



**MINISTÉRIO DA DEFESA
EXÉRCITO BRASILEIRO
CENTRO DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO
CENTRO GENERAL SERZEDELLO CORRÊA**

NOTA TÉCNICA DE CONTROLE INTERNO Nr 2 - de 17 de setembro de 2013

I - INTRODUÇÃO

As contas anuais são o meio pelo qual os administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos prestam contas de sua gestão à sociedade, satisfazendo formalmente ao dever constitucional que a todos eles obriga. São também chamadas de contas ordinárias, porque devem ser encaminhadas regularmente pelos respectivos responsáveis ao TCU, através do Centro de Controle Interno do Exército, anualmente, sob a forma de Tomadas ou Prestações de Contas Anuais, para exame e julgamento.

Sobre o tema, cabe observar que o instituto da prestação de contas iniciou o seu desenvolvimento a partir das ciências contábeis, como elemento de registro dos lançamentos de débito ou crédito relativos a operações comerciais e financeiras; evoluiu com as ciências econômicas, além da simples memória das transações financeiras, para um registro do planejamento e execução orçamentária. A rigor, prestar contas sempre trouxe a conotação de dar informação sobre pessoa ou coisa (incluindo valores) pela qual se é responsável.

Atualmente, a função do instituto da prestação de contas parte da obrigação social e pública de prestar informações sobre algo pelo qual é responsável (atribuição, dever). Esse conceito é base da transparência e do controle social, definições mais próximas do termo governança, que por sua vez decorre do conceito de *accountability*. Governança é a capacidade do governo de responder às demandas da sociedade, à transparência das ações do poder público e à responsabilidade dos agentes políticos e administradores públicos pelos seus atos, transcendendo ao conceito de prestação de contas tradicional de realizar bem determinada tarefa, dar conta de uma incumbência.

II – LEGISLAÇÃO BÁSICA DE REFERÊNCIA

- **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964, que institui as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

- **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967, dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

- **Decreto nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

- **Decreto nº 99.626**, de 18 de outubro de 1990, dispõe sobre tomadas e prestações de contas de órgãos e entidades extintos e dá outras providências.

- **Decreto nº 3.591**, de 06 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.

- **Lei nº 10.180**, de 06 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.

- **Instrução Normativa Nr 63–TCU**, de 1º de setembro de 2010, que estabelece normas gerais sobre a prestação de contas da administração pública federal a partir do exercício de 2010.

- **Decisão Normativa Nr 127–TCU**, de 15 de maio de 2013, que dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2013, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010;

- **Portaria-TCU Nr 175**, de 9 de julho de 2013, que dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2013; e

- **Portaria nº 814**, de 28 de setembro de 2012, que aprova as Normas para a Realização de Prestação de Contas Anual e Prestação de Contas Extraordinária (EB10-N-13.004).

III – CONCEITOS FUNDAMENTAIS

A seguir, são apresentados alguns conceitos inerentes às atividades de auditoria e prestação de contas:

1 - **Auditoria**: conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão e a aplicação de recursos públicos, com a finalidade de comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão;

2 - **Auditor**: é o profissional de nível superior com conhecimentos técnicos na sua área de formação, que o habilita ao exercício da atividade de auditoria, quando formalmente estiver designado para o desempenho da função.

3 - **Relatório de Auditoria**: documento emitido pelo auditor que refletirá os resultados dos exames efetuados;

4 - **Certificado de Auditoria**: é o documento que representa o parecer do Sistema de Controle Interno sobre a exatidão e a regularidade, ou não, das peças examinadas. Pode ser classificado em um dos seguintes tipos: regular, regular com ressalva ou irregular.

5 - **Governança**: é o conjunto de mecanismos e regras pelas quais se estabelecem formas de controle de gestão, e no qual se incluem instrumentos para monitoramento e possibilidade de responsabilização dos gestores pelas suas decisões (ou atos de gestão).

6 - **Gestão de Risco**: aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas de gerenciamento às tarefas de análise, avaliação, controle e monitoração de risco. É o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar os recursos humanos e materiais de uma organização, no sentido de minimizar os efeitos dos riscos sobre essa organização ao mínimo possível.

7 - **Accountability**: obrigação que têm as pessoas, físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, às quais se tenham confiado recursos públicos, incluídos os órgãos, as entidades e organizações de qualquer natureza, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades,

bem como à sociedade. E, ainda, obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues.

8 - Unidade Jurisdicionada (UJ) - é a denominação utilizada para designar os órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta, incluídas as fundações e empresas estatais, cujos responsáveis estão sujeitos à apresentação de relatório de gestão ou de processo de contas ao TCU;

9 - Processo de Contas Ordinárias - é o processo de contas referente a exercício financeiro determinado, constituído pelo Tribunal segundo critérios de risco, materialidade e relevância, cujos responsáveis estão sujeitos à obrigação prevista no art. 70, parágrafo único, da Constituição da República Federativa do Brasil, independentemente de sua natureza jurídica;

10 - Tomada de Contas - é o processo de contas organizado quando uma unidade ou responsável estiver, pelas normas, obrigado a apresentar contas, mas, não o faz no prazo estabelecido. Sendo assim, um órgão de controle (interno ou externo) tomará as contas dessa unidade ou responsável;

11 - Prestação de Contas - é o processo de contas organizado anualmente pelas UJ quando a iniciativa de apresentar contas tiver sido da unidade ou do responsável obrigado a apresentá-las;

12 - Processo de Contas Extraordinárias - é o processo de contas organizado e apresentado quando da extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização de UJ, cujos responsáveis estão sujeitos à obrigação prevista no art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal;

13 - Relatório de Gestão - é o conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado de forma a possibilitar a visão sistêmica da conformidade e do desempenho da gestão dos responsáveis por uma ou mais UJ;

14 - Relatório de Auditoria de Gestão - é o documento, com formato e conteúdo previamente definidos, emitido pelo controle interno, quando da elaboração da PCA, que materializa o acompanhamento e a avaliação da gestão dos responsáveis, realizados por meio das atividades de auditoria e de encerramento do exercício financeiro;

15 - Certificado de Auditoria - é o documento que representa a opinião do Controle Interno sobre a regularidade da gestão dos responsáveis arrolados, com a síntese e identificação das falhas e irregularidades constatadas após análise das justificativas apresentadas, que resultaram na ressalva ou irregularidade, conforme o caso; e

16 - Entidade Vinculada - consiste em pessoa jurídica de direito público ou privado, vinculada legalmente a um órgão público superior.

IV – TIPOS DE APROVAÇÃO

Estão sujeitos à atuação do controle quaisquer pessoas física ou jurídica, pública ou privada, que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária.

As pessoas física ou jurídica, pública ou privada, sujeitam-se à atuação, mediante os seguintes processos, conforme o item I, art. 5º do Regimento Interno do TCU:

- Tomada de contas
- Prestação de contas

A Prestação de Contas Anual é um processo formalizado pelo titular da unidade gestora da administração direta, com suporte da setorial contábil, na função de contabilidade analítica da respectiva unidade, com objetivo de evidenciar os resultados alcançados.

Poderá ser:

- Anual
- Extraordinária

As tomadas e prestações de contas são analisadas sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, após o que são julgadas **regulares, regulares com ressalvas, irregulares** ou **ilíquidáveis**.

A primeira hipótese ocorre quando a conta expressa, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável. As ressalvas, por sua vez, decorrem da existência de impropriedades ou falhas de natureza formal de que não resultem danos ao erário.

Já a ocorrência de irregularidades das contas advém da omissão no dever de prestá-las; da prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; de dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos e de reincidência no descumprimento de determinações do Tribunal. Por fim, as contas serão consideradas ilíquidáveis quando por caso fortuito ou força maior tornar materialmente impossível o julgamento de mérito.

V – PRINCIPAIS CONDICIONANTES PARA A EMISSÃO DE RESSALVA

É importante que as ICFEx, por ocasião da certificação das contas ordinárias de suas Unidades Gestoras, atente para as seguintes condicionantes por ocasião das ressalvas:

- 1. Relevância / Materialidade**
- 2. Indício de dano ao Erário**
- 3. Reincidência**
- 4. Falta de atendimento à determinação expedida**
- 5. Descumprimento de determinação expedida**
- 6. Falta de processo administrativo de apuração**

É desejável, ainda, que ocorra a seguinte sequência de ações para respaldar as ações de controle interno por ocasião das ressalvas:

1. Constatação de impropriedade e/ou indícios de irregularidade em visita de auditoria e acompanhamento diário da ICFEx;
2. Relatório de Visita de Auditoria contendo recomendações;
3. Resposta da UG com as medidas saneadoras previstas;

4. Ratificação ou retificação das ações adotadas mediante análise documental e/ou nova visita de auditoria (analisar falta de cumprimento de determinação); e
5. Sindicância e/ou Processo Administrativo para quantificar e qualificar responsáveis.

VI – RESSALVAS DO EXERCÍCIO 2012

A respeito das ressalvas do exercício de 2012, ou seja PCA/2012, as ICFEx devem atentar para as orientações expedidas por ocasião da última Reunião do Alto Comando do Exército, em que o Comandante do Exército **determina** aos órgãos do Controle Interno do Exército **envidar todos os esforços** no sentido de orientar as Unidades Gestoras a sanarem suas respectivas ressalvas, até o final do exercício financeiro de 2013.

VII – CONSEQUÊNCIAS DA EMISSÃO DE RESSALVA NAS CONTAS ORDINÁRIAS

A certificação das contas de uma Unidade Gestora com ressalva exige a atenção de todo o Sistema de Controle Interno. A identificação das causas e a observância das medidas adotadas para evitar e/ou sanar as impropriedades observadas passam a ser fundamentais para a correção de rotinas e processos existentes de modo a prevenir a ocorrência de outras falhas semelhantes.

As medidas saneadoras adotadas deverão ter a eficácia desejada, uma vez que a falta de ação por parte da Unidade Gestora possuidora de ressalvas acarretará no possível agravamento da situação com a instauração de processos administrativos próprios (Tomada de Contas Especial) e agravamento da certificação das contas para irregulares, pelo CCIEx e/ou pelo próprio TCU.

No julgamento desses processos são respeitados o contraditório e o direito à ampla defesa dos responsáveis, com todos os elementos a ela inerentes. Assim, o Tribunal de Contas da União, diante de irregularidades detectadas em suas análises, determina a realização de diligência, audiência prévia ou citação dos interessados, que, não as atendendo, são considerados revéis e como tal julgados.

VIII – ATUAÇÃO DOS AGENTES DA ADMINISTRAÇÃO

Os Agentes da Administração devem atentar para a eficiente execução orçamentária, patrimonial e financeira, contando com o apoio das ICFEx, e verificar o correto emprego dos recursos dentro da finalidade prevista nas dotações orçamentárias e das normas em vigor, buscando evitar, com oportunidade, a ocorrência de inconsistências e promovendo a redução ao máximo da exposição a riscos.

Os citados agentes devem verificar constantemente se as medidas recomendadas pelas ICFEx, constantes de seus Relatórios de Auditoria, que se encontram na UG, foram adotadas.

É importante que todos os agentes da administração adestrem-se no uso do SIAFI /SIASG / COMPRASNET, bem como consultem toda a legislação atinente ao seu setor. Verifiquem se as diligências recebidas das ICFEx foram devidamente atendidas na forma e no prazo estabelecido.

Os Ordenadores de Despesas, por ocasião da apuração de irregularidades

administrativas, devem informar de imediato à ICFEx de vinculação a abertura de sindicância, IPM ou processo administrativo (este, no caso do IPM ser insuficiente para o ressarcimento à Fazenda Nacional), independente dos valores envolvidos, para que a UG receba o apoio técnico necessário, evitando, assim a instalação de uma Tomada de Contas Especial–TCE.

As impropriedades frequentemente detectadas nas UG são fruto da falha de aplicação dos controles internos administrativos, e a Secretaria de Economia e Finanças bem destacou esta situação através da Mensagem SIAFI Nr 2009/0944385, de 20/08/09, abordando os seguintes aspectos:

a. Controle Interno Administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades 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.

b. O objetivo geral dos Controles Internos Administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio de princípios e instrumentos próprios, destacando se entre os objetivos específicos a serem atingidos, os seguintes:

- observar e assegurar a aderência às normas;
- assegurar a exatidão, confiabilidade e integridade das informações;
- evitar erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- proporcionar informações oportunas e confiáveis;
- salvaguardar ativos financeiros e físicos quanto a boa e regular utilização e quanto a legitimidade do passivo; e
- permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações.

c. Os controles internos administrativos devem:

- **ter caráter preventivo;**
- estar voltados para eventuais desvios;
- prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão; e
- ser direcionados para atendimento de todos os níveis hierárquicos de gestão.

Diante do exposto, o papel dos agentes da administração na eficiência administrativa é relevante, sendo os mesmos diretamente responsáveis pela ocorrência de impropriedades que acarretam em ressalvas.

IX – DETERMINAÇÕES / ORIENTAÇÕES

As ICFEx **deverão** informar às Unidades Gestoras Vinculadas as ressalvas recebidas assim que emitirem o Certificado de Auditoria por ocasião da 2ª Fase da Prestação de Contas Anual, bem como aos respectivos Comandos Enquadrantes.

Após a conclusão da Prestação de Contas Anual, as ICFEx deverão orientar as UG ressalvadas para sanarem suas impropriedades com a devida brevidade, devendo as mesmas serem extintas até o final do exercício financeiro.

Para as situações que apresentarem dificuldades para o saneamento das impropriedades, as ICFEx deverão informar ao CCIEx as providências adotadas pela UG e o posicionamento da ICFEx sobre a possibilidade de saneamento e/ou possibilidade de agravamento para TCE, com a consequente emissão de irregularidade nas contas;

X – CONCLUSÃO

Diante das atuais e modernas tendências que orientam e regulam a atividade de controle interno, as visitas de auditoria e seus produtos, servem também como instrumento para gestão. O gestor, privado ou público, atento em acompanhar se os seus processos estão adequados e se efetivamente conduzirão aos resultados esperados podem, nos relatórios de auditorias, encontrar informações importantes e necessárias para a obtenção e manutenção da adequada governança.

Sobre governança, cabe ressaltar que os órgãos e entidades vinculadas ao setor público operam sob estruturas regulatórias e gerenciais distintas. É certo, ainda, que distintos entes públicos devem satisfazer a um complexo rol de objetivos que, por sua vez, são influenciados por diferentes aspectos tais como: políticos, administrativos, econômicos, sociais, legislativos e de controles internos e externos. Nesse contexto, a governança pública é também uma questão de aumento de eficiência, eficácia e efetividade.

A forma de ação do TCU, cada vez mais ampla e especializada, faz com que os controles internos sejam fortemente demandados, incluindo a observação das questões de conformidade e também a verificação do desempenho da gestão. Nesse contexto, por força de normativos, indicadores de desempenho devem expressar resultados quanto à economicidade, à eficiência, à eficácia, à efetividade e à equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos.

É necessária uma maior conscientização, zelo e visão das consequências quanto às informações prestadas por ocasião da Prestação de Contas Anual, cuja responsabilidade é do Dirigente Máximo da OM (Cmt, Dir ou Ch) e que serão analisadas pelo Tribunal de Contas da União. **Necessário ainda o fiel cumprimento das orientações demandadas pelo Sistema de Controle Interno do Exército, com vistas a evitar a ocorrência de impropriedades que prejudiquem a eficiência e eficácia da gestão dos recursos por parte das Unidades Gestoras.**

Gen Bda PAULO CESAR SOUZA DE MIRANDA
Chefe do Centro de Controle Interno do Exército