O modelo brasileiro de prestação de contas: por uma racionalização do processo*

Flávio Lúcio Rodrigues da Silva**

Sumário: 1. Introdução; 2. A instituição do controle governamental no Brasil e o modelo de contas; 3. As disfunções do modelo; 4. Conclusão.
Palavras-chave: tomada de contas; prestação de contas; auditoria governamental; controle interno; controle externo.

Este artigo analisa o modelo de verificação das contas dos administradores públicos brasileiros — desde a chamada auditoria governamental, levada a efeito pelos órgãos de controle interno dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, até o julgamento pelo controle externo, de responsabilidade do Legislativo e com o apoio do Tribunal de Contas —, cujos resultados têm sido insatisfatórios. O artigo aponta as prováveis causas: o fato de o modelo estar voltado para ações passadas, ao invés de atuar no presente, ainda passível de correções; a falta de análises prévias à aplicação modelo, em especial a econômica, financeira, a de risco e a da relação custo/benefício entre o próprio controle e seus resultados; a falta de comunicação, no âmbito da administração pública, entre os subsistemas de controle e de planejamento.

The Brazilian accountability model — for a rationalization of the process

This paper analyzes the Brazilian accountability system — from the socalled public auditing undertaken by the internal controls of the Executive, Legislative and Judiciary branches, to the judgement by the exernal control, represented by the Legislative with the Federal Court of Accounts' support — and its unsatisfactory results. The paper points out the probable causes: the act that the system is more concerned about the past actions than about the present ones, which could be corrected; the absence of analyses of the model (especially economic, financial, risk, and cost/benefit analyzes) before it is put into effect; the lack of communication between the planning and control levels of the public administration.

1. Introdução

Quase tão antigo quanto a humanidade sedentária, o dever de prestar contas por parte dos administradores públicos se revela, contemporaneamente, de fundamental importância para o controle e a auditoria governamentais no Brasil, pois constitui, pelos processos de "tomada" e "prestação de contas", seu principal objeto. Não obstante, embora seja razoável desejar que tal forma de avaliação e análise de gestão da coisa pública fosse mais uma entre outras em um espectro maior

* Artigo recebido em fev. e aceito em jun. 1977.
** Analista de finanças e controle externo do Tribunal de Contas da União e professor da Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal.

de controle social, ela é a única razoavelmente estruturada para esse fim, o que talvez se explique pelo ainda incipiente desenvolvimento político da sociedade brasileira — a despeito dos sinais crescentes e sucessivos de encaminhamento nessa direção — e sua conseqüente inibição para cobrar e julgar, de maneira racional e por intermédio da chamada "sociedade civil organizada", as ações dos agentes responsáveis pela promoção do bem comum.

Assim, praticamente restrita ao ambiente institucional, e, por isso mesmo, dada a ausência de complementação por outras formas de controle não-governamental, a prestação e a verificação das contas dos administradores públicos, exercidas nos moldes de que dispõem os arts. 70 e seguintes da Constituição Federal, com mais razão ainda deveriam se revestir do máximo grau possível de eficiência, eficácia e efetividade. Os fatos recentes do país, contudo, sugerem o contrário. Como tantas ações financeiras, cujas "contas" já tinham sido dadas como regulares — por crivadas pelos sistemas de controle interno e externo —, puderam conter tantas irregularidades quanto as verificadas pelas Comissões Parlamentares de Inquérito do "PC" e "do Orçamento", somente para citar alguns exemplos?

Nessa linha, este artigo visa a fazer uma análise do atual modelo brasileiro de prestação de contas e demonstrar sua inadequação estrutural e operacional em comparação com as exigências contemporâneas das tecnologias administrativa e de gerenciamento de informações, sendo, por isso, uma das principais causas da falência do próprio controle. Não para justificar desvios remotos ou correntes, mas para trazer à luz uma discussão sobre a essência do processo e suas possibilidades de otimização, especialmente se integrado ao universo do planejamento — pois não faz sentido um controle voltado para si próprio, como o de hoje — e se calcado mais em ações *a priori* e concomitantes e menos em ações *a posteriori*.

Para tanto, embora o assunto não venha merecendo maiores cuidados científicos, por reduzidas as publicações a respeito,[1] exceção feita àquelas decorrentes do próprio ordenamento jurídico-administrativo, e embora o que se encontre à disposição sejam informações fragmentadas pelos campos da administração, do direito, da sociologia e da filosofia, o método consistiu em pesquisa literária e análise comparativa dos aspectos reais do tema com os princípios correntes da racionalização e da sistematização administrativas. Limitou-se, contudo, em algumas abordagens, às impressões do autor e à sua experiência pessoal no campo em estudo, em decorrência da falta de dados concretos — e confiáveis — quanto a custo de processos, tempos médios e ótimos e outros congêneres, que permitissem a quantificação/valoração da análise.

---

[1] Aqui, a referência não é aos compêndios dedicados às técnicas de auditoria, sobre as quais existe razoável bibliografia e cuja aplicação pode se dar tanto no ambiente privado quanto no público, mas ao dever de prestar contas e suas conseqüências, reais ou formais, em um processo integrado de planejamento, execução e controle.

2. A instituição do controle governamental no Brasil e o modelo de contas

Pelo menos desde a Antigüidade grega (Aristóteles *apud* Santos, 1993:16) existe a preocupação com a prestação de contas e o exame da conduta dos responsáveis pelos negócios do Estado, pelo governo e pela busca do bem-estar da sociedade. No entender de Gasparini (1989:42), o dever de prestar contas "é da essência da gestão de bens, direitos e serviços. É, portanto, encargo ou obrigação de quem gestiona coisas de terceiros. Na administração pública não é diferente e mais se justifica. Trata-se da prestação de contas sobre a gestão de um patrimônio que pertence à coletividade. É entendido em sentido amplo. Vale dizer que a prestação de contas abrange todos os atos de administração e governo e não só os relacionados com o dinheiro público ou gestão financeira".

Segundo Saraiva (1996:1), correntemente o controle da gestão financeira estatal pode ser dividido em:

"a) controle legislativo (parlamentar ou político): constitui-se em formas de pressão adotadas, representadas por ações de apoio ou rejeição às iniciativas do governo, motivadas pela impossibilidade de o Parlamento intervir diretamente nas atividades administrativas do Estado;

b) controle administrativo: exercido pelo próprio Poder Executivo, pode ser exemplificado pela supervisão ministerial, bem como pela própria hierarquia entre as autoridades, órgãos e servidores;

c) controle judiciário: visa a coibir abusos das normas e de práticas dolosas ao patrimônio público, cujo alcance possa ser tipificado nas esferas dos códigos civil ou penal;

d) controle de contas: decorrente de delegação de competência do Poder Legislativo, é eminentemente técnico e tem como função subsidiar o efetivo controle político exercido pelos representantes do povo."

Em nosso país, a Constituição Federal assim dispõe sobre o assunto:

"Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária."

Daí a existência de dois institutos voltados para o controle de contas: o controle externo, de responsabilidade do Poder Legislativo, com o auxílio técnico do Tribunal de Contas da União, e o controle interno de cada poder (obviamente tripartite e, no caso do Poder Executivo, hoje chamado de sistema de controle interno — SCI).

Ainda segundo Saraiva (1996:2), existem três métodos distintos para o controle de contas:

"a) o método da denúncia de irregularidades ao Parlamento: é o modelo adotado pela maioria dos países de origem anglo-saxônica, como os Estados Unidos, Grã-Bretanha e Canadá, e de alguns outros, como México e Israel. Nesse sistema, uma 'Controladoria' — denominação comumente atribuída ao órgão encarregado do controle — apresenta ao Poder Legislativo relatórios de auditoria sobre a aplicação dos recursos pelos diversos órgãos governamentais. Essas instituições podem ser consideradas como um departamento técnico do Parlamento, não exercendo funções judicantes;

b) o método da reparação do dano administrativo: sistema adotado por países como França, Espanha e *Brasil*. Embora sejam órgãos auxiliares do Poder Legislativo, as 'Câmaras' ou 'Tribunais de Contas' têm autonomia para julgar as contas apresentadas pelos administradores, exigir a reparação financeira conseqüente de atos ilegais e aplicar sanções administrativas aos responsáveis pela má gestão dos recursos públicos;

c) o método do controle preventivo: sistema em que a despesa é verificada pelo órgão controlador antes de ser executada. Considerado por muitos como o sistema mais eficiente, é adotado em países como a Bélgica, a Grécia, a Itália e em Portugal" (grifo nosso).

Nesse contexto, a normatizar operacionalmente a matéria encontram-se, de um lado, a IN/DTN/MEFP nº 8, de 21 de dezembro de 1990, e, de outro lado, a IN/TCU nº 6, de 8 de junho de 1994, para as contas dos exercícios de 1994 e 1995, e a IN/TCU nº 12, de 24 de abril de 1996, para as contas a partir de 1996, todas disciplinando os aspectos referentes à composição e ao encaminhamento de processos relativos a tomadas e prestações de contas. A primeira norma tem abrangência restrita ao âmbito do Executivo, muito embora se preste, em alguns casos, como parâmetro para os controles internos dos outros poderes. As duas últimas têm abrangência ampla e devem ser observadas por quaisquer administradores — de qualquer poder — que devam prestar contas de sua gestão.

Observe-se, portanto, que as expressões "tomada de contas" e "prestação de contas" assumem, no universo institucional em tela, conotação própria. Segundo

Piscitelli (1995:322), "(...) 'Tomada de Contas'[2] é o processo preparado pelo órgão de contabilidade analítica da administração direta, referente aos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial e à guarda de bens e valores públicos sob a responsabilidade de agente responsável, enquanto 'Prestação de Contas' é o processo organizado pelo próprio agente responsável ou pelos órgãos de contabilidade analítica das entidades da administração indireta, referente aos atos de gestão praticados pelos respectivos dirigentes".

Ainda segundo Piscitelli (1995:321), "entende-se como agente responsável toda pessoa física que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos da União e das entidades da administração indireta ou pelos quais estas respondam, ou que, em nome destas, assuma obrigação de natureza pecuniária e, ainda, o gestor de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a estado, ao Distrito Federal, a município, a entidades públicas ou organizações particulares".

De uma forma geral, esses instrumentos normativos exigem dos prestadores de contas, em termos de composição dos processos, elementos como: relação dos responsáveis, relatórios de gestão circunstanciados, demonstrativos financeiros e outras informações variáveis de acordo com a natureza do órgão, aos quais se acrescem, pela e após a fiscalização do controle interno, seus relatório, parecer e certificado de auditoria.[3]

Quanto a prazos, o art. 2º da IN/TCU nº 12 dispõe que "salvo disposição legal ou regulamentar (...) em contrário, a apresentação das tomadas e prestações de contas (...) deverá ocorrer no prazo máximo de 120 dias, contados da data do encerramento do correspondente exercício financeiro, exceto quanto às entidades da administração indireta, incluídas as fundações, as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal e as demais empresas controladas direta ou indiretamente pela União, englobando as encampadas ou sob intervenção federal, que disporão de até 150 dias para a apresentação de suas contas".

Após apreciados, os processos devem ser julgados pelo TCU até o final do exercício subseqüente ao de sua apresentação, podendo tal prazo ser prorrogado, oportunidade em que as contas serão consideradas, segundo o art. 16 da Lei nº 8.443/92:

---

[2] Ressalte-se que a tomada de contas especial, espécie distinta da tomada de contas, deverá ser instaurada, nos termos da IN/DTN/MEFP nº 8, "quando se verificar que não houve prestação de contas por agente responsável ou que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Nacional".

[3] Os demonstrativos financeiros correspondem aos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e demonstração das variações patrimoniais para a administração direta, nos termos da Lei nº 4.320/64, e ao balanço patrimonial e às demonstrações do resultado do exercício, das origens e aplicações de recursos e das mutações do patrimônio líquido para a administração indireta, nos termos da Lei nº 6.404/76.

• regulares, quando "expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável";

• regulares com ressalva, quando "evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao erário";

• irregulares, quando comprovado dano ao erário, omissão no dever de prestar contas, prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, ou antieconômico ou desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

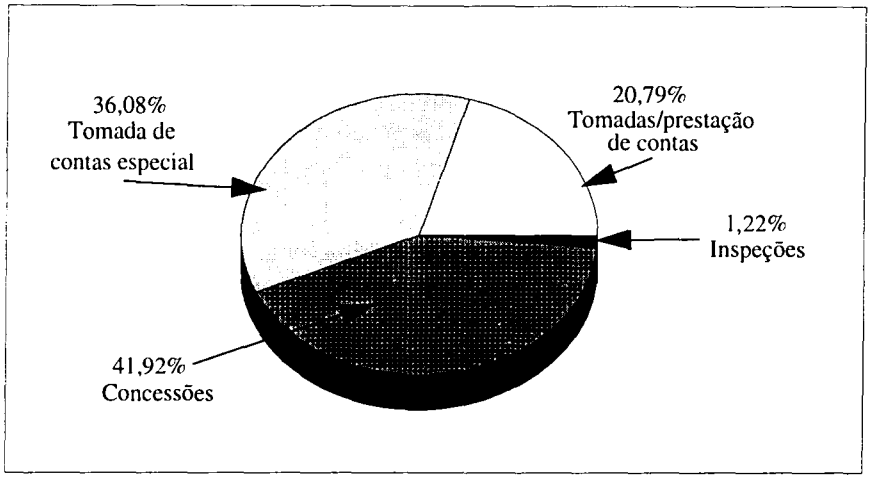
No primeiro caso dá-se quitação plena ao responsável. No segundo, determina-se a adoção das medidas necessárias ao saneamento dos desvios detectados. No último caso, além da aplicação de multa ao responsável — hoje no limite máximo de R$15.901,24 —, cabe sua condenação ao ressarcimento do dano causado, acrescido de atualização monetária, quando o débito for comprovável e quantificável.

Atualmente, a maior parte do controle institucional dos gastos governamentais no Brasil se dá por intermédio dos processos de contas, pois são eles os responsáveis pelo início do trabalho dos órgãos de controle interno e pela ulterior apreciação e julgamento pelo Tribunal de Contas. Para tanto, ambas as instituições se valem de auditorias. No caso do controle interno, o exame auditorial é de caráter obrigatório e se chama Auditoria de Gestão (IN/DTN/MEFP nº 16, de 20 de dezembro de 1991). No âmbito do TCU, a auditoria só ocorre para sanear pontos obscuros do processo ou, nos dizeres do inciso I do art. 206 do seu regimento interno, para "obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, quanto aos aspectos técnicos, de legalidade e de legitimidade da gestão dos responsáveis pelo órgão, projeto, programa ou atividade auditados, *com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação ou tomada de contas apresentada ao Tribunal e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame*" (grifo nosso).

Isso não significa, porém, que a verificação dos atos e fatos administrativos do setor público se limite, unicamente, a tais processos, pois várias são as outras formas de auditoria e/ou fiscalização voltadas para o mesmo fim, não sendo raro o concurso dos órgãos de controle para atender a trabalhos específicos demandados pelas autoridades constituídas, mormente o Congresso Nacional, suas comissões e membros, no caso específico do TCU. Todavia, fato é que essas outras fiscalizações são de caráter aleatório no tempo e assistemáticas, o que faz com que as contas consumam a principal parcela da força de trabalho de ambos os controles: o interno, pela sua obrigatoriedade de verificar e auditar, preliminarmente, as contas apresentadas pelos gestores; o externo, pela sua obrigatoriedade de julgá-las.

Para ilustrar essa afirmação, encontram-se, nas tabelas 1 e 2, a distribuição dos processos autuados pelo TCU entre janeiro e setembro de 1996. De um total de 135.910 unidades, 51.897 dizem respeito ao exercício de fiscalização. Dessa parcela, 41,92% dizem respeito à apreciação de atos de admissão e concessão (aposentadorias, pensões etc.), nos termos do art. 39 da Lei nº 8.443, e 56,87% — portanto, a maioria — dizem respeito às contas em suas diversas formas (figura).

Processos autuados pelo TCU
(jan./set. 1996)



Fonte: TCU (ver tabelas 1 e 2).

Tabela 1
Processos recebidos pelo TCU de jan. a set. 1996
(todos os tipos)

Tipo de processo	Quantidade	%
Tomadas e prestações de contas	10.788	7,94
Tomadas de contas especiais	18.725	13,78
Concessões (aposentadorias, reformas e pensões)	21.753	16,01
Relatórios de inspeção	631	0,46
Outros (administrativos etc.)	84.013	61,82
Total	135.910	100,00

Fonte: *Boletim do TCU* (1996).

Tabela 2
Processos recebidos pelo TCU de jan. a set. 1996
(apenas os voltados para ações de controle)

Tipo de processo	Quantidade	%
Tomadas e prestações de contas	10.788	20,79
Tomadas de contas especiais	18.725	36,08
Concessões (aposentadorias, reformas e pensões)	21.753	41,92
Relatórios de inspeção	631	1,22
Total	51.897	100,00

Fonte: *Boletim do TCU* (1996).

3. As disfunções do modelo

Embora se trate de um processo lógico e dialético de ação de controle governamental, esse modelo de "tomada e prestação de contas" sofre dos males analisados a seguir.

Intempestividade

Por ser voltado unicamente para a posterioridade, quando não inviabiliza, por decurso dos fatos, a correção de rumos desviados, o modelo torna muito grande o lapso de tempo compreendido entre a ocorrência de um determinado problema e sua percepção/análise/correção, perdendo, assim, em tempestividade e efetividade. Isso porque, embora não seja possível descrever estatisticamente seu perfil temporal, em face da inexistência de dados confiáveis, o simples fato de as ações administrativas públicas só virem a ser apreciadas e julgadas a partir do exercício subseqüente ao de sua execução vai de encontro à própria essência da ação administrativa de controle, a qual, segundo Newman (1987:372-3), visa a "assegurar que o desempenho se conforme aos planos" devendo, para tanto, ser composta pelas seguintes etapas:

"1. Estabelecimento de padrões em pontos estratégicos.

2. *Acompanhamento* da execução e preparo de relatórios.

3. Adoção de medidas corretivas" (grifo nosso).

E mais se justifica tal assertiva ao verificar-se que, segundo ainda o mesmo autor (1987:413), uma estrutura de controle deve "ser estimada em termos de rapidez e simplicidade de ação" pois "um sistema elaborado que é complexo e lento raramente produz resultados satisfatórios", já que "a hábil aplicação dos princí-

pios administrativos requer a percepção do conjunto das operações administrativas" e a "administração de uma organização deve ser encarada como um todo e sob os seus diversos aspectos".

Não que se diga, porém, que o controle *a posteriori* deva ser evitado a todo custo, por ineficácia intrínseca, até porque determinados procedimentos de avaliação só podem ser levados a efeito após a consumação do fato a ser avaliado, notadamente se o interesse for no campo descritivo e não no inferencial. Contudo, não faz sentido a administração pública brasileira restringir suas ações de controle unicamente àquele perfil temporal, como se não lhe fosse possível acompanhar *pari passu* suas atividades ou não lhe interessasse verificar os rumos por ela tomados como forma de corrigi-los tempestivamente ou, não havendo desvios, reforçá-los.

Trata-se, portanto, de ampliar o raio de ação do controle dos gastos públicos de modo a permitir-lhe responder pronta e corretamente às exigências da racionalidade administrativa, o que é plenamente possível em vista do parque tecnológico hoje instalado — que conta, entre outros, com o Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), ícone da informação orçamentária, financeira e contábil em tempo real —, bastando, para tanto, promover uma alteração no perfil do processo, de modo a permitir que os recursos materiais e humanos alocados junto aos mecanismos de controle sejam direcionados mais para o acompanhamento e a avaliação dos fatos presentes e menos para a verificação dos fatos passados.

Incomunicabilidade

Por ser início e fim em si mesma, a forma de controle dos gastos públicos ora adotada em nosso país não se tem prestado como mecanismo de retroalimentação para o todo administrativo — em especial o planejamento —, dificultando não apenas a correção dos rumos desviados mas, também, a avaliação da *performance* do estamento burocrático e de seus resultados. Isso porque, embora seja princípio comezinho para qualquer iniciado nas ciências administrativas a interdependência entre o planejamento, a organização, a direção e o controle, pelo fato de os diversos problemas administrativos dificilmente se enquadrarem com nitidez em uma só dessas fases, e de tais ações administrativas serem agentes e objetos recíprocos de mudança, dispostos em um fluxo contínuo no qual um afeta e é afetado pelo outro, o próprio arcabouço constitucional, ao delimitar o assunto nos arts. 70 e seguintes, o fez de modo a estabelecer uma instituição voltada mais para o julgamento — e a repressão — dos atos de gestão administrativa do que para sua avaliação quanti/qualitativa, base de informações para o processo decisório.

Nessa linha, escreve Piscitelli (1995:86), ao discorrer sobre algumas das disfunções do processo orçamentário nacional: "O sistema de controle (...) nunca serviu como realimentador de informações de qualquer natureza, nem mesmo contábeis, pois a geração de seus dados constitui uma espécie de ritual; apóiam-se numa 'linguagem' que só serve aos que conceberam e operam — em escala

maior — o sistema; não precisam ser compreensíveis para os operadores e são inúteis para os presumíveis usuários".

Essa afirmação encontra mais guarida quando se percebe que, não obstante o sistema de controle interno de cada poder, de acordo com o art. 74 da Constituição Federal, tenha por finalidades avaliar o cumprimento de metas e de resultados, comprovar legalidades e exercer o controle das operações de créditos, seu fim maior não é outro senão o de "apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional", missão essa que se encerra no "julgamento" de contas e passa ao largo da realimentação do sistema administrativo governamental. Em suma, cabe ao controle interno prover o externo de insumos e a este, por sua vez, não cabe prover a ninguém, exceto a si mesmo, já que o seu responsável — o Poder Legislativo —, quando se vale de seus resultados, o faz mais para fins políticos do que para os de ordem racional-administrativa.

E já que o todo administrativo não vislumbra parceria no controle, senão formalismo, também ele, o planejamento, se ressente e se deixa relaxar. É como ainda escreve Piscitelli (1995:86): torna-se "até cômoda a situação de qualquer administração ou administrador, para efeito de individualizar a avaliação de desempenho (...)", posto que inviabilizada "a atuação do sistema de controle, com finalidades mais nobres e complexas, na medida da absoluta falta de parâmetros substantivos e pela inexistência de balizamentos, ainda que de natureza qualitativa".

E aqui cabe a pergunta: não passam os trabalhos do controle interno, obrigatoriamente, pelo crivo ministerial antes de serem enviados ao controle externo, proporcionando àquela autoridade tempo e informação suficientes para a tomada de decisão? E a resposta, apesar de afirmativa, não traduz um processo dialético de gerenciamento mas, antes, um rito formal e burocrático. Isso porque, a despeito de tal obrigatoriedade:

a) algumas vezes o ministro de Estado competente não se interessa pelo conteúdo dos trabalhos; tanto que, há não muito tempo, essa tarefa foi delegada, em alguns ministérios, ao secretário-executivo do órgão; daí porque as instruções normativas do TCU nºs 6 e 12 terem estabelecido que "o pronunciamento ministerial ou de autoridade de nível hierárquico equivalente sobre as contas e o parecer (...)" do controle interno "não poderá ser objeto de delegação";

b) outras tantas vezes, dada mesmo a submissão hierárquica do controle interno à autoridade ministerial, alguns achados decorrentes da fiscalização ou não são devidamente apontados ou o são de forma amenizada; tal fato, longe de sugerir pouco caso para com a gestão pública, é fruto dos jogos de poder e influência a que estão sujeitos quaisquer indivíduos e/ou grupos em relação aos seus superiores hierárquicos, fenômeno de ocorrência tanto no setor público quanto no setor privado e, por conseguinte, também no SCI.

Trata-se, portanto, de promover uma conexão entre os resultados do processo de controle de contas e os diversos órgãos de planejamento governamental, em especial aqueles responsáveis pela concepção de políticas públicas e de programas de governo, aí incluído o universo orçamentário, no intuito de reforçar a entrada do sistema pela análise e verificação de parte de sua saída. Tal nível de excelência, porém, só poderá ser obtido após uma alteração no perfil temporal do subsistema de controle de modo a fazê-lo:

a) inserir em sua rotina o acompanhamento e a avaliação das atividades administrativas correntes;

b) conseqüentemente, poder dizer dos resultados e desvios, positivos ou negativos, da máquina administrativa.

Ineficiência[4]

Por ser exaustivamente abrangente e homogêneo em seus pressupostos, o modelo de prestação de contas exige, de forma dissociada de análises de risco e financeira prévias, que todos os gestores, anualmente, submetam suas contas aos crivos dos controles interno e externo. Não leva, portanto, em consideração nem a materialidade do bolo sob a responsabilidade de cada gestor, nem a propensão ao erro e/ou dolo no exercício administrativo e, principalmente, nem a relação custo/benefício entre o controle e seu resultado. Isso porque, malgrado 90% das unidades gestoras[5] vinculadas ao Siafi serem responsáveis por apenas 10% do volume financeiro despendido, segundo levantamento realizado pela Secretaria de Auditoria e Inspeções do TCU, o formalismo legal exige que todos, todos aqueles que em determinado momento se responsabilizem por bens ou valores públicos, apresentem contas anuais para julgamento.

Não que se queira que contas de pouca materialidade ou relevância deixem de ser apreciadas *ad aeternum*. Porém — e isso as técnicas de auditoria ensinam com muita propriedade — não faz sentido verificar-se, com as mesmas periodicidade e profundidade, todas e quaisquer gestões de forma dissociada de sua relevância e, obviamente, do custo médio por processo analisado.[6]

Nessa linha, mais racional parece a possibilidade de, feito um *ranking* dos gestores e de suas gestões, estabelecerem-se intervalos de tempo distintos para o trabalho sobre as contas, como: os de maior relevância, a cada ano, mantendo-se o ciclo atual; os de relevância média, a cada dois anos; e os de pouca ou pequena

---

[4] O termo eficiência está sendo usado como a adequação dos meios aos fins, como a relação entre os resultados reais e potenciais decorrentes do uso dos insumos.

[5] Menor estrutura administrativa competente para executar gastos.

[6] No âmbito do TCU, ainda que sem muito rigor científico, fala-se em torno de R$7 mil o custo médio de um processo de contas.

relevância, a cada três anos. Claro que esse exemplo se presta, unicamente, para uma melhor exposição da idéia e está longe de ser uma fórmula acabada, até porque um trabalho nesse sentido deve:

a) primeiramente, estabelecer critérios e padrões bem definidos para o cômputo da relevância, aí se incluindo análises descritivas sobre os diversos volumes financeiros envolvidos e a qualidade dos controles internos responsáveis por esses ativos, bem como análises inferenciais sobre o risco inerente de cada uma das diversas áreas;

b) para, só então, delinearem-se os perfis temporais ótimos de fiscalização das diversas classes de relevância, de modo a restarem equacionados o custo do controle e os seus resultados.

Da mesma forma, o critério de relevância pode ser utilizado no âmbito de cada auditoria de gestão, porque, embora hoje diversos atos normativos exijam, quando das auditorias, a verificação obrigatória de algumas áreas ou atividades (admissões de pessoal, licitações etc.), nem sempre são essas as que envolvem maior risco ou necessidade real de verificação, mas outras — às vezes sequer constantes da listagem prévia —, que acabam sendo fiscalizadas de forma relegada, no limite do tempo remanescente após o cumprimento do rito.

Trata-se, portanto, de dotar o universo jurídico-normativo referente à auditoria governamental de uma certa dose de racionalidade administrativa, com o que, além de restar beneficiado pela impressão de uma maior tecnicidade ao seu *modus operandi*, o modelo de contas propiciaria às instituições do controle a possibilidade de uma melhor utilização de seus recursos materiais e humanos, pela redução na demanda absoluta da carga de trabalho e, conseqüentemente, pela maior disponibilidade de tempo para uma dedicação mais apropriada — e com maior qualidade — aos diversos processos de contas, na razão direta de sua relevância material e complexidade operacional.

4. Conclusão

Ainda uma vez citando Piscitelli (1995:329):

"Alguns especialistas vêm questionando a conveniência de manutenção da atual sistemática de formalização de processos [de contas], com verificação e manifestação periódica da responsabilidade dos dirigentes e outros servidores dos órgãos e entidades da administração. Segundo esses especialistas, tais exigências deveriam ser substituídas e supridas pelo acompanhamento e auditoria contínua e concomitantemente realizados, até em caráter preventivo. É possível mesmo que se possa vir a considerar adequado e suficiente simplesmente o pronunciamento das autoridades competentes quando houver substituição dos dirigentes e respon-

sáveis, o que evidenciaria, inclusive, com propriedade, os respectivos períodos de gestão.

Na situação atual, há excesso de papéis e de verificações formais, repetitivas, possivelmente em prejuízo de uma programação mais adequada às necessidades de um controle efetivo dos dispêndios públicos, sobretudo quando se leva em conta a enorme escassez de recursos materiais, financeiros e humanos da administração, aliada à presteza que se deveria exigir na constatação de desvios e desperdícios, e recuperação dos valores mal aplicados."

De se notar, portanto, que esta retórica que ora se encerra não é a primeira — e provavelmente não será a última — a dizer contra o processo de prestação de contas dos administradores públicos nos moldes atuais e a sugerir-lhe alterações. Trata-se, isso sim, de mais uma contribuição nesse sentido e, ainda que não aprofundada nos níveis metodológicos na forma desejada pelo autor, em face da escassez de dados quantitativos confiáveis e do relativamente pouco tempo de pesquisa que lhe foi dedicado, tenta traduzir o sentimento que paira nos ares onde o modelo se faz presente.

Assim, a mensagem final não pode ser outra senão a que evoque a razão acima da forma e a visão finalística — no sentido rousseauniano de fim do Estado — acima do meio. Nessa linha, para que o modelo de contas possa vir a desempenhar papel de real efetividade junto à administração pública brasileira e, conseqüentemente, junto ao todo social, as seguintes alterações devem ser implementadas:

a) elaboração dos processos de contas por intermédio de acompanhamento *pari passu* das diversas ações administrativas, de modo que, ao final de um determinado período, as contas dos dirigentes não sejam mais que o agrupamento das diversas análises levadas a efeito ao longo do tempo, o que é plenamente viável tanto para a administração direta — dados os potenciais dos sistemas eletrônicos ora disponíveis — quanto para a indireta — dada a possibilidade de se estabelecer, sem grandes investimentos, fluxo contínuo para o intercâmbio das informações necessárias;

b) estabelecimento de rotinas para a realimentação do sistema administrativo governamental pelas informações resultantes do exercício do controle já que esse, vindo a ser concomitante, possibilitará ao planejamento saber dos desvios pouco tempo após sua ocorrência e implementar tempestivamente as medidas saneadoras necessárias;

c) utilização de critérios econômico-financeiros e de risco, traduzidos por meio de análise de relevância ou materialidade, de modo a flexibilizar a periodicidade de fiscalização das diversas unidades gestoras e o exercício da própria auditoria nas diversas áreas de atuação dos órgãos.

Referências bibliográficas

Boletim do TCU. 7 out. 1996.

Brasil. *Constituição Federal: 1988. Texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 9/95 e Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94*. Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1995.

———. Instrução Normativa DTN/MEFP nº 8, de 21 de dezembro de 1990. Estabelece normas sobre tomada e prestação de contas dos gestores dos recursos públicos. *Diário Oficial*. Brasília, 24-12-1990. p. 25.235-43.

———. Instrução Normativa DTN/MEFP nº 16, de 20 de dezembro de 1991. Define conceitos, diretrizes e estabelece as normas de auditoria do sistema de controle interno do Poder Executivo. *Diário Oficial*. Brasília, 23-12-1991.

———. Instrução Normativa TCU nº 6, de 8 de junho de 1994. Estabelece normas de organização e apresentação de tomadas e prestações de contas e rol de responsáveis (para os exercícios de 1994 e 1995). Brasília, 1994.

———. Instrução Normativa TCU nº 12, de 24 de abril de 1996. Estabelece normas de organização e apresentação de tomadas e prestações de contas e rol de responsáveis (para os exercícios a partir de 1996). Brasília, 1996.

———. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Lei Orgânica do TCU. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. *Diário Oficial*. Brasília, 17-7-1992.

———. Regimento interno do TCU. Aprovado pela Resolução Administrativa nº 15, de 15 de junho de 1993. *Diário Oficial*. Brasília, 21-6-1993.

Gasparini, Diogenes. *Direito administrativo*. São Paulo, Saraiva, 1989.

Newman, William H. *Ação administrativa — as técnicas de organização e gerência*. 4 ed. São Paulo, Atlas, 1987.

Piscitelli, Roberto Bocaccio et alii. *Contabilidade pública — uma abordagem da administração financeira pública*. 4 ed. São Paulo, Atlas, 1995.

Santos, Marcelo Fausto Figueiredo. *Teoria geral do Estado*. São Paulo, Atlas, 1993.

Saraiva, Iram. Criação dos tribunais de contas, sua importância, história, alterações pós-Constituição e posição no cenário brasileiro. *União-TCU*. Brasília, 16 set. 1996, p. 4.