

**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**  
**Instituto Serzedelo Correa - ISC**



**LUIZ EDUARDO RODRIGUES PEREIRA DA COSTA**

**O CONTROLE INTERNO SOBRE AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO SISTEMA  
INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL: O  
CASO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO.**

**BRASÍLIA-DF, 2006**

**LUIZ EDUARDO RODRIGUES PEREIRA DA COSTA**

**O CONTROLE INTERNO SOBRE AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL: O CASO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO.**

Monografia apresentada como requisito do curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação – UnB/Brasília.

Orientadora: Profa. Ms. Renilda de Almeida Moura.

**BRASÍLIA-DF, 2006**

**LUIZ EDUARDO RODRIGUES PEREIRA DA COSTA**

**O CONTROLE INTERNO SOBRE AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL: O CASO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO.**

Monografia apresentada como requisito do curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação – UnB/Brasília.

Orientadora: Profa. Ms. Renilda de Almeida Moura.

Brasília-DF, 17 de novembro de 2006.

**Banca Examinadora**

---

Profa. Ms. Renilda de Almeida Moura

Orientadora

---

Prof. Ms. Elivânio Geraldo de Andrade

Examinador

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à Profa. Ms. Renilda de Almeida Moura pela orientação e solicitude no atendimento das demandas e pelo esforço e dedicação demonstrada.

Aos mestres da Universidade de Brasília, pela sempre presente dedicação e determinação no nobre objetivo de ensinar.

Aos colegas do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público pelo convívio respeitoso e companheirismo. À equipe do Serviço de Pós-Graduação do Instituto Serzedello Corrêa pelo apoio irrestrito.

Ao Secretário de Orçamento, Finanças e Contabilidade e ao Diretor Técnico de Contabilidade, pelo exemplo de conduta profissional no desempenho de suas funções e à equipe do Serviço de Contabilidade e Informações Gerenciais, pelo convívio agradável, dedicação e profissionalismo sempre presentes.

À minha esposa, pela compreensão das ausências em virtude da busca deste nobre objetivo.

Por fim, meus agradecimentos ao Tribunal de Contas da União, na figura de seus Ministros, que me proporcionaram a participação neste importante empreendimento.

## RESUMO

A presente monografia é resultado de estudo na área de administração e contabilidade pública, que analisa o Controle Interno instituído pelo Tribunal de Contas da União, sobre as Informações Contábeis do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal. O trabalho desenvolveu-se com base nas tipologias de pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso, tendo por objetivo geral analisar o processo de controle dos registros contábeis escriturados no Siafi e verificar se este assegura a fidedignidade do fato ocorrido. A pesquisa tem como parâmetros a experiência de controle interno adotado pelo TCU, no que se refere ao controle interno contábil preventivo e concomitante à atuação do executor da despesa pública. Busca identificar os mecanismos de controle utilizados, analisar e descrever o processo de controle instituído e identificar os ganhos na instituição destes procedimentos, bem como, entender como pode esta boa prática contribuir para a fidedignidade das transações da escrituração contábil, alcançar a responsabilização dos gestores por atos emanados no exercício da função de comando, proporcionar o *accountability*, a transparência e a ética na gestão pública. Conclui-se que; com base no estudo dos procedimentos adotados pelo controle interno contábil do TCU; as salvaguardas existentes no Sistema Siafi podem ser suficientes para assegurar a fidedignidade do fato ocorrido quando da escrituração contábil.

A pesquisa se fundamenta em material bibliográfico e na legislação pertinente. Essas fontes indicam uma base legal e conceitual a respeito do conteúdo.

Palavras-chave: 1. Controle Interno Contábil; 2. Conformidade; 3. *Accountability*; 4. Contabilidade Pública.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATUCONFDOC	Atualiza Conformidade de Documento
ATUFECMES	Atualiza Calendário Fechamento
BALANCETE	Balancete Contábil
BALANORC	Balanco Orçamentário
BALANSINT	Balanco Sintético por Órgão
CCI	Comissão de Coordenação de Controle Interno
CCONT	Coordenação-Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria-Geral da União
CMD	Comprovação Mensal de Despesas
CONCONFCON	Conformidade Contábil
CONCONFDOC	Consulta Conformidade de Documento
CONCONTIR	Consulta Contas Irregulares
CONINCONS	Consulta Contas Inconsistentes
CONORC	Consulta Orçamento Detalhado
CPR	Subsistema de Contas a Pagar e a Receber do SIAFI
DICON	Diretoria Técnica de Contabilidade
IMPCONFORM	Imprime Conformidade Diária
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
RCB	Relatório de Conciliação de Bens
RRE	Rol de Responsáveis
SECOF	Secretaria de Orçamento, Finanças e Contabilidade

SECOI	Secretaria de Controle Interno
SEMAG	Secretaria de Macroavaliação Governamental do Tribunal de Contas da União
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SFC	Secretaria Federal de Controle
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIG	Serviço de Contabilidade e Informações Gerenciais
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
1.1	O TEMA E SUA JUSTIFICATIVA .....	10
1.2	CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA .....	11
1.3	OBJETIVOS.....	12
1.4	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA .....	13
1.5	METODOLOGIA .....	13
1.6	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO .....	14
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>16</b>
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	16
2.2	TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS.....	18
2.3	<i>ACCOUNTABILITY</i> - RESPONSABILIZAÇÃO DOS GESTORES PÚBLICOS.....	19
<b>3</b>	<b>CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL.....</b>	<b>22</b>
3.1	LEGISLAÇÃO BÁSICA .....	23
3.2	OPERACIONALIZAÇÃO .....	25
3.2.1	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.....	26
3.3	MECANISMOS DE CONTROLE INTERNO DO SIAFI - CONFORMIDADES .....	29
3.3.1	Conformidade diária .....	30
3.3.2	Conformidade de suporte documental .....	32
3.3.3	Conformidade contábil .....	33
3.3.4	Conformidade de operadores.....	35
<b>4</b>	<b>CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>36</b>
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS CATEGORIAS DE CONTROLE .....	41
4.2	O CONTROLE COMO INSTRUMENTO DE <i>ACCOUNTABILITY</i> .....	43
<b>5</b>	<b>O PROCESSO DE CONTROLE INTERNO CONTÁBIL NO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO.....</b>	<b>45</b>
5.1	MECANISMOS INTERNOS DE SALVAGUARDA DAS INFORMAÇÕES .....	46
5.2	O PROCESSO DE ANÁLISE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL NO TCU .....	49



5.3	PROCESSOS DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS .....	53
5.4	DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS .....	55
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>57</b>
<b>7</b>	<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>59</b>
	<b>ANEXOS .....</b>	<b>64</b>

# **1 INTRODUÇÃO**

## **1.1 O Tema e sua justificativa**

Este trabalho aborda o tema 'O Controle Interno sobre as Informações Contábeis do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal: o caso Tribunal de Contas da União' e está vinculado à discussão sobre as áreas de conhecimento abrangidas pela Administração e Contabilidade Pública.

Administração Pública entendida como aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Para Kohama (1991) "Administrar seria gerir os serviços públicos, não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil".

Contabilidade como a área de conhecimento, que estuda, controla e demonstra a organização e execução dos orçamentos, atos e fatos administrativos da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações.

O propósito do tema em questão é contribuir nessas áreas de conhecimento, mediante o exame do controle interno existente sobre as informações produzidas e divulgadas pela contabilidade governamental, tendo como parâmetro o caso do Tribunal de Contas da União e a experiência do Serviço de Informações Contábeis e Gerenciais, unidade da Diretoria Técnica de Contabilidade desta Egrégia Corte de Contas.

Embora os instrumentos de controle da execução orçamentária tenham longa trajetória no campo público, somente nas últimas décadas é que o assunto integrou o rol de preocupações dos administradores públicos e ganharam visibilidade perante a sociedade brasileira, principalmente, a partir da Constituição Federal de 1988, que trouxe a obrigatoriedade da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial

da União e das entidades direta, indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade.

O presente trabalho procura demonstrar que a instituição de um controle interno contábil, tempestivo e concomitante sobre as transações contábeis efetuadas no SIAFI, tendo por base instrumentos de segurança do sistema, tais como conformidade diária, de suporte documental e contábil, pode ser útil no controle e evidenciação da execução orçamentária e financeira, de forma a prevenir juros e minimizar as possibilidades de desvios e fraudes.

A abordagem de tema como o controle interno contábil, especificamente na forma como foi desenvolvido e implantado no Tribunal de Contas da União, busca demonstrar que da soma de conhecimentos da administração e da contabilidade pública, pode-se alcançar a transparência e controle social no trato da coisa pública, servindo de exemplo para as diversas Instituições Públicas, que buscam se adequar aos novos rumos da sociedade brasileira, que vem exigindo responsabilidade dos agentes públicos, no trato com o Erário.

## **1.2 Caracterização do problema**

As constantes denúncias, sobre desvios de recursos públicos, exigem do governo a busca de mecanismos de controle que amenizem o risco de fraudes e de má utilização dos recursos públicos.

Na Administração Pública as informações sobre a obtenção e aplicação dos recursos públicos são evidenciadas por meio de Balanços e Demonstrativos contábeis sobre a execução orçamentária e financeira, que são periodicamente elaboradas, tendo por base os registros contábeis, e divulgadas, sendo que ao final de cada exercício financeiro são encaminhadas ao Congresso Nacional na forma de Prestação de Contas. Para garantir que as informações prestadas retratem a realidade dos fatos necessita-se um esforço conjunto entre as Unidades de Controle dessa execução, para que as informações disponibilizadas sejam fidedignas com o fato ocorrido.

Na busca de melhorar o controle da execução orçamentária e financeira do governo federal em 1986 foi criado o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, que se consagrou como um marco, pois o governo passou a contar com uma ferramenta capaz de disponibilizar informações tempestivas e transparentes dos diversos Órgãos Federais.

Em trabalho realizado pelo Tribunal de Contas da União detectou-se, que apesar dos avanços obtidos nos últimos anos, as informações produzidas pela contabilidade pública federal necessitam de um exame aprofundado para correção de erros e distorções, de forma a criar condições de se atestar, com segurança, se ela representa ou não a real situação patrimonial de determinada entidade.

Neste contexto o presente trabalho foi desenvolvido de forma a responder à seguinte indagação: O Controle Interno Contábil instituído pelo Tribunal de Contas da União sobre as informações contábeis do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI assegura a fidedignidade do fato ocorrido?

### **1.3 Objetivos**

Este estudo tem por objetivo geral analisar o processo de controle dos registros efetivados por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal e demonstrar a experiência adotada pelo TCU, no que se refere ao controle interno contábil concomitante à atuação do executor da despesa pública.

Especificamente o trabalho terá os seguintes desdobramentos:

- a) Identificar os mecanismos de controle dos registros contábeis utilizados no SIAFI;
- b) Analisar e descrever o processo de controle interno contábil instituído no TCU;

- c) Identificar os ganhos, utilizando como referencial o caso TCU, para o controle interno sobre as informações contábeis geradas pelo SIAFI.

#### **1.4 Delimitação da Pesquisa**

O presente estudo está circunscrito às Unidades Gestoras do Tribunal de Contas da União, participantes do Sistema Integrado de Administração do Governo Federal - SIAFI . O problema objeto desse estudo vale-se do Serviço de Contabilidade e Informações Gerenciais (SIG) e da Diretoria Técnica de Contabilidade (Dicon), organicamente vinculados à Secretaria de Orçamento e Finanças do TCU.

#### **1.5 Metodologia**

O trabalho apresentado desenvolveu-se com base nas tipologias de pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica busca explicar o problema a partir das referências teóricas publicadas, busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Metodologicamente, o trabalho utiliza-se do estudo de caso: o controle interno contábil do Tribunal de Contas da União. Procurou-se, com essa opção, compreender a manifestação do problema, as percepções e expectativas a ele ligadas, numa base empírica que enfatiza o contexto natural onde o problema se encaixa.

Na pesquisa documental foi utilizado como fonte de dados os processos de comprovação de despesa encaminhados mensalmente pelas Unidades Gestoras à Dicon e repassados ao SIG para análise, como forma de prestação de contas ao controle contábil, análise dos diários das UG's, Concontir, Conincons, Confluxo, Balancete e Demonstrativos Contábeis disponíveis no SIAFI, Processos de Tomada e Prestação de Contas do TCU, além dos relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

## 1.6 Organização do Trabalho

O trabalho está estruturado em sete capítulos: introdução, referencial teórico, contabilidade governamental, mecanismos de controle, o processo de controle interno contábil no Tribunal de Contas da União, conclusão e bibliografia. Objetiva-se com isto construir uma cadeia lógica, que possibilite compreender os objetivos e as características da instituição do Sistema de Controle Interno Contábil do TCU com vista ao alcance do *accountability*.

A introdução aborda os objetivos gerais e específicos, a justificativa da escolha do tema sobre o qual versará o trabalho, caracterização do problema, a profundidade, abrangência e extensão como será estudado.

O referencial teórico é dividido em três seções: administração pública, transparência na gestão dos recursos públicos e *accountability* – responsabilização dos gestores públicos. Esse capítulo tem por objetivo a pesquisa bibliográfica a partir das referências teóricas publicadas, trazendo a posição dos estudiosos nos temas abordados, formando uma base conceitual sobre a qual assentam as conclusões.

O capítulo Contabilidade Governamental complementa os aspectos gerais sobre o tema, a legislação vigente, o seu campo de atuação, descrevendo o modo de operacionalização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI e as características da conformidade contábil, preceitos básicos, abrangência e responsabilidade pelo registro.

O quarto capítulo, fazendo uso dos ensinamentos contidos nos capítulos anteriores, discorre sobre os mecanismos de controle, trazendo as definições e principais características dos procedimentos de controle dos registros contábeis e controle interno. Na seção sobre controle dos registros contábeis são descritos três dos quatro tipos constantes do sistema de segurança do SIAFI, que são a conformidade diária, de suporte documental e contábil e como

se procedem. Na seção controle interno, estuda-se as suas características, base constitucional, tipos e o controle como instrumento de *accountability*.

O quinto capítulo analisa o processo de controle interno do Tribunal de Contas da União, descrevendo seus mecanismos de salvaguarda das informações, competência e abrangência de atuação, o processo de análise da escrituração contábil, onde se situa a análise da conformidade dos registros contábeis, o processo de comprovação de despesas, instrumento para a verificação dos documentos comprobatórios da escrituração contábil e as demonstrações contábeis, como fonte para o controle contábil.

Ao final encontra-se a conclusão.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Administração Pública

Para estudar o conceito de Administração Pública, precisa-se ter em mente, que os indivíduos, pelo contrato social, transferiram parte de sua liberdade para a criação de um ente artificial, que lhes suprisse as necessidades básicas, tais como, segurança e alimentação. Este ente é o Estado.

Para Pereira (2003), o Estado vem suprir as necessidades materiais e abstratas, que os indivíduos, individualmente ou em grupos, não podem satisfazer. A delegação de poder do indivíduo para o ente artificial chamado Estado, traz em seu bojo uma idéia de reciprocidade e controle, tendo as duas partes, direitos e deveres.

Mas de que maneira, este ente artificial chamado Estado atua para suprir as necessidades da coletividade? A atuação do Estado se faz possível, devido à possibilidade deste atuar de forma desconcentrada, não centralizando todas as atividades em um único centro de atuação, mas dividindo-as em funções.

Remonta a Aristóteles, na antigüidade grega, e depois a Montesquieu, a repartição das funções do Estado, em função de natureza legislativa, executiva ou administrativa e jurisdicional. Para o estudo da Administração Pública, vamos nos ater à função executiva/administrativa, que é típica do Órgão Executivo ou como se costuma dizer, Poder Executivo.

Segundo Ferreira Filho (2006), o Poder Executivo compreende o governo (sua cabeça) e a administração (seu tronco e membros). O governo é o órgão ou conjunto de órgãos, a que pertence a representação do próprio Poder e a quem incumbe a tomada das decisões fundamentais. A administração é o conjunto de órgãos que propriamente acompanham a



execução das leis e decisões em geral ou as preparam ou as executam por si.

A função administrativa, descrita por Aristóteles e Montesquieu, traz em seu bojo a prática de atos de chefia de Estado, chefia de governo e atos de administração. A Administração Pública se manifesta como a própria atividade administrativa, exercida pelo Estado e por seus órgãos e agentes, caracterizando a função administrativa. Ela seria, o conjunto que englobaria os três poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Portanto, o termo Administração Pública, traz implícita a noção de função administrativa do Estado.

Para Peixe (2003), a função administrativa é a que o Poder Executivo e os órgãos dos demais Poderes exercem sobre as próprias atividades, objetivando mantê-las em obediência à lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas de sua realização. É também denominada de função controladora ou, mais comumente, controle interno, e envolve basicamente três aspectos: a legalidade, a conveniência e a eficiência.

A função controladora tem estreita relação com o princípio administrativo da autotutela, onde o Estado tem o dever poder de agir, frente a erros detectados durante o exercício da atividade executiva.

De acordo com Peixe (2003), esta função controladora permeia as funções maiores invadindo todo o organismo do controle do sistema gestorial na administração pública. Vê-se assim toda a extensão e importância do controle interno, visto que, sua atuação estende-se a toda teia da administração pública.

A Constituição Federal de 1988, determinou as características e condições de funcionamento desta função estatal. O art. 37 parece ser o elo de ligação, o referencial, pois é nele que estão os princípios básicos, que são modos de agir, em que a Administração Pública irá pautar sua atuação:

A Administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Portanto, a Administração Pública possui funções, que são os meios de alcance dos objetivos traçados pelo Estado e um destes instrumentos é a função controle, que é o objeto de estudo deste trabalho.

## **2.2 Transparência na Gestão dos Recursos Públicos**

De acordo com Peixe (2002, p.148):

No novo conceito de Estado, onde os cidadãos esperam que os governos produzam resultados, não sendo mais tolerada; a ineficiência ou a ineficácia, a lentidão, a administração pouco responsável; espera-se que os governantes apresentem uma Administração Pública; ágil, eficiente e responsável; onde o cidadão participe da vida do Estado, interferindo nas decisões, cobrando resultados, num exercício de plena cidadania ativa onde o fim maior seja o bem do cidadão contribuinte e consequentemente de toda a sociedade.

Neste novo contexto social, é crescente a demanda por mudanças no modo de agir da Administração Pública e, principalmente, de seus agentes, que no exercício da função administrativa, necessitam se ater aos princípios constitucionais da legalidade, eficiência, moralidade, publicidade e impessoalidade.

Para Trosa apud Peixe (2002, pg.150):

A mudança de paradigma para uma Administração Pública responsável, passa por meio da obrigação de prestar contas dos resultados, a não ser que se lance mão da entropia, ou da explosão, ou da corrupção no serviço público. A obrigação de prestar contas é para o serviço público uma espécie de substituto do mercado. Ela é também o corolário normal de um sistema democrático em que os funcionários devem dar conta de suas ações às autoridades, dando publicidade a seus atos e transparência à sua conduta.

A Transparência na gestão dos recursos públicos passa pelo atendimento dos dispositivos legais: Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu capítulo IX trouxe importante contribuição para a melhoria da transparência e controle dos gastos públicos. São disponibilizados por este instrumento legal, regras e procedimentos, com vista a um maior controle social sobre a

atuação dos gestores públicos. Para a LRF, os Planos Plurianual e Regionais, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Lei Orçamentária, as Prestações de Contas, as Tomadas de Contas, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal são os instrumentos que o Estado possui, para dar transparência da sua atuação na consecução dos objetivos traçados.

Quanto aos normativos legais, que incentivam a transparência na Administração Pública, cita-se o Decreto nº 5.482/05 e a Portaria Interministerial CGU/MPOG nº 140/06, que disciplinam a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores (*internet*). Refere-se à divulgação de informações relativas à execução orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta e indireta, exclusivamente para fins de controle social, possibilitando o alcance da *accountability* (prestação de contas) pela transparência na execução orçamentária. As informações devem ser apresentadas de forma simples, pois a linguagem contábil é de difícil compreensão, dado os termos técnicos utilizados o que a torna inacessível e incompreensível para o grande público.

Outro instrumento da Administração Pública no sentido de propiciar maior publicidade aos atos e fatos é o Portal da Transparência Pública, que promove a transparência dos gastos públicos, incentivando o controle social, estimulando no Governo Federal, um comportamento do gestor no uso dos recursos públicos pautado pela legalidade e ética. Nesta direção também se pautou o Tribunal de Contas da União, quando da criação de “*homepage*” na “*internet*”, regulamentada pela Lei nº 9.755/98, para divulgação de dados e informações sobre o orçamento público.

### **2.3 *Accountability* - Responsabilização dos Gestores Públicos**

Para Perez Junior (1995), o termo *Accountability* é a obrigação de prestar contas da

realização de um trabalho decorrente de uma responsabilidade assumida derivada de uma autoridade delegada. Aos gestores caberia a preocupação e responsabilidade de demonstrar o bom uso dos recursos públicos. Esta responsabilidade implica também, no compromisso e na obrigação de um desempenho eficiente.

De acordo com Fêu (2003), “a qualidade da democracia praticada na sociedade depende do grau de transparência das ações governamentais, estando portanto a democracia vinculada à atuação eficiente do gestor público.”

De forma complementar, Peixe (2002) afirma que a palavra *accountability* é um termo de origem inglesa, que pode ser traduzido por responsabilidade ou imputabilidade, obrigação de que alguém responda pelo que faz, obrigação dos agentes do Estado em responder por suas decisões, ações e omissões, o que já é universalmente consagrado como norma nas sociedades mais desenvolvidas. *Accountability* seria então, a obrigação de prestar contas dos resultados conseguidos em função da posição que o indivíduo assume e do poder que detém, mas também pode ser entendida como contabilizar resultados, controlar e avaliar se os objetivos propostos foram atingidos com a produtividade e a qualidade preestabelecidas.

O termo “Accountability” é uma palavra atual para uma obrigação antiga e corresponde a uma exigência da sociedade moderna que busca um controle social sobre as atuações dos agentes do Estado. Pode-se citar modalidades de *accountability*, tais como: o político, contábil, ético e o moral, dentre muitos outros, visto que o termo na sua essência, quer dizer prestação de contas, quer seja, de um filho para um pai ou de congressistas para com seus eleitores.

Na área contábil, a *accountability* está ligada à prestação de contas pelo gestor de seus atos e geralmente, isto se faz, com publicação dentre outros em diários oficiais, jornais de grande circulação ou meio eletrônico, de demonstrativos onde se evidencia a execução dos recursos orçamentários.

A qualidade e a veracidade das informações contábeis veiculadas, se obtêm por meio de uma rigorosa análise da escrituração contábil do ente prestador das contas, o que nem sempre ocorre, devido à falta de disponibilidade dos dados ou complexidade dos mesmos, o que afasta do controle social, esta área, que é a contabilidade pública. Portanto, *accountability* não estaria desvinculada de transparência, nem do controle da qualidade da escrituração contábil, se utilizando destes para alcançar seus objetivos.

Conclui-se que *accountability* traz o dever de prestar contas de modo transparente e com responsabilidade pelas informações disponibilizadas e a responsabilização pela aplicação dos recursos públicos.

### 3 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

A Contabilidade Governamental é a especialização da contabilidade que coleta, registra e controla os atos e fatos da Fazenda Pública, bem como, evidencia o orçamento aprovado, sua execução, os atos e fatos administrativos, patrimônio público e suas variações tendo por base as normas de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64), os Princípios Gerais de Finanças Públicas e os Princípios Fundamentais de Contabilidade e tem por objetivo fornecer informações aos gestores públicos para subsidiar a tomada de decisões.

Para Mota (2005, p.190) A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que:

Aplicam na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Segundo Pires (2005, p.38) definição de Contabilidade Pública tem como carro chefe a Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

De acordo com o autor a Contabilidade Pública:

E o ramo da Contabilidade, que coleta, registra e controla os atos e fatos da Administração Pública, mostra o valor do Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha, controla e demonstra a execução do orçamento. Destacam-se como objetivos da Contabilidade Pública, o fornecimento de informações atualizadas e exatas aos administradores para subsidiar a tomada de decisões e também aos Órgãos de Controle Interno e Externo.

O campo de atuação da Contabilidade Governamental é definido pela utilização do orçamento fiscal e da seguridade social pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, quer seja unidade da Administração Direta ou Indireta. No orçamento fiscal encontra-se o Poder Legislativo, Executivo e Judiciário da União, os respectivos fundos, órgãos e entidades públicas dependentes, inclusive fundações; enquanto no orçamento de seguridade social, estão os que a ela se vinculam.

O Sistema de Contabilidade Federal foi criado pelo Decreto nº 3.589/00, que

juntamente com a Lei nº 10.180/01, confere à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda a condição de Órgão Central do Sistema, que tem competências de normatização contábil, orçamentária e patrimonial, na esfera Federal.

De acordo com o art. 2º do Decreto nº 3.589/00, a Contabilidade Governamental será exercida mediante atividades de registro, de tratamento e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis. Estas atividades compreendem a formulação de diretrizes para orientação adequada, mediante o estabelecimento de normas e procedimentos que assegurem consistência e padronização das informações produzidas pelas unidades gestoras.

### **3.1 Legislação Básica**

A Contabilidade Governamental é regida, principalmente, pelos seguintes normativos:

- a) A Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro, para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal;
- b) Decreto-lei nº 200/67, dispõe sobre a organização administrativa federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa, legislando na esfera contábil em seus arts. 68 a 93, estabelecendo normas de administração financeira e de contabilidade;
- c) Decreto nº 93.872/86, dispõe sobre a unificação do caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente;
- d) Instrução Normativa nº 8/86, aprova as normas gerais sobre o Plano de Contas da Administração Pública Federal, permitindo a identificação e classificação contábil dos atos e fatos de uma gestão, de maneira padrão, uniforme e sistematizada;

- e) Decreto nº 3.589/00, dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, regulamentando suas finalidades, atividades, organização e competências;
- f) Decreto nº 3.590/00, dispõe sobre o Sistema de Administração Financeira Federal;
- g) Decreto nº 3.591/00, dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, regulamentando finalidades, atividades, organização, estrutura e competências, visando propiciar a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais;
- h) Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101/00, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, complementando a Lei nº 4.320/64, criando novos demonstrativos contábeis e estabelecendo esforços com vista à ação governamental planejada e transparente, com prevenção de riscos e correção de desvios e principalmente, garantindo o equilíbrio das contas públicas;
- i) Portaria Interministerial nº 163/01 (STN/SOF), dispõe sobre normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios;
- j) Lei nº 10.180/01, organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- k) Decreto nº 4.304/02, altera dispositivos do Decreto nº 3.591/00, no tocante às competências da Secretaria Federal de Controle Interno, composição da Comissão de Coordenação de Controle Interno – CCI, e dá outras providências;
- l) Decreto nº 5.481/05, altera dispositivos do Decreto nº 3.591/00, incluindo competências ao Ministro de Estado do Controle e da Transparência;



- m) Instrução Normativa nº 8/96 da Secretaria do Tesouro Nacional, que reordena os procedimentos pertinentes à utilização do Plano de Contas da União;
- n) Instrução Normativa Conjunta STN/SFC nº 4/00, que reordena os procedimentos pertinentes à utilização do Plano de Contas da União.

### **3.2 Operacionalização**

A estrutura do Sistema de Contabilidade Governamental é regulamentada pela Lei nº 10.180/01, sendo composta pelo Órgão Central, que é a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e por órgãos setoriais, que são as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União. Com relação ao Órgão de Controle Interno da Casa Civil, apresenta-se uma particularidade, que é o exercício das atividades de órgão setorial contábil de todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República.

Destaca-se que os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do Órgão Central do Sistema, no caso o Tesouro Nacional e suas Coordenações, cabendo a este, principalmente:

- a) definir e normatizar os procedimentos atinentes às operações de contabilidade dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública Federal;
- b) manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União;
- c) colaborar na gestão do SIAFI;
- d) elaborar e divulgar os Balanços e Demonstrações Públicas Federais;
- e) elaborar as informações gerenciais;
- f) supervisionar as atividades contábeis no âmbito do SIAFI, garantindo a consistência das informações; e

- g) prestar assistência, orientação e apoio técnico aos órgãos setoriais na utilização do SIAFI, na aplicação de normas e na utilização de técnicas contábeis.

No Tribunal de Contas da União, a Setorial Contábil do órgão é a Diretoria Técnica de Contabilidade (Dicon), que é chefiada por um Contador devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade. A comunicação entre a Setorial Contábil e a STN é efetuada pelo Serviço de Contabilidade e Informações Gerenciais (SIG).

### **3.2.1 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI**

Para Debus e Morgado (2004), as origens do SIAFI remontam ao final da década de 80 e seu objetivo à época, foi o de aperfeiçoar o sistema de gestão dos recursos do Governo Federal, mediante a utilização de sistemas informatizados que abrangessem todo o elenco de órgãos integrantes da Administração direta, autárquica e fundacional.

O SIAFI visa promover a modernização e a integração dos sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade dos órgãos e entidades públicas do Governo Federal, estando o seu processamento a cargo do Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO e é utilizado por todos os Órgãos da Administração direta, dos três Poderes, e por grande parte das entidades da Administração indireta (DEBUS E MORGADO, 2004).

São cerca de cinco mil UG executoras e trinta mil operadores em todo o País. Inicialmente o SIAFI foi implantado no Poder Executivo, com os ganhos demonstrados, o Poder Legislativo e Judiciário ingressaram neste que é considerado um dos maiores e mais abrangentes instrumentos de administração das finanças públicas, dentre os seus congêneres conhecidos no mundo (FEIJÓ, 2006).

Segundo Albuquerque e outros (2006), o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI é o sistema de teleinformática que processa a execução

orçamentária, financeira e contábil dos órgãos e entidades da administração federal. Foi implantado em 1987 e constitui, desde então, o mais importante instrumento de acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e contábil do Governo Federal. Segundo os autores, o desempenho do Siafi ultrapassou as fronteiras brasileiras, despertando a atenção no cenário internacional, sendo que vários países, além de alguns organismos internacionais têm enviado delegações à Secretaria do Tesouro Nacional com o propósito de absorver tecnologia para implantação de sistemas similares. Em 2006 foi apresentado para a Organização das Nações Unidas como experiência de sucesso no controle e transparência dos gastos governamentais.

De acordo com o Manual, o Siafi tem como objetivos:

- a) prover os órgãos da Administração Pública de mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e contábil;
- b) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- c) permitir que a contabilidade aplicada à Administração Pública, seja uma fonte segura e tempestiva de informações gerenciais para todos os níveis da Administração Pública Federal;
- d) integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal; e
- e) proporcionar a transparência nos gastos públicos.

Quando da implementação do Siafi, conceitos práticos foram implementados, com relevantes ganhos no tempo de escrituração dos dados contábeis e de processamento das informações, principalmente devido a uma adequada estrutura informatizada, com utilização de bancos de dados, ferramentas de geração de relatórios e interface mais amigável com o operador do sistema.

Uma das inovações que causou grande impacto na postura do executor da despesa pública, foi o conceito de evento, que é o instrumento utilizado pelas Unidades gestoras no preenchimento das telas e/ou documentos de entrada no SIAFI, para transformar os atos e fatos administrativos rotineiros em registros contábeis automáticos. Evento é um código formado por seis caracteres (XX.Y.ZZZ), sendo que

(XX) representam a **Classe do Evento**.

(Y) representa o **Tipo de Utilização**.

(ZZZ) representam o **Código Seqüencial**.

A classe individualiza fatos de uma mesma natureza (exemplo> classe 10, 20, 40 representam estimativa de receita, dotação e empenho respectivamente). O tipo de utilização indica se o evento é utilizado pelo gestor, pelo sistema ou se o mesmo refere se a estornos. O código seqüencial é utilizado para individualizar cada fato dentro das classes vai de 001 a 999.

A utilização do evento possibilitou padronizar os lançamentos e rotinas de escrituração contábil. O operador do SIAFI, mesmo que não seja contador, tem condições de executar suas transações, pois o evento ao ser utilizado gera registros contábeis automáticos, sem precisar o operador conhecê-los.

Outro fator inovador na entrada de dados no SIAFI foi a criação do Subsistema CPR (Contas a Pagar e Receber), que permite otimizar o processo de programação financeira dos Órgãos ligados ao Sistema, proporcionando informações em nível analítico e gerencial do fluxo de caixa. O CPR funciona como uma agenda, onde as obrigações ficam escrituradas, aguardando a data programada de pagamento, bastando para tanto, que o operador utilize a situação correspondente.

Como todo sistema complexo de entrada, processamento e saída de dados, o Siafi possui suas ferramentas de segurança, que possibilitam a guarda segura das informações ali contidas. Quanto aos procedimentos de segurança do Siafi, Feijó (2006, p.21) cita que os mesmos baseiam-se:

- a) no uso de senha, que estabelece diferentes níveis de acesso às suas informações;
- b) fidedignidade dos dados inseridos por seus usuários;
- c) conformidade diária a ser realizada pelo Ordenador de Despesa da UG ou por operador por ele indicado;
- d) conformidade contábil a ser efetuada pela Setorial de Contabilidade, visando validar os valores registrados;
- e) conformidade de operadores, a ser realizada pelo Ordenador de Despesa ou por operador por ele indicado;
- f) conformidade de suporte documental, também a ser realizada pelo Ordenador de Despesa ou por operador por ele indicado;
- g) identificação dos operadores que efetuam acesso à base de dados, seja para consulta ou escrituração contábil;
- h) mecanismos outros de segurança mantidos pelo Serpro, tais como backup, responsável pela manutenção do sistema, com o intuito de manter a integridade dos dados; e principalmente
- i) inalterabilidade das informações de todos os documentos incluídos no Siafi após a contabilização, exigindo a escrituração de um outro documento, para correção ou cancelamento do documento porventura escriturado erroneamente. Isto permite que, o dado, uma vez inserido no sistema, não poderá mais ser apagado, salvo problemas mais graves de ordem técnica e de manutenção.

Destas salvaguardas do Siafi, a conformidade é a que é objeto deste estudo, pois são elas que servem de instrumento de controle das informações produzidas pelos registros contábeis.

### **3.3 Mecanismos de controle interno do Siafi - Conformidades**

O termo conformidade é utilizado para expressar o que está conforme, quer dizer, que tem a mesma forma, idêntico, nos devidos termos (FERREIRA, 1977).

Na Contabilidade Governamental este termo não é utilizado de forma diferente, pois é usado para expressar que os atos e fatos são fidedignos e exatos, em confronto com as informações contábeis inseridas no Siafi, quer dizer, que estão conforme a boa técnica contábil e se fundam em documentação fiscal adequada e necessária.

De modo a buscar o máximo de exatidão das informações contábeis, o Siafi adotou como salvaguarda dos registros contábeis efetuados a: conformidade diária, conformidade de suporte documental, conformidade contábil e conformidade de operadores. Estes registros de conformidade têm finalidade específica e responsável formalmente designado, atuando em conjunto colaboram para a geração de informações contábeis transparentes e fidedignas.

Conforme observa Mota (2005), “a conformidade é um instrumento de segurança do Siafi, que visa permitir às unidades gestoras o fechamento das operações por elas realizadas”.

### **3.3.1 Conformidade diária**

De acordo com o Manual Siafi, a conformidade diária é feita pela própria Unidade Gestora, verificando a correspondência entre a documentação comprobatória das operações e os respectivos lançamentos contábeis registrados no sistema, devendo ser feita no dia útil seguinte ao da emissão. Esta conformidade deve ser registrada diariamente com vista a certificar o movimento diário da escrituração da UG no Siafi, sendo peça fundamental para o registro da conformidade de suporte documental, que será efetuada em um momento posterior. Cabe destacar que a conformidade diária:

- segue as premissas do registro sem restrição e com restrição; sem restrição quando os registros no sistema estiverem de acordo com a documentação comprobatória correspondente ao movimento diário e com restrição quando for constatada a falta de registros no Siafi ou quando estes não representarem a realidade das informações do dia em verificação;
- o relatório da conformidade diária deve ser encaminhado ao responsável pelo registro da conformidade de suporte documental, juntamente com a documentação comprobatória da escrituração, de modo a propiciar o adequado exame dos atos e fatos contábeis certificados;

- o responsável pela conformidade diária não poderá ser o mesmo da conformidade de suporte documental, devido à já citada necessidade de segregação de funções, premissa básica do exercício do controle administrativo;
- a falta de registro da conformidade diária é causa de anotação de restrição e implica no encaminhamento de mensagem gerada automaticamente pelo Siafi (DEBUS e MORGADO, 2004).

Pormenorizando a operação de registro da conformidade diária, Debus e Morgado (2004) e Feijó e outros (2006) citam que a Unidade Gestora deve proceder diariamente, à análise do relatório “Conformidade Diária”, obtido por meio da transação “Impconform”, no qual constam todos os registros do dia. Este relatório deve ser impresso no dia útil seguinte aos registros contábeis no Siafi e conferido com a documentação comprobatória. Após este procedimento de análise, a conformidade deve ser registrada por meio da transação “Atuconfdia”, indicando, em caso de restrição, os códigos existentes para descrever o tipo da mesma, utilizando a transação “Conrestdia” para encontrar o código correspondente à inconsistência (DEBUS e MORGADO, 2004).

Este relatório Conformidade Diária deve ser encaminhado pela UG à respectiva Unidade Setorial de Contabilidade, juntamente com a documentação comprobatória dos registros constantes no referido relatório até o segundo dia útil após o registro dos documentos no sistema. Deste modo, o processo de conformidade segue adiante, com a etapa de conformidade de suporte documental.

De acordo com Mota (2005, p.172), a conformidade diária:

É um mecanismo de segurança, utilizado diariamente pelas unidades gestoras, cujo objetivo é informar que os documentos de entrada de dados no Siafi (nota de lançamento, ordem bancária, nota de empenho, nota de dotações, etc), que têm efeitos contábeis foram emitidos corretamente e representam efetivamente os atos e fatos administrativos ocorridos no órgão em determinado dia do mês.

### 3.3.2 Conformidade de suporte documental

Quanto à conformidade de suporte documental, esclarece o Manual, que esta consiste na responsabilidade do indivíduo designado pela UG; mediante Portaria, publicada em Boletim Interno, para fins de observância aos princípios constitucionais da legalidade e da publicidade; quanto à certificação da existência de documento hábil que comprove a operação e retrate a transação efetuada.

Num primeiro exame, pode-se concluir de forma equivocada, que a conformidade diária e de suporte documental são a mesma coisa, executadas por responsáveis diferentes, atuando como controles concorrentes, mas a conformidade de suporte documental está centrada na existência de documento hábil que comprove o fato registrado.

A guarda da documentação que comprove a fidedignidade dos registros é importante, principalmente devido a alguns prazos legais exigidos para arquivamento de documentação, por exemplo, da área de pessoal, que pode chegar a vinte e cinco anos.

Conforme visto, pelo atendimento ao princípio da segregação de funções, a conformidade diária e de suporte documental não podem ser executadas por um mesmo indivíduo, mas há a possibilidade de indicação de um mesmo responsável para o registro da conformidade de suporte documental de várias unidades gestoras, mas desde que, estas estejam instaladas fisicamente na mesma localidade; que se justifique tal escolha em vista de redução de custos; e que a documentação esteja arquivada no mesmo local do escolhido pelo registro, ficando esta em local seguro e de fácil acesso às UG's interessadas, como também, aos Órgãos de Controle Interno e Externo.

Quanto às características da conformidade de suporte documental, o Manual indica, que:

- deverá ser registrada diariamente, com base na data da movimentação;
- em até 48 horas após a data prevista para o registro da conformidade diária,



quer dizer, 72 horas após a emissão do documento;

- o registro deve respeitar a segregação de funções entre a tarefa de emitir documentos e executar a conformidade, com exceção para casos de inexistência de possibilidade de indicação de pessoa distinta da conformidade diária, sendo a conformidade de suporte documental registrada pelo ordenador de despesas;
- segue os trâmites de registro com e sem restrição;
- o registro é efetuado na transação “Atuconfdoc” e os códigos de restrição, caso necessário o registro, devem ser obtidos na transação “Conrestdia”, e
- as UG’s podem consultar os registros da conformidade na transação “Conconfdoc”.

Para Mota (2005), a conformidade de suporte documental “consiste no registro de que existe documentação hábil, tais como, notas fiscais, faturas, recibos, contratos, termos de convênio e ajuste, para comprovar as transações orçamentárias, financeiras e patrimoniais contabilizadas no Siafi”.

### **3.3.3 Conformidade contábil**

Com relação à conformidade contábil, pode-se afirmar que é o mais importante instrumento de salvaguarda da qualidade dos dados inseridos no Siafi. Esta consiste na responsabilidade pelos registros contábeis efetuados e demonstrações deles decorrentes, sendo registrada por profissional habilitado no Conselho Regional de Contabilidade em dia com suas obrigações profissionais, credenciado no Siafi, que em vista dos exames efetuados nos demonstrativos contábeis disponíveis no Sistema e nos registros das conformidades, diária e de suporte documental registradas anteriormente, assume a responsabilidade da exatidão das informações disponibilizadas no Sistema.

Para a consecução do registro da conformidade contábil, o Contador utiliza-se dos registros e das informações constantes nas transações do Siafi; “Conconfcon”, “Conconfdoc”, “Concontir”, “Conincons”, “Balansint”, “Balanorc”, “Conorc”, “Balancete”; e outros exames, que por ventura entender cabíveis e necessários.

Como características deste tipo de conformidade, pode-se destacar:

- será registrada sem restrição se as demonstrações contábeis não apresentarem inconsistências ou desequilíbrios e espelharem as atividades desempenhadas pelo Órgão; não existirem registros no Concontir ou Conincons, que retratem inconsistências não corrigidas; e tenha sido registrada a conformidade de suporte documental em todos os dias em que ocorreram registros contábeis, demonstrando assim uma estreita relação entre as conformidades diária, suporte documental e contábil;
- há a possibilidade de registro automático da conformidade contábil por parte do Sistema, em nome do contador da UG, caso este não a tenha registrado;
- tem prazo máximo de fechamento mensal determinado pela Coordenação-Geral de Contabilidade da STN, que pode ser consultado pela transação “Atufecmes”; e
- operacionalmente é registrada pela transação, “Atuconfcon”, e consultadas pela transação, “Conconfcon”.

A análise pormenorizada, necessária ao registro da veracidade das informações contábeis disponibilizadas no Siafi pelas unidades gestoras, possibilita ao Contador responsável pela conformidade contábil, identificar eventuais falhas de escrituração, até mesmo fraudes e desvios de finalidade na aplicação dos recursos orçamentários, devendo as regularizações, serem efetuadas no próprio exercício financeiro.

Segundo Mota (2005), a conformidade contábil que é uma rotina mensal, representa

um recurso de segurança do Siafi, que tem como finalidade oferecer a certificação dos demonstrativos contábeis obtidos no Sistema. O registro da conformidade contábil deverá ser feito por servidor legalmente habilitado para a execução de atividades de análise dos demonstrativos contábeis, atribuição específica de contabilistas. É requisito da conformidade contábil o registro anterior da conformidade de suporte documental.

### **3.3.4 Conformidade de operadores**

De forma conjunta e complementar ao registro da conformidade contábil, têm-se também a conferência e o registro da conformidade de operadores, atividade mensal das unidades gestoras, que representa mais um importante procedimento que tem como objetivo oferecer um maior nível de segurança no Siafi. “O registro dessa conformidade tem como consequência confirmar no sistema os usuários que podem realizar operações de consulta e de entrada de dados na unidade gestora” (MOTA, 2005).

Conclui-se assim, que a conformidade como salvaguarda das informações contábeis inseridas no Sistema Siafi, é instrumento hábil capaz de criar condições de assegurar que as demonstrações contábeis reflitam a situação orçamentária, financeira e patrimonial do Órgão, trazendo transparência e fidedignidade à gestão pública, bastando para isso, que os procedimentos constantes do Manual sejam respeitados.

#### 4 Controle Interno

De modo complementar ao estudo da atuação da Contabilidade Governamental na esfera pública atuando na função controladora do Estado, estuda-se a finalidade do Controle Interno, sua interação com o Siafi e seus instrumentos de conformidade, na busca de uma cadeia de controle eficaz, que gere ganhos à Administração e à Sociedade.

Para compreender o significado do termo Controle Interno, seu campo de atuação e características, faz-se necessário compreender primeiro, o que vem a ser o controle na sua acepção mais natural.

De acordo com Peter e Machado (2003), quanto ao significado do termo controle na acepção popular da palavra, significa “domínio de si mesmo, domínio dos nervos, comedimento, moderação. Sob o ponto de vista da gestão de uma entidade pode significar verificação administrativa, fiscalização financeira, ou ainda o poder de ter o seu domínio o comando e a fiscalização.”

O Controle seria portanto o dever dos indivíduos em estabelecer comparações entre padrões preestabelecidos e as suas pretensões, devendo o indivíduo estar pronto para prestar contas de seu ato e receber eventual punição cabível, em caso de transgressão das regras (PEIXE, 2002).

Porventura, segundo Peter e Machado (2003, p.58):

A preocupação com o controle na Administração Pública Brasileira remonta ao período colonial. Foram criadas, em 1680, as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas por Portugal, restringindo-se basicamente aos aspectos orçamentário e financeiro. Tem-se notícia de algumas ações disciplinares, tais como prestação de contas anuais por parte dos provedores das capitanias hereditárias. Com a independência, foi instituído o Tesouro Nacional, passando-se, a partir de então, a dar os primeiros passos rumo ao processo de controle da gestão pública no Brasil Império. A proclamação da República trouxe o fortalecimento das funções legislativas, e o controle das contas públicas sofreu transformações profundas, apesar de manter a ênfase no aspecto corretivo.

De acordo com Peixe (2002, p.90):

Na esfera executiva/administrativa verifica-se que a idéia de controle está ligada ao princípio administrativo da delegação de competência e, sob este aspecto, objetiva o

registro, a comparação, o confronto, e a inspeção, na verdade um processo de comparação e segurança. A necessidade de registros e controles aumenta à medida que a atividade econômica de um indivíduo ou grupo cresce, tendo em vista que o desenvolvimento ocorrido não pode mais ser diretamente administrado pelos próprios interessados, sendo necessário o uso cada vez mais intenso dos registros sistemáticos e do controle.

Na organização do Estado (PEIXE, 2002, p.92), “as coisas ocorreram no mesmo enfoque, embora exista um grande atraso no desenvolvimento técnico dos controles, face à complexidade da atividade governamental em todas as esferas”. O controle desta forma está sempre buscando meios de identificar desvios de conduta e procedimentos em relação ao padrão determinado pela Administração, mas devido às dificuldades estruturais e financeiras geralmente encontradas nas organizações, ainda se recente de uma atuação mais preventiva, em vez da tradicional corretiva e punitiva.

Esta defasagem na atuação da função controladora, foi identificada por Peixe (2002), onde cita que:

A função controle era vista como uma simples verificação, a posteriori, se tudo havia ocorrido de acordo com o planejado. Essa verificação necessitava de informações apresentadas em forma de relatórios sobre o desempenho das diversas áreas da organização, cuja grande fonte fornecedora era a Contabilidade. Mas verifica-se que a atuação não era tempestiva, a preocupação era com a simples execução da tarefa do controle, não com os ganhos advindos dela.

Com o desenvolvimento das relações institucionais e comerciais, a globalização e as novas exigências emanadas pelos agentes financiadores dos países em desenvolvimento, uma nova realidade aflorou no cenário mundial e como não poderia deixar de acontecer, também nacional. A função controladora do Estado ganhou importância e novas legislações foram editadas, entre elas, a Lei de Responsabilidade Fiscal, o que ajudou a alçar o Controle Interno, como um importante departamento dentro da estrutura pública, responsável pela constante vigília da aplicação da ética, transparência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

De acordo com Peixe (2002), “o Sistema de Controle Interno é uma das funções fundamentais que a Constituição de 1988, contempla em seu texto constitucional, com muita propriedade, instituído pelo legislador constituinte”. Esse Sistema é fundamental para

qualquer organização, mormente nas organizações públicas, onde o volume dos recursos, em geral, é maior e, principalmente, no que se refere à aplicação de recursos escassos, de maneira eficiente.

A função controle ganha mais importância, à medida que a sociedade brasileira vem questionando os diversos órgãos e setores das organizações governamentais, quanto à aplicação dos recursos públicos, exigindo ética no trato da coisa pública. Mesmo antes da Constituição Federal de 1988, a Lei nº 4.320/64 já disciplinava em seu conteúdo as normas para a elaboração e controle dos orçamentos da União, Estados e Municípios, responsabilizando os administradores dessas três esferas de governo e alertando-os para que estivessem atentos quanto à manutenção desse tipo de controle interno integrado.

Segundo Peter e Machado (2003):

Os controles formais aplicados às entidades públicas decorrem de determinações constitucionais, leis, decretos e regulamentos que vêm adaptando-se à evolução da própria Administração Pública, passando a adotar uma postura preventiva, com ênfase no controle a priori dos procedimentos, fundamentado no paradigma da administração gerencial, em substituição ao modelo burocrático baseado no pressuposto da desconfiança em relação ao administrador.

O controle precisaria ser estudado e planejado, considerando dentre outros fatores os objetivos da organização, sua forma e origem, dimensão, volume e natureza das operações. O controle por este enfoque, deveria ainda responder, qual é o seu objeto, as técnicas a serem utilizadas e o motivo da sua instituição.

A fundamentação para o controle na Administração Pública está assentada na Lei nº 4.320/64, que preconiza:

- a. que o controle da execução orçamentária compreenderá a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita e a realização da despesa; o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços;
- b. necessidade do Poder Executivo exercer todas as formas definidas na alínea anterior, sem prejuízo das atribuições dos órgãos de controle, e que esta fiscalização deve ser prévia, concomitante e subsequente, ressaltando a existência dos controles interno e externo;
- c. determina que os Poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o

- cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- d. comprovação da legalidade e avaliação dos 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;
  - e. exercício do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e
  - f. apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional.

A idéia central dos normativos que tratam da função de controle a ser executado pelo Estado e seus Órgãos; principalmente, Decreto nº 3.591/2000, Decreto nº 4.304/2002, Lei nº 4.320/64, Constituição Federal de 1988 e Lei de Responsabilidade Fiscal – LC nº 101/00; é a prevenção e correção de erros ou desvios no âmbito de cada poder ou entidade da Administração Pública.

Com este elevado objetivo, a Lei nº 4.320/64 determina ao Poder Legislativo o controle máximo sobre a execução orçamentária, que terá por objetivos verificar a probidade da Administração, aguarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento. Este controle se faz, principalmente, pela atuação das Comissões Permanente de Inquérito e pelo Tribunal de Contas da União, órgão auxiliar do Congresso Nacional.

No âmbito do Poder Executivo, a Controladoria-Geral da União, Órgão Central do Sistema de Controle Interno deste Poder do Estado, incumbe-se da orientação e supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema (PETER e MACHADO, 2003).

A atuação do Controle Interno baseia-se em princípios, que são normas basilares da conduta de determinada função, que descrevem seu modo de agir. Na lição de Peter e Machado (2003), quanto aos princípios que regem a função de controle interno, tem-se: relação custo/benefício, qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários, delegação de poderes e determinação de responsabilidades, segregação de funções, instruções devidamente formalizadas, controles sobre as transações, e aderência às diretrizes e normas legais.

Destes princípios pode-se tirar algumas considerações (PETER e MACHADO, 2003,

p.40):

- Relação custo/benefício: o custo do controle não pode ser maior do que os benefícios advindos dele, mas deve-se ter em mente, que em algumas situações críticas, faz-se necessário se impor um controle rígido e custoso de modo a formatar uma cultura institucional de controle, onde os indivíduos aprendam a importância e relevância das ações preventivas e corretivas de controle, de modo a mitigar o risco de fraudes e perdas;
- Delegação de poderes e determinação de responsabilidades: a delegação de poderes traz implícita a necessidade de controle e a transferência da responsabilidade de prestar contas da aplicação desta parcela do poder delegado. Errada é a noção de que quem delega poderes, perde controle ou se desfaz de um problema, na verdade a delegação de poderes, essencial para o alcance da eficiência e efetividade da consecução das ações do planejamento, é uma ação complexa, pois remete à necessidade de escolha do indivíduo habilitado a executar a função delegada e a construção de uma cadeia de controles dos atos praticados e dos resultados auferidos;
- Segregação de funções: a separação das funções de execução da despesa pública e controle da contabilização das mesmas é essencial para mitigar o risco de fraudes e desvios. Se um mesmo indivíduo é responsável pela aplicação dos recursos e sua fiscalização e prestação de contas ao controle interno ou externo, pode-se dizer, que não há um controle prévio das ações de execução orçamentária, somente um controle a posteriori, executado pelo sistema de controle interno ou externo, que pode ou não detectar os erros e desvios de conduta. Seria necessária a existência de controles administrativos dentro da própria organização, de modo que um departamento especialmente constituído pudesse submeter os demais ao exame acurado dos atos e fatos praticados, confrontando estes com o padrão pré-estabelecido;
- Instruções devidamente formalizadas: problema comum à Administração Pública Federal, Estadual e Municipal é a falta de profissionais contadores nos processos de planejamento, execução e controle contábil, o que nos remete à necessidade de ter os procedimentos formalmente descritos, bem organizados, de modo a permitir auxiliar indivíduos de formações acadêmicas as mais diversas, a obter êxito no alcance de uma boa qualidade da execução orçamentária quanto à técnica contábil. Quanto a este problema, o Siafi vem desempenhando uma função importante, pois ao padronizar os procedimentos de escrituração e criar facilidades para a execução da despesa pública, beneficia o Estado, tão carente de profissionais devidamente treinados para o exercício das inúmeras funções;
- Controle sobre as transações: é comum ver-se instalado em Órgãos da Administração Pública estruturas de controle interno, que fazem uma análise a posteriori dos atos e fatos administrativos, com exame dos processos de comprovação de despesas, tomada e prestação de contas, confrontando a legislação vigente aos eventos, indicando incorreções, solicitando acertos, mas este comportamento não contribui para conter a ocorrência de fraudes, mas tão somente, quando possível detecta-las, buscando responsabilizar os agentes causadores. Com a crescente cobrança social por responsabilização e grande dificuldade de recuperação de ativos desviados dos cofres públicos, busca-se uma atitude mais preventiva, com vista a possibilitar a identificação dos processos que possuem fragilidades, que podem ser aproveitadas por oportunistas. Deste modo, o controle moderno deve ser preventivo, concomitante, analítico, pormenorizado e criativo, buscando novas formas de prevenir perdas, não se atendo a aplicar modelos ultrapassados de análise, mas tendo condições de utilizar as novas técnicas de análise de risco, tecnologias de busca de falhas e outros sistemas de detecção de fraudes;
- Aderência às diretrizes e normas legais: deve-se assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos



internos, enfim, o confronto entre o normativo legal e o fato administrativo deve ocorrer, pois esta é uma das características históricas do controle.

Após o estudo dos princípios basilares da função controladora, deve-se ater aos seus objetivos, que segundo Peter e Machado (2003, p.125) são:

- a necessidade de assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização; e
- assegurar a legitimidade do passivo e observar as normas legais.

Concluindo, “constituem controles internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vista a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público" (PETER e MACHADO).

#### **4.1 Caracterização das categorias de controle**

Para o alcance dos objetivos construídos com base nos princípios que o determinam, o Controle Interno exercido na Administração Pública pode ser dividido em:

- a) controle contábil; e
- b) controle administrativo.

O controle contábil é o foco do presente trabalho, mas não se deve esquecer a importância do controle administrativo, que contribui para o alcance de um controle contábil preventivo, visto que, geralmente, erros identificados no exercício da análise dos fatos e atos administrativos, indicam irregularidades, que posteriormente impactariam a análise dos fatos e atos contábeis.

Para o AICPA *apud* Peixe (2002, p.93):

O controle contábil compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que se relacionam diretamente com salvaguarda dos ativos, verificação da exatidão e confiabilidade de seus dados contábeis, promoção da eficiência operacional e incentivo da adesão às políticas gerenciais prescritas. O controle contábil seria preventivo e escritural; seu objetivo, assegurar a veracidade dos registros das operações no que se refere à legalidade e fidedignidade funcional dos agentes da administração.

Para Perez Junior (1995), “cabe aos controles internos contábeis a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis”. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daqueles efetuadas pelo departamento que gera as transações objeto de seu registro ou das relativas à custódia dos ativos. Controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas. Relacionam-se indiretamente com os controles contábeis e incluem controles estatísticos: programas de treinamento de pessoal, controles de qualidade, entre outros.

Prosseguindo ao exame das características do Controle Interno, verifica-se que ele é exercido nas suas três categorias, tendo como função o alcance dos objetivos traçados e pode ocorrer em determinado momento durante o processo administrativo ou orçamentário. Quanto a este momento de atuação, o controle pode ser classificado em:

- a) prévio ou antecedente;
- b) concomitante; e
- c) a posteriori ou subsequente.

O controle prévio traz a função preditiva, evitando erros e desvios do aspecto formal dos procedimentos, analisando e fornecendo subsídios, referente ao preceito da eficácia, conveniência e economicidade.

O controle concomitante acompanha a atuação administrativa no momento mesmo em que verifica o que acontece com o processo da execução orçamentária pelo sistema de

auditoria, que no caso da Administração Pública Federal é o Siafi. A verificação concomitante se verificaria quando da ocorrência do próprio ato ou fato pela sua contabilização.

Por fim, o controle a posteriori ou subsequente tem por objetivo rever os atos já praticados, para corrigi-los, desfazê-los ou apenas confirmá-los. Abrange atos administrativos como os de aprovação, homologação, anulação, revogação e convalidação.

Conclui-se, que o Controle Interno para ser efetivo deve ser concomitante e quando possível preventivo, necessitando para o seu bom funcionamento; conforme lição de Machado e Reis (1993); estar respaldado em um bom sistema de informações, que na Administração Pública é representado pelo Siafi, que vem atendendo às demandas dos Órgãos Públicos, com respeito à padronização de procedimentos de escrituração contábil e possibilidade de controle sobre os atos e fatos da Administração, que geram dispêndio de recursos orçamentários.

#### **4.2 O Controle como instrumento de *accountability***

Controlar é uma arte, que exige esforço contínuo na busca de um padrão de comportamento ético, seja na lide das questões administrativas ou no trato dos assuntos atinentes à execução do orçamento público.

O uso do controle como instrumento de *accountability* pode ocorrer em diversos setores, quer seja político, moral ou social e este se dá na Administração Pública, à medida do aproveitamento das técnicas de análise para a obtenção da responsabilização dos gestores públicos em alcance, que por algum motivo, não fizeram bom uso dos recursos públicos colocados sob sua guarda, seja por dolo ou culpa, levando o Estado a incorrer em prejuízos.

De acordo com Fêu (2003, p.2):

Na Administração Pública o controle, por suas características de buscar a fidedignidade dos atos e fatos, pode ser fonte de *accountability*, pois o mesmo se funda em razões de ordem administrativa, jurídica e mesmo política, sendo que sem controle não haveria, nem poderia haver, em termos realistas, responsabilidade pública, pois a esta depende de uma fiscalização eficaz dos atos do Estado.

Deste modo, sem um controle efetivo sobre a conduta do gestor público e os resultados de sua atuação, não haveria de se falar em *accountability*, nem na possibilidade do alcance de um controle social efetivo. Uma das funções modernas mais importantes do controle na Administração Pública seria possibilitar ao cidadão, informações que confirmem transparência à gestão da coisa pública, agindo o sistema integrado de controle interno e externo como uma agência de *accountability*, agência de transparência, de responsividade e prestação de contas de recursos próprios.

## **5 O PROCESSO DE CONTROLE INTERNO CONTÁBIL NO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

O Tribunal de Contas da União (TCU), criado em 1890 por meio do Decreto nº 966-A e por iniciativa de Rui Barbosa, ministro da Fazenda à época, norteia-se, desde então, pelo princípio da autonomia e pela fiscalização, julgamento e vigilância da coisa pública.

A atuação do TCU, leva em conta que a sociedade clama por moralidade, profissionalismo e excelência da administração pública, sendo que seu papel fundamental está na media em que atua no combate à fraude, ao desvio, à corrupção e ao desperdício e contribui para a transparência e melhoria do desempenho da administração pública e da alocação de recursos federais. Cabe assim, uma atuação tempestiva e de qualidade no atendimento às demandas surgidas em face do exercício do controle, contribuindo para a melhoria da gestão pública e pela própria atuação, servir de exemplo aos outros órgãos e entidades públicos.

Dentro deste cenário de excelência na atuação, tanto do controle interno, como do controle externo, que o TCU construiu e vem desenvolvendo seus processos de controle administrativo e contábil, pautados pelas normas legais vigentes, no campo de Administração e Contabilidade Pública.

Na estrutura organizacional do Tribunal de Contas da União as atividades do controle interno são exercidas pela Secretaria de Controle Interno – SECOI que assessora o Presidente do Tribunal na supervisão da correta gestão orçamentário-financeira e patrimonial, sob os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia. Contida nesta competência está a de realizar acompanhamento, levantamento, inspeção e auditoria nos sistemas administrativo, contábil, financeiro, patrimonial e operacional nas Unidades do Tribunal, com vistas a verificar a legalidade e a legitimidade de atos de gestão dos responsáveis pela execução orçamentário-financeira e patrimonial e avaliar seus resultados

quanto à economicidade, eficiência e eficácia.

A estrutura organizacional contempla, também, uma Secretaria de Orçamento, Finanças e Contabilidade - SECOF, cuja responsabilidade é a de planejar, organizar, dirigir, executar e controlar as atividades inerentes à gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Tribunal; sem afastar a competência original da Secretaria de Controle Interno, o que permite a instituição de um controle contábil paralelo que atue de forma rígida e tempestiva, estando a cargo de uma unidade denominada de Serviço de Contabilidade e Informações Gerenciais.

Este sistema paralelo realiza suas ações tendo por base o exame tempestivo das ocorrências registradas no Siafi e foco na análise, execução e avaliação das conformidades diária, de suporte documental, contábil e de operadores, com vista a alcançar uma maior transparência e mitigar os riscos de perdas.

### **5.1 Mecanismos internos de salvaguarda das informações**

Para o adequado controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial das UG's, o TCU instituiu pela Portaria-Segedam nº 1.355/2003, a obrigatoriedade de suas unidades gestoras executoras de encaminhar mensalmente à Unidade responsável pela Contabilidade o processo de comprovação de despesas, sob responsabilidade do Ordenador de Despesas da UG, composto de cópias de documentos fiscais, de recibos de pagamentos e atos internos de autorização de despesas, tais como suprimento de fundos, diárias e ressarcimento de despesas, cuja análise será efetuada pela Unidade de Serviços de Contabilidade e Informações Gerenciais.

De forma a apoiar a análise dos processos de comprovação de despesas e o registro da conformidade contábil a Unidade de Serviços de Contabilidade e Informações Gerenciais efetua uma rígida conferência de todos os documentos emitidos pelas unidades gestoras executoras no Siafi, examinando a escrituração e a legalidade dos atos, principalmente

aqueles que possam gerar perdas e necessidade de responsabilização. Para tanto consta de normativos internos as seguintes atribuições:

- a) acompanhar e supervisionar os registros contábeis realizados pelas unidades gestoras do Tribunal;
- b) proceder, mensalmente, à análise das demonstrações contábeis das unidades gestoras do Tribunal, com vista ao controle da gestão e ao encerramento do exercício financeiro;
- c) analisar e propor a inscrição de empenhos em restos a pagar;
- d) manter atualizado o rol dos responsáveis do Tribunal, ordenadores de despesa e demais responsáveis por bens e valores;
- e) registrar, por ocasião do encerramento do exercício, os documentos complementares comprobatórios da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- f) levantar as tomadas de contas dos ordenadores de despesas e demais responsáveis por bens e valores no âmbito do Tribunal;
- g) conferir os dados das demonstrações contábeis com os valores registrados no sistema contábil;
- h) registrar os direitos e obrigações oriundas de contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos em que o Tribunal for parte;
- i) diligenciar às unidades gestoras do Tribunal sobre correções referentes aos registros contábeis e à conformidade diária;
- j) orientar as unidades gestoras e outras unidades administrativas do Tribunal sobre matérias referentes à sua área de atuação, inclusive nas regularizações de impropriedades;
- k) subsidiar com informações o responsável pela conformidade contábil;
- l) orientar as unidades gestoras do Tribunal na elaboração dos inventários anuais, em seu aspecto contábil;
- m) realizar a conformidade de operador dos servidores da unidade gestora sede;
- n) interagir com as demais unidades do Tribunal nos assuntos pertinentes a sua área de atuação;
- o) representar sobre atos de realização de despesas orçamentárias indevidas;
- p) elaborar relatórios de informações gerenciais;

- q) levantar e sistematizar dados registrados no sistema contábil sobre a execução orçamentária e financeira da despesa;
- r) coletar e sistematizar dados sobre os créditos orçamentários recebidos e a respectiva execução física e financeira das ações do Tribunal, constantes do Plano Plurianual;
- s) levantar, analisar e sistematizar dados extraídos do sistema contábil dos processos de pagamento de despesas, de outros controles e do fornecimento de bens e serviços relativos aos custos das unidades do Tribunal, com vistas a fornecer à Administração elementos destinados à tomada de decisão;
- t) elaborar relatórios de execução da despesa por categoria econômica, projetos, atividades e operações especiais, por natureza de despesa e por outras configurações;
- u) apurar custos, saldos contábeis atípicos, compras efetuadas pelo Tribunal, dentre outros;
- v) manter banco de dados atualizado, para o fornecimento de informações contábeis segregadas ou agrupadas conforme o interesse da Administração; e
- w) elaborar, apurar e consolidar relatórios comparativos sobre despesas e custos incorridos pelas unidades do Tribunal e exercer as demais atribuições pertinentes ao Serviço.

Esta extensa lista de atribuições do SIG é que o justifica como um verdadeiro sistema de controle interno contábil, visto que suas atribuições estão permeadas tanto no controle da escrituração, como na orientação às unidades gestoras executoras e apresentação de relatórios gerenciais.

Essa atuação atende aos requisitos do controle interno contábil, que de acordo com (PEIXE, 2002) compreende a salvaguarda dos ativos; verificação da exatidão e confiabilidade de seus dados contábeis; ser preventivo e escritural; e assegurar a veracidade dos registros das operações, no que se refere à legalidade, e fidedignidade funcional dos agentes da administração.

A transparência na execução orçamentária e a possibilidade de responsabilização, são



possíveis, à medida que este controle, instituído com o intuito de dar maior segurança ao exercício da função do Contador, consegue exercer suas atividades de forma preventiva e concomitante, pois deste modo, pode-se atuar de forma a mudar a cultura organizacional, tornando a função controle, não só uma função de conformidade, com intuito punitivo, mas de assessoramento e busca de soluções para o alcance dos objetivos organizacionais.

Quanto à abrangência do controle interno contábil do TCU, ele se faz presente em todas as unidades gestoras executoras e também, naquelas que tenham responsabilidade por recursos orçamentários. Desta forma, seu campo de atuação alcança vinte e sete unidades gestoras executoras, que representam as Secretarias de Controle Externo nos Estados e o Instituto Serzedello Corrêa - ISC, totalizando vinte e oito UG's ativas.

## **5.2 O Processo de análise da escrituração contábil no TCU**

A análise da escrituração contábil do TCU é o processo de verificação dos atos e fatos contábeis e administrativos, confrontando-os com a legislação vigente e a boa técnica contábil. Fazem parte desta análise:

- a) os procedimentos de conformidade diária;
- b) conformidade contábil; e
- c) relatórios de informações gerenciais.
- d) processo mensal de comprovação de despesas;

De forma a possibilitar um melhor entendimento da sistemática adotada nos exames da escrituração contábil, apresenta-se fluxograma da atuação do controle interno:

O processo mensal de comprovação de despesas, que será objeto de estudo mais adiante, é uma exigência a todas as unidades gestoras executoras.

Os procedimentos de conformidade diária, merecem acurada análise, visto que,

somente a partir do primeiro dia do mês de janeiro de 2007, de acordo com normativo interno do TCU, este irá adotar os procedimentos de conformidade de suporte documental, alterando de forma significativa seu processo de análise e crítica da escrituração contábil, descentralizando a responsabilidade pela análise dos registros e participação dos ordenadores de despesa.

Esta conformidade diária é registrada pelo ordenador de despesa ou por quem ele indicar. Mas, com o intuito de dar maior transparência e qualidade à escrituração do órgão, o TCU instituiu uma conformidade concomitante aos registros ou no mais tardar, um dia após a emissão dos documentos registrados no Siafi. Quer dizer, mesmo que o responsável pelo registro da conformidade diária não o faça no modo e tempo exatos, a equipe indicada para o exercício do controle contábil da escrituração das UG's, poderá exercer sua competência de certificar que os registros emanados no Siafi, estão conforme a norma contábil e atendem ao princípio da legalidade e economicidade.

A instituição do controle paralelo da escrituração contábil das UG's do TCU, teve como parâmetro o relatório de auditoria, que suscitou no Acórdão nº 1800/2003-Plenário-TCU, que entre seus achados identificou, que embora, o mecanismo de registro da conformidade diária seja obrigatório, entre os exercícios de 1999 a 2002, muitas unidades deixaram de realizá-lo na maior parte dos dias em que emitiram documentos. Algumas nos exercícios de 1999, 2000 e 2001 não o realizaram, deixando de executar um dos principais mecanismos de controle do Siafi.

Com relação ao registro da conformidade de suporte documental, a situação não era melhor. Os achados da Auditoria do TCU indicaram que das 1.979 unidades gestoras cadastradas no Siafi, como aptas a efetuar a conformidade de suporte documental, 797 unidades (40%) deixaram de registrá-la em todos os dias em que emitiu documentos em 2001, quer dizer, não houve confronto entre a escrituração contábil constante do Sistema Siafi e a

documentação fiscal correspondente. Como poderá um ordenador de despesa, garantir a fidedignidade da sua escrituração com controles contábeis tão frágeis?

A Auditoria identificou, que o registro da conformidade contábil, de obrigatoriedade do contador do órgão, muitas vezes é registrada de forma automática pelo sistema, quer dizer, o responsável pelo registro não o fez. Um total de 707 unidades gestoras que executaram orçamento de 1999 a 2002, não registraram conformidade contábil. Segundo o Acórdão, esta falta de registro é um indício que os contabilistas responsáveis não estão realizando as análises pertinentes e registrando a conformidade nos moldes regulamentares, podendo-se inferir, que se os responsáveis não estão efetuando os procedimentos de conformidade contábil, não devem estar realizando os de conformidade diária e de suporte documental ou não estão dispensando o devido valor para as salvaguardas instituídas pelo Siafi.

Este cenário foi uma constante durante muitos anos, existia a obrigatoriedade, mas faltava consciência por parte dos gestores, de que o momento do registro das conformidades é também o melhor momento para um controle tempestivo, que possibilite uma execução segura e transparente.

Com conhecimento desta realidade o TCU buscou novas formas de garantir o alcance do controle efetivo. Como as unidades gestoras executoras não realizavam a conformidade de suporte documental, fazia-se importante para a fidedignidade das informações geradas no Siafi, que a conformidade diária tivesse uma qualidade e amplitude de análise elevadas, que possibilitasse ao contador, o registro da conformidade contábil com segurança, se responsabilizando por eventos contábeis, que realmente tivera conhecimento. Deste modo, levando em consideração os problemas de pessoal qualificado para o exercício da verificação da documentação e da escrituração nas UG's e em atendimento ao princípio da segregação de funções, que o TCU implantou a verificação paralela da execução orçamentária.

A instituição deste tipo de controle do diário das unidades gestoras, se deu em duas

etapas a primeira foi pautada em uma intensa capacitação da equipe técnica, instituição de procedimentos internos que propiciaram a análise dos diários com tempestividade e segurança e alteração das prioridades do controle.

Em um curto espaço de tempo, pôde-se implementar de forma definitiva a análise dos diários, com repartição das UG's em clientelas, que davam aos analistas a responsabilidade pela verificação da conformidade e também da orientação. Identificou-se assim, uma crescente melhora na qualidade da escrituração das unidades gestoras executoras, refletindo no registro da conformidade contábil sem restrição do Órgão TCU.

Para a manutenção desta posição de segurança frente aos eventos escriturados no Siafi, foram realizadas seguidas análises nos balancetes do Órgão e das UG's, com o intuito de identificar lançamentos incorretos e inconsistências, que viriam a ser objeto de análise, quando da Prestação e Tomada de Contas no final do exercício. Com esta atuação preventiva e concomitante, os registros de conformidade diária das UG's alcançaram os seus objetivos de conferência e atesto da regularidade dos lançamentos no Siafi.

Após a instituição do controle analítico, preventivo e concomitante da escrituração das unidades gestoras iniciou-se o segundo passo na direção da implementação de um controle interno contábil efetivo, que se deu com a edição da Portaria-Segedam nº 51, de 26 de outubro de 2006, que disciplina procedimentos e prazos para o registro de conformidade dos atos e fatos de gestão nas unidades gestoras executoras do TCU, instituindo obrigatoriedade de registro da conformidade de suporte documental, com indicação de servidor responsável e seu substituto por Portaria publicada no Boletim Interno do TCU e anotação de responsabilidade no Siafi.

Com este normativo uma importante alteração no processo de verificação da conformidade das operações foi implementada, que é a eliminação da obrigatoriedade de encaminhamento mensal do processo de comprovação de despesas da unidade gestora

executora, a partir de 1º de janeiro de 2007, mas mantendo a possibilidade da Unidade Setorial Contábil, diligenciar junto às UG's solicitando esclarecimentos acerca de registros orçamentários, financeiros, patrimoniais e contábeis incomuns ou passíveis de inconsistências.

Com vista a dar maior celeridade ao processo de análise, o normativo determina um prazo de até cinco dias úteis do mês subsequente, para o encaminhamento da documentação de controle patrimonial, que é o Relatório de Conciliação de Bens – RCB e do Rol de Responsáveis – RRE, ambos devidamente conciliados com os dados disponibilizados no Siafi.

Deste modo, fecha-se o ciclo de implementação do controle interno contábil, passando a atuação do mesmo a ser, quase na totalidade, efetuada no Siafi pela análise criteriosa dos dados disponibilizados, confrontando a técnica aplicada aos padrões contábeis estabelecidos, se valendo dos registros das conformidades diária, de suporte documental e contábil, para garantir transparência à execução do Órgão.

De forma a possibilitar um melhor entendimento da sistemática adotada nos exames da escrituração contábil do TCU, apresenta-se fluxo da atuação do controle interno:

### **5.3 Processos de comprovação de despesas**

Esta forma de comprovação de despesas utilizada internamente no Tribunal, é semelhante à utilizada pelos órgãos frente ao controle interno exercido pela Controladoria-Geral da União e controle externo, exercido pelo TCU.

No âmbito das unidades gestoras do TCU, a exigência de prestar contas da gestão dos recursos públicos oriundos do orçamento da União, postos à disposição dos ordenadores de despesas, está normatizada e regulamentada internamente, dispondo sobre a composição dos processos de comprovação mensal de despesas, determinando que estes estejam:

- a) devidamente autuados como processo, com folhas numeradas;
- b) contendo representação dispendo sobre os principais fatos ocorridos no mês;
- c) devidamente assinado pelo gestor financeiro e pelo ordenador de despesa da UG;
- d) com anexação de todos os espelhos das conformidades diárias do mês de referência;
- e) acompanhado da via dos relatórios de conformidade diária das notas de lançamento e das ordens bancárias emitidas;
- f) com cópia autenticada das notas fiscais de aquisição de bens ou de prestação de serviços e dos recibos de pagamentos, devidamente atestados quanto ao recebimento dos bens ou à prestação dos serviços;
- g) cópia dos atos de concessão de suprimento de fundos, diárias, passagens e dos atos de autorização de ressarcimento de despesas;
- h) com demonstrativo das despesas realizadas com suprimento de fundos e seus comprovante;
- i) acompanhada de relatório de conciliação de bens – RCB; e
- j) rol de responsáveis do exercício com as informações acumuladas até o mês de competência, conciliado com o Siafi, detalhando qualificação do agente, titular da UG e substituto, CPF, nome, período, ato de designação ou exoneração e motivo da substituição.

Caso o processo de comprovação de despesas contenha erros e irregularidades na escrituração contábil, o mesmo poderá ser objeto de diligência com devolução física, para que o ordenador de despesas ou outro servidor por ele designado, possa efetuar os acertos. Em caso de recusa ou demora injustificada em corrigir as inconsistências, este processo pode ser objeto de encaminhamento ao órgão máximo da Administração do TCU para as medidas cabíveis.

O controle interno contábil instituído no TCU, de forma a atender ao princípio da tempestividade e do exame tempestivo e concomitante, na implementação das condições para o alcance de uma escrituração contábil transparente e fidedigna, iniciou em dezembro de 2005, uma política de verificação dos CMD's das UG's de forma bastante analítica, de modo a diagnosticar as reais condições de conhecimento das técnicas contábeis vigentes por parte

dos executores e o atendimento às normas emanadas pela Secretaria do Tesouro Nacional e suas Coordenações de Contabilidade e de Programação Financeira. Este diagnóstico foi fator importante na definição de instrumentos de orientação aos servidores designados para a tarefa de execução, como manuais, roteiros de execução e telas explicativas.

Desta análise, foram identificadas algumas falhas no recolhimento de juros e multas, ocorridas por falta de controle do vencimento de obrigações; inconsistências nos lançamentos do RCB e RRE e, principalmente um volume elevado de erros de classificação contábil, oriundas do desconhecimento da norma e falta de conscientização da importância de se efetuar pesquisa antes da escrituração, de modo a identificar a melhor classificação frente ao fato a ser escriturado.

A atuação do controle contábil na análise da CMD trouxe benefícios, como por exemplo, uma melhor qualidade e maior transparência da escrituração das despesas e serviu de modelo para alguns ordenadores de despesa instituírem controles sobre despesas antes sem parâmetros claros, como era o caso das despesas com telecomunicações.

Atualmente, o processo mensal de comprovação de despesas não é mais visto como um instrumento adequado para o alcance de um controle concomitante e tempestivo, por este motivo, será extinto em dezembro de 2006, tendo atingido seus objetivos quando da sua instituição.

#### **5.4 Demonstrativos Contábeis**

Na análise das demonstrações contábeis o TCU utiliza o roteiro disponibilizado no manual do Siafi. Esta análise leva em consideração a busca de eventuais impropriedades que venham a macular a transparência e qualidade das informações contábeis contidas; a verificação das receitas realizadas, constantes do Balanço Financeiro e se elas estão compatíveis com o Balanço Orçamentário e com a Demonstração das Variações Patrimoniais;

a busca de saldos invertidos, indevidos e ou remanescentes no Balanço Patrimonial; do desequilíbrio entre os totais do ativo e passivo, do ativo e passivo compensado e das variações ativas e passivas, que deve ser objeto de análise e crítica.

Por fim, a análise dos demonstrativos possibilita encontrar eventuais erros de escrituração com utilização incorreta de eventos e contas contábeis, que não possibilitem retratar a fiel execução orçamentária do Órgão.

De forma a melhor evidenciar as diferenças entre os controles contábeis tradicionais e o do modelo implementado pelo TCU, encontra-se em anexo o fluxo do controle interno contábil do TCU e um quadro evidenciando as principais características dos dois modelos.



## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da análise dos procedimentos de controle interno contábil, adotados pelo Serviço de Contabilidade e Informações Gerenciais do Tribunal de Contas da União, pode-se inferir, que a mitigação da ocorrência de erros de escrituração, falhas de interpretação legal, desvios e fraudes, com prejuízo ao Erário, pode ser alcançada à medida que os controles contábeis disponíveis ao controle interno, são postos em prática, possibilitando uma acurada análise dos atos e fatos administrativos e contábeis. Com este procedimento, o Sistema de Controle pode instituir uma rede de verificações paralelas, com segregação de funções, buscando com isso, alcançar a fidedignidade das transações da escrituração contábil do Órgão, o que permite em escala exponencial, alcançar a responsabilização dos gestores por atos emanados no exercício da função de comando, tendo-se com isso, o *accountability*, a transparência e a ética na gestão pública.

O Siafi disponibiliza instrumentos necessários ao perfeito controle das entradas e saídas de dados do mesmo, fundada esta afirmação na possibilidade de instituição da obrigatoriedade de registro das conformidades diária, de suporte documental, operadores e contábil, o que permite inserir na cultura da organização, a necessidade de constante crítica dos atos de gestão, tornando muito mais difícil a tarefa dos que querem fazer mau uso dos recursos públicos, gerando prejuízo ao Erário Público e à sociedade.

Os contadores responsáveis pela conformidade contábil dos Órgãos da Administração Pública, fiéis guardas da boa escrituração contábil, devem agir com responsabilidade, exercendo de forma efetiva suas atribuições legais, instituindo eficientes controles contábeis, que possibilitarão, identificar ocorrências pouco usuais na escrituração contábil, que muitas vezes, significam, desvios de recursos públicos.

Tendo por base o exame dos procedimentos adotados pelo Serviço de Informações Contábeis e Gerenciais do TCU, pode-se afirmar que as salvaguardas existentes no Sistema

Siafi, podem ser suficientes para assegurar a fidedignidade do fato ocorrido quando da escrituração contábil, necessitando para tanto, que as normas de regulação dos procedimentos de controle interno, instituem sistemas eficazes de controle dos atos emanados pelos ordenadores de despesa ou seus prepostos, implementando uma atuação preventiva e concomitante de controle dos atos e fatos contábeis.

A experiência de controle interno contábil do Tribunal de Contas da União, objeto de estudo do presente trabalho, é exemplo do alcance da transparência da atuação dos responsáveis por bens públicos e podem servir de modelo, às instituições que buscam boas práticas administrativas.

Para a mensuração dos ganhos reais com a instituição do sistema de controle interno contábil, com análise aprofundada do custo x benefício do processo, faz-se necessário um espaço temporal mais longo, de modo a permitir que as mudanças implementadas na estrutura administrativa do TCU possam surtir seus efeitos. Propõe-se futuramente novos estudos no processo de controle interno da Instituição, de modo a mensurar os ganhos qualitativos e quantitativos, com vista a verificação do alcance do objetivo de implementação de uma cultura organizacional voltada para o controle interno das operações, visando o alcance das metas estratégicas.

## 7 BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel; MEDEIROS, Márcio Bastos; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal**. 1ª ed. Brasília, DF. Editor: Paulo Henrique Feijó, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Constituição (1988)**: Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

BRASIL. **Plano Estratégico Segedam 2007-2011** / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Administração, 2006.

BRASIL: **Manual SIAFI**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2006.

\_\_\_\_\_. **Acórdão 1800/2003 – Plenário – TCU, de 26 de novembro de 2003**. Disponível em <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>. Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.589/00**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3589.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3589.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.590/00**. Dispõe sobre o Sistema de Administração Financeira Federal e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3590.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3590.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.591/00**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.304/02**. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4304.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4304.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.923/03.** Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/D4923.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4923.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 5.481/05.** Acresce o art. 20-B ao Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5481.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5481.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 5.482/05.** Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 93.872/86.** Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 200/67.** Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras Providências. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 28, de 5 de maio de 1999.** Estabelece regras para a implementação da *homepage Contas Públicas*, de que trata a Lei nº 9.755/98. Disponível em [http://www.contaspublicas.gov.br/TCU\\_InstrNorm28-99.htm](http://www.contaspublicas.gov.br/TCU_InstrNorm28-99.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa STN nº 8/96.** Dispõe sobre o Plano de Contas. Disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/in\\_8\\_96.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/in_8_96.pdf). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa STN/SFC nº 4/00.** Disciplina procedimentos e prazos para o arquivamento de documentos e registro de conformidade. Disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/in\\_conj\\_4\\_00.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/in_conj_4_00.pdf). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de

Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm) . Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.683/03.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.683.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) . Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.755, de 17 de março 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9755.htm). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **NBCT nº 3.1, de 26 de outubro de 2006. Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis.** Disponível em <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc686nbct03#nbct0301>. Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Portaria Interministerial nº 140/06.** Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores – internet, e dá outras providências. Disponível em [http://www.agu.gov.br/Transparencia\\_AGU/legislacao/PortInter140\\_2006.pdf](http://www.agu.gov.br/Transparencia_AGU/legislacao/PortInter140_2006.pdf). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Portaria Interministerial nº 140/06.** Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores – internet, e dá outras providências. Disponível em [http://www.agu.gov.br/Transparencia\\_AGU/legislacao/PortInter140\\_2006.pdf](http://www.agu.gov.br/Transparencia_AGU/legislacao/PortInter140_2006.pdf). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001** (Estabelece a classificação da receita e da despesa a ser utilizada no encaminhamento das contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios). Disponível em [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria\\_163\\_01.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria_163_01.pdf). Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Portaria-Segedam nº 1.355, de 22 de agosto de 2003.** Dispõe sobre a composição dos processos de comprovação mensal de despesas a cargo das Unidades Gestoras Executoras do Tribunal de Contas da União. Disponível em Boletim Interno do TCU nº 34, de 1º de setembro de 2003.

\_\_\_\_\_. **Portaria-Segedam nº 51, de 26 de outubro de 2006.** Disciplina procedimentos e prazos para o registro de conformidade dos atos e fatos de gestão nas unidades gestoras executoras do TCU e dá outras providências. Disponível em Boletim Interno do TCU nº 41, de 30 de outubro de 2006.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**, 16ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

DA SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FEIJÓ, Paulo Henrique; PINTO, Liane Ferreira; MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso de Siafi – Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira**. 1ª ed. Brasília, DF. Editor: Paulo Henrique Feijó, 2006.

DEBUS, Ilvo; MORGADO, Jeferson Vaz. **Orçamento Público**. Brasília: Vestcon, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Minidicionário Aurélio**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1977.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FÊU, Carlos Henrique. **Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability**. Jus Navigandi nº 119. Elaborado em 06 de 2003. Disponível em: 18 out 2006: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4370>>.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320/64 Comentada**. 28ª ed. Rio de Janeiro: Ibm, 1998.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**. 10ªed. São Paulo: Atlas, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2002.

MOTA, Francisco Glauber L. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 2ª ed. Brasília: Autor-editor, 2006.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas – Controladoria Governamental, Em Busca do Atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas – A Política Orçamentária no Brasil**. 2ª ed.. São Paulo: Atlas, 2003.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis – Normas e Procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1995.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública**. 8ª ed. Brasília: Franco & Fortes, 2005.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Auditoria interna**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1978.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SZÉLIGA, Aldemir Amaury (coord.); ARCO VERDE, Alcides Jung (coord.). **Manual Nacional de Auditoria Governamental**. volume II. Instituto Ruy Barbosa. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Curitiba: Editora Cromos, 1999.

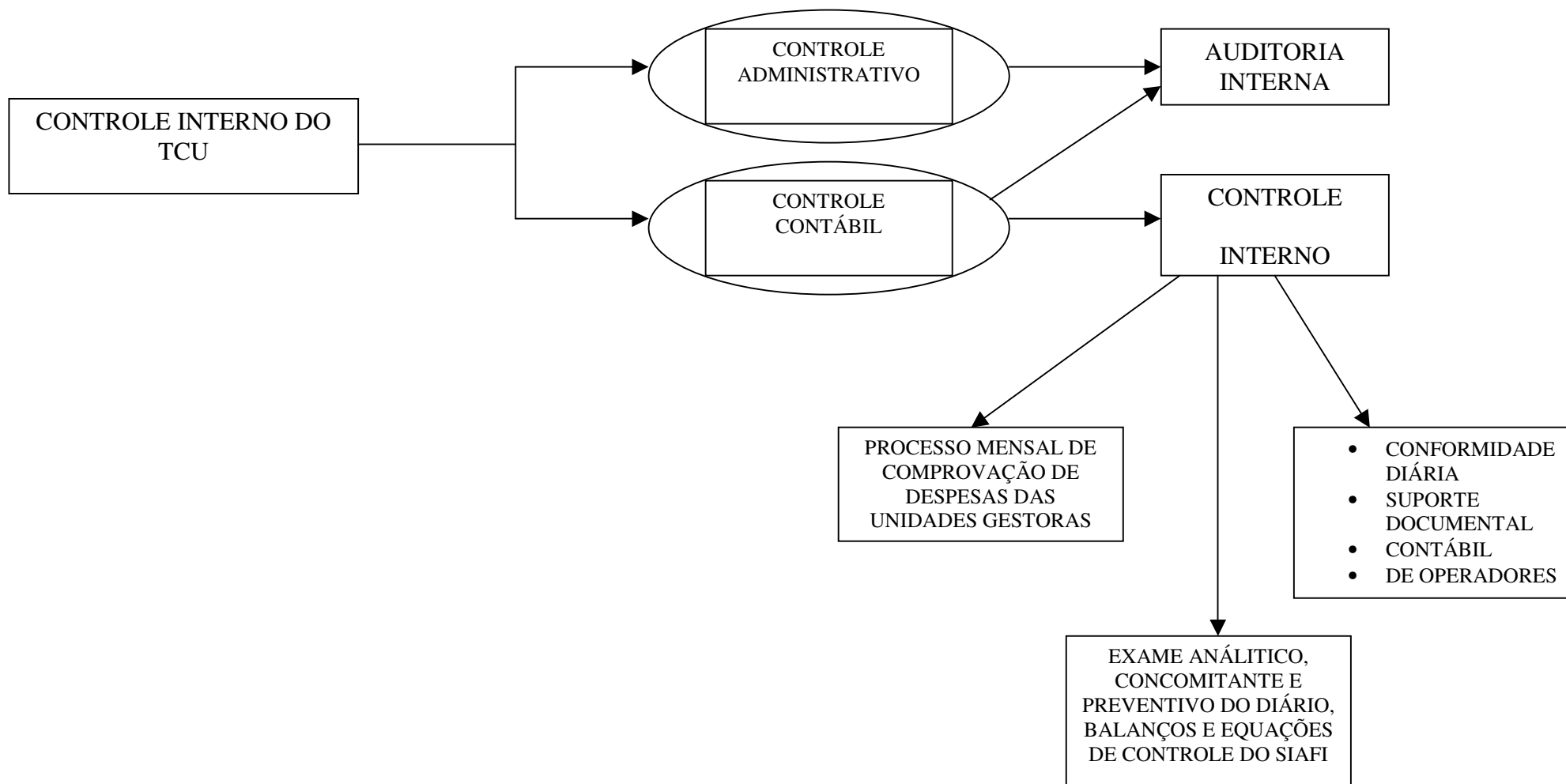
Site da Secretaria do Tesouro Nacional: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

Site do Tribunal de Contas da União: [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)

Site da Controladoria-Geral da União: [www.cgu.gov.br](http://www.cgu.gov.br)

## ANEXO I

## Fluxograma do Controle Interno sobre os procedimentos contábeis no Tribunal de Contas da União





## ANEXO II

### Características do controle interno contábil e o modelo instituído pelo TCU

Como resultado da verificação in loco e análise dos fatos pesquisados, segue quadro comparativo entre a estrutura tradicional de controle interno e a estrutura de controle interno contábil, instituído no âmbito do Tribunal de Contas da União:

AÇÕES	MODELO TRADICIONAL	MODELO TCU
Aderência às diretrizes e normas legais	O controle interno convencional se pauta pelo confronto dos atos e fatos à legislação vigente à época.	O controle instituído no TCU não se afasta de tal preceito, mas reforça-o na medida em que institui um controle concomitante, o que colabora para a redução de possíveis atos tidos ilegais, permitindo uma maior aderência aos normativos, sejam eles, municipais, estaduais, distritais ou federais.
Alcance do <i>accountability</i> (responsabilização)	O modelo tradicional alcança a responsabilização pela identificação do achado de auditoria e o responsável à época do fato.	O TCU atua na forma tradicional, responsabilizando os gestores que tiverem sua atuação contestada, devido a erros e falhas na conduta da gestão da coisa pública,mas também pelo exercício do controle interno contábil, faz-se possível à responsabilização, seja de valores de pequena monta ou não, sendo que o primeiro tem por objetivo não o simples retorno dos valores aos cofres públicos, mas de mudança do comportamento organizacional, pelas boas práticas disseminadas, o que tem gerado medidas independentes dos ordenadores com vista ao controle mais efetivo de gastos supérfluos, que trazem economias significativas, contribuindo com a melhoria dos índices de

AÇÕES	MODELO TRADICIONAL	MODELO TCU
		<p>produtividade e custo das Unidades Gestoras.</p> <p>No processo de responsabilização, as comprovações mensais de despesa têm papel importante, visto que trazem a obrigatoriedade do ordenador de despesas encaminhar representação juntamente com cópias dos atos e fatos que sustentam a execução orçamentária e financeira do órgão, indicando as principais ocorrências do mês, suas justificativas e medidas adotadas. Esta medida permite uma maior participação do ordenador na gestão dos recursos da Unidade, trazendo maior transparência aos fatos registrados pelo Órgão no Siafi.</p>
<p>Confiabilidade e integridade das informações contábeis</p>	<p>A confiabilidade e integridade das informações contábeis no modelo tradicional estão diretamente relacionadas ao tamanho da amostra e à abrangência da auditoria.</p>	<p>O modelo tradicional atua de modo a certificar que, de acordo com os exames efetuados na amostra selecionada, os princípios contábeis foram atendidos. O controle interno contábil, na sua atuação paralela ao controle tradicional do TCU, permite uma maior confiabilidade e integridade das informações, à medida que reforça e amplia o escopo do controle, chegando a integralidade, em contas de obrigações tributárias, suprimento de fundos e diárias, para citar alguns exemplos.</p>
<p>Controle prévio, concomitante e a posteriori</p>	<p>O modelo tradicional não se preocupa com este tipo de controle, visto que atua com amostras, o que impede a escolha de grupos para acompanhamento, em</p>	<p>O TCU atua de forma tradicional, a posteriori se utilizando de auditorias, que se buscam pelo exame dos fatos e atos passados, certificar a gestão. Mas também se utiliza do controle interno contábil para realizar o controle concomitante e preventivo, que buscam, principalmente, diminuir a ocorrência de futuros achados de auditoria de natureza contábil, que possam suscitar responsabilização e perdas ao gestor.</p>

AÇÕES	MODELO TRADICIONAL	MODELO TCU
	detrimento de maiores esforços para auditar amostras maiores.	
Controle sobre as transações	Controle a posteriori, de acordo com os planos de auditoria.	<p>Controle preventivo, concomitante e a posteriori. O controle a posteriori é executado pelo modelo tradicional, mas possui duplicação de atuação no controle interno contábil, sendo que este, se utiliza para este tipo de exame, os processos mensais de comprovação de despesas e as diligências aos ordenadores de despesa.</p> <p>O controle preventivo e concomitante é o diferencial deste modelo adotado pelo TCU e os modelos tradicionais, que possuem dificuldade em prever áreas de risco e fragilidades nos processos de execução contábil.</p> <p>O controle interno contábil, pela agilidade e despreendimento a regras formais e planos pré-estabelecidos, tem maior liberdade para constituir equipes de analistas, visando pesquisar os erros mais frequentes ocorridos nas Unidades Gestoras, identificar os motivos e os responsáveis e instituir um grupo de trabalho com procedimentos próprios, que possibilitem solucionar fraquezas, com melhor informação, acompanhamento e orientação, em conjunto a um controle concomitante da escrituração contábil, de modo a identificar os erros, alertar os responsáveis, apresentar soluções e verificar os acertos contábeis necessários ao retorno da situação irregular à conformidade.</p> <p>O controle interno contábil permite a adoção de processos de verificação constante, visando um maior controle sobre contas contábeis, que suscitam maior dúvida na escrituração do gestor e que podem ser alvo de restrição ou gerar prejuízo aos executores</p>

AÇÕES	MODELO TRADICIONAL	MODELO TCU
		<p>da despesa e aos cofres públicos.</p> <p>A identificação de Unidades Gestoras com fragilidades na equipe de gestão dos recursos, possibilita ao controle interno contábil, a instituição de meios de comunicação com ordenador de despesa e gestor financeiro, de modo a analisar as causas de tal comportamento, com proposta de mudança nos procedimentos de execução, controle e avaliação a serem implementadas pelos próprios ordenadores ou até mesmo, encaminhamento de proposta de alteração organizacional ou procedimental à Administração Superior.</p>
Delegação de poderes e determinação de responsabilidades	Obrigação de prestar contas do gestor, mantidas pelos normativos legais.	Mantém-se a obrigação de prestar contas por parte dos gestores, em função da delegação de poder recebida, com auditorias realizadas nas unidades gestoras, que buscam a verificação do atendimento aos princípios da legalidade, eficiência e economicidade. Pela atuação do controle interno contábil
Exame analítico da escrituração contábil	A Auditoria tradicional, pelo fato de possuir planejamento formal, com prazos a serem atendidos e objetivos anteriormente traçados, com definição de amostra e indicação de processos suscetíveis de exame analítico,	O TCU atua com seu sistema de controle interno tradicional nos moldes citados, mas pelo controle interno contábil paralelo, tem como premissa o exame exaustivo, repetitivo e analítico dos atos e fatos contábeis, principalmente, aqueles que podem trazer prejuízo ao erário ou à imagem do Órgão. O processo de conformidade contábil, por ter a característica de certificação dos demonstrativos contábeis disponibilizados ao grande público, é constantemente objeto de seguidas verificações, em todas as contas de controle, obrigação, patrimoniais e equações do Siafi, que possam indicar problemas na transparência das informações registradas no Sistema.

AÇÕES	MODELO TRADICIONAL	MODELO TCU
	<p>atua mais de forma concentrada, buscando certificar a gestão pela análise dos processos mais relevantes, que envolvam maiores montantes financeiros.</p>	
<p>Feedback das informações</p>	<p>Dificuldades no feedback das informações colhidas e dos achados de auditoria, devido ao trâmite burocrático de autorização, preparação de papéis de trabalho, preenchimento de formulários padronizados e aprovação de relatórios.</p>	<p>Apresenta as características do modelo tradicional, mas pela atuação do controle interno contábil, permite feedback constante das questões analisadas, das dúvidas suscitadas durante a análise dos atos e fatos contábeis, de modo a contribuir na mudança de comportamento, reduzindo a possibilidade de reincidência.</p>
<p>Instruções formalizadas</p>	<p>Os procedimentos de auditoria são formalmente preparados, com vista à padronização dos procedimentos, quando do trabalho de campo.</p>	<p>Segue os ditames do modelo tradicional, mas preocupa-se principalmente, em instituir manuais de execução orçamentária, financeira e patrimonial, com disponibilização de normativos legais relacionados com as matérias e <i>sites</i> de auxílio à execução orçamentária e gestão administrativa, com vista a mitigar a ocorrência de falhas na execução dos procedimentos.</p>

AÇÕES	MODELO TRADICIONAL	MODELO TCU
Mitigação de risco de fraudes e desvios	A atuação do controle tradicional, se utilizando do instrumento de auditorias formais, não tem conseguido atingir o objetivo de mitigar o risco de fraudes e desvios, mas tão somente identifica-los, nomeando os responsáveis pelos atos irregulares.	A atuação do modelo tradicional é reforçada pelo controle interno contábil, na medida em que as ocorrências de pagamentos indevidos sem respaldo legal, falhas de recolhimento de obrigações fiscais, incorrência de multas e juros causadas por culpa ou dolo, são objeto de análise e responsabilização dentro do próprio mês ou em casos mais difíceis, do exercício financeiro, o que traz maior segurança ao gestor, que não incorrerá em maiores prejuízos advindos de atualizações monetárias e não será objeto de achado de auditoria futura, com prejuízo à imagem da instituição que administra.
Orientação de procedimentos de escrituração	O modelo tradicional não se preocupa com normatização de procedimentos de execução contábil, embora possa patrociná-los.	O controle interno contábil atua principalmente em orientação, o que possibilita diminuir a ocorrência de futuras incorrências em falhas ou má interpretação dos normativos legais.
Planejamento dos trabalhos	Instituição de plano formal de auditoria, com vista ao alcance dos objetivos traçados pela Alta Administração.	Segue o modelo tradicional de planejamento dos trabalhos, aprovado pelo Corpo Técnico, mas apresenta flexibilidade no controle interno contábil, devido à atuação paralela, desvinculada da estrutura tradicional, possibilitando assim, concentração de esforços em procedimentos específicos, sem prejuízo do plano de auditoria interna institucional.
Possibilidade de recuperação de ativos	O foco do controle interno tradicional é a identificação dos	A conjugação de esforços empreendidos pelo modelo tradicional e o controle interno contábil, permite de modo mais rápido e menor burocracia, identificar as perdas

AÇÕES	MODELO TRADICIONAL	MODELO TCU
	achados e a responsabilização dos que lhe deram causa, com isso, a possibilidade de recuperação de ativos perdidos por má gestão, seja por atuação dolosa ou culposa, não é a principal preocupação deste modelo, embora atualmente, esta exigência esteja sendo suscitada pela sociedade.	financeiras e patrimoniais e responsabilizar os que lhe deram causa, recolhendo os valores aos cofres do Tesouro Nacional ou repondo os ativos perdidos. A atuação concomitante e preventiva insere uma preocupação constante no ordenador de despesas, em controlar os ativos postos à sua responsabilidade, visto que, anualmente tem que prestar contas dos mesmos, o que em caso de divergência entre os valores constantes dos registros do patrimônio e os registrados no Siafi, pode gerar responsabilização e necessidade de ressarcimento das perdas, que podem ser de valores elevados. As constantes verificações dos registros físico e financeiro ajudam a administração das Unidades Gestoras, visto que, em muitos casos, os sistemas de controle patrimonial tradicional, somente acusariam a falta do bem ou modificações nos mesmos, passados meses ou até anos do ocorrido, causando problemas e maiores despesas para identificar os responsáveis.
Relação custo/benefício	O custo não pode ser maior do que os benefícios advindos dele.	Por causa da atuação de controles concorrentes dos atos e fatos contábeis, têm-se afastado o atendimento da relação custo benefício, mas com ganhos na mudança da cultura organizacional e redução de perdas, o que em longo prazo, contribui para redução dos esforços em auditorias de campo, geralmente, de alto custo aos cofres públicos.
Segregação de funções	Separação das funções de execução da despesa pública e controle da contabilização. A	O princípio da segregação de funções é regulado com vista a total separação entre o executor de despesa pública e os responsáveis pela conformidade diária, de suporte documental e contábil. Para atendimento a este, que é considerado o mais importante

AÇÕES	MODELO TRADICIONAL	MODELO TCU
	obediência a este princípio é objeto de verificação quando da auditoria ou do registro dos responsáveis no Siafi.	princípio do controle interno contábil, foi determinado que cada responsável seja indicado com seu substituto, sendo que não poderá haver acúmulo de funções nos registros das conformidades, salvo o caso de ordenador de despesas, que poderá ser responsável pela conformidade de suporte documental. Os responsáveis serão terã sua situação lançada no Siafi e participarã de grupo de discussão e videoconferência, com o objetivo de dirimir eventuais dúvidas e fomentar a responsabilizadade do exercício de cada função envolvida no processo de execução e controle da escrituração contábil.
Segurança das informações contidas nas Demonstrações Contábeis	Como o escopo do modelo tradicional é a atuação a posteriori, não há possibilidade de maiores interferências, quanto a disponibilização das informações contábeis por seus demonstrativos.	A atuação conjunta do modelo tradicional e do controle interno contábil concomitante e preventivo, permite uma margem significativamente maior de segurança, de que as informações disponibilizadas nos demonstrativos contábeis do Órgão, retratam a realidade dos atos e fatos ocorridos na gestão do ordenador de despesas.
Subdivisões do controle interno	Controle interno dividido em controle contábil e controle administrativo, com funções e abrangência distintas, cujo objetivo principal visa avaliar a legalidade dos atos de gestão.	Controle interno contábil e administrativo atuando de forma conjunta, com ampla abrangência sobre os atos e fatos de gestão, que gerem despesa pública e possibilidade de responsabilização. O TCU instituiu um controle interno com características tradicionais, voltado à auditoria de gestão, com foco na verificação da legalidade, eficiência e economicidade da atuação do gestor. Paralelamente, com o intuito de apoiar a função do controle interno tradicional, atua o controle interno contábil com foco no controle



<b>AÇÕES</b>	<b>MODELO TRADICIONAL</b>	<b>MODELO TCU</b>
		preventivo, concomitante, na orientação da execução dos atos de gestão, com possibilidade de atuação a posteriori pela análise de processos de comprovação mensal de despesas, para certificação dos procedimentos ocorridos no exercício.