi-

mento da União, criou condições para a transparência parcial nas contas públicas. (BRASIL, 2000)

Pelo inciso I do artigo 5º da Lei n. 10.028/00, constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas, deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal (BRASIL, 2000). A punição prevista no §1º do mesmo artigo é de multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo que o pagamento da multa é de responsabilidade pessoal do agente, não da instituição. (BRASIL, 2000)

Com as disposições da Lei n. 9.755/98 e da LRF, temos uma transformação que privilegia a governança eletrônica, já que a tecnologia traz uma eficiente contribuição na facilidade e rapidez para a divulgação das contas públicas, influenciando na aplicação da transparência (BRASIL, 1998, 2000). Pondera-se que, no Brasil, a exclusão digital atinge 57% da população e no meio rural 78% (e há analfabetismo numa taxa de 6,6% a 6,8% dos habitantes, contrastando a excelência do mecanismo veiculador com a absorção da população. (AGENCIA BRASIL, 2021; ITU, 2021)

Apesar das limitações já mencionadas, podemos afirmar que uma ferramenta potencial de democracia eletrônica é a ouvidoria. Como uma “via de mão dupla” entre o governo e o cidadão, em que o cidadão pode obter o dado, gerar informações e contribuir para o Estado dando *feedback* operacional, permitindo ao Estado melhorar suas rotinas e seus procedimentos, além de revisar os dados que divulga para o cidadão.

O governo federal possui o Sistema Nacional de Ouvidorias e o Estado de Santa Catarina criou a Ouvidoria Geral do Estado, e o Banco Central e o Conselho Monetário Nacional exigem a criação de ouvidorias em todas as instituições financeiras.

A Controladoria Geral da União (CGU), Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, vem incentivando a participação popular com o desenvolvimento de cursos e cartilhas de conscientização e educação fiscal, que visam à **formação de uma sociedade vigilante e atuante quanto à lisura dos gastos públicos.**

SAIBA MAIS

Leia mais sobre a criação de ouvidorias pela Controladoria Geral da União, e assista os vídeos explicativos sobre as principais inovações ouvidorias públicas disponível em: <<http://www.ouvidoria.mt.gov.br/-/14582628-cgu-publica-videos-explicativos-sobre-principais-inovacoes-em-ouvidorias-publicas>>. Acesso em: 04 ago. 2021.

Além disso, a Controladoria Geral da União desenvolveu uma inovação estranha e curiosa para a cultura do controle interno até então praticado na esfera de governo federal. Optou por deixar de lado algumas “ho-

ras preciosas” para tentar desenvolver tarefas investigativas complexas – com o objetivo de dominar e de coibir os novos meios de desvios do Poder Executivo Federal – e, preferiu, estimular manchetes sobre auditoria sorteada para Municípios, sabendo que eles já são fiscalizados, no mínimo, por outros dois órgãos de controle externo: o Tribunal de Contas da União e o Tribunal de Contas Estadual ou Municipal Específico.

Destacamos que a CGU mantém um portal de transparência (<http://www.portaltransparencia.gov.br/orgaos-superiores/37000-controladoria-geral-da-uniao>) e que até arrisca conceituações sobre o controle social. Nesse portal, também, não se consegue esconder a vocação em cuidar de focalizar desempenho dos municípios ao invés de estimular intervenções direcionadas à estrutura do Poder Executivo Federal, que tem complexidade e expressividade monetária incomparável num contexto em que a predominância do governo federal se caracteriza pela prática do federalismo fiscal (sabemos que a União detém sozinha mais do que 60% das receitas orçamentárias do setor público estatal) que sufoca, nesse aspecto, as demais esferas de governo.

Experiência desenvolvida por várias prefeituras brasileiras consolidou um modelo de transparência conhecida como **orçamento participativo**. A metodologia parece ter sido aceita e aplicada por um longo período na cidade de Porto Alegre. Foram 16 anos de prática e de envolvimento comunitário. Giacomoni (2007) num livro específico sobre o orçamento público demonstra a metodologia adotada no planejamento participativo. Meirelles Junior (2021) em seu livro *Orçamento e Finanças Governamentais* apresenta uma unidade sobre Experiências de Orçamento Participativo – OP. Fedozzi (2003) escreveu outro livro tratando especificamente do orçamento participativo de Porto Alegre e nele há um maior detalhamento da experiência técnica realizada na capital gaúcha. Um passo adiante pode ser visto na participação de unidades administrativas na totalização dos custos em atividades orçamentárias recorrendo-se ao livro de Cruz e Platt Neto (2007) que aborda a execução participativa por tarefas.

Municípios catarinenses fizeram e fazem esporadicamente uso da metodologia do orçamento participativo, e a descontinuidade oferece resultados diferenciados em relação ao acréscimo didático para o controle social oferecido por outros municípios, em que a continuidade do processo colabora na consolidação do envolvimento popular no planejamento estatal. Essas experiências podem ser estudadas na obra de Borba e Luckmann *Orçamento Participativo: análise das experiências desenvolvidas em Santa Catarina* (2007), na qual o leitor encontrará uma análise dos autores situando a questão.

Fique atento para o seguinte: uma coisa é o que determina a lei; outra, infelizmente, é o tipo de aplicação que se dá ao que está determinado pela norma para que ela se torne efetiva e eficaz!

Duas experiências para esquentar a afirmação, principalmente se você confiou naquela do inciso XXXIII do artigo 5º da nossa Constituição Federal e até agora não viu a cor dos documentos que solicitou. A primeira vem da cidade de Manaus.

Uma leitura atenta do artigo 29 da Lei Orgânica do Município, versão atualizada em 1997, indicava que o exame público das contas municipais se daria na Câmara Municipal e não estaria sujeito a qualquer requerimento ou despacho de autoridade competente. O artigo já previa o encaminhamento de eventual reclamação, com conhecimento acumulativo para futuras consultas.

Outra novidade, nesse caso da legislação de Manaus, era o artigo, aqui citado, indicar punição de 15 dias de suspensão ao servidor que deixasse de **apensar*** a reclamação do cidadão junto às contas do Município, impedindo ou bloqueando a sinergia potencial da reclamação.

Pensar um local para facilitar a prática desta consulta documental e viabilizar a prática concreta desse tipo de exercício da cidadania – o envolvimento do controle social no contexto dos atos públicos estatais – não ficou somente nessa experiência de Manaus. É oportuno mencionar aqui a iniciativa da Prefeitura de Ribeirão Bonito (SP), lá foi criada a **Sala da Transparência**.

SAIBA MAIS

***Apensar** – pôr em apenso, anexar (uma coisa) a (outra); apender.
Fonte: Houaiss (2009).

Leia mais sobre a sala de transparência em: <http://www.ribeirao-bonito.sp.gov.br/documentos/publicacoes/noticias/2008/sala_da_transparencia.php>. Acesso em: 04 ago. 2021

Segundo a AMARRIBO, na cidade de Ribeirão Bonito, a partir de maio de 2009 qualquer cidadão ou cidadã poderá se dirigir até a Prefeitura e lá solicitar qualquer documento. Basta preencher uma requisição e depois são marcados o dia e a hora para que o cidadão tenha à disposição o documento solicitado, isso com a alternativa de tirar cópias. Um critério para o acesso concorrente é dar preferência, na ordem, primeiro para o Vereador; segundo para representante da sociedade civil organizada e; terceiro para o cidadão ou a cidadã comum. A AMARRIBO, citada aqui como fonte que divulgou a experiência, possui um trabalho de difundir práticas de combate à corrupção nos municípios brasileiros. Dentre outras iniciativas, essa associação divulga uma cartilha que ensina passo a passo como cassar um político corrupto. Com o nome de *O Combate à Corrupção nas Prefeituras do Brasil*, a cartilha auxilia os contribuintes preocupados com o combate à corrupção no Município onde vivem.

O IBASE, instituto que mantém sítio eletrônico na internet e que ganhou notoriedade com a campanha do **Fome Zero** ousa contextualizar e definir aspectos ligados com o exercício da democracia:

Estamos diante de realidades complexas, com muitas e diversas culturas e, portanto, com muitas identidades e alternativas possíveis. Os próprios sujeitos sociais da promoção da democracia, dos direitos humanos e do desenvolvimento são diversos. Não existem protagonismos a priori. É no processo de disputa que se constrói a democracia como modo de vida e organização do poder e se definem as prioridades de desenvolvimento. (DEMOCRACIA..., 2007, p. 18)

SAIBA MAIS

Leia mais sobre o Fome Zero, em: <https://ibase.br/pt/wp-content/uploads/dlm_uploads/2015/06/proj-fomezero.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2021.

Como era de se esperar, o IBASE considera o orçamento um dos instrumentos mais importantes no monitoramento de políticas públicas e defende o orçamento participativo, como forma da população lutar por recursos públicos para a região onde mora. Reflita sobre o assunto e converse com seus colegas de curso para saber qual a opinião deles.

O INCOOR foi uma entidade que reuniu em Santa Catarina, durante o início da década de 1990, professores universitários, técnicos do controle externo, procuradores do Ministério Público, técnicos do controle interno e outras pessoas interessadas em criar uma sociedade civil especializada em identificar fatos e em agir na defesa do interesse público. Atualmente, podemos ver movimento idêntico com a constituição do **Observatório Social de Florianópolis (OSF)** traduzindo tendência onde o modelo já em execução na cidade de Maringá, no Estado do Paraná, é uma referência nacional.

SAIBA MAIS

Leia mais sobre o Observatório Social de Florianópolis, em: <<http://osbrasil.org.br/observatorios-pelo-brasil/santa-catarina-sc/santa-catarina-florianopolis/>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

Muito bem, você viu aqui apenas uma parte das experiências existentes. Será que você gostaria de acrescentar outra já vivenciada e até mais interessante do que essas apresentadas? Para tanto, você pode criar um tema no Fórum, já que essa ferramenta possui um espaço destinado para isso!

Outro mecanismo que ajuda na transparência e contribui para incrementar o controle social são as audiências públicas, que, tecnicamente,

devem ser bem estruturadas e precisam ter um processo participativo que seja levado a sério (aquelas que não servem apenas para dar publicidade ao processo, pois esse processo já é público, porém visa buscar elementos técnicos e propiciar a participação de terceiros interessados no processo).

Para finalizar este Capítulo, podemos afirmar que para cada ato de atendimento ao público há os indicativos de transparência ou de inibição conectados aos dados da administração pública estatal. O passa e transfere, praticado por diferentes interlocutores, quando recebem um pedido de dados ou informações, leva o usuário a perder tempo e a contatar com várias pessoas sem que nenhuma delas atenda convenientemente a sua demanda.

Condutas desse tipo inibem, numa próxima necessidade buscar a mesma forma de atendimento e criam ou reforçam a ideia de ausência de controle na entidade pública envolvida. Cabe ao sistema de controle, atuante na administração pública estatal, ir se afastando, devagar e sutilmente, do tradicional controle formal para o controle substancial. Vamos ver isso no Capítulo seguinte ao tratar, aqui, da auditoria operacional.

Fluxo da Gestão Governamental: PPA, LDO, LOA

Para o entendimento das questões de auditoria e controladoria é importante o conhecimento do Sistema de planejamento orçamentário brasileiro.

Segundo Meirelles Junior (2021) O sistema orçamentário no Brasil em tese contempla o planejamento, o equilíbrio fiscal e a qualidade do gasto público. Este sistema é composto pelo Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

O Senado Federal apresenta em seu sítio, diversos vídeos que explicam de maneira bem simples como funciona o orçamento público brasileiro, a importância do orçamento, o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, a lei orçamentária anual, as regras orçamentárias, os resultados e contingenciamento.

Vale a pena conferir este material que está disponível de forma didática para a sociedade em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamentofacil>>.

Uma pausa, aproveite e confira o *link* no senado.

Prestação de Contas: Política Fiscal

Os mecanismos de Política Fiscal são percebidos a partir da década de 90, do século XX, em vários países, devido à preocupação com os riscos fiscais e com a prestação de contas públicas.

No Brasil surgem, objetivando a utilização dos mecanismos de Política Fiscal, adotados após o Plano Real e concretizados com a criação do regime de metas de superávit primário em 1999 e com a implantação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências”.

Este caminho tem levado o país a ajustar as suas contas com a utilização do tripé macroeconômico formado pelos sistemas de câmbio flutuante, metas de inflação e metas de superávit primário de forma a diminuir a dívida pública.

A política fiscal eficiente busca a equalização estrutural que possibilite a diminuição dos gastos no médio e longo prazo, pois no curto prazo, na atualidade, está comprometido por uma série de circunstâncias excepcionais, além da rigidez dos gastos, sancionadas na Constituição de 1988.

Neste contexto, em razão da impossibilidade da implantação de aumentos de impostos que impactariam toda a sociedade, um dos caminhos é a gestão eficiente e uma reforma tributária, ajustes de benefícios dentre outros recursos que estão em discussão no país.

A Secretaria Especial da Fazenda acompanha a Conjuntura Econômica e apresenta os Relatórios para as seguintes variáveis: Investimento, Estatísticas Fiscais Acima e Abaixo da Linha, Dívida Pública e Previdência. São utilizados como fonte os dados disponibilizados pelo Tesouro Nacional, Banco Central, Ministério da Previdência Social, IBGE, entre outros bancos de dados públicos.

Está disponível no Ministério da Economia a atuação da Secretaria de Política Econômica – SPE com informações relativas à carga tributária líquida, conjuntura econômica / política fiscal, consolidação fiscal de médio e longo prazo, dívida pública, estudos econômico-tributários, Previdência Social, prisma fiscal, resultado fiscal estrutural e *structural primary balance*. (MEIRELLES JUNIOR, 2021)

Outra fonte de interesse de estudos é o Manual da Metodologia para Avaliação da Execução de Programas de Governo. (Controladoria geral da União, 2015)

Imprescindível o estudo do Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal já mencionado anteriormente.

Neste contexto o tribunal de Contas da União (2021) esclarece que:

A Prestação de Contas Anual é um dever estabelecido na Constituição que obriga tanto o Presidente da República quanto os administradores de órgãos e entidades do setor público (arts. 70 e 71 da Constituição Federal). Ao Presidente cabe prestar as contas consolidadas de todo o

governo. Aos demais administradores, cabe prestar contas dos resultados alcançados na gestão dos recursos confiados à sua responsabilidade em face dos objetivos de interesse coletivo estabelecidos pelo poder público (*accountability*). Essa prestação de contas toma a forma de uma autoavaliação.

Os procedimentos e regras, os conceitos fundamentais, os princípios básicos e os elementos de conteúdo para elaboração dessa avaliação são definidos pelo TCU em atos normativos. Essas normas também definem as Unidades Prestadoras de Contas da Administração Pública Federal (UPC) que devem prestar contas do valor público gerado, preservado ou entregue à sociedade e do uso apropriado dos recursos que lhes foram entregues para isso.

O propósito da prestação de contas é assegurar a transparência e a responsabilidade na administração pública, bem como dar suporte às decisões de alocação de recursos, promover a defesa do patrimônio público e, sobretudo, informar aos cidadãos, que são os usuários dos bens e serviços produzidos pela administração pública e principais provedores dos recursos para o seu funcionamento.

A prestação de contas anual das organizações do setor público deve proporcionar uma visão estratégica e de orientação para o futuro quanto à sua capacidade de gerar valor público em curto, médio e longo prazos, bem como do uso que fazem dos recursos públicos e seus impactos na sociedade. Se constitui assim em um dos principais instrumentos democráticos de comunicação entre governo, cidadãos e seus representantes.

Espera-se que as prestações de contas das organizações do setor público forneçam informações para subsidiar avaliações em questões como:

- 1) se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;
- 2) se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores;
- 3) quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
- 4) a extensão na qual a carga tributária, que recairá sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, ou o endividamento, tem evoluído

Neste contexto a Auditoria tem como propósito verificar se os fatos relacionados com a gestão dos recursos públicos estão escriturados de acordo com a legislação vigente e a carta maior que determina em seu 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”.

A constituição ainda determina:

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

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

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

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

O assunto é fundamental para qualquer tipo de organização seja pública ou privada em termos de solução de gestão sendo um importante elemento de controle. Bons estudos!!

SAIBA MAIS

Visite o sítio do Ministério da Fazenda e confira: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/politica-fiscal/atuacao-spe/politica-fiscal>>

Tribunal de Contas da União: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contexto-geral-das-prestacoes-de-contas.htm>>

TEXTO COMPLEMENTAR

Para um melhor entendimento deste capítulo, recomendamos as seguintes fontes de pesquisa:

- *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988* – investigue a participação popular na gestão da administração pública na Constituição Federal e verifique se isso vai além do artigo 37, nosso foco central fixado no controle social: artigo 10 [...], art. 29, II [...], 187 [...], 194 [...], 194, VII [...], 198, III [...],

204, II [...], 206, VI e 216, §1º [...], art. 225 [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 mar. 2016.

- *Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira* – de Orion Augusto Platt Neto, Flávio da Cruz, Sandra Rolim Ensslin e Leonardo Ensslin. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>>. Acesso em: 04 ago. 2021.
- *Orçamento Participativo* – de Luciano Fedozzi. Para os interessados em estudar e se aprofundar na divulgação, na compreensão e nas iniciativas da população, recomendamos, a leitura desta obra.
- *Portal da transparencia. Controle social* – Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/pagina-interna/603399-controle-social>> Acesso em 04 ago. 2021

Meirelles Junior (2021) Informa que para melhores informações sobre a **transparência** é importante conhecer a legislação e materiais construídos para esse fim, que de forma didática esclarecem o assunto e servem para divulgação e cursos que podem ser ministrados à sociedade, tais como:

- **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.
- **Cartilha: Lei de Acesso à informação no Brasil: o que você precisa saber.** Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/transparencia/arquivos/sobre/cartilha-lai/>>
- **A maneira mais divertida de entender o orçamento público.** Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamentofacil>>
- **Índice de transparência do Poder legislativo.** Dividido em: I) Apresentação; II) Manual; III) Planilha; IV) Relatórios de aplicação. Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/transparencia/indice-de-transparencia-legislativa>>
- **Manual Siga Brasil:** Este manual do sistema SIGA Brasil Relatórios, tem por objetivo disponibilizar ao usuário as informações necessárias para o eficiente uso da ferramenta, detalhando funcionalidades, compreensão dos universos, modos de formata-

ção da pesquisa, relatório e documento, de forma que esses saiam capacitados a realizar no sistema tanto as mais simples quanto as mais complexas pesquisas. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/precisa-de-ajuda/apostila-completa-siga-brasil>>

- **Cartilha:** Constituição em miúdos. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/514442/001045274_Constituicao_em_miudos.pdf?sequence=8>
- **Transparência no Legislativo.** Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/tv#/Video.asp?v=451851>>
- **Transparência digital:** horizontes, fronteiras e barreira. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/transparencia/arquivos/sobre/seminario-parlamento-digital-e-democracia-transparencia-digital/>>

Resumindo

Neste Capítulo vimos que a atitude de exercer o controle social se rompia, pois havia um costume popularizado no qual o cidadão, ainda que esteja convicto da ocorrência do aviltamento dos interesses públicos, prefere silenciar-se e omitir-se diante do risco real da repressão, da perseguição ou da perda da posição desfrutada na sociedade, mas percebe-se na atualidade (2021) que os cidadãos estão se manifestando de forma proativa.

No sentido de proteger o denunciante reside a possibilidade de ampliar o volume de denúncias. A inibição é natural para participação das pessoas e nisso o regimento interno do Tribunal de Contas da União procurou, como constatamos no artigo 236, estimular a participação popular.

Sabemos das tentativas de aglutinação e sistematização de entidades e de pessoas visando dispor de um modelo de controle social grupal. Referido modelo teria o papel de habilitar e fortalecer o posicionamento e de viabilizar a concretização da atuação constante sobre os atos da administração pública estatal.

Entretanto, na forma de associação civil, organização não governamental ou organização civil de interesse público tem como risco, dentre outros o envolvimento setorial e a alternância pontual de lideranças. Nesse contexto, temos as experiências bem-sucedidas e as não tão sucedidas

assim. Os efeitos são consequência do processo de controle voluntário, devendo ser entendido que tais efeitos não desfrutam da mesma robustez disponível para a estrutura estatal.

Sem a intenção de rotular ou julgar a atuação, citamos aqui experiências realizadas pela AMARRIBO, pelo INCCOR e pelo IBASE.

Outros meios para o exercício do controle social, como denúncia aos órgãos de controle interno ou como reclamações na ouvidoria devem ser considerados. Nos órgãos de controle interno podemos tomar a iniciativa de abrir canais para recepcionar denúncias simplificadas e tratar da identificação complementar antes de investigar.

Quanto ao uso da ouvidoria, o processo pode ter dupla serventia: controle social ou retroalimentação (*feedback*) a partir do grau de satisfação detido pelos serviços prestados junto aos próprios usuários.

Podemos considerar o controle social na administração pública estatal como portador de vários mecanismos potenciais para uma exploração direta e indireta pelos indivíduos ou grupos interessados. O que se discute é a eficácia, vez que os resultados obtidos parecem indicar afastamento significativo dos objetivos sociopolíticos, éticos e morais desejáveis para legitimar o processo praticado no sistema.

O princípio da transparência pode até ser entendido como mais abrangente do que o princípio da publicidade, pois para haver transparência, não basta apenas a sua publicação, há de existir como decorrência a posterior leitura e também a compreensão de dados gerando as informações e a concretização do juízo de valor por parte do cidadão. Para Platt Neto *et al.* (2007, p. 76), “[...] a transparência é um conceito mais amplo do que publicidade, isso porque uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, tempestiva e compreensível”.

Quando o cidadão exerce o direito do voto, ele autoriza alguém a lhe representar e depois, deve exigir a prestação de contas. A responsabilidade, a obrigação ou o dever de prestar contas, que o gestor público possui, são chamadas de *accountability*.

As experiências desenvolvidas e aplicadas pelo Tribunal de Contas da União, pela Controladoria Geral da União, pela Prefeitura de Manaus, pela Prefeitura de Ribeirão Bonito, pela AMARRIBO, pelo IBASE e pelo INCCOR são brevemente descritas na tentativa de provocar o leitor ou leitora a contar uma experiência qualquer que tenha vivenciado no tocante a participação popular. Mencionamos, ainda, o nascimento do Observatório Social de Florianópolis.

Asseveramos que a percepção de receptividade pode ser vivenciada a cada contato. Estímulos para ter proximidade com a população e manter em ascensão a participação do controle social na entidade. Logo, todo o arsenal sofisticado e estruturado precisa de complementações em todos os escalões hierárquicos inferiores.

Visite o Portal da Transparência – CGU – “uma ferramenta que permite ao cidadão conhecer, questionar e atuar, também, como fiscal da aplicação de recursos públicos. Acreditamos no papel da sociedade na fiscalização do Estado, ou seja, no Controle Social”. (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2021)

Muito bem, concluímos o Capítulo 2. Agora chegou o momento de você conferir o que estudou aqui. Para tanto procure outras fontes para socializar o conhecimento, pesquise na internet ou converse com seus colegas de curso. Caso tenha alguma dúvida, releia o texto para obter total compreensão, pois é muito importante que você entenda o assunto para poder continuar seus estudos. Bom trabalho!

CAPÍTULO III

ORGANIZAÇÃO DO
CONTROLE EXTERNO E
DO CONTROLE INTERNO

Prof. Flávio da Cruz

Prof. Julio Candido de Meirelles Junior

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar este Capítulo, 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,

Neste Capítulo, 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, no Capítulo 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 neste Capítulo 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.

SAIBA MAIS

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

Pelo aspecto constitucional há definição tanto para o controle externo, quanto para o controle interno. Devemos ficar atentos, conforme visto no Capítulo 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 renún-

cia 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, assumira 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 o Capítulo 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.

Um novo viés surge no país a partir de 10 de maio de 2016, quando o Ministro do Planejamento, Orçamento e Gestão publicou a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, que em seu Art. 1º estabelece que “Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança.” (BRASIL, 2021a)

Mudanças consideráveis iniciaram em 2017 quando o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno, publicou a Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017 que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Em seu anexo apresenta o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal. Material de leitura obrigatória para a unidade. (BRASIL, 2021b)

Em continuidade foi editada pelo mesmo órgão o Manual de Orientações Técnicas da atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como um novo marco da auditoria. (BRASIL, 2021c)

É imprescindível a leitura do mesmo para o entendimento das orientações técnicas aos órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e as auditorias internas singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal (Audin) sobre os meios de operacionalizar os conteúdos constantes do Referencial Técnico. Este documento, portanto, se propõe a indicar formas de colocar em prática os requisitos definidos, de modo a contribuir também para uniformizar entendimentos e práticas, sem, contudo, restringir a autonomia que cabe a cada UAIG no que tange à definição de seus métodos de trabalho, sistemas e modelos.

Outro ponto de destaque é a medida Provisória 870, de 1º de janeiro de 2019 que estabeleceu a nova estrutura do governo federal. Dentro da organização dos órgãos da Presidência da República e dos ministérios, foi criado o Ministério da Economia, integrando atribuições dos ministérios da Fazenda, do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, e do Trabalho.

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, contribuindo para vencer o maior desafio da Administração Pública que é a mudança de cultura (orçamento x patrimônio) visando alcançar excelência do serviço público.

A primeira etapa deste desafio foi vencida com a publicação da primeira edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) Elaborada 2008 Válida para 2009 e suas atualizações ao longo do tempo.

Para aprimoração de conhecimento é importante verificar em sua cidade e fazer uma comparação com a pesquisa realizada em Florianópolis. Um ótimo exercício de cidadania, divulgue para os colegas. Uma ótima oportunidade para o trabalho de conclusão de curso (TCC).

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: 18 ago. 2021. Uma ótima pesquisa que contribuirá para agregar mais conhecimento.

Na atualidade (2021) importante a consulta do Manual de Orientações Técnicas da atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal em: <https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf>

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: <https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/atas/2007/ROR/01ror_as.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2021.

Com base nas prioridades estabelecidas as 28 funções da despesa orçamentária, classificadas pela Portaria n. 42/1999, publicada no D.O.U. de 15.04.99 foram discutidas 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 aplicativa 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 servem de referência aos profissionais da área, apesar de várias e boas polêmicas interpretativas.

Consulte as normas brasileiras de contabilidade NBC TSP – do Setor Público em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>> Acesso em 19 ago. 2021.

A fiscalização contábil precisa ser feita por profissional 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.

SAIBA MAIS

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 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.

Neste contexto houve a necessidade de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo e de conduzir a Contabilidade do Setor Público brasileiro aos padrões internacionais, aprimorando os critérios de reconhecimento de despesas e receitas; instituindo instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil das receitas e despesas; e permitindo a transparência sobre as contas públicas. Para facilitar esta questão foi publicada a Portaria Conjunta STN/SOF número 3, de 2008, que aprovou os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional.

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).

SAIBA MAIS

Leia mais sobre a NBCASP, em: <<http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 20 set. 2021

Em continuidade aperfeiçoando o sistema o STN aprova a 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público em 14/10/2010, considerado um avanço no processo de convergência da contabilidade Pública brasileira aos Padrões Internacionais de Contabilidade e institui os novos procedimentos contábeis a serem observados pelos municípios brasileiros e demais entes federados.

Em 27 de junho de 2011 o STN publicou a 4ª Edição em seguida, 2012, a 5ª edição válida para o ano de 2013. Em dezembro de 2014 a 6ª edição, em dezembro de 2016 a 7ª edição e em dezembro de 2018 oitava edição e a Portaria STN Nº 923, DE 8 DE julho de 2021, que dispõe sobre o desdobramento da classificação por natureza da receita orçamentária para aplicação no âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios. O MACASP 8ª foi atualizado para 2021 com novo padrão para destinação de recursos. Foram publicadas 2 portarias conjuntas: Portaria conjunta STN/SOF Nº 20, de 23 de fevereiro de 2021 e Portaria conjunta STN/SOF Nº 21, de 23 de fevereiro de 2021. Leia na íntegra.

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 <file:///C:/Users/UFF/Downloads/2543457.PDF> 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. Conheça o PROMOEX em: <<https://inst-rui-barbosa.jusbrasil.com.br/noticias/2896974/conheca-o-promoex>>

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 10:

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. <<https://www.intosai.org/about-us/regional-organizations>> Acesso em 25 ago. 2021.

Fonte: INTOSAI (2021)

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.

SAIBA MAIS

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.

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 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 as 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 **guarida*** ao constante no artigo 16 que já mencionava incumbência fiscalizadora para o controle interno municipal.

SAIBA MAIS

***Guarida** – 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**.

SAIBA MAIS

Para você conhecer a história da nossa moeda, acesse: <<http://www.educacional.com.br/reportagens/dinheiro/brasil.asp>>. Acesso em: 21 set. 2021

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 11.

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 ditas 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, assuma 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.

SAIBA MAIS

***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 Director de una Entidad Fiscalizadora Superior organizada monocráticamente.

2. La Constitución tiene que garantizar también la de los miembros. En especial no debe verse afectada su independencia por los sistemas esta-

blecidos para su substitución y que tienen que determinarse también en la Constitución.

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.

SAIBA MAIS

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.

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 fer-

ramenta 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. 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” (Quadro 12).

SAIBA MAIS

Acesse a página deste Instituto em: <<https://irbcontas.org.br/politica-de-privacidade-e-termos-de-uso/>> Acesso em: 25 ago. 2021.

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.
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. As leituras complementares e dicas de leitura são fundamentais para o seu crescimento.

Principais Atividades dos Órgãos de Controladoria

As atribuições do controle e seu conceito foram estudados no Capítulo 1. Sua ligação com a tentativa de preservação da probidade administrativa também foi realçada. No Capítulo 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 o Capítulo 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 no Capítulo 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)**, 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: <<https://livralivro.com.br/livro/control-interno-nos-municipios/303583.html>>. Acesso em: 25 ago. 2021.*

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 (Quadro 13). Disponível em: <<http://www.rio.rj.gov.br/web/cgm/conheca-a-controladoria>> e <<http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2904248/DLFE-244506.pdf/Controladoria1.0.anos.pdf>>

Órgão (função e atribuição)	Competências
<p>001000 CGM Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro</p>	<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 renúncia de receitas;
<p>001010 CGCONINT Comissão de Controle Interno</p>	<ul style="list-style-type: none"> auxiliar a Controladoria Geral em temas relativos à implementação da Norma de Controle Interno Municipal; acompanhar as medidas necessárias ao regular funcionamento do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria; acompanhar os órgãos da Administração Municipal sobre a aplicação de normas técnicas de controle e de apuração de custos, com vistas à conformidade dos procedimentos; acompanhar os dirigentes sobre procedimentos que visem à implantação de sistema gerencial unificado de informações de modo a permitir a política efetiva de consolidação 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 vagas 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 de desempenho dos servidores integrantes do Sistema de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria e elaborar relatório gerencial a ser encaminhado ao Prefeito e aos demais Secretários, conforme suas áreas de responsabilidade; conferir, reavaliando-os, o funcionamento do quadro técnico e propor sua reestruturação, quando houver notícia de transgressão de qualquer norma ou orientação da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro; receber e examinar denúncias e representações feitas contra qualquer funcionário do quadro técnico, por iniciativa de qualquer cidadão ou por meio de procedimentos disciplinares e informações recebidas;
<p>001017 CGFMUN Subsecretaria Jurídica</p>	<ul style="list-style-type: none"> auxiliar a Controladoria 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; coordenar as atividades relativas ao planejamento, organização, desenvolvimento institucional, recursos humanos e infraestrutura e logística da Controladoria; dirigir e supervisionar as atividades dos órgãos integrantes de sua estrutura; substituir o Controlador Geral em seus impedimentos legais e eventuais.
<p>004001 CGMUN Assessoria de Comunicação Social</p>	<ul style="list-style-type: none"> atuar na área de divulgação interna da CGM inter-mediar o contato com a imprensa; gerenciar o conteúdo e a identidade visual da página da Controladoria na Internet (CGM online); divulgar informações de interesse interno e avaliar material de divulgação produzido por outros setores da CGM para circulação via intranet; criar e manter material institucional, editorial e promocional da CGM e, quando necessário, da IplanRio; atualizar e manter recursos de visualização da CGM; selecionar e arquivar material jornalístico relativo ao órgão e à área de controle na administração pública.
<p>004007 CGOUPV Ouvidoria</p>	<ul style="list-style-type: none"> representar a cidade junto à instituição em que atua, utilizando 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 accountability administrativas; 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; ignorar as questões fantasmas, em sua área de atuação, e propor as soluções que melhoram o serviço; atender com cortesia e respeito, sem preconceito ou julgamento, de forma a garantir os direitos do cidadão e participar das Reuniões de Ouvidoria, de cursos, palestras e treinamentos promovidos pela Ouvidoria Central.

Quadro 13: Órgãos diretos 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.

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 (Quadro 14).

<p>018865 CG/SUB/GRH Gerência de Recursos Humanos</p>	<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.
<p>018866 CG/SUB/GIL Gerência de Infraestrutura e Logística</p>	<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.
<p>014334 CG/CIN Coordenadoria de Informática</p>	<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 Rio de Janeiro (2003)

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**) (Quadro 15).

<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; e • elaborar estudos com vistas a estabelecer parâmetros físicos a serem introduzidos nas contratações da Administração Direta e Indireta.
<p>016134 CG/CIG/CAC Coordenadoria de Estudos e Análise de Custos</p>	<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.
<p>016135 CG/CIG/CAIG Coordenadoria de Estudos e Análise de Informações Gerenciais</p>	<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 (<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>), que por meio de Comitê Especial, quando emitiu considerações acerca dos controles internos voltados para a administração pública estatal:

O propósito dos sistemas de controles internos é garantir o cumprimento dos objetivos de gestão. Esses sistemas proporcionam à administração avaliações objetivas da formulação e execução das práticas gerenciais e “uma garantia concreta do bom funcionamento e da adequação dos processos de gestão de riscos, controle e governança de uma organização”. A auditoria interna contribui para o programa de responsabilização e de melhoria contínua da gestão.¹⁵⁸ Por conseguinte, a responsabilidade pelo controles internos cabe ao chefe de cada órgão público. Pode-se, porém, atribuir a um órgão do governo central a tarefa de desenvolver uma abordagem padronizada de controles internos a ser seguida por todos os órgãos públicos. Em alguns países, os relatórios de auditoria interna também são enviados ao órgão nacional de auditoria. (FMI, 2007, p. 121 e 122)

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 (Quadro 16).

<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 balanços 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;
<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 de 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 Conênios 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 Modelo de Contratos, do Sistema FINCOM, sugerindo ao Contador Geral a expedição de normas que objetivem a uniformidade na sua operacionalização.
<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.

018863 CG/ADG/CON Coordenadoria de Auditoria de Conformidade	<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
018864 CG/ADG/CEL Coordenadoria de Pré- Auditoria	<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.
018872 CG/ADG/SUP Divisão de Suporte	<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.
018873 CG/ADG/APP Assessoria de Padronização e Pesquisa	<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.

018874 CG/ADG/PLA Gerência de Planejamento e Controle das Auditorias	<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.
018877 CG/ADG/AIN Gerência das Auditorias Internas	<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 Rio de Janeiro (2003)

Você terá, no Capítulo 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> e <<https://www.gov.br/cgu/pt-https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>>. Acesso em: 27 de ago. 2021. 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, no Capítulo 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 seletivo grupo acreditar em atuação independente. Apresentamos, neste Capítulo, 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 neste Capítulo 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 o Capítulo 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!

CAPÍTULO IV

AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Prof. Flávio da Cruz
Prof. Julio Candido de Meirelles Junior

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar este Capítulo, você deverá ser capaz de:

- Entender as finalidades e aplicabilidade da auditoria governamental como uma dentre as diversas formas de fiscalização das finanças públicas;
- Conhecer as exigências usuais para o exercício da profissão de auditor; e
- Tomar contato com algumas técnicas, documentos e relatórios produzidos pela auditoria.

Introdução à Auditoria Governamental

Caro estudante,

Neste Capítulo, além do conceito de auditoria, das modalidades adotadas por esta técnica contábil na aplicação ao setor governamental, será destacada a consistência opinativa devida e necessária como elemento para respaldo do relatório ou das recomendações emitidas. Veremos como o setor público estatal brasileiro se aproxima ou se afasta das concepções e dos princípios recomendados para a auditoria contábil. Será disposta uma série de técnicas de auditoria as quais os auditores costumemente recorrem ao praticar a profissão. Dessa maneira, poderemos avaliar aspectos do planejamento, da execução e da avaliação que se exige para manter a credibilidade técnica no campo da auditoria contábil. Muito bem, vamos ao trabalho, então!

Conceito e Finalidades da Auditoria

Assumir um conceito é responsabilidade significativa a qualquer autor e quando a doutrina se estampa como elemento decisivo e o assunto é secular há que se firmar diferentes fontes para deixar o leitor e a leitora com dados suficientes para definir a sua predileção no assunto.

A leitura do Manual de Orientações técnicas da atividade de Auditoria Interna Governamental do poder Executivo Federal, citado anteriormente

nesta obra, é fundamental para o entendimento da auditoria, que evoluiu ao longo dos anos.

Temos aqui, preliminarmente, uma visão da história em auditoria para respaldar a afirmação da frase anterior. Sabemos, a partir das pesquisas de Lopes Sá (1993, p. 19), que a auditoria veio da Suméria e existem evidências seguras da época. Trata-se do ano 2600 a.C., fato que com alguma diferença de localização da data é, indiretamente, confirmado por Domenico Masi no livro *Ócio Criativo* (2001).

Nesta última fonte, podemos obter a informação de que foi nesta época que foi descoberto o eixo, fabricaram-se as primeiras rodas e com o auxílio da astronomia obteve-se condições propícias para o comércio de longa distância. Podemos perceber o relacionamento com os desconhecidos e as consequentes diferenças culturais estimularam o surgimento da auditoria.

Hanson (*apud* LOPES SÁ, 1993, p. 20), como professor da Universidade de Havard, conceitua a auditoria:

[...] o exame de todas as anotações contábeis, a fim de comprovar sua exatidão, assim como a veracidade dos estados ou situações que as ditas anotações produzem.

A discussão estabelecida no campo conceitual causou predominância em destacar os fatos negativos detectados. Destarte, a fraude e o erro ganharam destaque de alguns autores passaram a confundir a finalidade da auditoria com a investigação de malefícios. Entretanto, até mesmo antes dessa contábil chegar a se expandir no Brasil, já se tinha autores interpretando de forma adequada a finalidade da auditoria.

Na descrição, o principal objetivo da auditoria analítica era a descoberta de fraudes e erros. Hoje, o auditor interessa-se primariamente pela veracidade geral dos estados financeiros. Seu primeiro objetivo, portanto, é praticar provas que em forma mais rápida e completa estabeleçam o valor e autenticidade dos estados financeiros sobre os quais opina. (BEVIS *apud* LOPES SÁ, 1993)

Podemos notar o espaço que a evidenciação e a exatidão dos registros assumiu no contexto das técnicas contábeis e seus usuários.

Há, segundo historiadores da auditoria, ocasiões em que se intensifica a difusão dessa técnica. Dentre elas, o movimento de arregimentação iniciado no final da década de 1960 e início da década de 1970, com a criação do Instituto de Contadores Públicos do Brasil, Instituto Brasileiro de Auditores Independentes na Guanabara e Instituto de Contadores no Rio Grande do Sul. Em 1972 foi criado o Instituto de Auditores Independentes do Brasil, reconhecido pela Resolução n. 317 do Conselho Federal de Contabilidade e pela Resolução n. 220 do Banco Central.

No campo doutrinário, a interpretação popular da finalidade atribuída para a auditoria preserva, ainda, a noção equivocada de que ela se destina apenas a verificar fraudes, erros, desvios, irregularidades e outras práticas indevidas.

Observe que a finalidade básica da auditoria governamental é de comprovar a legalidade e a legitimidade; e avaliar os resultados obtidos ou previstos pelos gestores, que, de forma temporária, comandam atividades da administração pública estatal.

Aproveite e faça a leitura do Manual de Orientações técnicas da atividade de Auditoria Interna Governamental do poder Executivo Federal.

Tais resultados, normalmente, são avaliados no que diz respeito à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades e entidades da administração direta e entidades supervisionadas.

Observe que cada órgão tem a sua interpretação regimental acerca da auditoria, iniciando-se pelo **Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina** (Santa Catarina, 2001) onde se encontra os seguintes artigos:

SAIBA MAIS

Conheça o Tribunal de Contas de Santa Catarina, acessando: <<https://www.tcsc.tc.br/>> Acesso em: 30 ago. 2021.

Art. 46 A fiscalização a cargo do Tribunal, mediante realização de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial tem por objetivo verificar a legalidade, a legitimidade, a moralidade, a economicidade, a eficiência e a eficácia dos atos administrativos, com a finalidade de:

I – subsidiar a instrução e o julgamento de processos de prestação de contas dos responsáveis pela aplicação de recursos públicos estaduais e municipais;

II – suprir omissões e lacunas de informações ou esclarecer dúvidas verificadas na instrução dos processos referidos no inciso anterior;

III – apurar denúncias de irregularidades;

IV – atender a pedidos da Assembléia Legislativa ou de qualquer de suas comissões;

V – assegurar a eficácia do controle;

VI – viabilizar a apreciação dos atos de admissão de pessoal e concessão de aposentadoria, pensão, reforma e transferência para a reserva.

VII – subsidiar a análise dos processos de prestação de contas anuais do Governador e de Prefeitos Municipais.

Art. 47 Para fins do disposto no artigo anterior considera-se:

I – legalidade, a conformação do ato administrativo com a lei;

II – legitimidade, a conformação do ato administrativo com a lei e com o interesse público;

III – moralidade, a submissão do agente público ao conjunto de regras de conduta inerentes à disciplina interna e aos valores da administração;

IV – economicidade, a otimização da aplicação dos recursos públicos tendo em vista a relação entre custo e benefício na atividade pública;

V – eficiência, a utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de maneira a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados;

VI – eficácia, o grau de alcance dos objetivos visados, segundo a relação entre custo e benefício favorável.

Art. 48 A auditoria ou inspeção para apuração de denúncia e representação será determinada pelo Relator quando da admissibilidade prevista no art. 96, § 2º, deste Regimento Interno.

§ 1º A inspeção pode ser autorizada pelo Presidente do Tribunal nos casos previstos no inciso I do artigo anterior.

§ 2º As irregularidades decorrentes de denúncia serão apuradas através de inspeção se a natureza e a extensão dos fatos não exigirem a realização de auditoria.

Art. 49 A auditoria tem por objetivo:

I – obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial quanto à gestão dos responsáveis pelo órgão, projeto, programa ou atividade auditados, com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação de contas apresentada ao Tribunal e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame;

II – conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes do Estado e do Município, inclusive fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, no que respeita aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais;

III – avaliar, do ponto de vista de desempenho operacional, as atividades e sistemas desses órgãos e entidades, e aferir os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais a seu cargo;

IV – analisar dados relativos à admissão de pessoal e concessão de aposentadoria, pensão, reforma e transferência para a reserva, na forma estabelecida em instrução normativa.

§ 1º A programação geral de auditoria do Tribunal de Contas será elaborada pelo órgão de controle competente antes do encerramento do exercício para execução no exercício subsequente.

§ 2º A inclusão de unidades na referida programação tem por finalidade agilizar a instrução dos respectivos processos de prestação de contas, considerando critérios de materialidade dos recursos administrados, a natureza, a importância sócio-econômica dos órgãos e entidades auditados, e outros critérios definidos em Instrução Normativa.

§ 3º As inspeções e auditorias abrangendo despesas de caráter sigiloso ficarão subordinadas às normas e determinações do Tribunal Pleno.

§ 4º O relatório de inspeção ou de auditoria será minucioso e objetivo de modo a possibilitar ao Tribunal uma decisão baseada nos fatos relatados pela equipe técnica e nos documentos reunidos, juntando-se a ele aqueles indispensáveis à comprovação dos fatos apurados.

§ 5º As auditorias decorrentes de denúncia e de pedidos da Assembléia Legislativa podem ser incluídas na programação previamente aprovada na forma estabelecida no § 1º deste artigo.

Art. 50 Ao servidor que exerce função específica de controle externo, quando credenciado pelo Presidente do Tribunal, ou por delegação deste, pelos dirigentes dos órgãos de controle, para desempenhar funções de inspeção e auditoria, são asseguradas as seguintes prerrogativas:

- I – livre ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal;
- II – acesso a todos os documentos e informações necessários à realização de seu trabalho, inclusive a sistemas eletrônicos de processamento de dados;
- III – competência para requisitar, por escrito, aos responsáveis pelos órgãos e entidades, os documentos e informações necessários à instrução de processos, fixando prazo para atendimento.

Parágrafo único. Ao servidor credenciado para os fins previstos no caput deste artigo é vedado divulgar qualquer informação ou fato que tenha conhecimento em razão do exercício de suas funções, fazer recomendação ou discutir aspectos atinentes aos serviços internos da entidade ou órgão inspecionado.

Devemos atentar para algumas peculiaridades contidas no regimento com grau relevante de influência sobre as atividades da auditoria, diante do contido neste artigo 46, se comparado com as necessidades de liberdade técnica, de modernidade e de independência necessária aos trabalhos auditoriais:

- A programação de inspeção fica sujeita à prévia autorização do **Tribunal Pleno**, inclusive as apurações de denúncias de irregularidades e o

atendimento a pedidos da Assembleia Legislativa ou de qualquer das suas comissões.

- O controle social é exercível mediante denúncia de cidadãos e, como pode ser visto, pelos incisos do artigo 46 do Regimento, elas ficam sujeitas ao crivo das concessões do Tribunal Pleno ao invés de procedimentos técnicos investigativos preliminares determinarem a razoabilidade e os custos/benefícios envolvidos.
- Verificada a redação dada ao parágrafo quinto do artigo 49, podemos notar a ausência de menção para ao auditado ter acesso à cópia do relatório ou do parecer previamente redigido pelo agente do controle externo.

SAIBA MAIS

Este Tribunal decisoramente exerce a vontade de Conselheiros, oriundos de recente prática predominantemente exercida no campo político-partidário, imediatamente anterior ao mandato no Tribunal de Contas.

Outra interpretação regimental é a adotada pela **Controladoria Geral da União (CGU)**, órgão de controle interno, que assinala pela Instrução Normativa n. 1, de 1º de abril de 2001, atualizada pela Instrução Normativa n. 1, de 13 de março de 2003, na página do CGU, e apresenta uma amplitude para os mesmos assuntos:

SAIBA MAIS

Saiba mais sobre o CGU, acessando: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br>> Acesso em: 30 ago.. 2021.

Art. 12 À Coordenação-Geral de Diligências – CGD da SE compete:

I – analisar, em caráter preliminar, as denúncias recebidas, classificando-as segundo o critério de admissibilidade, e propor o encaminhamento inicial daquelas que devam ter seguimento, observados os limites de competência da CGU;

II – cadastrar e manter atualizados os registros de dados das denúncias analisadas;

III – elaborar e tornar disponíveis relatórios com informações relativas à classificação e ao encaminhamento das denúncias recebidas;

IV – cadastrar diligências expedidas pelas várias unidades da CGU, em especial pela Secretaria-Executiva, e sobrestamento de processos, com indicação dos respectivos prazos, mantendo atualizados tais registros;

V – gerar e tornar disponíveis relatórios gerenciais com informações pertinentes ao acompanhamento e controle de prazo para cumprimento de diligências expedidas e de sobrestamento de processos;

VI – informar, às unidades responsáveis, sobre eventual descumprimento de prazo para atendimento de diligências; e

VII – exercer outras atividades correlatas [...]

Art. 27 As Diretorias de Auditoria têm atuação nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como nas entidades privadas que aplicam recursos públicos federais, à exceção dos órgãos e unidades da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa.

§ 1º Constituem a área de atuação das Diretorias de Auditoria das Áreas Econômica, Social, Infra-Estrutura e de Produção e Emprego, os seguintes Ministérios e as entidades por eles respectivamente supervisionadas:

I – Diretoria de Auditoria da Área Econômica:

- a) Ministério da Fazenda;
- b) Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;
- c) Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão;
- d) Agência de Promoção da Exportação – APEX;
- e) Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI;
- f) Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE;

II – Diretoria de Auditoria de Programas da Área Social:

- a) Ministério da Justiça;
- b) Ministério da Previdência Social;
- c) Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome;
- d) Ministério da Saúde;
- e) Ministério da Educação;
- f) Ministério do Esporte;

III – Diretoria de Auditoria da Área de Infra-Estrutura:

- a) Ministério do Meio Ambiente;
- b) Ministério da Ciência e Tecnologia;
- c) Ministério dos Transportes;
- d) Ministério das Comunicações;
- e) Ministério de Minas e Energia;
- f) Ministério das Cidades;
- g) Ministério da Integração Nacional;

IV – Diretoria de Auditoria da Área de Produção e Emprego:

- a) Ministério da Cultura;
- b) Ministério do Desenvolvimento Agrário;
- c) Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;
- d) Ministério do Turismo;
- e) Ministério do Trabalho e Emprego;

f) Serviços Sociais Autônomos, salvo aqueles mencionados nas alíneas 'd', 'e' e 'f' do inciso I.

§ 2º A Diretoria de Auditoria de Pessoal e de Tomada de Contas Especial tem sua atuação nos Ministérios e respectivas entidades supervisionadas, exceto no Ministério das Relações Exteriores, no Ministério da Defesa e nos órgãos da Presidência da República, compreendendo os programas e ações da área de pessoal e benefícios, inclusive sistemas de pessoal civil, e as tomadas de contas especiais.

1. Os servidores designados para a realização dos trabalhos de auditoria deverão, obrigatoriamente, durante os trabalhos de campo, dar conhecimento das ocorrências identificadas aos responsáveis pelas áreas auditadas, solicitando destes os devidos esclarecimentos e manifestações formais sobre as constatações preliminares, considerando a necessidade dos gestores públicos de ter assegurada, em tempo hábil, a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade, no pleno exercício de seu direito de defesa.

2. Concluídos os trabalhos de campo, o titular do órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal responsável pela realização da ação de controle encaminhará o relatório final ao dirigente máximo da unidade ou entidade auditada. Manifestações posteriores do dirigente serão analisadas pela unidade de controle interno e consubstanciadas em nota técnica que será objeto de encaminhamento aos mesmos destinatários do relatório.

3. Nos casos de auditoria de avaliação de gestão, emitido o relatório, o certificado de auditoria e o parecer do dirigente do órgão competente do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o processo será remetido para conhecimento e pronunciamento do respectivo Ministro supervisor, por intermédio do Assessor Especial de Controle Interno, quando for o caso.

4. As auditorias subsequentes verificarão se os gestores públicos adotaram as providências necessárias à implementação das recomendações consignadas nos relatórios de auditoria. (BRASIL, 2003, art. 12 e 27)

Devemos atentar para algumas peculiaridades contidas no regimento com grau relevante de influência sobre as atividades da auditoria, diante do contido neste artigo 46, se comparado com as necessidades de liberdade técnica, modernidade e independência necessária aos trabalhos auditoriais:

- A programação de inspeção fica sujeita à prévia distribuição setorial dedicada a fiscalizar os recursos federais repassados para outros entes federativos, **especialmente os municípios que são escolhidos por sorteio**, as apurações de denúncias de desvios ou de irregularidades é submetido a estudo técnico antes da obtenção de autorização da cúpula superior para a realização de inspeções ou auditoria.

- O controle social é exercível mediante denúncia de cidadãos e como pode ser visto pelos incisos do artigo 12 do regimento fica sujeita aos critérios de admissibilidade para encaminhamento posterior.
- Verificada a redação dada pela Instrução Normativa n. 1, de 13 de março de 2003 da CGU nota-se a obrigação e a responsabilidade da auditoria de campo em disponibilizar ao auditado ter acesso à cópia do relatório ou parecer previamente redigido pelo agente do controle externo.

SAIBA MAIS

Este procedimento é inovador e tem o mérito de causar bom impacto didático assumindo um hábito cultural nacional em que a loteria já consta no ideário popular no sentido de obter contato direto com a sorte ou com o azar.

Cada órgão de controle externo ou do controle interno terá suas peculiaridades para tratar das três peculiaridades aqui citadas. Entendemos fundamental, do ponto de vista estratégico, que cada cidadão ou cidadã, especialmente você que resolveu estudar **auditoria e controladoria no setor estatal brasileiro** possa saber como está o controle interno e o controle externo mais próximo de onde você habita ou atua profissionalmente.

Para completar o assunto serão descritos vários objetivos que o exame de auditoria pode atingir. A descrição não é exaustiva, isso significa dizer que existem outros objetivos que podem ser acrescentados. Alertamos sobre a escolha dos objetivos que devam ser adotados, pois eles nem sempre são optativos, já que o controle externo, o controle interno ou o controle social são em parte impositivos e, dependendo da entidade, já existe a lista, na lei, dos que devem ser prioritariamente atendidos.

Destacamos alguns objetivos das atividades de auditoria:

- exame e verificação do desempenho dos sistemas administrativos e operacionais, bem como dos controles internos que vêm sendo adotados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- exame e verificação da execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam recursos públicos;
- exame e verificação da aplicação dos recursos recebidos ou transferidos por força de convênios ou contratos e oriundos da União, os Estados-membros ou de outras entidades de direito público ou privado;
- exame e verificação do desempenho dos contratos firmados por gestores públicos com entidades privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais, bem como avaliar o monitoramento exercido sobre eles;

- exame e verificação dos processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade e do sistema de compras e contratações no aspecto geral;
- exame e verificação da eficácia dos instrumentos e sistemas de guarda e conservação de bens e do patrimônio sob responsabilidade das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- exame e verificação dos atos administrativos adotados para seleção, classificação e contratação de servidores públicos para o quadro permanente, servidores temporários e estagiários;
- exame e verificação dos atos administrativos que resultem direitos e obrigações, bem como mobilidade dos bens patrimoniais da entidade;
- exame e verificação dos atos preparatórios e dos documentos relacionados com a contratação de empréstimos internos e externos e com a concessão de avais;
- exame e verificação do sistema de lançamento, arrecadação e recolhimento da receita orçamentária e da receita extraorçamentária e, em especial, da receita tributária da competência do ente estatal em referência; e
- exame e verificação dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, acesso e senhas, suas entradas, dados e informações de saída, com vistas a opinar sobre:
- respeitabilidade diante da legislação e de normas de segurança física do ambiente e das instalações do Centro de Processamento de Dados (CPD), inclusive cópias de sustentação dos programas e arquivos;
- segurança lógica, licenciamento de uso e confidencialidade nos sistemas (*software*) instalados em computadores de diversos portes;
- eficácia e credibilidade dos serviços prestados pela área de informática;
- atualidade tecnológica e eficiência na utilização dos diversos computadores (*hardware*) existentes na entidade; e
- verificação do cumprimento da legislação pertinente.

De acordo com a evolução dos processos administrativos, do domínio e da abrangência de inovações tecnológicas são criadas novas necessidades de controle. A percepção evolutiva reflete inclusive na contabilidade, e as técnicas auditoriais devem ser ajustadas para acompanhar a nova realidade.

Modalidades, Tipos e Formas de Auditoria Governamental

Assumir um conceito é responsabilidade significativa de qualquer autor e quando a doutrina se estampa como elemento decisivo e o assunto é secular há que se firmarem diferentes fontes com o intuito de oferecer aos leitores dados suficientes para definir a sua predileção no assunto.

Podemos notar que, no tocante às modalidades exploradas pelo Capítulo 1 do livro de Cruz (2007), os conceitos de auditoria fiscalizadora, de auditoria de gestão e de auditoria operacional foram substituídos, respectivamente, por: **auditoria fiscalizadora da conduta, auditoria de impactos da gestão e auditoria qualitativa operacional**; isso para evitar a superposição e o paralelismo conceitual.

Auditoria Fiscalizadora da Conduta

Do ponto de vista do auditado é interessante perceber o nível de relacionamento envolvido. Assim, as auditorias fiscalizadoras tendem a utilizar o auditado como informante e não lhes oferecem possibilidades de opinar e de intervir no conteúdo do trabalho. Costumam centrar seus esforços técnicos na busca de evidências negativas capazes de justificar os desvios, os erros ou as irregularidades dos agentes estatais.

Essa auditoria é exercida por agentes do controle interno, agentes do controle externo, auditores independentes, contadores da área financeira, contadores da área tributária, auditores fiscais, funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, fiscais ou interventores de empresas financiadas ou de atividade controlada e por auditores internos das empresas em geral.

Fiscalizar as transações sob as óticas financeira e patrimonial, bem como os registros delas decorrentes e certificar-se da adequação dos controles internos parece ser o principal resultado a apresentar.

Recursos da técnica orçamentária: contagens físicas; prova de exatidão de cálculos e somas; confirmação de saldos junto a terceiros; exame de livros e registros fiscais; exame de livros e registros contábeis e recomendações denunciadoras e corretivas.

Auditoria de Impacto da Gestão

A auditoria de gestão procura, como uma de suas características, manter o auditado distante, na fase de elaboração, uma vez que ela utiliza os dados e as informações publicadas. Com certa habitualidade o gestor a que se refere o período analisado já teve o seu mandato terminado, o que atenua possibilidades de marketing do êxito e das virtudes evidenciados ou, por outro lado, pressões e **abafamento de divulgação** dos erros e fraudes detectados.

Essa auditoria é exercida por agentes do controle interno setoriais, agentes do controle externo nas vésperas de períodos eleitorais, auditores independentes contratados por gestores estreates em mandatos, planejadores e encarregados de monitoramento na área financeira e na área tributária, dentre outros.

Além das motivações normais e regulamentares, há outra parcela de motivações não mencionada em livros, porque é oriunda de disputa entre grupos de poder ou ex-militantes de partidos políticos e suas conexões de interesses permanentes no setor primário (setor estatal) com finalidades diversas, dentre as quais o prestígio pessoal e a aposentadoria vitalícia idênticas àquelas proporcionadas para os membros do Poder Judiciário. A inserção na programação de auditoria dessa parcela dificilmente é percebida pelos dedicados técnicos operacionais do sistema de controle interno ou do sistema de controle externo, que se ocupam da excelência do seu trabalho vendo em todas as formas uma neutralidade em relação à classe e aos grupos de poder.

Suas finalidades são: vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados alcançados **cotejando-os*** com objetivos e metas fixados para um determinado período, devendo respeitar a tipicidade própria da entidade auditada, inclusive emitindo juízo de valor acerca da necessidade de sua continuidade diante da efetividade e dos benefícios gerados. Ressalte-se que as multidimensões da vida humana associada e o interesse público devem ser respeitados, evitando-se equivocadas decisões motivadas apenas pelas regras e lógicas da economia, típicas de atividades lucrativas. A Auditoria de Impacto da Gestão tem o dever de identificar desvios relevantes e de apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado.

SAIBA MAIS

***Cotejando** – de cotejar, estabelecer comparação entre; investigar (semelhanças e/ou diferenças) entre (uma ou mais coisas); comparar. Fonte: Houaiss (2009).

Recursos da técnica orçamentária: adequação ao custo- padrão; testes de efetividade; indicadores de desempenho; circularização de informação sobre existências; recomendações punitivas, saneadoras ou estimuladoras; monitorar e situar as transações sob as óticas financeira, patrimonial e efeitos em outras dimensões, bem como os registros delas decorrentes e certificar a adequação dos controles internos parece ser o principal resultado a apresentar.

Auditoria Qualitativa Operacional

Na auditoria operacional é comum que o auditado tenha vista do relatório e sobre ele emita pontos de concordância e de divergência. Além disso, nos limites adequados, e de conformidade com técnicas apropriadas, podem ocorrer consultas ao auditado durante as análises.

Inserida num contexto de modernização e recomendada pelos cursos de capacitação e atualização, essa auditoria vem sendo difundida para os agentes de controle externo. É adequada para o controle interno e conquista **adesismo*** preponderante junto ao controle interno. Atinge lentamente outros segmentos da auditoria na medida em que enfrenta resistências diante de estruturas rígidas de poder constituído ou espaço público estatal tido como se particular fosse.

SAIBA MAIS

***Adesismo** – disposição de se realizar frequentemente esta prática; adesionismo, adesivismo; impulsão, gosto, tendência a seguir ou a fazer algo repetidamente. Fonte: Houaiss (2009).

Seus objetivos são vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia, bem como das causas e efeitos decorrentes e verificar a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da entidade no seu ambiente de atuação. Deve repercutir o significado do desempenho obtido diante das metas e de outros desafios estabelecidos nas várias dimensões associadas com a vida humana e com os impactos sobre o planeta.

Tem por obrigações certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para melhoria do desempenho operacional, bem como para medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhar, mediante indicadores do nível de eficiência e de eficácia, o desvio em relação ao padrão-desafio.

Recursos da técnica orçamentária: seleção de amostras para determinadas áreas; apreciação dos desvios reais ou potenciais; avaliação de dados e informação financeira relacionada; identificação de causas e efeitos envolvidos; prova de verificação e confirmação das evidências; recomendações de ordem técnica e moral, além das de ordem normativa; indicadores de qualidade dos líderes no setor; interpretação e avaliação de programas de qualificação; testes sobre resultados desejados versus resultados obtidos; mensuradores da repercussão econômico-financeira; e; impactos mercadológicos e tecnológicos de longo prazo.

Por outro lado, do ponto de vista técnico, a auditoria poderá ser definida segundo o entendimento pragmático da entidade e, a partir daí, desdobrada por tipos distintos, como o faz a CGU, que, possuindo foco na modalidade fiscalizadora, enfatiza na sua classificação alguns tipos de auditoria, mediante a instrução normativa na qual se encontra:

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da me-

lhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos [...]

A auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas federais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública. (BRASIL, 2001, p. 30)

Cada órgão de controle externo ou do controle interno terá suas peculiaridades para impor no regimento interno ou documento equivalente elementos essenciais para fazer constar no conceito. Nesse exposto pela CGU, podemos notar o interesse pela avaliação do desempenho gerencial da gestão pública, seja a execução realizada diretamente por órgãos públicos ou por entidades contratadas ou conveniadas. Faz, visivelmente, a opção pelo controle **concomitante** ou até mesmo pelo controle **prévio** manifestando predileção por tentar influenciar os gestores na otimização aplicativa dos recursos públicos estatais.

Parece ser pretensioso ao firmar intenção de ver exercida a auditoria **em todas as unidades e entidades públicas federais** diante da realidade estrutural deficiente em termos da quantidade dos recursos humanos e volume de recurso orçamentário disponibilizado para a CGU, visando atender ao contexto de auditados potenciais bastante numerosos. A diversidade dos projetos, das atividades e das operações especiais, associada à extensão territorial, com a diversidade e a desigualdade de acesso à tecnologia e outros aspectos concretos da gestão pública federal parece demonstrar uma boa intenção, diante de realidade desafiante e extensiva, coberta por estrutura incompatível com os objetivos.

Apesar de os elementos essenciais modernizantes e dinâmicos, em função da entidade pública estatal, estarem sujeitos ao constitucionalismo e às constantes emendas atualizantes, a auditoria fiscalizadora predomina sobre as demais modalidades

A finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido. (BRASIL, 2001, p. 32)

Os tipos de auditoria definidos na classificação contida na Instrução Normativa n. 1, de 6 de abril de 2001, são compatíveis com a conceituação exposta anteriormente:

A auditoria classifica-se em:

I. Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução

de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos; exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

II. Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

III. Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.

IV. Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

V. Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades. (Grifos nossos)

Podemos notar que, em relação à Instrução Normativa n. 16/1991, de 20 de dezembro de 1991, que o tipo de auditoria de sistema, contido no item 02.05.00, foi retirado na Instrução Normativa n. 1, de 6 de abril de 2001, que a revogou. Portanto, mesmo não estando em vigor, o sexto tipo dispunha que a

[...] Auditoria de Sistema – objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica. (INSTRUÇÃO NORMATIVA, 1991)

Apesar da retirada desse tipo e de reconhecer a competência legal da Controladoria Geral da União em modificar a abordagem, cabe analisar a influência e a importância pragmática desse tipo de auditoria para o contexto governamental. Ainda que respeitados aspectos que levaram a CGU a retirar a validade dessa definição, cabe analisar a influência e a importância pragmática desse tipo de auditoria.

Alertamos que os provedores de software que suportam o sistema de contabilidade no qual são registrados os dados estão sujeitos a riscos, erros e fraudes, bem como a virtudes, eficiência e resultados eficazes. Para condições exigidas pela auditoria contábil torna-se fundamental, independente da finalidade envolvida na auditoria, ter certeza da procedência e da fidelidade dos registros.

Sabemos da possibilidade de unificação pelo uso totalitário do SIAFI/SIA-FEM ou adoção de um software livre por todos os Estados-membros e pelos Municípios, entretanto, salientamos que o controle auditorial deve agir permanentemente. Aos interessados em auditoria de sistema recomendamos **as obras de Antônio Loureiro Gil**, que tem escrito nesta subárea de conhecimento.

SAIBA MAIS

Confira as obras deste autor, em: <www.estantevirtual.com.br>. Acesso em: 20 set 2021.

Além dos tipos de auditoria deve-se saber como executá-los. Em se tratando da CGU faz-se transparentemente menção para esclarecer as formas de execução sendo admitida, inclusive a presença de auditores não lotados diretamente nos órgãos próprios a quem cabe tradicionalmente executar as atividades. Observe o que consta na Instrução Normativa n. 1, de 6 de abril de 2001:

Formas de execução

I. Direta – trata-se das atividades de auditoria executadas diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo subdividas em:

a) centralizada – executada exclusivamente por servidores em exercício nos Órgão Central ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

b) descentralizada – executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

c) integrada – executada conjuntamente por servidores em exercício nos Órgãos Central, setoriais, unidades regionais e/ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

II. Indireta – trata-se das atividades de auditoria executadas com a participação de servidores não lotados nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou entidade privada.

a) compartilhada – coordenada pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privada.

b) terceirizada – executada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa.

III. Simplificada – tratam-se das atividades de auditoria realizadas, por servidores em exercício nos Órgãos Central, setoriais, unidades regionais ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sobre informações obtidas por meio de exame de processos e por meio eletrônico, específico das unidades ou entidades federais, cujo custo-benefício não justifica o deslocamento de uma equipe para o órgão. Essa forma de execução de auditoria pressupõe a utilização de indicadores de desempenho que fundamentam a opinião do agente executor das ações de controle. (BRASIL, 2001, p. 33, grifos nossos)

Podemos interpretar que os auditores independentes contratados por firmas de auditoria ou autônomos podem participar na execução de trabalhos auditorias de três formas:

- compartilhada: executada por firmas de auditoria em conjunto com servidores e sob a coordenação do sistema de controle público estatal;
- terceirizada: mediante contrato regular entre o órgão e a firma de auditoria; e
- terceirizada: mediante contrato com o auditor habilitado por credenciamento nos órgãos reguladores para o exercício profissional da auditoria no Brasil.

Por órgãos reguladores entendemos o Conselho Federal de Contabilidade (CFC); a Comissão de Valores Mobiliários (CVM); a Comissão Nacional de Seguros Privados (CNSP); o Banco Central do Brasil (BACEN) e os demais órgãos que impõem exigências qualitativas em auditoria.

No Brasil adota-se, para o exercício profissional da auditoria contábil, a exigência de formação no bacharelado em Ciências Contábeis (com registro no Conselho Regional de Contabilidade) e periodicamente a aprovação no exame de qualificação técnica. Para fins oficiais temos o Cadastro Nacional de Auditores Independentes, cuja exigência é aplicada para quem venha exercer a auditoria em entidades atuantes no mercado de valores mobiliários.

Na veiculação do assunto na página do Conselho Federal de Contabilidade consta o seguinte texto:

O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), instituído pela NBC P 5, é um dos requisitos para a inscrição do Contador no CNAI, com vistas à atuação na área da Auditoria Independente. O projeto é desenvolvido pela Vice-presidência de Desenvolvimento Profissional do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e iniciou-se devido a uma preocupação do CFC em elevar o nível técnico e científico do contador brasileiro da área da Auditoria Independente, considerando o disposto na Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) n.º 308, de 14 de maio de 1999, Resolução n.º 3.198, de 27 de maio de 2004, alterada pela Resolução n.º 3.771, de 26 de agosto de 2009, do Banco Central do Brasil, e na Resolução CNSP n.º 118, de 22 de dezembro de 2004, do Conselho Nacional de Seguros Privados. O objetivo deste projeto é estimular o aperfeiçoamento do contador na execução do trabalho a ser desenvolvido na área de Auditoria Independente. Para isso, o Exame tornou-se um dos requisitos para a inscrição do contador que pretende atuar no mercado de valores mobiliários. O Exame é administrado por uma comissão formada por contadores indicados pelo próprio CFC e pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. (EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA, 2011, grifos nossos)

Além da obrigatoriedade mencionada há outras implicações indiretas aos que desejem exercer auditoria independente para órgãos públicos estatais. Se existe um cadastro e nele há quatro órgãos técnicos, e na comissão que administra o exame há um quinto órgão – todos conceituados e com bom grau de credibilidade – o indicativo “cadastrar” é referência para quem pretende adotar a notória especialização.

Agora quando estamos finalizando esta disciplina, você deve estar se perguntando: então, auditoria é apenas teoria? Afinal, eu realizei a leitura dos conceitos, dos meios e das formas que são executadas as auditorias nas entidades públicas estatais, com as predileções do controle externo e do controle interno! E, agora, como posso praticá-la, já que não foi explicado como se faz uma auditoria? Não se preocupe, esse será o nosso próximo assunto!

Legislação Atual para Auditoria

Para o entendimento das questões da legislação sobre auditoria é fundamental recorrer a história das organizações que contribuíram para o seu aperfeiçoamento.

A auditoria no Brasil percorreu um longo caminho até os dias atuais e foi observado indícios de auditoria ao analisarmos o Decreto Lei nº2935 de 16 de junho de 1862.

Pelos idos de 1700 Portugal criou a intendência das minas para administrar as regiões auríferas e com a preocupação da diminuição de ouro enviado a coroa cria a figura do controle de arrecadação de dízimos uma das funções do Vice Rei do Brasil.

Com a república, em 1890, por iniciativa do Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, por meio do Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890, foi criado o Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica.

Para maiores informações sobre o Tribunal de contas é imprescindível uma pesquisa no site do tcu, história do TCU. (<https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/historia-do-tcu.htm>)

Uma pesquisa apurada pode evidenciar informações na linha do tempo de forma detalhada.

Dois acontecimentos de interesse que contribuíram para a Auditoria no Brasil foram a chegada ao país da Mc-Auliffe Vell&Co em 1909, sendo a primeira empresa de auditoria, conhecida nos dias atuais como Arthur Anderson e em 1915 a chegada da empresa Price Waterhouse.

Anos a frente um grande impulso para a contabilidade no país veio com o Decreto Lei nº 7.988 de 22 de setembro de 1945. Proporcionou mudanças no ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais, impulsionado a pericia e auditoria.

A história evidencia um marco legal a partir do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 que cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros.

Um diferencial se inicia com a Lei nº 4728 de 18 julho de 1965 atendendo a regulamentação governamental sobre o funcionamento do mercado financeiro.

Houve avanços a partir do Decreto-Lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967 revogado pela Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 e posteriormente com o Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 que trouxeram a obrigatoriedade da auditoria na prestação de contas dos administradores públicos (Sistema de Controle Interno).

Um avanço considerável para os Contadores veio com a circular 179 do banco central, de 11 de maio de 1972, que explicitou as normas gerais de auditoria e estabeleceu no Capítulo 1:

“1 – A auditoria deverá ser executada por profissional ou empresa, habilitados para o exercício de trabalhos de auditoria contábil, na forma das instruções baixadas pelo Banco Central do Brasil” (...) (BRASIL, 1972)

Um novo cenário se vislumbra em 7 de dezembro de 1976 com a Lei 6.385, que cria a Comissão de Valores Mobiliários para fiscalizar o mercado de capitais. Logo em seguida colocado como destaque nacional foi a revogação parcial do Decreto – Lei nº2.627, de 26 de setembro de 1940 pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 que determinou em seu art. 177 § 3º:

“As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão”.

A história da auditoria começa a ganhar destaque no Brasil em 1957 com a criação do Instituto dos Contadores públicos do Brasil – ICPB.

Em 20 de novembro de 1960 a fundação do Instituto dos auditores internos do Brasil (AUDIBRA) e posteriormente com a criação do Instituto dos auditores Independentes do Brasil – IAIB em 13 de dezembro 1971. Posteriormente em 1982 passou a ser denominado Instituto Brasileiro de Contadores a sigla foi transformada para IBRACON e a partir de 8 de junho de 2001 a Diretoria Nacional aprova a ideia voltar a cuidar da classe dos auditores no Brasil e passa a ser reconhecido como Instituto dos auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 2021)

Um ponto importante a ser considerado é a Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes (...) e a alteração da Lei 6404 de 1976 das Sociedades por ações.

*Nesta linha de análise é importante uma visita no site do Instituto dos Auditores independentes do Brasil – IBRACON, do Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA. The Institute of Internal Auditors Global, Tribunal de Contas da União – TCU e Controladoria Geral da união – CGU, que abriu consulta pública para aprimorar auditoria interna em 2021. **Vamos construir o conhecimento com pesquisas sérias e apuradas!!***

Para um posicionamento sobre a auditoria pública é importante o conhecimento dos Princípios Fundamentais de auditoria do setor público, aprovada em 2013 pelo tribunal de contas da união em: file:///C:/Users/UFF/Downloads/ISSAI_100_Principios%20Fundamentais%20de%20Auditoria%20do%20Setor%20Publico.pdf

Importante destacar a instrução 1 de 2001 e a partir de 2017 as instruções 3 e 8 de 2017, sendo um manual e outro manual de procedimentos, que serão evidenciados e a instrução normativa nº 4, de 11 de junho de 2018. É indispensável a leitura das instruções.

A controladoria geral da União – CGU publicou a Instrução Normativa Conjunta nº 1 de 10 em maio de 2016 que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.

Para o entendimento destas questões é fundamental a leitura da Instrução na íntegra!!

A referida Instrução apresenta conceitos para:

- 1) *accountability*
- 2) apetite a risco
- 3) auditoria interna
- 4) componentes dos controles internos da gestão
- 5) controles internos da gestão
- 6) fraude
- 7) gerenciamento de riscos
- 8) governança
- 9) governança no setor público
- 10) incerteza
- 11) mensuração de risco política de gestão de riscos
- 12) risco
- 13) risco inerente
- 14) risco residual
- 15) Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

A instrução trata dos Controles Internos da Gestão e evidencia que os órgãos e entidades do Poder Federal deverão implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão, sendo a 1ª linha de defesa das organizações públicas.

Ter por base a identificação, avaliação e o gerenciamento de riscos, considerando os riscos que se pretende mitigar tendo os objetivos das organizações públicas.

Possuir controles adequados para mitigar a probabilidade de ocorrência dos riscos, ou o seu impacto nos objetivos organizacionais.

Estes controles serão operados por todos os agentes públicos responsáveis por macroprocessos finalístico e de apoio.

Apresenta as linhas de defesa para alcance dos objetivos sendo a primeira estimulada pelos controles da gerência e mediadas de controle interno. A segunda efetivada pelos controle financeiro, segurança, gerenciamento de riscos, qualidade, inspeção e conformidade e a Terceira linha de defesa através da auditoria interna.

O documento destaca que os controles internos da gestão devem ser:

- 1) Efetivos e consistentes de acordo com a natureza, complexidade, estrutura e missão do órgão ou da entidade pública.
- 2) Considerar os seguintes componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação, e monitoramento.
- 3) Basear-se no gerenciamento de riscos.
- 4) Integrar as atividades, planos, ações, políticas, sistemas, recursos e esforços de todos que trabalhem na organização.
- 5) Ser implementados como uma série de ações que permeiam as atividades da organização.

Os controles internos devem ser implementados em consonância com: princípios, objetivos, estrutura e responsabilidades previstos na Instrução conjunta.

- O art. 9 estabelece que: "Os controles internos da gestão devem ser estruturados para oferecer segurança razoável de que os objetivos da organização serão alcançados. A existência de objetivos claros é pré-requisito para a eficácia do funcionamento dos controles internos da gestão".
- O art.10 estabelece os objetivos dos controles internos.
- O art. 11 evidencia a estrutura dos Controles Internos da gestão e evidencia as necessidades de observar os componentes da estrutura enumerados na instrução.
- O Art. 12. A responsabilidade por estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar os controles internos da gestão é da alta administração da organização, sem prejuízo das responsabilidades dos gestores dos processos organizacionais e de programas de governos nos seus respectivos âmbitos de atuação.
- O Art. 13. Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão implementar, manter, monitorar e revisar o processo de gestão de riscos, compatível com sua missão e seus objetivos estratégicos, observadas as diretrizes estabelecidas nesta Instrução Normativa.
- O Art. 14. A gestão de riscos do órgão ou entidade observará os princípios destacados no artigo.
- O Art. 15. Estabelece os objetivos da gestão de riscos destacados no artigo.
- O art. 16 apresenta a estrutura do Modelo de Gestão de Riscos.

- O art. 17 e 18 apresentam a política de gestão de riscos.
- O art. 19 e 20 apresentam as responsabilidades.
- O Art. 21. Apresenta os princípios da boa governança, evidenciando que devem ser seguidos pelos órgãos e entidades do Poder Executivo federal.
- Os art. 22 e 23 Tratam do comite de Governança, Riscos e Controles.
- Os art. Tratam das considerações finais.

Relembrando: Para o entendimento das questões aqui evidenciadas faz se necessário um estudo detalhado da referida instrução.

A instrução normativa nº3, de 09 de junho de 2017 traz o referencial da auditoria.

A sua introdução evidencia a evolução do processo de auditoria a partir do Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

O seu primeiro Capítulo I descreve o propósito e abrangência da auditoria interna governamental. Apresenta uma pequena introdução e é dividido em Seção I – Evidencia o proposito da auditoria:

“A atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco”.

A seção II traz a abrangência da auditoria e detalha a primeira linha de defesa:

“A primeira linha de defesa é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização”.

Em seguida detalha a segunda linha de defesa:

“As instâncias de segunda linha de defesa estão situadas ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada.”

A Terceira linha de defesa:

“A terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.”

O Capítulo II apresenta o sistema de controle interno do poder executivo federal.

A Seção I apresenta a Organização e Estrutura e seus integrantes.

A Seção II evidencia a articulação institucional declarando que:

“Em face da complexidade inerente à execução das políticas públicas – o que demanda esforço e articulação entre as instituições envolvidas em seu processo de avaliação – o SCI e os AECI devem trabalhar de forma articulada e integrada, com sinergia e mediante clara definição de papéis, de forma a racionalizar recursos e maximizar os resultados decorrentes de sua atuação”.

O Capítulo III apresenta os Princípios e Requisitos Éticos enfatizando que:

“A atuação dos auditores internos governamentais em conformidade com princípios e requisitos éticos proporciona credibilidade e autoridade à atividade de auditoria interna governamental. Esse padrão de comportamento deve ser promovido por todas as UAIG.”

A Seção II apresenta os Princípios Fundamentais para a Prática da Atividade de Auditoria Interna Governamental.

A Seção II detalha os Requisitos Éticos detalhando:

- 1) Autonomia técnica e objetividade;
- 2) Autonomia técnica;
- 3) Objetividade;
- 4) Sigilo profissional;
- 5) Paciência e zelo profissional;
- 6) Proficiência;
- 7) Zelo profissional.

O Capítulo IV detalha o gerenciamento da atividade de auditoria interna governamental de forma que:

“A UAIG deve ser gerenciada eficazmente, com o objetivo de assegurar que a atividade de auditoria interna governamental adicione valor à Unidade Auditada e às políticas públicas sob sua responsabilidade, fomentando a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão”.

Apresenta também:

- 1) Os objetivos do trabalho;
- 2) Governança;
- 3) Gerenciamento de riscos;
- 4) Controles internos da gestão.

Na seção II apresenta o Planejamento, Comunicação e Aprovação do Plano de Auditoria Interna

“O Responsável pela UAIG deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria, de forma consistente com objetivos e metas institucionais da Unidade Auditada.”

Apresenta de forma detalhada:

- 1) Planejamento;
- 2) Comunicação e aprovação;
- 3) Gerenciamento de recurso;
- 4) Reporte para a alta administração e o conselho.

O Capítulo V apresenta a Operacionalização das Atividades de Auditoria Interna.

A Seção I evidencia o Planejamento dos Trabalhos de Auditoria e apresenta:

- 1) Considerações sobre o planejamento dos trabalho;
- 2) Análise preliminar do objeto da auditoria;
- 3) Objetivos do trabalho de auditoria;
- 4) Escopo do trabalho de auditoria;
- 5) Programa de trabalho.

A Seção II discorre sobre o Desenvolvimento dos Trabalhos de Auditoria:

- 1) Execução do trabalho de auditoria;
- 2) Análise e avaliação;
- 3) Documentação das informações;
- 4) Supervisão dos trabalhos de auditoria.

A Seção III evidencia a Comunicação dos Resultados

“A comunicação dos resultados dos trabalhos de auditoria deve ter como destinatária principal a alta administração da Unidade Auditada, sem prejuízo do endereçamento de comunicações às demais partes interessadas, como os órgãos de controle externo e a sociedade”.

Contendo:

- 1) Divulgação dos resultados;
- 2) Opiniões gmerais.

A Seção IV detalha o Monitoramento

“É responsabilidade da alta administração da Unidade Auditada zelar pela adequada implementação das recomendações emitidas pela UAIG, cabendo-lhe aceitar formalmente o risco associado caso decida por não realizar nenhuma ação”.

Glossário

“É responsabilidade da alta administração da Unidade Auditada zelar pela adequada implementação das recomendações emitidas pela UAIG, cabendo-lhe aceitar formalmente o risco associado caso decida por não realizar nenhuma ação”.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC nº 03, de 09 de junho de 2017, definiu princípios, conceitos e diretrizes com a finalidade de nortear a prática da auditoria interna governamental, de modo a garantir uma atuação eficiente e eficaz por parte das UAIG.

A partir desta instrução normativa, para orientar tecnicamente os órgãos foi criado o Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna do Governamental do Poder Executivo Federal, para uniformizar o entendimento e práticas sem restringir a autonomia de cada UAIG. (MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, 2017)

O Manual possui Sete capítulos, referências apêndice A, B, C, D, E e anexos A, B e C.

É necessário a leitura deste manual na íntegra, pois este apresenta orientações técnicas para a atividade de Auditoria Interna. Este manual deve ser estudado de forma diferenciada para o entendimento da Auditoria Interna Governamental.

SAIBA MAIS

Busque na internet e faça a leitura. <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>> Bons Estudos!!!!

A leitura do manual exige concentração para o entendimento das questões exposta e identificadas.

O manual apresenta uma introdução evidenciando a trajetória até a concretização do manual e apresenta um detalhamento dos capítulos.

O capítulo 1 apresenta a Auditoria Interna Governamental e o contexto de avaliação, etapas de avaliação, planejamento, execução, comunicação de resultados e monitoramento. Apresenta a consultoria, os tipos de serviços de consultoria, assessoramento e aconselhamento, treinamento, facilitação, inclusão de serviços de consultoria no Plano de Auditoria Interna, etapas da consultoria, planejamento, execução, comunicação de resultados, monitoramento, Consultoria e Avaliação: semelhanças e diferenças.

O Capítulo 2 Discorre sobre Apuração, Erro e Fraude, Origem dos trabalhos, Apuração de Fraude, tipos de fraude, etapas da apuração da fraude,

apuração preliminar, planejamento, execução, comunicação de resultados, monitoramento e depoimento como testemunha.

O Capítulo 3 trata do Gerenciamento da atividade de auditoria interna, as atribuições do responsável pela UAIG, atribuições relativas à gestão de recursos, as atribuições dos participantes da auditoria, supervisão do trabalho, coordenador de equipe, auditores internos governamentais, participação de profissionais externos à UAIG, trabalhos compartilhados, colaboração de especialistas externos à UAIG, gerenciamento de situações que podem afetar a objetividade, situações comuns de ameaça à objetividade, gestão e melhoria da qualidade, avaliações, avaliações internas, monitoramento contínuo, avaliações periódicas, avaliações externas, estabelecimento dos critérios de avaliação, comunicação de resultados, declarações dos resultados.

O capítulo 4 apresenta o planejamento da unidade interna governamental, plano de auditoria interna baseado em riscos, entendimento da unidade auditada, definição do universo da auditoria, avaliação da maturidade da gestão de riscos, seleção dos trabalhos com base na avaliação de riscos realizado pela UAIG, identificação dos riscos, avaliação dos riscos, seleção dos trabalhos com base em fatores de risco, identificação dos fatores de risco, conteúdo do Plano de Auditoria Interna, Relação dos trabalhos de auditoria ou outros de realização obrigatória, Relação dos trabalhos de auditoria selecionados em função do rodízio de ênfase Relação dos trabalhos de auditoria selecionados com base na avaliação de riscos Capacitação dos auditores internos governamentais, Monitoramento de recomendações não implementadas, Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela UAIG, Atividades relacionadas à elaboração do Plano de Auditoria Interna do exercício subsequente, Atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria Interna do exercício em curso, Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna, 4.1.6 Periodicidade do Plano de Auditoria Interna, Recursos, Comunicação e aprovação do Plano de Auditoria Interna, Alteração do Plano de Auditoria Interna, formalização do trabalho de auditoria, planejamento dos trabalhos individuais de auditoria, Análise preliminar do objeto de auditoria, Mapeamento/validação do objeto selecionado, Validação com o gestor, Documentação do atendimento, Objetivos e escopo do trabalho de auditoria, Avaliação de riscos e de controles, Identificação de riscos inerentes, Avaliação dos riscos inerentes, Identificação e avaliação preliminar dos controles internos, Definição dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria, Elaboração do programa de trabalho, Procedimentos de auditoria, Extensão e profundidade, Época, Natureza, Testes de Controle, procedimentos substantivos, Técnicas de Auditoria, Inspeção, Observação, Análise Documental, Confirmação externa (Circularização), Indagação, Recálculo, Procedimentos analíticos, Reexecução, Rastreamento e *Vouching*, *Benchmarking*, Técnicas de Auditoria Assistidas por Computado, Amostragem, Alocação da equipe de auditoria.

O Capítulo 5 evidencia a execução do trabalho de auditoria, comunicação com a unidade auditada durante a execução, documento de formalização dos trabalhos e apresentação das diretrizes, reunião de abertura, documento de apresentação da equipe, dos objetivos e do escopo do trabalho, solicitação de auditoria, nota de auditoria, reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções, coleta e análise de dados, evidências, atributos das evidências, natureza das evidências, Fontes de informação, grau de persuasão das evidências, achados de auditoria (ou observações), requisitos básicos, componentes, documento auxiliar para a estruturação dos achados, manifestação da unidade auditada (ou respostas da unidade auditada, recomendações, Características desejáveis das recomendações, papéis de trabalho, elaboração dos papéis de trabalho, atributos, classificação, estrutura, organização e armazenamento dos papéis de trabalho, política de acesso aos papéis de trabalho, retenção dos papéis de trabalho,

O capítulo 6 apresenta comunicação dos resultados, planejamento da comunicação dos resultados, qualidade das comunicações, qualidade da redação, formas de comunicação dos resultados, relatório de auditoria, .5.1 formas de relatório, componentes do relatório, encaminhamento das comunicações aos destinatários, divulgação dos resultados.

O capítulo 7 discorre sobre o monitoramento, processo de monitoramento, formas e critérios de monitoramento, monitoramento de implementação de recomendações oriundas de trabalhos de consultoria, situação das recomendações, monitoramento de implementação de recomendações reiteradamente não atendida, 7.4 comunicação da situação da implementação das recomendações, quantificação e registro dos benefícios, impacto positivo ocorrido na gestão pública, Nexos causal entre a atuação da UAIG e o impacto causado pelas recomendações, Período em que o benefício ocorreu, forma de cálculo dos benefícios financeiros, classificação dos benefícios, validação.

A seguir apresenta as referências utilizadas, glossário e Apêndice A – matriz de riscos e controles, Apêndice B – matriz de planejamento, Apêndice C – exemplo de documento de apresentação da equipe, Apêndice D – exemplo de solicitação de auditoria, Apêndice e – exemplo de nota de auditoria, Apêndice F – exemplo de matriz de achados, anexo A – escala de impacto, Anexo B – escala de probabilidade e Anexo C – mapa de riscos.

Percebe-se a complexidade e abrangência do manual que deve ser estudado detalhadamente.

Faça um estudo do Manual e compartilhe com os colegas e troque opiniões sobre o assunto. Bons estudos.

Importante o entendimento de todas as situações abordadas no manual, para fins de conhecimento em detalhes da elaboração de resultados é importante ao estudo detalhado do Capítulo 6 desta instrução.

Como Executar a Auditoria e o que Devemos Fazer para nos Tornarmos Auditores?

A Carreira de auditoria no Brasil passou por vários percalços até a reestruturação a partir da Lei nº 10.593 de 06 de dezembro de 2002. Posteriormente foi reorganizada com a Medida Provisória Nº 765, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016, convertida na Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017.

A auditoria é executada por contadores formados em curso superior e complementarmente por profissionais de outras áreas de conhecimento. Como você viu anteriormente há vários tipos de auditoria e preponderantemente o tipo de auditoria operacional admite a necessidade do envolvimento e domínio do fluxo de operações como relevante para a emissão de recomendações ou certificação da qualidade da gestão.

Admitimos, portanto, fora do referido cadastramento, que outras profissões pratiquem a auditoria. É recomendável a existência de uma equipe que seja comandada por um auditor independente ou, no mínimo, por um contador formado em nível de ensino superior, dessa forma, são prevenidos vexames jurídicos e decepções na validação técnica internacional.

Portanto, indicamos o caminho acadêmico e da instrução oficial. Aconselhamos que, antes de iniciar as atividades de formação específica, seja realizada uma leitura reflexiva nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade como indicativo de postura e de desempenho exigidos na prática de trabalhos auditoriais, bem como complexidade e limitações inerentes.

O Quadro 18 apresenta o **rol de resoluções**, visando a facilitar a sua consulta e advertindo que há revogações totais ou parciais de validade, exigindo atualização constante, e você deverá se habituar a conviver com essa dinâmica:

SAIBA MAIS

Para consultar uma resolução qualquer, acesse <<http://cfc.org/>>, insira o número da Resolução e o ano e, depois, clique em “consultar”.

ANO	RESOLUÇÃO	ASSUNTO	DATA (DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO)
1972	321	Normas e procedimentos Auditoria	11/05/1972
1985	607	Aprova normas sobre procedimentos de auditoria	21/01/1986
1989	648	Dispõe sobre a participação do estudante em auditoria	23/05/1989
1990	672	Normas procedimentos auditoria – CVM	
1990	673	Normas de procedimentos de auditoria	27/08/1991
1990	678	Normas procedimentos de auditoria – CVM	27/08/1991
1991	700	NBC T 11 Auditoria Independente das demonstrações contábeis	10/05/1991
1995	780	NBC T 12 Auditoria Interna	10/04/1995
1997	820	NBC T 11 Auditoria Independente Demonstrações Contábeis	21/01/1998
1998	828	NBC T 11 – IT 2 Papéis Trabalho e documentação Auditoria	15/12/1998
2002	936	NBC T 11 – IT 7 Planejamento de Auditoria	11/06/2002
2003	953	NBC T 11 – Normas Auditoria Indep. Demonst. Contab. – Altera	03/02/2003
2003	961	NBC P 1-IT2 – Independência.1.6 – Sigilo e1. 12 – Manutenção de líderes da equipe de auditoria	04/06/2003
2003	981	NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria	11/11/2003
2003	986	NBC T 12 – Auditoria Interna	28/11/2003
2005	1024	NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho Documentação Auditoria	09/05/2005
2005	1035	NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria	22/09/2005
2007	1101	Aprova o Manual de Auditoria do Sistema CFC/CRCs	02/10/2007
2008	xxxx	Livro: Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade Auditoria e Perícia	02/10/2008
2009	1201	Controle de qualidade para firmas de auditores independentes	03/12/2009
2015	1495	Cadastro nacional de auditores independentes	27/11/2015
2017	DOU	Revisão externa de qualidade pelos pares	13/12/2017
2019	DOU	Independência para trabalho de Auditoria e Revisão	27/11/2019
2020	DOU	Exame de qualificação técnica	20/08/2020

Quadro 18: Rol de Resoluções
Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2011)

A partir dos papéis de trabalho e da documentação da auditoria, você percebe a “tática de São Thomé” presente no cotidiano da auditoria: **mesmo vendo não se deve acreditar até que haja uma prova convincente para exibir gerando mudança nas opiniões descrentes**. Tudo deve ser provado e mesmo que venha à tona uma situação incontestável, ao auditor cabe desconfiar e verificar o contexto reunindo elementos capazes de provar a outros o essencial daquilo que foi constatado. Costumamos dizer que a habilidade e a capacidade em reunir as **evidências** dos atos ou dos fatos que vão opinar é o passo principal para o sucesso do profissional de auditoria.

Observe que depois de conhecer as resoluções do CFC, refletir sobre as consequências de exercer as atividades e ser capaz de assumir atitudes inerentes à função social do auditor, presumimos que você deve ir adiante. Então, o terceiro passo consistirá em estudar e simular os **papéis de trabalho** para ter conhecimento e domínio técnico no assunto e fazer o teste vocacional preliminar.

As etapas principais da auditoria podem ser resumidas nos princípios fundamentais adotados pela ciência da administração e deve respeitar uma sequência lógica: planejamento, execução e avaliação. Para o estudo de auditoria recomendamos o modelo de Peters e Machado (2007), no qual, você poderá distinguir nitidamente o planejamento da auditoria como etapa de organização influenciadora na qualidade da execução; e, além disso, perceberá que o envolvimento do auditado é possível e desejável em vários pontos do desenvolvimento dos trabalhos auditorias (Quadro 19).

ETAPA	PAPÉL DE TRABALHO	FINALIDADE
Planejamento	1. Planos de Auditoria	
Planejamento	2. Programa de Trabalho	
Execução	3. Solicitações de Auditorias Prévias	
Execução	4. Minuta de Relatório	
Execução	5. Folha Y	
Execução	6. Folha X	
Execução	7. Folhas Mestras	
Execução	8. Folhas de Registro dos Impactos	
Execução	9. Folhas de Verificação dos Impactos	
Execução	10. Folhas de Revisão Contábil	
Execução	11. Solicitações de Auditorias de Campo	
Execução	12. Folha de Avaliação dos Controles Internos	
Execução	13. Notas de Auditoria	

Quadro 19: Conjunto de Papéis de Trabalho para Auditoria Operacional
Fonte: Adaptado de Peters e Machado (2007)

Para entendimento da sequência, os autores organizam os papéis de trabalho na sua obra literária e destacam que a minuta do relatório, a folha Y e a folha X são específicas da entidade auditada, entendendo-se a necessidade de a cada trabalho auditorias serem modificadas para contemplar aspectos próprios da situação envolvida. Percebemos no plano de

auditoria e no programa de trabalho necessidades semelhantes, vez que dificilmente a entidade auditada, mesmo já objeto de exames anteriores, mantém o mesmo grau de desempenho ou causa semelhante interesse de fiscalização ao órgão de controle.

Os demais papéis de trabalho são repetitivos para a área auditada na entidade e por consequência poderão ser reaproveitados, desde que adaptados e atualizados, em períodos futuros quando auditar novamente a mesma entidade.

Mas lembre-se de que os papéis de trabalho não podem ser aplicados de qualquer forma, pois deve ser seguida uma metodologia!

Recomendamos, além do estudo especial de cada um dos papéis de trabalho, escolher uma metodologia de trabalho compatível com a cultura organizacional da entidade e compatível com a evolução técnico-científica da auditoria. Por isso, a metodologia do ILACIF, apresentada por Cruz (2007, p. 49-54), parece ser apropriada para responder ao planejamento, à execução e à avaliação, itens exigidos pelos princípios administrativos.

Atualmente denominada de Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), essa organização é uma entidade que regionalmente representa o INTOSAI e como tal se dedica à qualificação e ao intercâmbio técnico, conforme já explicado anteriormente. A entidade desenvolveu, no passado, uma metodologia suficiente e coerente aos propósitos da auditoria governamental. Ela é composta de cinco etapas:

- primeira etapa: Obtenção da Informação Básica;
- segunda etapa: Revisão dos Objetivos, Políticas, Normas Legais e Administrativas;
- terceira etapa: Revisão e Avaliação do Controle Interno;
- quarta etapa: Exame Detalhado das Áreas Críticas; e
- quinta etapa: Comunicação dos Resultados.

No livro de auditoria governamental, Cruz (2007) demonstra, por meio de simulações, a adoção dessa metodologia tanto para a receita, quanto para a despesa e a adapta para ativos e passivos. Além disso, apresenta abordagem focada tanto para a modalidade de auditoria fiscalizadora, quanto para a auditoria de gestão e para a auditoria operacional.

A quarta recomendação, se você permanece convencido de querer mesmo exercer a auditoria, é estudar os procedimentos e as técnicas usuais em auditoria e submeter-se como estagiário num órgão de controle público estatal ou **júnior** numa firma de auditoria privada para poder praticá-las.

Uma Pausa para Reflexão
Você recebeu muitas informações até aqui e vamos aproveitar esse conhecimento para o entendimento das questões sobre papel de trabalho!

A partir de 2017, com o Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal, houve uma definição e orientação para os trabalhos de auditoria.

O manual apresenta as orientações que devem ser estudadas e seguidas na seguinte ordem:

- 5.7 – Papéis de trabalho – apresentam conceitos objetivos
- 5.7.1 – Elaboração dos papéis de trabalho
- 5.7.2 – Atributos
- 5.7.3 – Classificação
- 5.7.4 – Estrutura, organização e armazenamento dos papéis de trabalho
- 5.7.5 – Política de acesso aos papéis de trabalho
- 5.7.6 – Retenção dos papéis de trabalho

O Que São Procedimentos e o Que São Técnicas?

Ainda que você não resolva permanecer com sua intenção de tornar-se um auditor, os dados a que terá acesso poderão lhe proporcionar conhecimento aditivo e útil tanto como cidadão, quanto como mandatário, gestor ou servidor público estatal. Para o entendimento destas questões é imprescindível o estudo detalhado da versão da CGU, na Instrução Normativa SFC nº 1 de 06/04/2001:

Procedimentos e Técnicas:

Os Procedimentos e as Técnicas de Auditoria constituem-se em investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Procedimento de auditoria é o **conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria**, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Trata-se ainda, do mandamento operacional efetivo, são as ações necessárias para atingir os objetivos nas normas auditoriais. Também chamado de comando, o Procedimento representa a essência do ato de auditar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar [...]

Técnica de Auditoria é o **conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle para a obtenção de evidências**, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos.

É necessário observar a finalidade específica de cada técnica auditorial, com vistas a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e tempo. (BRASIL, 2001)

A diferenciação entre procedimento coloca o auditor na obrigação de resolver primeiro o que deseja verificar para depois escolher a(s) técnica(s) a adotar para consecução das evidências. Missão que requer prática e experiência em auditoria. Convém esclarecer que os trabalhos de campo referem-se ao que se executa junto ao auditado, portanto fora do escritório da firma de auditoria ou fora do local onde está sediado o órgão de controle interno e de controle externo.

Em geral o custo da hora trabalhada no campo tende a ser maior do que aquele praticado para a hora de escritório devido aos custos de deslocamentos, estadia, especialidade operacional e outros aspectos da investigação realizada junto ao auditado.

E, então, você já conhece quase tudo de auditoria? Mesmo assim, que tal recapitular? Vamos rever alguns itens para lembrar. Fique atento!

Importante a leitura na íntegra da resolução SFC nº 1 de 06_04/2001, Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016 e a Instrução Normativa (IN) nº 3/2017.

Vamos lá! Como já apresentado, temos três modalidades de auditoria e, preliminarmente, antes mesmo de incluir no Plano de Auditoria, devemos saber se trata-se de uma auditoria fiscalizadora ou se vai além disso, abrangendo a modalidade operacional. É importante nessa fase procurar saber se é uma auditoria rotineira ou se visa uma determinada gestão.

Os tipos de auditoria que estarão no Plano de Auditoria, sendo associados de acordo com a(s) modalidade(s) a que se busca atender, são cinco e entre esses tipos recomendamos para qualquer circunstância inclusão o tipo **auditoria contábil** para preservar condições de validação e suficiência. Para quem não é do ramo convém esclarecer que a contabilidade costuma ser o único banco de dados (estável na forma e conservador nos registros) a permanecer nas entidades, independente do tempo de existência.

Resolvidas essas questões preliminares, cabe optar pela metodologia que respalde os trabalhos auditoriais no plano local, regional, nacional e internacional. Comentamos abertamente acerca da globalização, logo ficaria ruim adotar métodos tecnicamente desconhecidos ou sem credibilidade nso diferentes países onde potencialmete o relatório, o parecer ou o certificado da auditoria venham a ser consultados.

Dentro da metodologia há o momento adequado para definir os procedimentos e depois verificar quais as técnicas condizentes e mais rentáveis para produzir evidências. Devemos evitar, destarte, os desperdícios e otimizar a eficiência e a eficácia do processo, visando opiniões consequentes e desempenho do trabalho em níveis de economicidade coerentes com os custos programados. A experiência em auditoria exige prudência e habitualidade para o êxito e bom senso a aplicar nessa fase da auditoria.

O conjunto de papéis de trabalho deve ser organizado para registrar todas as fases do trabalho auditorial desde o planejamento até a emissão das **notas de auditoria** e conteúdo das opiniões e recomendações a compor nos relatórios, pareceres ou certificados. Esses documentos também devem ser elaborados dentro da técnica usual estabelecida no regimento interno do órgão de controle ou de acordo com instruções estabelecidas nas resoluções do Conselho Regional de Contabilidade, Instituto Brasileiro de Contadores, CVM e demais órgãos técnicos no assunto.

Advertimos que o conjunto de papéis de trabalho deverá ser o estritamente necessário para documentar as diferentes etapas dos trabalhos auditoriais. A maneira como preenchê-los deve ser resolvida pelos manuais de instruções disponibilizados para os agentes de controle ou pelo que o **sênior ou gerente** da firma for paulatinamente transferindo aos **juniores** na fase inicial da carreira de auditor. (trabalhar com os manuais de instruções atualizados na última versão)

Antes de terminar esse assunto e, conseqüentemente, o Capítulo 4, cumpre apresentar alguns procedimentos e técnicas reforçando o convite para estudos na obra de Cruz (2007) para contato mais direto com os procedimentos e na obra de Peter e Machado (2003), na qual há explicação detalhada da composição e das finalidades de cada papel de trabalho.

PROCEDIMENTOS (O QUE SE DEVE FAZER?)	FINALIDADE	EXEMPLOS
A) testes de observância	Visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela Administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.	Exemplo Positivo: a reposição de estoques no nível mínimo estimado como necessário para assegurar o funcionamento regular de postos de saúde vem sendo obedecido e há controles eficientes e eficazes na logística de materiais.
B) testes substantivos	Visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas contábil e administrativos da entidade, dividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.	Exemplo Negativo: a estrutura disponível para a contabilidade ser gerada não garante a tempestiva e regular apuração de resultados mensais necessários para suprir relatórios a expor em audiências públicas. Há insatisfação de usuários e lideranças comunitárias diante da precária e intempestiva evidenciação.

Quadro 20: Procedimentos em Auditoria
Fonte: Adaptado de Brasil (2001)

TÉCNICA DE AUDITORIA	FINALIDADE	EXEMPLO
I. Indagação Escrita ou Oral	Uso de entrevistas e questionários junto ao pessoal da unidade ou da entidade.	Exemplo Positivo: aplicação de pesquisa semiestruturada onde o sistema de requisições de material e prazo de suprimento são avaliados como regulares.
II. Análise Documental	Exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos	Exemplo Negativo: aplicação de amostragem documental onde se constata que 40% das pessoas que requisitam materiais não tem treinamento para manuseio e armazenamento adequado dos mesmos.
III. Conferência de Cálculos	Revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados.	Exemplo Negativo: a conferência do sistema de valoração de estoques ao custo médio, conforme adotado pela entidade auditada apresenta erros na aplicação da fórmula, causando saldos diferentes dos existentes.
IV. Confirmação Externa	Verificação junto a fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas, consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados.	Exemplo Positivo: a circulação de duas notas fiscais de compra de medicamentos assinala que o prazo de validade do produto tem assinalado como início do período data posterior a emissão da nota e entrega do produto, causando investigações da ANVISA.
V. Exame dos Registros	Verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas.	Exemplo Positivo: a verificação em dois <i>softwares</i> assinala a impossibilidade de registrar fatos com datas atrasadas e inserir dados do passado como se no dia do registro tivessem ocorrido. Além disso, os códigos fonte detêm a senha e momento real do acesso.

VI. Correlação das Informações Obtidas	Cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria organização. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência.	Exemplo Negativo: a análise detectou registro de requisições em até três dias depois da emissão nas unidades consumidores, embora o fornecimento pelo almoxarifado seja baixado na datada documental.
VII. Inspeção Física	Exame usado para testar a efetividade dos controles, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis.	Exemplo Positivo: a verificação <i>in loco</i> de estoques assinalado em registros detectou para 20% dos itens escolhidos pela técnica de inventários rotativos, incertos na data, que 98% daquilo que constou como estoque estava armazenado no lugar próprio.
VIII. Observação das Atividades e Condições	Verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que de outra forma seriam de difícil constatação. Os elementos da observação são: a) a identificação da atividade específica a ser observada; b) observação da sua execução; c) comparação do comportamento observado com os padrões; e d) avaliação e conclusão.	Exemplo Negativo: a verificação nos veículos da entidade, quando em trânsito e a partir do controle de frotas indica rotas incompatíveis com os locais assinalados em registros de saída. A execução do deslocamento, quando vigiado demonstra desvio de rota para tratar de assuntos particulares de gestores e seus familiares em bairros diferentes e atendimento de atividades sem interesse público.
IX. Corte das Operações ou "Cut-Off"	Corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a "fotografia" do momento-chave de um processo.	Exemplo Negativo: a interrupção para contagem de itens do almoxarifado, na metodologia do inventário rotativo assinalou dois itens com lotes incompletos e sem qualquer justificativa da falta.
X. Rastreamento	Investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.	Exemplo Positivo: a investigação de escrituras de imóveis da entidade assinala áreas ocupadas por invasões e nas consultas e entrevistas gravadas se detectou recibos de venda de lotes de terra assinados e com firma em Cartório oriundos do Reitor de uma Universidade Pública Estatal.

Quadro 21: Técnicas de Auditoria
Fonte: Adaptado de Brasil (2001)

Para a fase adulta do profissional de auditoria contábil fica reservada a condição de desenvolver trilhas reunir uma espécie de caminho crítico na identificação de fraudes e erros, virtudes e êxitos relativos á entidades auditadas, áreas auditadas e associação de procedimentos e técnicas com a cultura organizacional envolvida.

A propensão a dimensionar os atos e fatos com aspectos da sociologia e outros ramos do saber que fazem a vida humana associada ao planeta pode ser auditada de melhor maneira pelos profissionais que dominam conceitos e tecnologias consagradas, já que eles conseguem identificar as relações entre as diversas formas de ação e reação dos seres existentes.

Ao concluirmos este Capítulo, parabenizamos você por ter estudado a controladoria e a auditoria e gostaríamos de deixar, nitidamente, esclarecido que a profissão de controlador ou de gestor pode ser exercida sem um curso específico de graduação em administração pública. Entretanto, a profissão de auditor precisa de formação em Ciências Contábeis ou de muitas horas de experiência de campo para que seja alcançado o respeito técnico comumente exigido neste campo do saber acadêmico.

Resumindo

Neste Capítulo foram abordados os conceitos da auditoria, na ótica de doutrinadores, da legislação vigente e de cientistas contábeis; esclarecemos o papel exercido pelos órgãos de controle externo e controle interno. Demonstramos aspectos relacionados com o campo de aplicação da auditoria governamental alertando para as diferentes opções e limitações estabelecidas pela Carta Magna, inclusive a proibição de criação de novos Tribunais de Contas em municípios.

Evidenciamos as mudanças a partir de 2017 com o Manual de orientações técnicas, que deve ser estudado de forma detalhada para o entendimento do processo.

Neste Capítulo esclarecemos, ainda, que a auditoria é apenas um dos meios de se exercer o controle e que ela pode ser dividida em três modalidades, dependendo da motivação e do que desejamos investigar. Vimos que outra forma de classificar é estabelecer os tipos de auditoria, como faz a Controladoria Geral da União (CGU) que indica cinco tipos distintos. Aqui esclarecemos aos estudantes que a forma de execução da auditoria não é exclusiva de servidores do quadro permanente dos órgãos de controle ou de contadores. Apesar de a auditoria contábil ser uma prática regulamentada e de restrita execução vigiada pelos profissionais da área,

admite complementarmente inclusão de trabalhos de outros especialistas. Advertimos que tal qual atividades em geral, a auditoria tem parte do resultado dependente dos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, e que, também, é julgada pelo êxito obtido, segundo a ótica dos usuários, bem como pela economicidade e pela eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Adotamos exemplificativamente referências a regimentos do TCU, do TCE de SC e da CGU para demonstrar que o uso de técnicas de auditoria é faculdade definida em cada órgão de controle. Especificamente, para o controle interno do Poder Executivo Federal são explorados elementos técnicos, a fim de convencer por meio da sua filosofia. Entendemos que a filosofia, por detrás da abordagem dos fatos, é de apoio, pela avaliação do entendimento sobre as diretrizes e as normas que pratica, bem como pela apresentação de sugestões e recomendações de aprimoramento operacional dos auditados, presentes no contexto orientador da conduta de seus agentes e auditores. Aos interessados na elaboração de auditoria prática disponibilizam-se três sinopses para a área da auditoria governamental. Além disso, faz-se indicação para as obras de Peter e Machado (2003) e de Cruz (2007), no intuito de motivar o aprofundamento de estudos e pesquisas técnicas no assunto; se o interesse for nacional e indicamos órgãos, em cada continente do planeta, dentro da rede do INTOSAI, para os estudiosos e pesquisadores das ciências fiscalizadoras interessados no estado da arte internacional deste assunto.

Muito bem, chegamos ao final do Capítulo 4 e, conseqüentemente, da disciplina. Esperamos que você tenha aproveitado ao máximo todo o conteúdo abordado. Para reforçar o seu aprendizado, faça pesquisas em outras fontes, e, caso tenha dúvida, entre em contato com o seu tutor, ele está à sua disposição para ajudá-lo no que for preciso. Bons estudos e sucesso na sua vida pessoal e profissional.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. **Analfabetismo cai.**, maz. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/educacao/noticia/2020-07/taxa-cai-levemente-mas-brasil-ainda-tem-11-milhoes-de-analfabetos>> Acesso em 04 ago. 2021.

BARGUES VELA, J. M. **Conceptos y principios de contabilidad pública.** Madrid: Ministério da Economia e Hacienda, 1992.

BARGUES VELA, José Manuel. **Concepto y principios de contabilidad pública.** Madrid: Edición do Ministerio de Economia y Hacienda, 1992.

BORBA, Julian; LUCHMANN. Lígia. **Orçamento Participativo:** análise das experiências desenvolvidas em Santa Catarina. Florianópolis: Insular, 2007.

BRASIL. **Decreto nº 2.935, de 16 de junho de 1862.** Aprova a reorganização da Companhia de navegação por vapor Bahiana. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2935-16-junho-1862-555561-publicacaooriginal-74866-pe.html>> Acesso em: 31 Ago. 2021.

BRASIL, **Decreto n. 966 A, de 7 de novembro de 1890.** Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica. Disponível em: <http://www.jacoby.pro.br/normas/decr_966_1890.html>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Acesso em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm> Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto-lei nº 7.988 de 22 de setembro de 1945.** Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del7988.htm> Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965.** Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm> Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto-lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0199.htm> Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Circular nº 179 de 11 de maio de 1972.** Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1972/pdf/circ_0179_v2_l.pdf> Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Circular nº 743 de 10 de novembro de 1982**. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/c_circ/1982/pdf/c_circ_0743_v1_o.pdf> Acesso em: 31 ago2021.

BRASIL, **Lei n. 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8443.htm#art113> Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL, **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/principal.htm>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). **Instrução Normativa n. 1, de 13 de março de 2003**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-cgu-sfc-01-2003.pdf/view>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. **Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. **Instrução Normativa SFC nº 1 de 06/04/2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=75181>> Acesso em: 14 set. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. **Lei n. 9.755, de 16 de dezembro de 1998**. Dispõe sobre a criação de “homepage” na “internet”, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9755.htm>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa n. 1, de 6 de abril de 2001**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-0106042001.pdf>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. **Portaria n. 467, de 6 de agosto de 2009**. Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 9.507, de 21 de setembro de 2018**. Dispõe sobre a execução indireta, mediante contratação, de serviços da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e das empresas públicas e das sociedades de economia mista controladas pela União. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/42013574/do1-2018-09-24-decreto-n-9-507-de-21-de-setembro-de-2018-42013422>. Acesso em 30 jul. 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, 12/06/2017. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304> Acesso em 16 ago. 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 1 de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197> Acesso em: 17 ago. 2021.

CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Hilton Lobo. **Prática das Leis Trabalhistas**. São Paulo: Atlas, 1978.

CARTA DE LIMA, 1997. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/iciepa/unpan005466.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2016.

CASTRO, Domingos. P. de; GARCIA, L. M. **Contabilidade Pública no Governo Federal**: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com Utilização do Excel. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha *et al.* **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resoluções, Ementas e Normas do CFC**. 2011. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Manual da Metodologia para Avaliação da Execução de Programas de Governo**. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-contenido/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual_aepg.pdf> Acesso em 14 set. 2021.

CRUZ, F. da *et al.* **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Flávio da *et al.* **Comentários à Lei n. 4.320**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, Flávio da *et al.* **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos Municípios**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Flávio; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DEMOCRACIA, Desenvolvimento e Direitos: um debate sobre desafios e alternativas. **Uma Publicação – IBASE**. Rio de Janeiro, janeiro de 2007. Disponível em: <http://www.ibase.org.br/userimages/final_portugues.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2016.

DIAMOND, Jack. **The role of internal audit in government financial management na international perspective**, 2002. Disponível em: <www.imf.org/external/pubs/ft/wp/.../wp294.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2016.

DICIONÁRIO. **Direito Net**. [2011]. Disponível em: <<http://www.direito-net.com.br/dicionario/>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA. **Apresentação**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=218&codConteudo=529>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Atos de Improbidade administrativa**. São Paulo: Atlas, 2008.

FEDOZZI, Luciano. **Orçamento Participativo**. 3. ed. Porto Alegre: Tomo, 2003.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL – FMI. **Manual de transparência Fiscal** (2007). Disponível em: <<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>> Acesso em 27 ago. 2021.

FERRAZ, Luciano. **Controle da administração pública**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GLOBO Notícias. Notícias/Política/Governo Federal. Terça – 22/09/09 18h22. **Plenário do Senado aprova José Múcio para ministro do TCU**. 2009. Disponível em: <<http://tinyurl.com/l9nalb>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para implementação do sistema de controle interno nos Municípios**. Curitiba: Juruá, 2007.

HOUAISS. Antônio. **Dicionário Eletrônico da Língua Portuguesa**. Versão monousuário 3.0, junho de 2009. CD-ROM.

IBASE. Disponível em: <<http://www.ibase.br>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

IBGE. Instituto brasileiro de Geografia e estatística. **Municípios e Estados**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/>>. Acesso em 02 ago. 2021.

IBRACON – **Instituto dos Auditores Independentes do Brasil**. Disponível em: <<https://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=ibracon-indice>> Acesso em: 31 ago. 2021.

ITU. União Internacional de telecomunicação. Committed to connecting the world. **Digital inclusion of all**. Disponível em: <<https://www.itu.int/en/mediacentre/backgrounders/Pages/digital-inclusion-of-all.aspx>> Acesso em: 04 ago. 2021.

INTOSAI. Disponível em: <<http://www.intosai.org/>>. Acesso em: 25 ago. 2021.

INTOSAI. **Experientia Mutua Ominibus Prodest**. Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. [2011]. Disponível em: <<http://www.intosai.org/es/actualidades.html>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

KASSAI, José Roberto *et al.* **Análise de Investimentos**. São Paulo: Atlas, 1999.

KOHAMA, Heílío. **Contabilidade Pública**. 10. ed. São Paulo: Atlas: 2008.

LUNKES, Rogério João; SCHNORREBERGER, Darci. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM), 2000.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017. 149p. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>> Acesso em: 10 set. 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MEIRELLES JUNIOR, Julio Candido de. **Orçamento e Finanças Governamentais**. EDIÇÃO 2021. UFPE/PNAP. Recife/PE.

PAIVA, Rodrigo Márcio Medeiros. **O controle social na administração pública**: propostas para estruturar e estimular o seu desenvolvimento. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. 53 p. João Pessoa: UFPB, 2004.

PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

PAZZAGLINI FILHO, Marino; ROSA, Márcio Fernando Elias; FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Improbidade administrativa**: aspectos jurídicos da defesa do patrimônio público. São Paulo: Atlas, 1996.

PERFIL dos estudantes de graduação das IFES. **Pesquisa do Perfil Sócio-Econômico e Cultural do Estudante de Graduação das IFES Brasileiras**. [2011]. Disponível em: <http://www.andifes.org.br/wp-content/files_flutter/1377182836Relatorio_do_perfi_dos_estudantes_nas_universidades_federais.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2016.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PLATT NETO, Orion Augusto et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira, **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

PREFEITO DE RIBEIRÃO BONITO CRIA SALA DE TRANSPARÊNCIA. Disponível em: <<http://www.amarribo.org.br>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO Jr., J. Teixeira. **A Lei 4.320 Comentada**. Rio de Janeiro: IBAM, 1994.

PORTAL DA TRANSPARENCIA. **Controle social**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/pagina-interna/603399-controle-social>> Acesso em: 04 ago. 2021

RIO DE JANEIRO. **Decreto Municipal n. 28.787, de 4 de dezembro de 2007**. Disponível em: <http://pt.wikisource.org/wiki/Decreto_Municipal_do_Rio_de_Janeiro_28787_de_2007>. Acesso em: 14 mar. 2016.

RIO DE JANEIRO. Controladoria. Prefeitura da Cidade do rio de Janeiro. **Controladoria Geral do Município - 2003**. Disponível em: <<http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2904248/DLFE-244506.pdf/Controladoria1.0.anos.pdf>> Acesso em: 27 ago. 2021.

RIO DE JANEIRO. Conheça a Controladoria. **Informações organizacionais**. Disponível em: <<http://www.rio.rj.gov.br/web/cgm/conheca-a-controladoria#>> Acesso em: 25 ago. 2021.

SANTA CATARINA. **Regimento Interno TCSC**. Tribunal de Contas da União. Resolução n. TC-06/2001 e resoluções de alterações. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2006. Disponível em: <https://www.tcsc.tc.br/sites/default/files/regimento_interno_consolidado_08112018.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2021.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Contexto geral das prestações de contas**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contexto-geral-das-prestacoes-de-contas.htm>> Acesso em: 14 set. 2021.