

PARECER TÉCNICO DO SETOR DE AUDITORIA

Modalidade:	Prestação de Contas Anual		
Conselho Regional:	Minas Gerais	Exercício:	2021
Protocolo CFO Nº:	000786/2022	Processo CFO Nº:	0540/2022
Parecer SEAUD Nº	059/2022		

Ao
Conselho Federal de Odontologia – CFO
Brasília – DF

I – INTRODUÇÃO

Em cumprimento aos artigos 9º e 10º da Resolução CFO-243, de 20 de janeiro de 2022, apresentamos o Parecer Técnico do Setor de Auditoria, referente ao exame do Processo de Prestação de Contas do Exercício de 2021, elaborado pelo Conselho Regional de Odontologia de Minas Gerais.

Nossos exames foram realizados com a finalidade específica de avaliar o cumprimento dos atos preconizados pela Resolução CFO-243/2022. Desta forma, nossa responsabilidade é de relatar os procedimentos aplicados e as constatações alcançadas ao Plenário do Conselho Federal de Odontologia.

A Administração do Conselho Regional é responsável pela veracidade e autenticidade da documentação e informações que foram objeto da aplicação dos procedimentos executados.

II – ESCOPO

O presente relatório destina-se, exclusivamente, ao uso e informação do Conselho Federal de Odontologia e possui o seguinte escopo de trabalho:

- I) A avaliação do cumprimento integral da obrigação de prestar contas nos moldes e prazos estabelecidos nesta Resolução;
 - a) Exame de admissibilidade das peças;
 - b) Análise da estrutura e do preenchimento das informações essenciais em cada peça; e,
 - c) Leitura e cruzamento das informações entre as peças constantes na prestação de contas.
- II) Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas.
 - a) Análise da conformidade das Demonstrações Contábeis com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; e,
 - b) Confronto de saldos entre as peças das Demonstrações Contábeis e as respectivas Notas Explicativas.
- III) Verificação quanto à publicação da prestação de contas no portal da transparência pelo Conselho Regional;
- IV) A emissão de parecer com a opinião quanto à regularidade do processo de prestação de contas anuais.

Nosso parecer contém a validação da entrega completa das peças obrigatórias requeridas pela Resolução CFO 243/2022, demonstrada no **Anexo I – Admissibilidade** e os apontamentos e recomendações julgados necessários no **Anexo II – Apontamentos**, referente à prestação de contas do exercício de 2021.

Os procedimentos acima não constituem um trabalho de asseguarção, conduzido de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil (NBC TI – de Auditoria Interna), os quais incluem, entre outros, a revisão dos controles internos, dos controles contábeis e dos controles voltados para o atendimento de normas regulamentares.

Os nossos trabalhos foram concluídos em 05 de agosto de 2022. Não foram consideradas eventuais modificações ocorridas após essa data.

III – PARECER

Face o exposto, opinamos pela **aprovação com ressalva** da prestação de contas do exercício de 2021 apresentada ao Conselho Federal de Odontologia, em consonância com a Resolução CFO-243, de 20 de janeiro de 2022.

Brasília – DF, 05 de agosto de 2022.

Elaborado por

Thabata V. L. Azevedo

Contadora Auditora
CRC/DF Nº 028.691/O

Aprovado por

Igor S. Barbosa

Chefe do Setor de Auditoria
CRC/DF Nº 027.313/O
CNAI 5753

Manifesto o de acordo com o posicionamento da área técnica.

Rodrigo Gomes Couto

Superintendente Executivo

ANEXO I - ADMISSIBILIDADE

Efetuamos o exame de admissibilidade do processo de prestação de contas conforme previsto na Resolução CFO-243, de 20 de janeiro de 2022:

Descrição	31/03/2022
Rol de Responsáveis	OK
Relatório de gestão na forma de relato integrado, conforme IN 84/2020 e DN 187/2020	OK
Relatório e parecer de auditoria, emitidos por órgão interno de controle, auditores independentes ou auditoria pelo Conselho Federal de Odontologia	OK
Balanco patrimonial comparado	OK
Demonstração das variações patrimoniais	OK
Balanco Orçamentário	OK
Balanco financeiro	OK
Demonstração dos fluxos de caixa	OK
Notas explicativas	OK
Comparativo da receita prevista com a arrecadada	OK
Comparativo da despesa autorizada com a realizada	OK
Extratos bancários acompanhados das conciliações bancárias	OK
Conciliação contábil dos saldos das contas patrimoniais	Ausente
Esclarecimentos do responsável pela entidade quanto ao eventual déficit no confronto entre a Receita Realizada e a Despesa Empenhada e no resultado da Demonstração das Variações Patrimoniais	OK
Parecer da Comissão de Tomada de Contas sobre a prestação de contas do exercício	OK
Declaração expressa da Unidade de Pessoal de que as pessoas relacionadas no rol de responsáveis estão em dia com a exigência da apresentação da declaração de bens e rendas de que trata a Lei n.º 8.730/93;	OK
Ata da Assembleia ou resolução do colegiado competente, com manifestação conclusiva sobre as contas do exercício.	OK

Após o exame de admissibilidade, constatamos a ausência dos seguintes itens, solicitados por meio do Ofício Circular CFO 00394/2022:

Descrição	Data do Recebimento
Conciliação contábil dos saldos das contas patrimoniais	20/04/2022

ANEXO II – APONTAMENTOS

1.1.1. ATIVO FINANCEIRO – BASE PARA RESSALVA

Constatamos divergência entre o saldo do Ativo Financeiro apresentado no Balanço Patrimonial, e o saldo do Ativo Financeiro no Relatório denominado “Composição do Saldo Patrimonial”, emitido pelo SISCONT, ambos referentes ao exercício findo em 31/12/2021, conforme tabela a seguir:

Descrição	Demonstrativo	Montante
Ativo Financeiro	Balanço Patrimonial	8.573.916,58
Ativo Financeiro	Composição do Saldo Patrimonial	2.451.144,30
Divergência		(6.122.772,28)

Tabela elaborada pelo Setor de Auditoria.

A divergência apurada de R\$ 6.122.772,28, guarda coincidência com o saldo da conta contábil 1.1.2.1.1.01.01.01 – Pessoas Físicas, referente aos créditos tributários a receber a curto prazo.

Identificamos, por meio da análise da Composição do Saldo Patrimonial, que a conta 1.1.2.1.1.01.01.02 – Pessoas Jurídicas, de saldo R\$ 309.717,58, também pertencente à rubrica de créditos tributários a receber a curto prazo, encontra-se classificada como Ativo Financeiro, em desacordo com as orientações do PCASP.

Conforme o PCASP, os Tributos a Receber devem ser classificados como Ativo Permanente (Atributo P) em vez de Ativo Financeiro (Atributo F).

Destaca-se que a parametrização incorreta dos atributos “F” e “P” das contas ocasionou a inversão do resultado financeiro da entidade.

De acordo com o Balanço Patrimonial, houve superávit financeiro de R\$ 3.058.881,54, contudo, levando-se em conta os saldos apresentados na Composição do Saldo Patrimonial, houve déficit de R\$ 3.063.890,74, conforme tabela a seguir:

Demonstrativo	Descrição	31/12/2021
Balanço Patrimonial	Ativo Financeiro	8.573.916,58
Balanço Patrimonial	Passivo Financeiro	(5.515.035,04)

	Superávit	3.058.881,54
Composição do Saldo Patrimonial	Ativo Financeiro	2.451.144,30
Composição do Saldo Patrimonial	Passivo Financeiro	(5.515.035,04)
	Déficit	(3.063.890,74)

Tabela elaborada pelo Setor de Auditoria.

Cabe ressaltar que a correta parametrização do sistema para identificação de ativos e passivos financeiros e permanentes é essencial, dado que o superávit financeiro é calculado por meio da subtração do Ativo Financeiro pelo Passivo Financeiro, e este superávit, por sua vez, é fonte para abertura de créditos adicionais, conforme determina o Art. 43 da Lei nº 4.320/64, parcialmente transcrito abaixo:

“Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.”

Destacamos que houve, no exercício de 2021, abertura de créditos adicionais no valor de R\$ 1.683.000,00 para reformulação orçamentária do CRO-MG, conforme apresentado na tabela a seguir:

Descrição	Aprovado pelo CFO (Decisão CFO nº 35/2020)	Dotação Atualizada - Balanço Orçamentário – CRO	Divergência
Receitas correntes	27.912.994,30	27.912.994,30	0,00
Receitas de capital	250.000,00	250.000,00	0,00
Total	28.162.994,30	28.162.994,30	0,00
Despesas correntes	26.762.216,73	28.126.881,60	1.364.664,87
Despesas de capital	1.400.777,57	1.719.112,70	318.335,13
Total	28.162.994,30	29.845.994,30	1.683.000,00

Tabela elaborada pelo setor de auditoria.

Insta salientar, conforme Decisões CRO-MG 001/015/021/023 de 2021, que a fonte de recursos utilizada para abertura dos créditos suplementares foi o Superávit do Exercício Anterior, de 2020, que, por sua vez, também decorreu de erro de parametrização do sistema.

Apresentamos na tabela a seguir o cálculo da auditoria que apresenta a inversão do resultado financeiro de 2020, com base no apontamento 3.2 do Parecer SEAUD CFO 20/2021, que identificou a classificação incorreta das anuidades com atributo “F” no montante de R\$ 7.185.354,90:

Descrição	Demonstrativo 2020	31/12/2020
Ativo Financeiro	Balanço Patrimonial	8.782.958,10
Passivo Financeiro	Balanço Patrimonial	4.608.013,69
Superávit		4.174.944,41

Tabela elaborada pelo Setor de Auditoria.

Dos apresentados no Balanço Patrimonial, efetuamos o recálculo do ativo financeiro, conforme demonstramos a seguir:

Descrição	Demonstrativo 2020	31/12/2020
Ativo Financeiro (BP) (a)	Balanço Patrimonial	8.782.958,10
Ativos classificados incorretamente (b)	Cálculo da Auditoria (Apontamento 3.2 do Parecer SEAUD CFO 20/2021)	(7.185.354,90)
Ativo Financeiro (a-b)	Cálculo da Auditoria	1.597.603,20
Passivo Financeiro	Balanço Patrimonial	4.608.013,69
Déficit		(3.010.410,49)

Tabela elaborada pelo Setor de Auditoria.

Depreende-se, portanto, que a suplementação orçamentária do orçamento do CRO de 2021 foi realizada sem lastro financeiro, haja vista a ausência de superávit financeiro no exercício de 2020.

Destacamos, adicionalmente, que a reformulação retomada não foi apreciada e aprovada pelo Plenário do CFO, como determina o Regimento Interno do Conselho Federal, parcialmente transcrito a seguir:

Resolução CFO nº 34/2002:

“Art. 8º. Através de seu Plenário, constituído pelos membros efetivos, compete ao Conselho Federal de Odontologia:

XXIV - Aprovar proposta orçamentária e as reformulações de orçamentos dos Conselhos Regionais;” (grifo nosso)

Solicitamos informações por meio do Ofício nº 00653/2022/CFO, de 24 de junho de 2022 e o Conselho Regional de Odontologia de Minas Gerais justificou através do Ofício Contabilidade/CROMG nº 001/2022 em 04 de julho de 2022. Transcrevemos a seguir determinados os trechos do documento:

“Devido a incorreta parametrização dos atributos do sistema utilizado para a realização dos lançamentos patrimoniais, financeiros e orçamentários no CRO-MG foi apurado o resultado financeiro de 2020 e 2021 erroneamente. Com a auditoria realizada pelo CFO, foi constatado e informado acerca do erro, em 10 de março de 2022, recebido conf. Ofício Circular nº 00231/2022/CFO e Parecer SEAUD nº 20/2021. Diante do exposto acima, temos as seguintes situações:

[...]

b) Segue o detalhamento e explicações para abertura das Reformulações realizadas em 2021 utilizado o resultado financeiro de 2020:

Nº	CONTA CONTÁBIL	DATA	VALOR
1	6.2.2.1.1.01.04.06.006 - Doações Especiais Diversas	28/01/2021	45.000,00
2	6.2.2.1.1.01.04.04.004.021 - Serviço Comunicação e Publicidade	06/07/2021	48.000,00
3	6.2.2.1.1.01.08.03 - Programa UFMG/IPEAD	10/11/2021	90.000,00
4	6.2.2.1.1.01.05.01 - Cota Parte do CFO	30/09/2021	1.500.000,00
Total Reformulado em 2021			1.683.000,00

[...]

5) Realizando uma análise do valor orçado para o empenho das despesas para o exercício de 2021 perfaz o montante de R\$ 29.845.994,30, mas só foi realizado no período o valor de R\$ 26.842.555,23, ficando com sobra orçamentária de R\$ 3.003.439,07. Então, se realizarmos a subtração do valor das reformulações (R\$

1.683.000,00 – 1º quadro, do item 3 deste ofício), ainda sim ficaríamos com sobra orçamentária de R\$ 1.320.439,07.

6) Realizando uma análise do fluxo de caixa do exercício de 2021 (quadro abaixo), iniciamos o ano com o valor disponível de R\$ 1.554.679,29 e fechamos o exercício o valor disponível de R\$ 2.071.331,94. Conclui-se que mesmo não prevendo as despesas reformuladas, não tivemos um impacto negativo no fluxo de caixa do CRO-MG (tivemos um aumento de 33,23%).

7) **O CRO-MG irá demonstrar nas notas explicativas de 2022, os dados errôneos apurados nos exercícios de 2020 e 2021. No exercício de 2022, a apuração do Resultado Financeiro já está de acordo com o MCASP.**” (Grifo nosso)

Face o exposto, recomendamos:

- a) Encaminhar todas as reformulações orçamentárias ao Conselho Federal para apreciação e aprovação, de modo a garantir o cumprimento do Regimento Interno do CFO.
- b) Proceder à correção das demonstrações contábeis e seus ajustes administrativos pertinentes e publicar no portal da transparência, bem como enviar a este Conselho Federal de Odontologia;
- c) Proceder à revisão da parametrização do sistema contábil com periodicidade, com vistas a correta classificação dos ativos e passivos financeiros e permanentes, com base nas orientações do MCASP e PCASP, de modo a evidenciar adequada apuração do resultado financeiro da entidade.

2. RELATÓRIO DE GESTÃO NO MODELO RELATÓRIO INTEGRADO (DECISÃO TCU 187/2020 e IN 84/2020)

Realizamos a análise do Relatório de Gestão com base nas determinações previstas na IN TCU 84/2020 e DN 187/2020, conforme preconizado pela Resolução CFO nº 243/2022:

“Art. 13. As prestações de contas, além de cumprir os requisitos exigidos pela Instrução Normativa 84/2020 e Decisão Normativa 187/2020, do Tribunal de Contas, deverão apresentar as seguintes informações: (...)”

II) Relatório de gestão na forma de relato integrado, conforme IN 84/2020 e DN 187/2020;(…)”

2.1. MENSAGEM DO DIRIGENTE MÁXIMO

Analisamos o Relatório de Gestão e constatamos que a Mensagem do Dirigente Máximo não apresenta os pontos de destaque da gestão do exercício, nem resume os resultados alcançados no exercício, conforme preconiza o Anexo II à Decisão Normativa TCU nº 187/2020, transcrita a seguir:

“Mensagem do dirigente máximo

Apresentação, em forma de tabelas e gráficos, dos principais resultados alcançados, incluindo aqueles que indiquem o grau de alcance das metas fixadas nos planos da organização, considerando os objetivos estratégicos e de curto prazo, bem como as prioridades da gestão [UPC em números], que estão mais bem detalhados no corpo do relatório.

A mensagem do dirigente deve conter o reconhecimento de sua responsabilidade por assegurar a integridade (fidedignidade, precisão e completude) do relatório de gestão.”. (grifo nosso)

Recomendamos, quando das prestações de contas subsequentes, complementar a Mensagem do Dirigente Máximo com as especificações requeridas pelas instruções normativas emanadas pelo TCU.

2.2. VISÃO GERAL E ORGANIZACIONAL E AMBIENTE EXTERNO

Constatamos a ausência das seguintes informações relevantes no tópico relativo à Visão Geral Organizacional e Ambiente Externo:

- a. Missão e visão do CRO;
- b. Modelo de Negócios Adotado (sistema de transformação de insumos);
- c. Cadeia de valor com os macroprocessos, produtos e resultados gerados.

Conforme o Anexo II à DN nº 187/2020 do TCU, orienta-se que o tópico em comento contenha as seguintes informações:

“a) identificação da UPC e declaração da sua missão e visão;

(...)

d) modelo de negócio, abrangendo insumos, atividades, produtos, impactos, valor gerado e seus destinatários e diagrama de cadeia de valor, visando proporcionar compreensão abrangente da visão geral organizacional.”(grifo nosso)

O modelo de negócio é o sistema de transformação de insumos (capitais ou recursos) em produtos e impactos por meio das atividades de uma entidade, com vistas ao cumprimento dos seus objetivos estratégicos e geração de valor ao longo do tempo.

Já a Cadeia de Valor consiste na identificação e apresentação do conjunto de atividades que a organização realiza, destacando produtos e resultados gerados como respostas efetivas e úteis às necessidades ou demandas de interesse público.

Recomendamos realizar, quando da elaboração dos Relatórios de Gestão subsequentes, a revisão dos critérios adotados para a informação da Visão Organizacional e Ambiente Externo.

2.3. RISCOS, OPORTUNIDADES E PERSPECTIVAS

Identificamos a ausência de informações a respeito das oportunidades e perspectivas do CRO para o exercício subsequente, e os meios utilizados para usufruí-las.

Conforme o Anexo II à DN 187/2020 do TCU, orienta-se a inclusão das seguintes informações no tópico em comento:

“b) quais são as principais oportunidades identificadas que podem aumentar a capacidade de a UPC atingir seus objetivos e as respectivas ações para aproveitá-las;

c) as fontes específicas de riscos e oportunidades, que podem ser internas, externas ou, normalmente, uma combinação das duas;

d) avaliação, pela UPC, da probabilidade de que o risco ou a oportunidade ocorram e a magnitude de seu efeito, caso isso aconteça, levando em consideração, inclusive, as circunstâncias específicas que levariam à ocorrência do risco ou da oportunidade.”

Face o exposto, recomendamos:

- a) Proceder, quando da elaboração dos Relatórios de Gestão subsequentes, a revisão dos critérios adotados para a informação dos Riscos, Oportunidades e Perspectivas; e

2.4. RESULTADOS POR ÁREAS DE ATUAÇÃO

2.4.1. ÁREA FINALÍSTICA (RESULTADOS E GASTOS)

Não foi possível identificar, no Relato integrado, informações quantitativas relativas aos resultados e gastos da área fim do Regional, quais sejam:

- a. Despesas afetas à atividade de fiscalização (salário, transporte, veículos, diárias, capacitação e telefonia móvel);
- b. Valor dispendido com demais atividades finalísticas (registro, normatização, julgamento e orientação);
- c. Valor dispendido com indenizações a conselheiros;
- d. Tempo médio para apuração dos processos;
- e. Detalhamento das sanções aplicadas, decorrentes dos processos éticos;
- f. Processos que não tiveram êxito em sua execução, com respectivas causas;
- g. Informações sobre a gestão da arrecadação das multas aplicadas;

A atividade-fim, majoritariamente constituída pelas fiscalizações e julgamentos de processos, está diretamente relacionada com os objetivos precípuos do Conselho Regional e, dada a sua relevância na cadeia de valor da entidade, deve-se atentar à sua fiel divulgação no relato integrado.

De acordo com as recomendações do TCU, específicas para Conselhos de Fiscalização, as seguintes informações devem constar na divulgação dos resultados da área fim:

“O capítulo (Governança, Estratégia e Desempenho) deve conter as seguintes informações:

- *valor total efetivamente gasto com a função de fiscalização do exercício profissional;*
- *valor total gasto com as demais atividades finalísticas (registro, normatização, julgamento e orientação);*
- *valor total gasto com indenizações a conselheiros, indicando o total gasto com diárias, jetons, auxílios, representação e demais verbas indenizatórias.*

- *Resultados da área fim:*
 - (...)
 - *número de denúncias recebidas e analisadas, bem como o tempo médio para a finalização de processos de responsabilização instaurados;*
 - *números de processos instaurados e julgados, com detalhamento das sanções aplicadas (censuras, advertências, multas, suspensões e cancelamentos de registro, dentre outras);*
 - *número de processos instaurados que não tiveram êxito em sua execução, com as respectivas causas identificadas (exemplos: processos arquivados por vício na notificação; processos arquivados por vício no auto de infração; processos em que há o envio do auto de infração, mas não há confirmação da aplicação da penalidade – sem detalhes dos desdobramentos);*
 - *informações sobre a gestão das atividades relacionadas à arrecadação das multas aplicadas, bem quanto à cobrança de inadimplentes;”*

As orientações do TCU para a divulgação das informações retromencionadas constam no documento nomeado de “Orientações para prestação de contas e relatório de gestão dos Conselhos de Profissão 2020”, disponível no site do TCU.

Recomendamos proceder, quando da elaboração dos Relatórios de Gestão subsequentes, a revisão dos critérios adotados para a divulgação dos resultados da área fim, em consonância com as orientações do TCU.

2.5. GESTÃO DE LICITAÇÕES E CONTRATOS

Constatamos que o Regional não informou quais foram as contratações mais relevantes do exercício, a finalidade destas e a associação com os objetivos estratégicos.

A folha 130 do Relato Integrado informa a realização de 5 pregões eletrônicos e 117 processos de dispensa, contudo, não é possível identificar quais foram as principais contratações, nem o objetivo estratégico ao qual cada contrato está vinculado.

Destacamos que, conforme informações obtidas no Portal de Transparência da entidade, houve no exercício de 2021 a realização da Concorrência 001/2021, do Leilão 001/2021 e Chamamento Público 02/2021, não informados no tópico “Compras/Licitações e Contratos” do Relato Integrado.

De acordo com as recomendações do TCU, específicas para Conselhos de Fiscalização, as seguintes informações devem constar na divulgação dos resultados da Gestão de Licitação e Contratos (e TI):

- a) *“As contratações mais relevantes, sua associação aos objetivos estratégicos e justificativas para essas contratações”*
- b) *“As contratações diretas: participação nos processos de contratação, principais tipos e justificativas para realização”. (grifo nosso)*

As orientações do TCU para a divulgação das informações retromencionadas constam no documento nomeado de “Orientações para prestação de contas e relatório de gestão dos Conselhos de Profissão 2020”, disponível no site do TCU.

Recomendamos apresentar, na ocasião da prestação de contas subsequente, a correlação das licitações com suas justificativas e seus objetivos estratégicos, a fim de se mensurar o impacto destas na consecução das metas estabelecidas.

2.6. INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS, FINANCEIRAS E CONTÁBEIS

2.6.1. APRESENTAÇÃO DA SITUAÇÃO FINANCEIRA E DETALHAMENTO DE GASTOS

Constatamos que não foram apresentados, de maneira comparada, os relatórios com o detalhamento da execução das despesas por grupo e elemento de despesa, o que inviabiliza a análise da evolução das despesas ao longo do tempo.

De acordo com as recomendações do TCU, específicas para Conselhos de Fiscalização, as seguintes informações devem constar no capítulo referente às “Informações Orçamentárias, Financeiras e Contábeis”:

- *“Resumo da situação financeira da entidade (saldos das principais contas e/ou grupos de contas, resultados, receitas e despesas) e da evolução no exercício de referência e em comparação pelo menos com o último exercício.(...)”*
- *Gestão orçamentária e financeira:*
 - *“o perfil do gasto da entidade, evidenciando a evolução dos últimos anos da execução orçamentária da despesa, com detalhamento das despesas por grupo e elemento de despesa”. (grifo nosso)*

As orientações do TCU para a divulgação das informações retromencionadas constam no documento nomeado de “Orientações para prestação de contas e relatório de gestão dos Conselhos de Profissão 2020”, disponível no site do TCU.

Recomendamos, desta forma, inserir e complementar as informações acima mencionadas, a fim de qualificar a informação prestada e cumprir as recomendações do Tribunal de Contas da União.

2.6.2. GESTÃO DE CUSTOS

Constatamos que o CRO não apresentou dados relativos à estimativa de custos por área de atuação da entidade (finalística e de suporte).

Conforme a Decisão Normativa nº 187/2020, Anexo II, os dados obtidos com a gestão de custos compõem o conjunto de informações orçamentárias, financeiras e contábeis que dão suporte às métricas de desempenho da entidade no período.

De acordo com as orientações do TCU, específicas para Conselhos de Fiscalização, as seguintes informações devem constar no relato integrado:

“Gestão de custos:

- *estimativa de custos por área de atuação, demonstrando a distribuição dos recursos consumidos entre as áreas finalísticas (fiscalização da atividade profissional) e de suporte;*
- *principais desafios e ações futuras para alocação mais eficiente de recursos e melhoria da qualidade dos gastos.”*

As orientações do TCU para a divulgação das informações retromencionadas constam no documento nomeado de “Orientações para prestação de contas e relatório de gestão dos Conselhos de Profissão 2020”, disponível no site do TCU.

Recomendamos proceder, quando da elaboração dos Relatórios de Gestão subsequentes, a divulgação de informações relevantes sobre a gestão de custos da entidade, que contenha a estimativa de custos por área de atuação, os desafios e ações futuras para aprimorar a qualidade dos gastos.

2.6.1. REGISTROS EXTRAORÇAMENTÁRIOS INDEVIDOS

Identificamos um percentual relevante de Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários no Balanço Financeiro, ocasionado por registros indevidos, conforme demonstramos a seguir:

Descrição	Total de Ingressos / Dispêndios (1)	Receita / Despesa Orçamentária	Total dos Recebimentos / Pagamentos Extraorçamentários	Percentual (2)
Receitas Orçamentárias	66.786.282,22	26.054.551,01	40.731.731,21	60,99%
Dispêndios Orçamentários	66.265.397,85	26.842.555,23	39.422.842,62	59,49%

Quadro elaborado pela equipe do Setor de Auditoria do CFO

As referências indicam:

(1) Total de ingressos, subtraído o Saldo em Espécie do Exercício Anterior e Seguinte (caixa e equivalentes de caixa), nos montantes de R\$ 1.563.995,43 e R\$ 2.084.879,80, respectivamente, com o objetivo de refletir a movimentação financeira ocorrida no exercício de 2021;

(2) Percentual dos recebimentos e pagamentos extraorçamentários em relação ao total de ingressos e dispêndios do exercício de 2021.

Constatamos que determinadas despesas e receitas orçamentárias transitam como valores extraorçamentários, de acordo com composição extraorçamentária do Balanço Financeiro enviada pelo Conselho Regional.

Os saldos elevados de receitas e despesas extraorçamentárias são diretamente influenciados pelas subcontas de nomenclatura Outros Recebimentos e Outros Pagamentos Extraorçamentários, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Descrição	Total	Subcontas: Outros Recebimentos / Pagamentos Extraorçamentários	Percentual
Ingressos Extraorçamentários	40.731.731,21	38.563.034,10	94,68%
Dispêndios Extraorçamentários	39.422.842,62	38.417.591,71	97,45%

Quadro elaborado pela equipe do Setor de Auditoria do CFO

Após analisar a “Composição de Registros Extraorçamentários” emitida no sistema contábil Siscont.net, constatamos registros indevidos nas subcontas Outros Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários. A título de exemplo, citamos os registros de:

- Salários a pagar;
- Adiantamento de verba de representação;
- INSS patronal;
- Adiantamento do 13º;
- Adiantamento de férias;
- Rescisão de contrato de trabalho a pagar;
- Adiantamento a Fornecedores - Diversos

Ocorre que, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 8ª edição (MCASP), estes registros retromencionados não possuem natureza extraorçamentária, conforme transcrevemos a seguir:

“Em sentido amplo, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, **ou ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias.**”

Ingressos de Recursos Financeiros nos Cofres Públicos (Receitas Públicas em sentido amplo)	
Ingressos Extraorçamentários	Receitas Orçamentárias (Receitas Públicas em sentido estrito)
Representam entradas compensatórias.	Representam disponibilidades de recursos.

Quadro extraído do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 8ª edição (MCASP).

Ingressos Extraorçamentários

Ingressos extraorçamentários são recursos financeiros de **caráter temporário, do qual o Estado é mero agente depositário. [...]**. (Grifo nosso)

Reproduzimos a seguir a definição de receitas e despesas Extraorçamentárias para fins de elaboração do Balanço Financeiro conforme item 3.5 (Balanço Financeiro) do MCASP:

“Recebimentos Extraorçamentários

Compreendem os ingressos **não previstos no orçamento**, por exemplo:

- a. ingressos de recursos relativos a consignações em folha de pagamento, fianças, cauções, dentre outros; e
- b. inscrição de restos a pagar.

Pagamentos Extraorçamentários

Compreendem os **pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária**, por exemplo:

- a. relativos a obrigações que representaram ingressos extraorçamentários (ex. devolução de depósitos); e
- b. restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício”. (Grifo nosso)

Citamos a seguir alguns exemplos elencados pelo MCASP e preconizados no art. 3º da Lei 4.320/64, para registro como ingresso extraorçamentário: depósitos em caução, fianças, operações de crédito por antecipação de receita orçamentária, emissão de moeda, retenções e valores consignados nas folhas de pagamento dos empregados ou no pagamento a prestadores de serviço.

Lei no 4.320, de 17 de março de 1964

“Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

*Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de credito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e **outras entradas compensatórias**, no ativo e passivo financeiros”. (Grifo nosso)*

Vale ressaltar que o tema foi objeto de questionamento do TCU, conforme demonstrado em seu item 6.2 do TC 036.608/2016-5 [Apensos: TC 023.523/2017-4, TC 023.517/2017-4], referente a “auditoria de conformidade na modalidade de Fiscalização de Orientação Centralizada – FOC, concebida com o objetivo de avaliar, em âmbito nacional, a regularidade das despesas e outros aspectos da gestão dos conselhos de fiscalização profissional (CFP), conforme consignado na proposta de fiscalização contida no TC-030.312/2016-7”. Transcrevemos a seguir um trecho do relatório:

*“Portanto, entende-se que cabe aos conselhos federais intervir junto à empresa fornecedora do sistema de forma a corrigir os **erros de parametrização dos dados contábeis que integram os ingressos extraorçamentários** de forma evitar a contagem em duplicidade de registros contábeis específicos e **restringir o lançamento nesta rubrica aos dados relativos a recursos de caráter temporário, cujo Estado seja mero agente depositário, como os casos de depósitos em caução, fianças, operações de crédito por antecipação de receita orçamentária, restos a pagar etc.** Além disso, cabe determinação aos conselhos federais para que orientem os respectivos conselhos regionais no sentido de que procedam da mesma forma”. (Grifo nosso)*

Em que pese estes registros não impactarem o resultado do balanço financeiro e das demonstrações de fluxo de caixa, os valores totais apresentados nestas demonstrações não refletem os efetivos recebimentos e pagamentos extraorçamentários.

Recomendamos rever os procedimentos e políticas de registro das receitas e despesas extraorçamentárias, de modo a demonstrar nas peças contábeis apenas as efetivas

movimentações permitidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP.

2.6.2. RESULTADO ORÇAMENTÁRIO E GRAU DE ENDIVIDAMENTO

2.6.3. RESULTADO ORÇAMENTÁRIO

Constatamos por meio do tópico “Informações Orçamentárias, Financeiras e Contábeis” a apuração de déficit orçamentário de R\$ 788.004,22 no exercício de 2021, evidenciados no Balanço Orçamentário.

O inciso II do artigo 13 da Resolução CFO 243/2022 estabelece que devem constar na prestação de contas ao Conselho Federal, esclarecimentos de déficits apurados para o exercício encerrado.

Este Setor de Auditoria solicitou ao CRO-MG, em 16/05/2022, a peça exigida pela Resolução CFO 243/2019, pendente na prestação de contas inicial, que esclarece sobre eventuais déficits orçamentário e/ou patrimonial do exercício de 2021. A solicitação foi atendida em 16/05/2022, por meio do Ofício nº 169/2022, o qual elenca a seguinte razão para o desempenho financeiro do CRO-MG:

“Na composição das Despesas Empenhadas constam os valores inscritos em Restos a Pagar (...).

O CRO-MG realiza a execução dos Empenhos dos contratos firmados na data de sua efetiva contratação (as liquidações são executadas pelo princípio da competência), sendo assim, se não procedêssemos nessa rotina, apresentaríamos um Superávit Orçamentário (...).”

Recomendamos criar procedimentos de conferência das peças obrigatórias requeridas pela Resolução CFO 243/2022, com vistas ao cumprimento integral quando das prestações de contas ao CFO.

2.6.3.1. GRAU DE ENDIVIDAMENTO

Constatamos que o CRO-MG apresentou déficit orçamentário nos anos de 2020 e 2021. Em adição, nos exercícios de 2020 e de 2021, o passivo circulante do CRO excedeu o ativo circulante, o que indica liquidez corrente abaixo de 1.

Elaboramos as tabelas abaixo com a indicação dos resultados e índices apresentados pelo Conselho Regional através das Demonstrações Contábeis encerradas em 31/12/2021, comparadas com 31/12/2020 e 31/12/2019:

Balanco Orçamentário – Déficit Orçamentário

O resultado orçamentário é obtido através da diferença entre as Receitas Orçamentárias deduzidas das Despesas Orçamentárias Empenhadas.

Descrição	Saldo 31/12/2021	Saldo 31/12/2020	Saldo 31/12/2019
Receita Arrecadada (a)	26.054.551,01	18.553.182,28	22.007.867,47
Despesa Realizada (Empenhada) (b)	26.842.555,23	21.337.682,81	21.976.212,89
Déficit / Superávit Orçamentário (a-b)	(788.004,22)	(2.784.500,53)	31.654,58

Tabela elaborada pelo Setor de Auditoria.

O Conselho Regional de Odontologia de Minas Gerais informou, por meio do Ofício nº 169/2022, que o déficit orçamentário decorre do empenho dos contratos na data da efetiva contratação, ou seja, pelo regime de competência, que acarreta a inclusão de restos a pagar nas “Despesas Empenhadas”, majorando-as significativamente.

Balanco Patrimonial – Índice de Liquidez Corrente Abaixo de 1

Indicador da capacidade de pagamento das obrigações de curto prazo. A Liquidez Corrente é calculada dividindo-se a soma dos direitos a curto prazo da entidade pela soma das obrigações de curto prazo. O índice abaixo de 1 (um) indica que a entidade não possui capital disponível suficiente para quitar as obrigações a curto prazo na data das demonstrações, caso fosse preciso.

Descrição	Saldo 31/12/2021	Saldo 31/12/2020	Saldo 31/12/2019
Ativo Circulante (a)	3.526.237,50	3.393.129,66	7.486.740,23
Passivo Circulante (b)	4.426.804,13	5.264.345,90	6.274.715,19
Índice de Liquidez Corrente (a/b)	0,80	0,64	1,19
Resultado (a-b)	(900.566,63)	(1.871.216,24)	1.212.025,04

Tabela elaborada pelo Setor de Auditoria.

Balanco Patrimonial – Índice de Liquidez Geral Abaixo de 1

Indicador da capacidade de pagamento das obrigações de longo prazo.

Descrição	Saldo 31/12/2021	Saldo 31/12/2020	Saldo 31/12/2019
Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo (a)	4.997.659,15	4.558.502,67	7.486.740,23
Passivo Circulante + Não Circulante (b)	6.038.918,19	7.581.194,67	8.307.466,92
Índice de Liquidez Geral (a/b)	0,83	0,60	0,90
Resultado (a-b)	(1.041.259,04)	(3.022.692,00)	(820.726,69)

Tabela elaborada pelo Setor de Auditoria.

Apesar dos indicadores negativos, ressaltamos que sua existência, **isoladamente**, pode não pressupor um risco a continuidade da entidade pública para operar. Portanto, se faz necessário divulgar as condições que possibilitem o CRO manter sua operação em virtude da quantidade de indicadores negativos.

NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis

“Continuidade

[...]

40. A profundidade da análise depende dos fatos de cada caso e as avaliações do pressuposto de continuidade não são estabelecidas com base no teste de solvência aplicável às entidades do setor privado (em particular, às empresas). Podem existir circunstâncias para as quais avaliações de continuidade da liquidez e solvência aparentemente sejam desfavoráveis, mas outros fatores sugerem que a entidade esteja em continuidade. Por exemplo:

(a) na avaliação, se o governo está em condição de continuidade, o poder de arrecadar tributos pode habilitar algumas entidades a serem consideradas em continuidade, mesmo que operem por longos períodos com patrimônio líquido negativo; e

(b) para a entidade individualmente, a avaliação do balanço patrimonial na data de divulgação pode sugerir que o pressuposto da continuidade não seja apropriado. Entretanto, podem existir acordos de financiamento plurianuais, ou outros acordos, que devam assegurar a continuidade das operações da entidade”. (Grifo nosso)

Em que pese haver apresentado melhora significativa na saúde financeira, conforme exposto anteriormente, o CRO, no exercício de 2021, permaneceu com liquidez geral e corrente abaixo de 1, e apresentou déficit orçamentário.

Face o exposto, recomendamos:

- a) Evidenciar, nos relatórios gerenciais e administrativos, bem como nas prestações de contas subseqüentes, as ações tomadas pelo Conselho Regional de curto e médio prazo para reverter os resultados negativos apresentados em 2021 e as condições que possibilitam o CRO manter suas operações.

TVLA

