

ASPECTOS GERAIS DO CONTROLE EXTERNO E INTERNO NO BRASIL E A CONTRIBUIÇÃO DA LEI DA TRANSPARÊNCIA NESSE CONTROLE

Gabriela Dias de Medeiros Dantas¹

Marise Magaly Queiroz Rocha²

RESUMO

O presente artigo visa discutir de forma conceitual e prática o Controle como ferramenta estratégica na Contabilidade e a contribuição da Lei Complementar nº 131/09 nesse Controle. Para tanto, através de uma pesquisa de cunho descritivo, buscou-se, nos autores definir Controle inclusive o exercido pela sociedade, indicar seus órgãos responsáveis; diferenciar Controle Externo (Tribunais de Contas e Controle Social) e Interno e realizar uma breve incursão pela ideia de auditoria e o papel da nova Lei da transparência uma nova ferramenta para o cidadão ter um melhor controle dos gastos feitos com o dinheiro público. O trabalho constituiu-se como pesquisa de caráter bibliográfico, descritivo e qualitativo.

Palavra-chave: Controle. Contabilidade. Auditoria. Transparência.

OVERVIEW OF EXTERNAL AND INTERNAL CONTROL IN BRAZIL

ABSTRACT

His paper discusses the conceptual and practical way to control as a strategic tool in Accounting and contribution of Complementary Law No. 131/09 in Control. To do so, through a descriptive survey, we sought, the authors define control including exercised by society, display their bodies; differentiate External Control (Audit Courts and Social Control) and Internal and make a brief excursion into the idea of audit and the role of the new Law of transparency. The work was composed as a bibliographical research, descriptive and qualitative.

Keywords: Control. Accounting. Auditing. Transparency.

¹ Acadêmica do Curso de Pós Graduação em Contabilidade e Auditoria Governamental do Centro Universitário do Rio Grande do Norte. E-mail: gabriela_dantas@yahoo.com.br

² Professora Orientadora do Curso de Pós Graduação em Contabilidade e Auditoria Governamental do Centro Universitário do Rio Grande do Norte. E-mail: marisemqrocha@yahoo.com.br.

1 INTRODUÇÃO

Pensar o Controle como ferramenta contábil, é antes de tudo pensar na necessária exatidão das ações e de suas consequências, seja para o cidadão diretamente, como para a sociedade. A Ciência Contábil institui-se como o campo privilegiado de pesquisa capaz de registrar as ações de uma gestão patrimonial analisando os registros mediante informações a serem utilizadas por usuários, o que colabora com o controle social.

No Brasil, o sistema contábil governamental, referente a ação de fiscalização da atividade financeira do Estado é denominado Controle Interno e Externo. Dois órgãos distintos são responsáveis por eles: as controladoras, para o Controle Interno e os Tribunais de Contas legalmente instituídos para o Controle Externo.

Atualmente, passou a ser dever de todo cidadão participar do controle das contas públicas, haja vista, a explícita Lei de Responsabilidade Fiscal e o surgimento de associações e sindicatos interessados no respeito aos direitos e deveres legais e constitucionais. O pontapé inicial de tais mudanças, a rigor do Legislativo, se deu desde o lançamento do Novo Código Civil de 2002. Segundo Anderson de Oliveira o documento quebrou paradigmas, principalmente o paradigma de uma cultura adversa da transparência das demonstrações contábeis. Foi também nele que o profissional contábil, passa a ser melhor reconhecido, pelo serviço prestado para organizações, sejam elas privadas ou públicas, com ou sem fins lucrativos e também para o sociedade de um modo geral, isto porque, “é este profissional que irá gerir os números e fatos contábeis, que são instrumentos relevantes para as tomadas de decisões.”

A Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal foi um dos mais marcantes mecanismos que temos socialmente para manter o controle das ações de governantes com o dinheiro público. A lei incentiva a transparência dos atos de gestão e garante aos cidadãos acesso às informações que especificam as ações praticadas pelos governantes. (SAITO; SAVOIA, 2009).

É de conhecimento comum que, assim como a área de Administração que possui um segmento específico a tratar da seara pública assim também na

contabilidade há um segmento específico que cuida das contas públicas, ou do controle delas - é a contabilidade pública. Segundo Anderson Oliveira " as informações geradas pela contabilidade pública são de interesse de toda a sociedade, potencial usuário dos serviços e bens públicos, e financiador das ações governamentais através dos tributos que lhe são cobrados."

Para o caso das empresas temos o Controle Interno, que envolvido com níveis gerenciais administrativos superiores, que estabelecem metas e objetivos, o controle busca no estudo da probabilidade de alcance delas evitar o abuso de poder, o erro, a fraude e principalmente, a ineficiência, elementos fundamentais para o cuidado com seus ativos, com a imagem da empresa e sua fidelidade, além da integridade dos registros, demonstrações, informações e relatórios contábeis, que devem demonstrar a realidade da entidade, estabelecendo e esclarecendo os compromissos com a gestão, orientando e estimulando a organização estrutural e funcional, comunicando as diretrizes administrativas, onde o controle interno serve como facilitador para o trabalho do auditor. (NEVES, 2000)

Ademais, uma ferramenta de Controle da Gestão Governamental foi a Lei Complementar nº 131/09 que acrescentou dispositivos à Lei Complementar nº 101/00 a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Para alcançar esse objetivo, foram evidenciadas as formas de se assegurar a transparência da gestão fiscal, o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle e os seus requisitos mínimos de contabilidade e segurança. (VIEIRA, 2011)

O presente artigo discute a temática do controle nas suas modalidades interno e externo e como a contabilidade se apresenta como ciência capaz de realizá-lo na prestação de contas à sociedade, já que é ela que deve mensurar dados e fornecer resultados confiáveis, para deles extrair informações que apresentem a realidade patrimonial e administrativa de determinada entidade. O trabalho, neste caminho, procura distinguir os controles supracitados dos controles administrativos. Para tanto, se fez no formato de uma pesquisa de caráter bibliográfico com uso de revisão da literatura sobre o tema.

2 O PAPEL SOCIAL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL PÓS CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO DE 2002

No passado tinha-se o entendimento de que a ciência da contabilidade somente cuidava de números, sem nenhuma relação mais estreita com a sociedade. Se relembrarmos a história da Contabilidade, percebemos que ela remonta os quatro mil anos A.C. e que a organização, de fato dos registros contábeis somente se consolidou no século XIV, na Itália, quando da criação da Summa de arithmetica, geométrica, pelo frei Luca Paccioli.

Este avanço tão tardio pode ser justificado pelo progresso tecnológico, histórico e pelo desenvolvimento econômico que, em conjunto, estimularam a necessidade do aprimoramento dos sistemas de informação contábil, de modo a oferecer maior sustentação à gestão financeira dos negócios, dos empreendimentos e dos projetos que estavam florescendo na época (HENDRIKSEN; BREDAS, 1999 apud SAITO, SAVOIA, 2009).

Entretanto, foi somente nos últimos vinte anos, que as mudanças ocasionadas por um processo de globalização mais intensificado, geraram uma transformação na participação social, sendo esta mais pontual, quando o assunto passou a ser os governos e suas decisões em âmbitos nacionais. Os tempos ditatoriais, de mandos e desmandos sem conhecimento do povo, havia ficado para trás.

A globalização trouxe consigo a centelha da democratização. Podemos dizer que praticamente, todas as partes do mundo, a exceção de poucas, estiveram sintonizadas com esta mudança na humanidade. No Brasil, não foi diferente. Hoje, cidadãos cada vez mais atuantes, se interessam por temas abrangentes, de interesse público, e principalmente aqueles da ordem das finanças. Para os especialistas, o ponto de mutação foi o Novo Código Civil de 2002, que enfatizou” o papel do contador como elemento chave do controle, a fim de diminuir ou excluir do país a sonegação, desvios de verbas, e os chamados crimes de colarinho branco (corrupção)”. Segundo Pena et al (2007, p. 06):

O Novo Código traz disposições do Direito Comercial sobre Títulos de Crédito, Direito de Empresa, Nome Empresarial, Estabelecimento, dentre outras. Ele revoga a primeira parte do Código Comercial de 1850 a legislação mercantil. Introduz os conceitos de empresário, de empresa mercantil e de atividade empresarial para identificar as atividades

economicamente organizadas para a produção ou circulação de bens e serviços (artigo 966), com fins lucrativos, substituindo os antigos conceitos de comerciante, de atos de comércio e de atividades comerciais e ou industriais. Reduz a menoridade em 3 anos, para pessoa com plena capacidade de participação de uma sociedade. Regulamenta que os cônjuges só poderão ser sócios se forem casados com regime de comunhão parcial. Estabelece a distinção entre "empresa nacional" e "empresa estrangeira".

O controle tem sido meta perseguida nos órgãos federais, estaduais e municipais, os quais, a cada dia investem no desenvolvimento de tecnologias que visam aumentar a arrecadação e diminuir drasticamente a sonegação de impostos e contribuições.

Com esta nova concepção de controle público, e também privado, a contabilidade se modifica, a fim de atender as novas necessidades, se fazendo útil ao analisar e evidenciar fatos e impactos econômicos-financeiros, principalmente à sociedade, seja ele causado pela esfera pública ou privada. Uma nova ferramenta é capaz desta proeza, por exemplo, é a Demonstração do Valor Adicionado. Segundo Savoia Saito "o demonstrativo que agrega às demonstrações financeiras informações sobre o alcance social e econômico das operações da empresa na sociedade".

Para estabelecer seu verdadeiro campo de atuação nas organizações, surge a ideia da controladoria, espaço destinado aos profissionais responsáveis pelo controle da empresa, seja pública ou privada. Segundo Beuren (2002 apud SAITO, SAVOIA, 2009) "a controladoria surge no século XX nas grandes corporações norte americanas com a finalidade de realizar o rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais", que ainda explica "importante ressaltar que a diferença entre o contador e o controller consiste no fato de o último ter participação mais ativa nos processos da empresa, não se limitando somente a contabilização dos fatos contábeis".

Desta feita, o que se percebe no desenvolvimento da profissão, nas novas tendências do mercado, e das instituições de forma geral, é a busca pelo ideal holístico, pelo profissional que consiga realizar a religação dos saberes, fazendo uso das palavras do mestre Edgar Morin, que se disponha a olhar de forma complexa e entender a teia de relações estabelecidas numa organização. Assim, uma empresa que não ofereça o devido lugar à contabilidade, se constituirá numa empresa sem

histórico, sem identidade e sem as mínimas condições de sobreviver ou de planejar seu crescimento, seu futuro.

Segundo Raza (2011, p. 01)

as funções de um contador ou escritório de contabilidade não se limitam a apurar os impostos e manter a contabilidade em dia, o contador deve contribuir com todas as áreas da empresa com o objetivo de oferecer ao empresário as ferramentas necessárias para a preservação do seu patrimônio e a gestão dos negócios.

Algo tão pontual e vital para uma empresa, como a tomada de decisão passa pelo conhecimento e saberes de um contador que avalia desempenhos, apura resultados, colabora com o planejamento.

3 O CONTROLE NA CONTABILIDADE

Já se configura essência da área da contabilidade a ideia de controlar, sejam as despesas, sejam os processos financeiros, seja a tomada de decisão. A área contábil pode ser entendida como estratégica nas organizações.

O controle é algo inerente à atividade de todas as pessoas. Para Chiavenato (1993, p.262), renomado teórico da área administrativa, a ideia de controle que perpassa por ambas as áreas do conhecimento - Administração e Ciência Contábil – se afinam ao trabalhar com o controle nas três esferas conceituais descritas a seguir:

- a) Controle como função restritiva e coercitiva: serve para coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamento não aceitos. É também chamado de controle social, pois inibe o individualismo e a liberdade das pessoas; neste sentido apresenta um caráter negativo e limitativo;
- b) Controle como sistema automático de regulação: tem como objetivo manter um grau de fluxo ou funcionamento de um sistema. Dentro deste mecanismo de controle se detectam possíveis desvios ou irregularidades e proporcionam automaticamente a regulação necessária para voltar à normalidade;
- c) Controle como função administrativa: é o controle como parte do processo administrativo, assim como o planejamento, organização e a direção fazem parte.

Sabendo, portanto, que o controle se configura ferramenta capaz de administrar situações, mantendo-as fiscalizadas, verificadas, inspecionadas, o termo foi tomado na sua forma conceitual para a ciência, que o subdividiu em dois – o controle interno e o controle externo. Assim, estes dois tipos de mecanismos devidamente descritos pela CF/88: o Controle Interno, realizado pelos próprios órgãos do Estado, e o Controle Externo, realizado pelo Poder Legislativo que é auxiliado pelas Cortes de Contas.

3.1 CONTROLE INTERNO: DESAFIOS E REALIDADES

Tomando como base o que disciplina a Constituição Federal em seu Art. 74, acerca do Controle Interno, nos termos da Lei, temos:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, o sistema de controle interno com a finalidade de:

- I- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II- comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

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

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

Referido em Lei, o Controle Interno se define como um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar uma organização.

O controle, executado naturalmente nas organizações pela auditoria, disciplina-se ainda através do Instituto de Auditores Internos do Brasil, quando estabelece a ligação do controle à Alta Administração no planejamento e tomada de decisão. Estando o Controle Interno ligado as práticas de controle governamental, público, a auditoria interna seria o ponto máximo da ideia de controladoria supervisionando, normatizando, avaliando e fiscalizando, sem com eles se

confundir, buscando respeitar a Lei, a ideia de economicidade, bem como da fiscalização dos recursos repassados pelo Estado a título de Convênio, Subvenções Sociais e Econômicas e demais formas de antecipações de recursos legalmente admitidas. (NEVES, 2000)

A criação de uma margem de garantia possível através da prática lícita, evitando os procedimentos ilegais e fraudulentos assegura a permanência dos órgãos públicos e empresas de caráter particular. Diante desses conceitos, pode-se afirmar que o controle interno envolve:

[...] todas as atividades e rotinas, de natureza contábil e administrativa, com o intuito de organizar a empresa de tal forma que seus colaboradores compreendam, respeitem e façam cumprir as políticas traçadas pela administração; os ativos tenham sua integridade protegida; e por fim que, todas as operações da empresa sejam adequadamente registradas nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras. (RESKE FILHO; JACQUES; MARIAN, 2005, p. 110)

Abaixo, sintetizamos, com base nos autores supracitados, princípios, atribuições, objetivos e avaliações do sistema de controle interno.

Quadro 01 – Síntese descritiva conceitual acerca do controle interno

Princípios	Atribuições	Objetivos	Avaliação
Plano de organização com distribuição de responsabilidades;	Controle orçamentário,	Confiabilidade	Determinação de erros e irregularidades
Regime de autorização e de registros (orçamentos);	Custos-padrão,	Tempestividade	
	Relatórios operacionais periódicos,	Salvaguarda de ativos	Verificar se o sistema está atualizado para detectar erros
Zelo do elemento humano no desempenho das funções	Análises estatísticas, programas de treinamento de pessoal	Otimização no uso de recursos	Analisar as fraquezas ou falta de controle
		Prevenção e detecção de roubos e fraudes	Emitir relatório-

Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.”	Auditoria interna Controle de qualidade		comentário com sugestões
--	--	--	--------------------------

Fonte: Reske Filho; Jacques; Marian, 2005.

3.2 CONTROLE EXTERNO

Mencionado no art. 71 da CF/88, o Controle Externo, está disciplinado no ordenamento jurídico brasileiro, (BRASIL, 1988, p. 17).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como bem definido em Lei, cabe ao controle externo: averiguar: probidade dos atos da administração; regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos; e, fiel execução do orçamento. Exercido por órgão independente e autônomo, cabe ao Tribunal de Contas sua auditoria. Para Aguiar, Figueiredo e Figueiredo (s.d.).

O controle externo é, de responsabilidade do Poder Legislativo, sendo de a competência é do Congresso Nacional no âmbito federal, das Assembléias Legislativas nos Estados, da Câmara Legislativa no Distrito FEDERAL e das Câmaras Municipais nos Municípios como o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas. Consiste, assim, na atuação da função fiscalizadora do povo, através de seus representantes, sobre a administração financeira e orçamentária. É, portanto, um controle de natureza política, no Brasil, mas sujeito à prévia apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas competente, que, assim, se apresenta como órgão técnico, e suas decisões administrativas, não jurisdicionais, como, às vezes, se sustenta, à vista da expressão 'julgar as contas' referida à sua atividade.

3.3 OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O DESAFIO DA TRANSPARÊNCIA

Desde a Constituição Federal de 1988 e o Código Civil de 2002, vem se alterando, no Brasil, a perspectiva, em Lei, acerca da dignidade da pessoa humana e com ela o arcabouço de direitos iguais a todo cidadão. Entre os objetivos destes documentos legislativos percebemos a responsabilidade da administração pública e da contabilidade quanto às contas públicas. A Lei de Responsabilidade Fiscal é um grande exemplo de como é necessária a transparência e o controle das contas.

É de competência dos tribunais de contas realizar o controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos pela referida Lei, segundo

o art. 113 da CF. Cabe, em Lei, ao gestor, comprovar que a sua atuação pautou-se pelos ditames legais. Com isso, pode-se dizer que, quando o órgão de controle (Tribunais de Contas) encontrar indícios de ilegalidade, o ônus da prova competirá ao gestor. Assim, se o gestor não conseguir provar que agiu de acordo com a lei, o órgão controlador poderá presumir a ilegalidade.

Dessa forma, por mais que os gestores tentem disponibilizar poucas informações ao Tribunal de Contas para que este não possa ter provas suficientes para incriminá-lo. Isso não terá efeito, pois devido ao princípio da transparência o gestor tem o dever de prestar todas as informações solicitadas pelo Tribunal, sob pena de multa e de presunção de ilegalidade.

O cidadão comum também pode fazer uma denuncia a este Órgão fiscalizador para o mesmo apurar os fatos relatados.

3.4 CONTROLE EXTERNO E INTERNO NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL

O art. 75 da Constituição Federal aduz que cabe as Constituições Estaduais instituírem normas para seus respectivos Tribunais de Contas Baseadas nas normas instituídas para o Tribunal de Contas da União.

Art. 75. As normas estabelecidas nesta Seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete conselheiros.

Em seu parágrafo único esse artigo aduz que os Tribunais de Contas Estaduais devem ser compostos de sete conselheiros. O do Rio Grande do Norte atualmente tem sete conselheiros, mas já houve épocas antes de 1988 que foi composto por nove conselheiros.

No Rio Grande do Norte a sua Constituição Estadual em seus artigos 52, 53 e 54, institui como será exercido o Controle Externo no Estado. Essa Constituição Estadual, conforme artigos transcritos abaixo segue basicamente o estabelecido na esfera federal que já fora analisado anteriormente neste artigo científico.

Art. 52. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e de todas entidades da administração direta e indireta, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, assim como a aplicação das subvenções e renúncias de receitas, é exercida pela Assembléia Legislativa, mediante o controle externo e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes.

§ 1º. Presta contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou, por qualquer forma, administre dinheiros, bens e valores públicos, ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

§ 2º. A fiscalização de que trata este artigo compreende:

I - a legalidade dos atos geradores de receita ou determinantes de despesas, bem como os de que resulte o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços;

IV - a proteção e o controle do ativo patrimonial;

V - o cumprimento dos procedimentos, das competências, das responsabilidades e dos encargos dos órgãos e entidades da administração pública direta e indireta.

Art. 53. O controle externo, a cargo da Assembléia Legislativa, é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas, anualmente, pelo Governador do Estado, mediante parecer prévio, a ser elaborado em sessenta (60) dias, a contar do seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores dos três Poderes do Estado e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, inclusive das fundações, empresas públicas, autarquias e sociedades instituídas ou mantidas pelo Poder Público, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão e contratação de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, bem como as concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Assembléia Legislativa, de Comissão técnica ou de inquérito, ou em razão de denúncia, inspeções e auditorias de natureza financeira, contábil, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado a Município e a instituições públicas ou privadas;

VI - prestar as informações solicitadas pela Assembléia Legislativa sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

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

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

IX - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembléia Legislativa;

X - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados, sugerindo, se for o caso, intervenção em Município.

§ 1º. No caso de contrato, o ato de sustação é privativo da Assembléia Legislativa, que solicita, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis.

§ 2º. Se a Assembléia Legislativa ou o Poder Executivo, no prazo de noventa (90) dias, não efetivarem as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decide a respeito.

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

§ 4º. O Tribunal de Contas encaminha à Assembléia Legislativa, relativamente às suas atividades, trimestral e anualmente, relatório operacional.

§ 5º. O julgamento da regularidade das contas, pelo Tribunal de Contas, baseia-se em levantamentos realizados através de inspeções e auditorias, e em pronunciamentos dos administradores, emitindo os respectivos certificados.

§ 6º. As decisões do Tribunal de Contas do Estado, relativas à legalidade dos atos referentes às atribuições de que tratam os incisos II, III, IV, V, VI e VII, deste artigo, inclusive no tocante aos Municípios, são tomadas no prazo de sessenta (60) dias, contados da data em que for concluído o trabalho da sua secretaria, o qual não pode ultrapassar noventa (90) dias.

Art. 54. A Comissão Permanente de Finanças da Assembléia Legislativa diante de indícios de despesa não autorizada, ainda que sob forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, pode solicitar à autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco (5) dias, preste os esclarecimentos necessários.

§ 1º. Não prestados os esclarecimentos, ou considerados insuficientes, a Comissão solicita ao Tribunal de Contas pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta (30) dias.

§ 2º. Entendendo o Tribunal de Contas irregular a despesa, a Comissão, se julgar que o gasto pode causar dano irreparável ou grave lesão à

economia pública, propõe à Assembléia Legislativa sua sustação.(RIO GRANDE DO NORTE, 1989, p. 18 e 19).

Assim, através dos dispositivos legal transcrito acima observa-se que o Controle Externo será exercido pela Assembléia Legislativa, com auxilio do Tribunal de Contas.

No Rio Grande do Norte o Tribunal de Contas foi constituído no ano de 1961, no governo de Dinarte Mariz. Porém, a criação desse órgão foi questionada Supremo Tribunal Federal sendo fechado temporariamente o TCE/RN, então, nesse momento começou a luta para a instituição do órgão, segundo o Livro “TCE Conta sua História”.

Ainda segundo este Livro, no governo de Aluísio Alves o Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte foi reaberto tendo como seu presidente Romildo Gurgel. Porém, foi decretada uma lei determinando parte das contas públicas não seria fiscalizada por este Órgão de Controle. Assim, no início da sua constituição o TCE/RN não tinha muita efetividade.

No entanto, com o advento de novas Leis como, por exemplo, a LRF e também com a Constituição Estadual de 1989 Tribunal Contas passou a ter uma função efetivamente de fiscalização de todas contas públicas no âmbito do Rio Grande do Norte.

Já o Controle Interno será exercido por seus respectivos órgãos também no âmbito Estadual, conforme ocorre no âmbito federal, assim descreve o art. 55 transcrito abaixo:

Art. 55. Os Poderes do Estado mantêm, de forma integrada, sistema do controle interno, com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de Governo e dos orçamentos do Estado;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, nos órgãos e entidades da administração pública estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidade privada;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;

IV - apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional.

§ 1º. O controle interno, do Tribunal de Contas do Estado e do Ministério Público, fica sujeito aos sistemas normativos do Poder Legislativo e do Poder Executivo, respectivamente.

§ 2º. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela dão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 3º. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas do Estado. (RIO GRANDE DO NORTE, 1989, p. 19 e 20).

3.5 TRIBUNAIS DE CONTAS MUNICIPAIS

Analisando o art. 31, § 4º da Constituição Federal (*in verbis* abaixo) observa-se que mesma proibiu a criação de novos Tribunais de Contas Municipais.

Art. 31...

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

No entanto, os Tribunais de Contas Municipais já existentes na Constituição de 1988 devem ser mantidos como, por exemplo, o do Município do Rio de Janeiro, esses Tribunais auxiliaram a fiscalização municipal feita pela Câmara de Vereadores, conforme §1º, do art. 31 da Carta Magna.

Dessa forma Constituição da República impede que os Municípios criem os seus próprios Tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais, mas permite que os Estados-Membros, mediante autônoma deliberação, instituam órgão estadual denominado Conselho ou Tribunal de Contas dos Municípios, incumbido de auxiliar as Câmaras Municipais no exercício de seu poder de controle externo (CF, art. 31, § 1º). Esses Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios — embora qualificados como órgãos estaduais (CF, art. 31, § 1º) — atuam, onde tenham sido instituídos, como órgãos auxiliares e de cooperação técnica das Câmaras de Vereadores. A prestação de contas desses Tribunais de Contas dos Municípios, que são órgãos estaduais (CF, art. 31, § 1º), há de se fazer, por isso mesmo, perante o Tribunal de Contas do próprio Estado, e não perante a Assembléia Legislativa do Estado-Membro. Prevalência, na espécie, da competência genérica do Tribunal de Contas do Estado. (CF, art. 71, II, c/c o art. 75). (ADI 687, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-2-95)

Assim, a fiscalização municipal deve ser feita pelos Tribunais de Contas do Estado, na maioria dos municípios onde antes de 1988 não havia Tribunais de Contas Municipais.

4. CONTROLE SOCIAL E TRANSPARÊNCIA

A nova Constituição Federal em seu art. 14, inciso III, ensejou como inovação o incentivo à participação popular no processo de elaboração discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, por meio de instrumentos de fortalecimento da participação do cidadão.

Sobre isto o autor Lucio Evangelista em seu artigo “Controle Social versus Transparência Pública: uma questão de cidadania” alega que a participação popular como princípio constitucional ocorre quando o cidadão atua no interesse da coletividade, ele exerce perante a administração pública o direito de opinar sobre as prioridades, participar, decidir, compartilhar, validar e proteger a aplicação dos recursos públicos na geração de benefícios à sociedade.

Esse acompanhamento da gestão e fiscalização dos gastos no setor público, quando feitos pelos cidadãos, recebe a denominação de controle social. Mas, para que o cidadão possa exercer o direito assegurado pela Constituição, faz-se necessário que os órgãos integrantes da estrutura do Poder Público disponibilizem dados e informações para que o cidadão possam exercer o seu direito de interferir e fiscalizar as ações governamentais. Essas informações devem ser fornecidas segundo o princípio da transparência. (EVANGELISTA, 2010).

Dessa forma, observa-se que após a Constituição de 1988 os brasileiros passaram a ter ferramentas importantes no controle social principalmente após a Lei de Responsabilidade Fiscal e suas modificações com a Lei Complementar nº 131/2009.

Ademais, no Brasil, a transparência pública constitui-se direito do cidadão e dever da Administração Pública. Qualquer pessoa tem o direito subjetivo de obter acesso às contas públicas sem que lhe seja questionada por que e para que ela pretende conhecer essas informações. (VIERIA, 2011)

Nesse sentido, segundo o Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional, a Lei Complementar nº 131/09 veio reforçar a transparência

da gestão fiscal, pois acrescentou dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal a fim de determinar a disponibilização, em “tempo real” de informações detalhada sobre a execução orçamentária e financeira dos entes da Federação.

Essa Lei além de reafirmar a participação popular no ciclo orçamentário, a Lei diz que todos os gestores públicos do país estão obrigados a disponibilizar na internet - em meios eletrônicos de acesso público - informações detalhadas e atualizadas para os cidadãos, sobre a execução orçamentária, receitas e despesas, de todos os órgãos dos poderes Executivo, Judiciário e Legislativo da União, Estados, municípios e do Distrito Federal. (BICALHO, 2009).

Assim, a transparência fiscal foi prevista na Lei Complementar nº. 101/00, atualizada pela Lei Complementar nº. 131/09, nos artigos 48, 48-A e 49 da. O artigo 48 é regulamentado pelo Decreto nº. 7.185 do Presidente da República, de 27 de maio de 2010 e pela Portaria nº. 548 do Ministro da Fazenda, de 22 de novembro de 2010.

Essa nova Lei determinou a disponibilização, em “tempo real”, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos que se sujeitam à Lei de Responsabilidade Fiscal e deverão cumprir as exigências acrescentadas pela Lei da Transparência nos seguintes prazos: 28 de maio de 2010: para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes; 28 de maio de 2011: para os Municípios que tenham entre 50.000 (cinquenta mil) e 100.000 (cem mil) habitantes; 28 de maio de 2013: para os Municípios que tenham até 50.000 (cinquenta mil) habitantes.

E os entes que não disponibilizarem suas informações orçamentárias e financeiras nesses prazos serão penalizados com a proibição de receber transferências voluntárias enquanto perdurar essa irregularidade, conforme a Lei.

Dessa forma, caso as informações financeiras e orçamentárias sejam disponibilizadas adequadamente, o controle social poderá ser eficaz. Um exemplo é o caso dos partidos políticos que poderão fiscalizar os gestores de partidos da oposição com o objetivo de encontrar irregularidades que os comprometerão nas próximas eleições. Como também imprensa será beneficiada, pois os jornalistas poderão fundamentar melhor suas denúncias de fraudes. Com essas informações as possibilidades de controle social serão inúmeras. (VIEIRA, 2011).

Até mesmo porque qualquer cidadão, associação, sindicato ou partido político é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas na Lei da Transparência.

Essa nova Lei da transparência promove um sentimento de vigilância permanente, pois a qualquer momento os administradores poderão ser fiscalizados. Em contrapartida, essa lei também estimula os gestores a agirem com mais zelo e responsabilidade na gestão de recursos públicos.

No entanto, em 28 de maio de 2010, a União, os Estados e os Municípios com mais de 100 mil habitantes tiveram que divulgar em seus respectivos portais sua execução orçamentária e financeira em “tempo real”, porém nenhuma capital alcançou o posicionamento considerado ideal e a maioria ficou nas categorias péssima, ruim e medíocre. (O GLOBO, 2011)

Assim, observa-se que o Brasil ainda tem muito para avançar, principalmente para tornar essa lei efetiva e assim os cidadãos poderem fiscalizar melhor o dinheiro público.

Assim, os instrumentos que os cidadãos podem utilizar para o controle social são dentre outros os Conselhos municipais e controle social, Orçamento participativo, Controle social nas prefeituras, Portal da Transparência, denuncia a Órgãos de fiscalização.

Essa é uma forma Controle Externo exercido pela própria sociedade através dos instrumentos postos a disposição acima citados.

5 CONCLUSÃO

Conclui-se que no decorrer dos anos, o controle externo e interno foi se tornando mais eficiente ganhando mais efetividade na fiscalização das contas públicas. A sociedade ao longo dos anos vem se conscientizando do seu papel fiscalizando e exigindo cada vez mais a correta aplicação do dinheiro público.

Primeiramente, o Controle Interno das instituições públicas estão sendo aperfeiçoados, primeiramente esse setor da empresa tornou-se independente dos demais e com profissionais mais preparados, tem-se tornado cada vez mais eficiente diminuindo consideravelmente as possíveis falhas.

Depois, as decisões e opiniões do Controle Externo vêm tendo cada vez mais efetividade, com sua fiscalização concomitante “em tempo real de forma” o gestor teme em ser punido rapidamente. Além disso, a Justiça vêm acatando cada vez mais as decisões desse órgãos quando o questionamento é levado ao judiciário.

Também, observa-se que a Lei da Transparência trouxe uma grande contribuição para o cidadão na fiscalização do dinheiro público, após essa lei que os gestores deverão disponibilizar em tempo real como estão sendo feitos os gastos e em meio eletrônico, a população terá meios suficientes para fiscalizar os gestores públicos. Porém, a Lei deve torna-se efetiva no decorrer dos anos.

Essa tendência de fortalecimento dos órgãos fiscalizatórios do Poder Legislativo dentre eles o Tribunal de Contas e a conscientização cada vez maior da sociedade civil vem contribuindo para que os governantes apliquem melhor o dinheiro público. Assim, toda a sociedade ganha com uma melhor aplicação dos recursos e com a Lei da Transparência a tendência é aumentar a fiscalização feita pela população e assim consequentemente os gestores aplicaram melhor o dinheiro público.

REFERÊNCIAS

ADI 687, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-2-95.

Trabalho apresentado em evento. BORDIN, P.; SARAIVA, C. J. O Controle Interno Como Ferramenta Fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. In: 1 SIMPÓSIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE SANTA MARIA, 2005, Santa Maria: **Anais Revista Eletrônica de Contabilidade do Curso de Ciências Contábeis UFSM**. Ed. Especial, jul. 2005. p. 34-50.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. **TCE Conta sua História**. Disponível em: <<http://www.tce.rn.gov.br/2009/download/tce50anos/TCE50.pdf>>. Acesso em: 01 maio 2012.

AGUIAR, Ubiratan Diniz de; FIGUEIREDO, Alexandre; FIGUEIREDO, Pedro Ângelo Sales. O papel do controle Externo.TCU, TCE, TCM. In:**Curso à distância de Controle Social das Contas Públicas**. Disponível em:

<http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/servicos/downloads/2010/curso_controle_social/tcm-03.pdf> Acesso em: 05 de maio 2012.

BICALHO, Lucídio. **Transparência e Controle Social: a Lei Complementar 131/2009**. Disponível em:< <http://blog.inesc.org.br/2009/06/25/transparencia-e-controle-social-a-lei-complementar-1312009/>>. Acesso em: 21 ago. 2012.

EVANGELISTA, Lúcio. **Controle Social Versus Transparência Pública: uma questão de cidadania**. 2010. Disponível em:
<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053966.PDF>>. Acesso em: 20 maio 2012.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Manual de Transparência Fiscal**. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2012.

NEVES, Wanderlei Pereira das. **O Controle Interno e a Auditoria Interna Governamental: diferenças fundamentais**. Santa Catarina: Secretaria Estadual da Fazenda de Santa Catarina, 2000.

O GLOBO. **Gastos de MPs Estaduais São Caixas-Pretas**. Disponível em:
<<http://www.mp.go.gov.br/portalweb/1/noticia/2565ae33fbfeef50877452f5884f373d.html>>. Acesso em: 12 ago. 2012.

PENA, Anderson de Oliveira et al. A influência do Novo Código Civil na Contabilidade. In: **Revista Ciências Contábeis - O papel da Contabilidade nas organizações**. Faculdades Novos Horizontes, Nº 1, 2007. Disponível em:
<http://www.unihorizontes.br/pi/pi_1sem_2007/inter_1sem_2007/contabeis/o_papel_da_contabilidade_nas_organizacoes.pdf>. Acesso em: 25 de abr. 2012.

RAZA, Claudio. **O papel dos escritórios de Contabilidade na sobrevivência das Micro e Pequenas Empresas**. Disponível em:
<<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/o-papel-dos-escritorios-de-contabilidade-na-sobrevivencia-das-micro-e-pequenas-empresas/12024/>>. Acesso em: 25 abr. 2012.

RESKE FILHO, Antonio; JACQUES, Elizeu de Albuquerque; MARIAN, Paulo David. O Controle Interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Eletrônica de Contabilidade do Curso de Ciências Contábeis UFSM**. v.1, n. 3, mar-maio, 2005.

RIO GRANDE DO NORTE. Constituição (1989). **Constituição do Estado do Rio Grande do Norte**. Natal, RN, Assembleia Legislativa, 2011.

SAITO; SAVOIA. O papel da contabilidade e o mercado financeiro. **Revista Gestão Contemporânea**, Porto Alegre, ano 6, n. 6, p. 7-21, jan./dez. 2009.

VIEIRA, Luís Eduardo Píres de Oliveira. **Transparência e Controle da Gestão Fiscal**: a lei complementar nº 131/09 e sua regulamentação. Disponível em: <http://artigocientifico.uol.com.br/uploads/artc_1304779839_44.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2012.