

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR
SETOR DO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO MBA EM ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA INTEGRAL

RICARDO SINÉSIO DOS SANTOS

**PRÁTICA DE CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL DO
ESTADO DO PARANÁ**

CURITIBA

2016

RICARDO SINÉSIO DOS SANTOS

**PRÁTICA DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL DO
ESTADO DO PARANÁ**

Monografia de pós-graduação apresentada como requisito ao título de Especialista em MBA em Auditoria Integral, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis da UFPR.

Orientador: Prof. Ms. Celso da Rosa Filho

CURITIBA

2016

AGRADECIMENTOS

Em primeiríssimo lugar a Deus, por me iluminar e me dar forças todas as vezes que senti o fardo pesado demais.

À minha família, *inmemorian* (mãe) que acertadamente me inspirou que eu prosseguisse e vencesse mais esse desafio a que me propus, e em especial minha querida prima **Renata Machado Ramos**, que de maneira muito especial me inspirou também a realizar essa pesquisa, contribuindo com sua experiência, sugestões.

A paciência do meu filho **Ricardo Marodin**, pela minha ausência.

Ao meu orientador, Prof. Ms. **Celso da Rosa Filho**, por sua dedicação, paciência e apoio ao longo desta jornada.

E a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

A Administração Pública é todo o aparelhamento que o Estado coloca à disposição da comunidade com o fim de assegurar o bem-estar de todos, sendo que para poder satisfazer as necessidades da sociedade é imprescindível dispor de recursos, vez que é com a utilização destes que custeará os serviços prestados. Nessa ordem, o orçamento é peça fundamental para a boa gestão dos gastos públicos, e o sistema de Controle Interno contribui no monitoramento da execução dos programas neste contemplados. Deste modo, o orçamento constitui uma das ferramentas de que o Controle Interno se utiliza na avaliação do correto manejo das finanças de natureza pública. Este trabalho objetiva apresentar o Papel do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais. A pesquisa classifica-se, quanto aos fins, como descritiva e explicativa, e insere-se, quanto aos meios, como bibliográfica e documental. Os resultados da pesquisa apontam que, embora a Administração Pública seja legalmente obrigada a manter sistemas de Controle Interno, ainda há, por falta de adequado cumprimento dos ordenamentos, significativa reprovação das contas de muitos municípios do Paraná, conforme mostra o apontamento do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Palavras-chave: controle interno; administração pública; orçamento público.

ABSTRACT

Public administration is all the rigging that the state puts the community provision in order to ensure the well-being of all, and to be able to meet the needs of society is essential of resources have, as it is with the use of which will finance the services provided. This order, the budget is a key to good management of public spending, and the internal control system helps in monitoring the programs in this execution dos contemplated. Thus, the budget is a tools of that the internal control is used in assessing the correct management of public finances nature. This study aims to present the Role of Internal Control in the Municipal Public Expenditure Management. The research is classified, as to the purposes, such as descriptive and explanatory, and is part of, as to the means, as bibliographic and documentary. The survey results indicate that, though a Public Administration is legally required to maintain internal control systems, there is still, for lack of proper fulfillment of orders, significant disapproval of the accounts of many municipalities in Paraná, as shown in the appointment of the State Court of Auditors Parana.

Keywords: internal control; public administration; public budget.

LISTA DE SIGLAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CPI - Comissão Parlamentar de Inquérito

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

PD - Plano Diretor

PPA - Plano Plurianual

SIM-AM - Sistema de Informações Municipais - Acompanhamento Mensal

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCE-PR - Tribunal de Contas do Estado do Paraná

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contabilidade

CRC-SP – Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo

SESI – Serviço Social da Indústria

SESC – Serviço Social do Comércio

SENAI – Serviço Nacional da Indústria

NBC - Normas Brasileira de Contabilidade

PLACI – Plano Anual de Atividade de Controle Interno

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	PROBLEMA	11
1.2	OBJETIVOS	11
1.3	JUSTIFICATIVA	13
1.4	TEMA	14
1.5	HIPÓTESES	15
1.6	LIMITAÇÕES	15
2	METODOLOGIA E ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO	17
2.1	METODOLOGIA	17
3	REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO	18
3.1	CONTROLADORIA PÚBLICA	20
3.3	CONTROLE INTERNO MUNICIPAL	23
3.4	ESTRUTURA E HIERARQUIA	33
3.5	GASTO PÚBLICO	34
3.6	PLANEJAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL	37
3.7	PLANO PLURIANUAL	41
3.8	LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	42
3.9	ORÇAMENTO PÚBLICO	42
3.10	CICLO ORÇAMENTÁRIO	44
3.11	FATORES LIMITANTES COMPORTAMENTAIS E ÉTICOS	45
3.12	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	45
3.12.1	<i>Princípios Norteadores da Administração Pública</i>	46
3.13	ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA	48
3.14	ESTADO, ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, POLÍTICAS PÚBLICAS	49
3.14.1	<i>Conceito de Estado</i>	50
3.14.2	<i>Conceito de administração pública</i>	51
3.14.3	<i>Conceito de políticas públicas</i>	57
3.15	SERVIÇOS PÚBLICOS: PRESTAÇÃO E REGULAÇÃO	58
3.15.1	<i>Serviços públicos: prestação</i>	59
3.15.2	<i>Serviços públicos: regulação</i>	60
4	CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	61
4.1	TIPOS DE CONTROLE	62

4.1.1	<i>Conceito de Controle Interno</i>	64
4.1.2	<i>Princípios de Controle Interno</i>	67
4.1.3	<i>Formas de Controle Interno</i>	69
4.1.4	<i>Aspectos Legais de Controle Interno</i>	70
4.1.5	<i>Controle Interno na Administração Pública Municipal</i>	75
5.	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E SUAS INTER -RELAÇÕES E FINALIDADES	86
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	87
6.1	CONSIDERAÇÕES FINAIS	87
7	REFERÊNCIAS	90
8.	ANEXO 1	94
9.	ANEXO 2	97

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe identificar as características ideais de um sistema de controle interno para a administração em municípios de 90 a 140 mil habitantes, para compreender, controlar e avaliar a execução administrativa do governo municipal. O intuito, não é somente, da obrigatoriedade de mostrar à população os seus feitos, mas de auxiliar e amparar o gestor público municipal na tomada de decisão e no acompanhamento do planejamento municipal de forma responsável e determinada.

O Controle Interno Municipal é visto como um recurso organizacional relevante para tomada de decisão, gerando benefícios e economias na sustentabilidade da gestão pública municipal. Dá suporte e orientação concernentes à legalidade e economicidade nas áreas afins, coletando diversos indicadores.

O controle interno é um sistema decisório para questões coletivas e esteve presente nas mais diversas formas de organização das comunidades. A exigência legal de implantação ocorreu com a Carta Magna de 1988, entretanto, somente a União e alguns poucos Estados responderam às exigências legais constitucionais. Uma das formas de verificação de controle mais antigas, data-se nos primeiros anos do século XVI onde era feito o acompanhamento fiscalizatório de receitas públicas e do tesouro, mais precisamente na Inglaterra, para analisar a capacidade financeira dos cidadãos e do desejo eminente do Soberano pelos gastos na corte.

Controlar o gasto público pode oportunizar inúmeros benefícios aos cidadãos, tanto na educação, como na saúde, habitação, segurança e na melhoria da qualidade de vida da população. O ente governamental sofre constantes transformações e enfrenta mudanças de caráter econômico, social e político. A sociedade por sua vez, cobra transparência, ética e aplicação adequada dos recursos.

O controle interno tem assumido um papel cada vez mais relevante na gestão das organizações públicas, considerando, entre outros fatores, a percepção de que o sistema de controle interno pode representar um importante aliado na gestão orçamentária e financeira e também na preservação do patrimônio público. O objetivo do estudo, portanto, é investigar a

existência da relação entre o sistema de controle interno e o desempenho econômico, financeiro e social dos municípios paranaenses. A presente pesquisa é caracterizada como um estudo causal-exploratório, tendo como população os 79 municípios paranaenses pertencentes à mesorregião do Norte Central Paranaense.

Foi elaborado um questionário, sob as oito perspectivas do modelo COSO II, dirigido aos controladores internos municipais, com o intuito de verificar a estrutura e funcionamento do sistema de controle interno municipal. Na análise dos dados utilizou-se a Correlação Linear de Pearson, tratada com o auxílio do software BIOESTAT, versão 5.3. Os resultados evidenciaram que não há correlação estatística significativa entre as perspectivas do modelo COSO para controle interno com o PIB, IPDM e o endividamento dos municípios. Desta forma, se aceita a hipótese nula de que não há influência das práticas de controle interno sob os indicadores econômico, social e financeiro nos municípios da amostra.

A forma como o Estado assegura a satisfação das necessidades coletivas se dá através da Administração Pública, que é o aparelhamento do Estado pré-ordenado para a realização das ações, isto é, o conjunto de órgãos, serviços e agentes responsáveis pela promoção dos diversos graus de necessidades, tais como segurança, cultura, saúde e bem-estar da sociedade.

Todas as ações da Administração Pública devem ser previamente planejadas e devem observar as normas básicas previstas na legislação regente, visando o desenvolvimento social e melhoria na qualidade de vida da coletividade.

Para que a Administração Pública possa cumprir seu papel e assegurar o bem-estar da sociedade é imprescindível que disponha de recursos suficientes para tal fim (ingresso de receitas), vez que os serviços prestados pelo Estado demandam uma contraprestação (aplicação das despesas).

Para alcançar seus objetivos, independente do papel do Estado, a Administração Pública precisa ser controlada e, com o intuito de conferir maior eficácia, eficiência e economicidade aos gastos públicos e dar mais transparência na aplicação dos recursos públicos, existe o Controle Interno, obrigatório que auxilia na Gestão Pública e atua de forma preventiva na detecção de irregularidades.

O presente estudo tem por finalidade apontar o papel do Controle Interno na gestão dos gastos públicos municipais.

Para isso, faz-se necessário conceituar Administração Pública, prestação e regulação de Serviços Públicos, Orçamento Público e Finanças Públicas. No presente estudo apresenta-se, também, o conceito de Planejamento Público, discorrendo-se sobre as fases do Ciclo Orçamentário, para então apresentar os conceitos de Controle Interno e apontar a **importância do Controle Interno na gestão dos gastos públicos municipais**.

1.1 PROBLEMA

Problema é a formulação indagativa do tema central. Nesse contexto, problema seria uma questão não resolvida ainda e para a qual se vai buscar resposta.

Segundo Rudio (1978) *apud* Lakatos e Marconi (2007, p.129), "Formular o problema consiste em dizer, de maneira explícita, clara, compreensível e operacional, qual a dificuldade com a qual nos deparamos e que pretendemos resolver, limitando o seu campo e apresentando suas características".

Ainda citando Rudio (1978) *apud* Lakatos e Marconi (2007, p.129), "[...] o objetivo da formulação do problema da pesquisa é torná-lo individualizado, específico, inconfundível".

Conforme apontamento do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, os principais erros constatados nas prestações de contas referentes a 2007, e que guardam relação com Controle Interno, foram não-instituição de Sistema de Controle Interno (sete ocorrências), responsável pelo Sistema de Controle Interno não foi nomeado em 2007 (dez ocorrências), conteúdo do relatório do Controle Interno não satisfatório (11 ocorrências), relatório do Controle Interno possui irregularidades (14 ocorrências), e responsável pelo Controle Interno é Cargo em Comissão (26 ocorrências).

Além das irregularidades apontadas, muitas outras, ainda não mencionadas, poderiam ser evitadas se as entidades mantivessem Sistemas de Controle Interno.

Diante desse panorama, o problema da presente pesquisa é: *Qual o papel do controle interno na gestão dos gastos públicos municipais?*

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos podem ser divididos em final e intermediários, ou geral e específicos.

O Objetivo Final ou Objetivo Geral, segundo Vergara (2000, p.25), [...] é um resultado a alcançar" e, [...] se alcançado, dá resposta ao problema".

Nas palavras de Beuren (2003, p.65), "O objetivo geral indica uma ação ampla do problema, por isso mesmo ele deve ser elaborado com base na pergunta de pesquisa".

- **Objetivo Geral**

Com base nesses conceitos, definiu-se como Objetivo Geral da presente pesquisa, na área de Pesquisa Acadêmica, apresentar "*O Papel do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais*".

Para uma análise mais acurada sobre o estudo em questão, foram definidos objetivos específicos, ou intermediários que, conforme define Vergara (2000, p.25), "[...] são metas de cujo atingimento depende o alcance do objetivo final".

Segundo Beuren (2003, p.53), [...] os objetivos específicos devem descrever ações pormenorizadas, aspectos específicos para alcançar o objetivo geral estabelecido".

Conforme já mencionado, reforça-se que os objetivos específicos têm como finalidade, segundo Morozini e Silva (2005, p. 54), [...] dar uma resposta ao problema formulado". Ainda citando Morozini e Silva (2005, p.55), os objetivos específicos [...] são desdobramentos do objetivo geral, procuram descrever ações pormenorizadas, aspectos detalhados das raízes que se supõe merecerem uma verificação científica".

De acordo com Beuren (2003, p.65), tanto objetivo geral como os objetivos específicos, [...] precisam manter uma coerência entre si, o que pressupõe a harmonização entre eles e a subordinação destes em relação àquele".

- **Objetivo Específico**

A partir disso, têm-se como objetivos específicos:

- _ conceituar orçamento público;
- _ apresentar as fases do ciclo orçamentário;
- _ conceituar controle interno na administração pública;
- _ apresentar a importância do controle interno na gestão dos gastos públicos municipais.

A partir da explanação e apresentação dos conceitos propostos nos objetivos específicos, pretende-se solucionar o tema em questão, que é apresentar o Papel do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais.

1.3 JUSTIFICATIVA

A opção pela modalidade pesquisa acadêmica é resultado do interesse de aprofundar o conhecimento no tema escolhido, traduzindo-se na oportunidade de incrementar o aprendizado em assuntos correlatos à Administração Pública.

Embora suficiente a bibliografia acerca da "Administração Pública", sabe-se que há certo desconhecimento, na prática, sobre temas como Controle Interno no planejamento da Administração Pública.

Esta pesquisa visa estabelecer um paralelo entre os conhecimentos adquiridos em nível acadêmico à realidade prática, a partir da fundamentação do papel do Controle Interno aplicado à Gestão dos Gastos Públicos Municipais.

A relevância da presente pesquisa, como contribuição teórica, justifica-se pela intenção de expor, de forma clara e sucinta, informações pertinentes à Administração Pública na condição de provedora do bem-estar comum, a partir da elaboração e consecução do planejamento público para efetivar as políticas públicas, e o papel do Controle Interno na gestão da aplicação das despesas municipais.

Como contribuição prática, a presente pesquisa procura mostrar que, por falta de amplo conhecimento, ainda há reprovação de contas frente ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) pela falta do uso do Controle Interno.

Como contribuição social, a presente pesquisa visa apontar a obrigatoriedade de se manter Sistemas de Controle Interno na Administração Pública, sendo o Controle Interno uma ferramenta que assegura a transparência na gestão dos gastos públicos.

A presente pesquisa objetiva, também, servir de suporte para orientar estudos sobre a implantação de Sistemas de Controle Interno eficazes, por conter a reunião do embasamento teórico de diversos autores.

A maior contribuição da reforma administrativa está voltada à governança, entendida como o aumento da capacidade de governo, através da adoção dos princípios da administração gerencial:

Orientação da ação do Estado para o cidadão-usuário de seus serviços; ênfase no controle de resultados através dos contratos de gestão; fortalecimento e autonomia da burocracia no core das atividades típicas de Estado, em seu papel político e técnico de participar, junto com os políticos e a sociedade, da formulação e gestão de políticas públicas; separação entre as secretarias formuladoras de políticas e as unidades executoras dessas políticas, e contratualização da relação entre elas, baseada no desempenho de resultados;

Adoção cumulativa de três formas de controle sobre as unidades executoras de políticas públicas: controle social direto (através da transparência das informações, e da participação em conselhos); controle hierárquico gerencial sobre resultados (através do contrato de gestão); controle pela competição administrada, via formação de quase-mercados (BRESSER PEREIRA, 1997, p. 42).

Controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados anteriormente planejados gerando uma aferição sistemática (GUERRA, 2003, p.23).

1.4 TEMA

A realização de uma pesquisa é motivada por fatores internos/intelectuais – grau de interesse pessoal, que faz com que uma pessoa resolva pela elaboração da pesquisa, a disponibilidade de cumprir as atividades propostas e o limite da capacidade do pesquisador, que deve ater-se aos temas correlatos à sua área de interesse; e externos/de ordem prática – importância do tema proposto, relevância e a possibilidade de aplicação ou observação na prática, sendo importante ressaltar que se deve, também, ter em mente que, para que uma pesquisa seja bem sucedida, o pesquisador precisará ter acesso às fontes que embasarão seu trabalho, sob pena de prejudicar o resultado final caso não existam materiais suficientes.

Para que se possa desenvolver uma pesquisa, faz-se necessário, primeiramente, definir o tema que se propõe estudar.

De acordo com Asti Vera, (1976) *apud* Lakatos e Marconi (2007, p.44), "[...] tema é o assunto que se deseja provar ou desenvolver, 'é uma dificuldade, ainda sem solução, que é mister determinar com precisão, para intentar, em seguida, seu exame, avaliação crítica e solução'".

A opção pelo tema resulta do interesse de aprofundar o conhecimento em assuntos correlatos à Administração Pública (fator interno) e também porque a produção deste trabalho possibilita a orientação de estudos sobre a implantação de Sistemas de Controle Interno eficazes (fator externo).

Considerando os poucos recursos do Estado, as necessidades crescentes da sociedade, as exigências da sociedade quanto à transparência, os apontamentos do TCE-PR sobre as irregularidades formais e técnicas, acredita-se que os recursos públicos não podem ser administrados apenas com a boa vontade do gestor.

Assim, partindo-se da definição do tema e das considerações explanadas, o presente estudo foi desenvolvido acerca do tema: *o papel do controle interno na gestão dos gastos públicos municipais*.

Da proposição do tema levantou-se a questão a ser respondida através da elaboração da pesquisa.

1.5 HIPÓTESES

Hipótese é uma solução provisória ao problema levantado e, conseqüentemente, uma provável solução ao tema central.

Na conotação dada pelo dicionário Host Dime (acesso em 16 maio 2008), hipótese é "**Suposição que se faz acerca de uma coisa possível ou não e de que se tira uma conseqüência**"; "**Teoria provável, se bem que não demonstrada ainda**"; ou ainda; "**Conjunto de dados de que se parte para procurar demonstrar por via lógica uma proposição nova**".

De acordo com Gil (2002, p.30), hipótese é "[...] uma explicação suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa".

O Controle Interno no setor público é um mecanismo através do qual a entidade avalia o cumprimento das metas previstas no planejamento orçamentário, comprova a legalidade e avalia os resultados de acordo com os princípios que regem a Administração Pública, controla a gestão dos recursos públicos, servindo de apoio aos controles administrativos, aos gestores e ao Controle Externo.

Considerando que a gestão dos gastos públicos se inicia no orçamento, através do acompanhamento da elaboração e execução do orçamento público, o fato de que o orçamento público pode ser uma ferramenta do Controle Interno na Administração Pública e com base na análise dos conceitos e objetivos do Controle Interno na Administração Pública Municipal, pretende-se validar a hipótese: Se a entidade mantiver sistemas de controle interno então os gastos públicos municipais podem ser melhor geridos.

1.6 LIMITAÇÕES

As limitações podem ser os entraves encontrados para a consecução da pesquisa. Podem ser dificuldades encontradas e que podem inviabilizar a resolução do problema proposto na pesquisa.

Outra conotação do vocábulo 'limitação' é o ato ou efeito de "Determinar os limites de", "restrição" (Dicionário Host Dime, acesso 16 ago. 2008).

A partir da primeira acepção de 'limitação', embora o tema 'Controle Interno' seja de suma importância para entidades, tanto públicas quanto privadas, os resultados obtidos não são muitos divulgados, configurando-se, assim, numa limitação para o presente estudo.

Outra limitação para a presente pesquisa é a pouca divulgação da obrigatoriedade de se manter, na Administração Pública, sistemas integrados de Controle Interno.

A pouca divulgação de informações sobre o Controle Interno por parte das entidades públicas, faz com que o Controle Interno, em muitos casos, ocorra de maneira não estruturada e, por vezes apenas pró-forma, pretextando o cumprimento da lei. E, mormente pelo estágio insípido em que a implantação se encontra, não existe divulgação representativa dos resultados práticos obtidos.

Adotando-se o segundo significado dado ao vocábulo 'limitação', este trabalho de pesquisa não se propõe a criticar a não-utilização de sistemas de Controle Interno por parte da Administração Pública, nem entrar em detalhes sobre como deve ser implantado o Controle Interno. Tampouco se pretende criticar a falta de divulgação, por parte dos entes públicos, dos resultados obtidos pela implantação do Controle Interno. Ele se limita a apresentar o papel do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais.

Outra limitação ao presente estudo, a partir da primeira conotação do vocábulo 'limitação', é a grande importância que o Controle Interno tem para o Administrador Público. Como exemplo pode-se citar a relevância que o Controle Interno tem para o Governador do Paraná, Roberto Requião, ao afirmar, na apresentação do anteprojeto de lei, em 5 de abril de 2007, que o objetivo fundamental do Sistema de Controle Interno é: estabelecer o regramento necessário ao pleno cumprimento das ações referentes aos programas de governo estabelecidas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, assim como para a avaliação da gestão dos agentes públicos e

a correta aplicação das políticas públicas. (Agência Estadual de Notícia, 5 de abril de 2007).

Assim como para o atual governador do Paraná o Controle Interno tem bastante importância, pode ser que para seu sucessor não seja tão relevante e isso poderá fazer com que a divulgação dos resultados obtidos em determinada gestão possam não ser divulgados na gestão subsequente, impactando, assim, negativamente na construção e manutenção de dados históricos, vez que a continuidade das ações de um Administrador Público pode não ser respeitada por seu sucessor.

A falta de dados históricos dificulta estudos comparativos, constituindo, assim, mais uma limitação para a presente pesquisa.

2 METODOLOGIA E ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Neste capítulo apresentam-se as caracterizações da presente pesquisa quanto a metodologia aplicada para a consecução do estudo, apresentando-se também a organização do estudo, que é a estrutura da presente pesquisa.

2.1 METODOLOGIA

Entende-se por Metodologia os procedimentos adotados para a consecução do trabalho proposto.

Conforme conceitua Teixeira (2008), "Metodologia significa, etimologicamente, o estudo dos caminhos, dos instrumentos usados para se fazer pesquisa científica, os quais respondem o como fazê-la de forma eficiente".

De acordo com as orientações constantes no Manual de Trabalho de Conclusão de Curso: Monografia e Estágio Supervisionado, da UFPR, (2008, p.26), "A palavra método significa 'seguindo um caminho' (do grego meta, "junto", "em companhia", e hodós, "caminho"), ou seja, a determinação dos passos trilhados para se alcançar certo objetivo".

Reforçando o entendimento, segundo Richardson (1999, p.2) " [...] método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para haver descrição e explicação de fenômenos".

Pesquisa é o procedimento sistemático e racional cujo objetivo é responder ao problema proposto, que pode ser motivada por razões intelectuais e/ou práticas.

Poderia, ainda, de forma simplificada, ser entendida como a busca de responder alguma coisa.

Entendendo-se que ciência é o conhecimento, pesquisa científica nada mais é do que a busca de produzir o conhecimento acerca de algo.

De acordo com Vergara (2000, p.46), existem "[...] várias taxionomias de tipos de pesquisas, conforme os critérios utilizados pelos autores". Segundo ensina Vergara (2000), as pesquisas podem ser classificadas quanto aos fins em exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada e intervencionista. Já quanto aos meios as pesquisas podem ser classificadas em pesquisa de campo, pesquisa de laboratório, documental, bibliográfica, experimental, *ex post facto*, participante, pesquisa-ação e estudo de caso.

3 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

O presente estudo pode ser classificado, quanto aos meios, como pesquisa bibliográfica e documental e, como tal, foi elaborada com base em materiais produzidos por diversos autores, e também com base na legislação correlata ao tema central.

Foram consultadas bibliografias que versam sobre Administração Pública; Planejamento na Administração Pública; CO Gastos Públicos; Controle Interno na Administração Pública; visando contextualizar o Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos, objeto do presente estudo.

O objetivo da revisão da literatura é sintetizar o conhecimento de vários autores sobre o assunto abordado, podendo contribuir, também, para enfatizar e dar sustentação teórica sobre o tema em questão.

O referencial teórico está distribuído em: Controladoria pública que abrange o foco principal do trabalho que é o controle interno municipal, que por sua vez está subdividido em: estrutura e hierarquia, planejamento constando o PPA – LDO e LOA, fatores limitantes e comportamentais éticos e a tomada de decisão.

Para amparar legalmente o presente estudo, a segunda parte do referencial teórico destaca questões normatizadoras que abrangem a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, a Lei 4.320 de 17 de março de 1964 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a Constituição Federativa do

Brasil de 1988 e a lei Municipal 132 de dezembro de 2003 que implanta o Controle Interno municipal no Município de Apucarana PR.

A palavra controle tem origem no latim *roulum*, em francês *rôle*, designando o rol dos contribuintes pelo qual se verificava a operação do arrecadador. No direito pátrio, o vocábulo foi introduzido por Seabra Fagundes em sua obra *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*.

A história do controle no Brasil remonta ao período colonial. Em 1680, foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitâneas e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal. Em 1808, na administração de D. João VI, foi instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública. Com a proclamação da independência do Brasil, em 1822, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais, acessado em 05 de abril de 2008.

O controle interno na Administração Pública tem seu marco inicial legal na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que introduziu as expressões controle interno e controle externo e definiu as competências para o exercício daquelas atividades. Ao Poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao Poder Legislativo. Basicamente o sistema de controle está integrado em um sistema de informações e tem por objetivo manter a integridade do patrimônio da entidade, definir o nível hierárquico que deve prestar as informações, definir o objeto da informação e quem deve recebê-las, analisá-las e providenciar medidas necessárias para manter operante a Administração.

O primeiro documento oficial que expõe normatização e implantação de Controle Interno consta no Decreto nº. 93.840, de 22 de dezembro de 1986, dispondo sobre a estruturação do Ministério Público Federal, que instituiu, como integrante da estrutura básica do Órgão, a Secretaria de Controle Interno do Ministério Público Federal, com a seguinte atribuição:

Art. 12 - À Secretaria de Controle Interno compete realizar a contabilidade sintética e analítica e a administração financeira das unidades do Ministério Público Federal, bem como promover inspeções objetivando a auditoria e a orientação aos dirigentes na adoção de procedimentos técnicos e no cumprimento de determinações legais e regulamentares aplicáveis à administração financeira e contábil.

3.1 Controladoria Pública

Segundo Figueiredo (1997) a interação da empresa com agentes faz surgir fenômenos econômicos, sociais, políticos, educacionais, tecnológicos, ecológicos e regulatórios, o que faz com que a empresa busque a eficácia voltada a conceitos de administração, contabilidade e economia do ramo de conhecimento denominado controladoria. Silva (2001) destaca que o controle passa a ser orientado no aspecto jurídico, orientando e evidenciando a economicidade das operações, avaliando ainda a eficiência, eficácia e efetividade. De acordo com Kroetz e Coletto da Rocha (2006) a finalidade da controladoria é garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia em suas áreas.

No Brasil, segundo Amaral e Rodrigues (2006), o *staff* de *Controller* emergiu com a implantação de empresas multinacionais norte-americanas no país.

Nessa época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis, desenvolvendo e implantando sistemas de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações dessas empresas.

Segundo Perez Junior (1997), o papel da controladoria é o de assessorar a empresa, mensurando economicamente e integrar informações de forma sistêmica para facilitar o processo decisório.

Giannini, *apud* Castro, (1997) comenta que o vocábulo “controle”, cuja origem remete-se ao latim fiscal medieval (*contra-rolum*), indicava, na verdade, uma espécie de catálogo da relação dos contribuintes dos tributos que servia de base para a operação do exator. Posteriormente, com a tradução do termo para o francês – *contre-rôle*, o uso passou a ter significados diversos conforme o idioma. Na língua inglesa, “controle” tem sentido de dominação. Em alemão, fiscalização, vistoria, revisão e inspeção. Em português trata-se de um neologismo que sofreu influência de diversas origens e, por isso, possui diversos significados, sendo os mais usuais: verificação, fiscalização, dominação, regulação e restrição.

O controle interno verifica outros controles chamados de setoriais que são integrantes ou formadores da unidade de controle interno. O controle contábil acumula todos os registros dos eventos ou fatos oriundos das transações ocorridas

na organização e delinea a forma como estes são registrados, traduzindo-os em informações usadas pela controladoria para evidenciar a situação real do negócio aos gestores (ATKINSON *et al*, 2000; TUNG, 1993).

O controle de custos abarca o planejamento e evolução do rendimento, a determinação dos preços, a valorização dos estoques e sua manutenção, e o controle de todos os gastos da organização (ROEHL-ANDERSON, 1996). Esse controle visa o gerenciamento de todos os aspectos que envolvem a modelagem e a alocação de custos por áreas, departamentos, centros de custos; a definição do método a ser adotado para cada apuração de custos; a análise custo-volume-lucro; a otimização no uso dos recursos; a avaliação contínua dos estoques, e o auxílio na formação do preço de venda.

Conforme expõem Reginato e Nascimento (2006), em se tratando de custos, podem-se destacar, também, os de natureza tributária, que são contemplados pelo controle fiscal, que, por sua vez, envolve a análise de condições que propiciem vantagens fiscais e redução legítima da carga de tributos, os quais impactam no resultado da organização. Nesse sentido, esse controle tem como uma de suas principais contribuições o planejamento tributário, por meio do qual é possível simular cenários e analisar o impacto dos aspectos tributários em toda a cadeia de valor da empresa.

Scarpin e Slomski (2007) expõem o papel da intervenção governamental na economia, para fins de alocação eqüitativa dos recursos da sociedade, embasam na teoria dos bens públicos para a justificativa da alocação dos recursos nacionais visando analisar a eficiência na utilização dos recursos pelo setor público, colocam que a expansão dos gastos públicos se relaciona com seu papel de produção dos bens públicos e de controle de externalidades numa economia de mercado, e para isso é preciso que a controladoria governamental desenvolva seu papel.

A Controladoria como ciência consiste num conjunto de princípios, métodos e procedimentos originários das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, principalmente, da contabilidade que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia. Conforme Catelli (1999, p. 370):

“A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer.”

Para uma correta compreensão do tudo, a mesma está dividida em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento

de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Mendes (2002) coloca que a controladoria sai da visão e abrangência estreita e clássica dos tempos em que a tecnologia de informação não dispunha dos avanços atuais, e passa a zelar pela integridade da base de dados da empresa, maximizando a disponibilização de informações aos diversos usuários, respeitando o princípio de publicidade, assegurando-lhes maior qualidade na tomada de decisões.

3.2 Controle Externo

O Poder Legislativo exercita o controle externo diretamente, por meio de atos que lhe são constitucionalmente atribuídos (p.ex., a autorização para a obtenção de empréstimos, a realização de operações de crédito e a sustação de contratos administrativos), ou indiretamente, por meio das cortes de contas (órgãos incumbidos de auxiliar o Legislativo no exercício da fiscalização financeira e orçamentária).

O controle externo é “por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira” (Meirelles, 1989, p.602), destinando-se a comprovar:

- a) a probidade dos atos da administração;
- b) a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos;
- c) a fiel execução do orçamento.

Os Tribunais de Contas tratam da fiscalização contábil, financeira e orçamentária sobre o Poder Legislativo tanto da Constituição Federal de 1988, como das constituições estaduais e do Distrito Federal. A Constituição Federal, em particular, ampliou as funções desempenhadas pelas cortes de contas, acrescentando os critérios de legitimidade, economicidade e razoabilidade aos de legalidade e regularidade.

No Brasil, o sistema de fiscalização e controle externo está a cargo das cortes de contas, que constituem órgãos autônomos e de atuação independente, embora vinculado aos Poderes Legislativos municipais, estaduais, distrital e federal.

O Tribunal de Contas da União serve como parâmetro para as demais cortes de contas.

As competências da corte de contas da União estão disciplinadas no § 2º do art. 33, no art. 71, no § 1º do art. 72, no § 2º do art. 74 e no parágrafo único do art. 161 da Constituição Federal, destacando-se:

- a) apreciar as contas anuais do presidente da República;
- b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos;
- c) realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.

Subsidiariamente, também merecem menção as seguintes competências infraconstitucionais:

- a) decidir sobre representação contra irregularidades em processo licitatório;
- b) acompanhar e fiscalizar os processos de desestatização;

O Anexo I discrimina todas as competências constitucionais e o Anexo II contém as principais atribuições infraconstitucionais.

3.3 Controle Interno Municipal

Para Almeida (1996, p.50), “O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. Segundo Peixe (2002), a finalidade do controle interno municipal é de dar consultoria e orientação permanente aos gestores nos diversos órgãos ligados ao governo municipal.

É importante salientar que o sistema de controle interno estende-se muito além dos assuntos que se relacionam de forma direta com as funções inerentes ao sistema contábil, que complementado por tais controles efetivos poderá proporcionar à alta administração, razoável segurança de que os seus ativos encontram-se salvaguardados contra qualquer utilização indevida, com distribuições não devidamente autorizadas e ainda que os seus registros contábeis sejam plenamente confiáveis para auferir a devida sustentação à preparação das informações contábeis destinados à pluralidade de seus usuários.

Silva (2001) coloca que o objetivo central do sistema de controle sobre o orçamento público é verificar se o poder público está executando ações conforme as escolhas públicas manifestadas nos fóruns competentes e materializadas na peça

orçamentária aprovada pelo Legislativo e promulgada pelo Executivo. Como objetivos derivados do elemento central supramencionado, estão a busca da constatação de que as ações não só estão sendo realizadas conforme as escolhas visando o bem comum, mas, também, estão sendo conduzidas conforme os preceitos de legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e efetividade.

IBRACON e CRC-SP/2000, todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a cuidar e orientar a empresa.

- a) os colaboradores respeitam e aderem às políticas traçadas pela alta administração.
- b) os ativos têm sua integridade protegida.
- c) as operações são adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras.

AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*).

Controle Interno compreende um plano de organização e todos os métodos coordenados e medidas adotadas dentro de uma organização para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

- a) segregação entre as funções contábeis e administrativas;
- b) proteção dos ativos;
- c) obtenção de informações adequadas;
- d) promoção da eficiência operacional;
- e) estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.

Heraldo da Costa Reis “o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela Administração para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados da contabilidade”:

- a) os três instrumentos principais do controle interno, seriam: contabilidade, o orçamento e a auditoria.

ATTIE (1988) “É uma atividade em franco desenvolvimento e de grande importância para a administração de uma companhia. Tanto isto é verdade que a existência de uma auditoria interna eficiente e atuante é considerada como um ponto forte para efeito de Controle Interno”

b) obedecer a um Plano de Trabalho devidamente aprovado pela autoridade máxima da Administração ou ao Conselho Superior da Entidade, onde é dividido por áreas operacionais ou não;

c) Está preocupada com a interceptação de impropriedades e prevenir irregularidades;

Fonte: Dados elaborados pela autora

O sistema de controle interno visa, precipuamente, permitir à Administração conforme relata Carvalho Neto (2004): - avaliar o cumprimento das metas previstas nos respectivos planos plurianuais e execução dos programas de Governo e orçamentos; - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e - controlar as operações de crédito, avais e garantias, assim como dos direitos e haveres das diversas esferas de Governo. é, portanto, o sistema de controle, o fator de sucesso na Administração Pública.

Considerando-se a complexidade estrutural e funcional de uma entidade contábil, o sistema do controle interno constitui o plano organizacional, da totalidade de métodos e procedimentos adotados pela administração com o propósito de fazer viabilizar o alcance do objetivo administrativo de assegurar, sempre que possível, a condição de suas atividades, com a observância de práticas e normas administrativas a salvaguardar os ativos, observar e orientar quanto a detecção de erros e irregularidades, manter a integridade dos registros contábeis e a manter a atividade de preparação de relatórios plenamente confiáveis. Teixeira (1989) salienta que o sistema de controle interno estende-se muito além dos assuntos que se relacionam de forma direta com as funções inerentes ao sistema contábil, que complementado por tais controles efetivos poderá proporcionar à alta administração, razoável segurança de que os seus ativos encontram-se salvaguardados contra qualquer utilização indevida, com distribuição não devidamente autorizadas e ainda que os seus registros contábeis são plenamente confiáveis para auferir a devida sustentação à preparação das informações contábeis destinados à pluralidade de seus usuários.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, conceitua Controle Interno como:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolverem a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas.

A Instrução Normativa nº.16, de 20 de dezembro de 1991, do Departamento de Tesouro Nacional, conceitua Controle Interno como sendo: O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública seja alcançado, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil define Controle Interno como: Qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização.

Os autores Coock e Winkle (1979) colocam o conceito de controle no âmbito administrativo e no âmbito contábil.

Controles administrativos são os procedimentos e os métodos que dizem respeito às operações de uma empresa e às suas políticas, diretrizes e relatórios; relacionam-se apenas indiretamente com as demonstrações financeiras e controles contábeis são procedimentos e plano de organização pertinente à salvaguarda do ativo da empresa e garantia de que as contas e os relatórios financeiros são merecedores de confiança.

Carvalho Neto (2004) diz que na Administração Pública, o controle é a garantia de que a ação pública, em geral, se realize com legitimidade e eficiência, atingindo sua finalidade plena, que é a satisfação das necessidades coletivas e o efetivo atendimento às necessidades do cidadão:

Attie (1998) conceitua:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promoverem a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Segundo Franco (1992) os objetivos primordiais dos controles internos podem ser definidos como: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração; evitar desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Deve-se entender o controle interno como parte integrante de um modelo de gestão, compreendendo procedimentos e atividades necessários para que a entidade alcance os seus objetivos e propósitos. Para tanto, devemos compreender o sistema de controle interno, não somente como instrumento de fiscalização e normalização, mas também como um poderoso instrumento de informações contábeis, financeiras, patrimoniais, gerenciais e logísticas que permitam ao gestor diagnosticar os seus problemas, elaborar soluções, priorizar e implementar decisões, sempre dentro de uma visão sistêmica do processo de decisão. (BLUMEN, 2007).

De acordo com a Prof.^a Di Pietro (2006):

É interno o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes. É externo o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro; como também o controle da Administração Direta sobre a Indireta.

Esse controle interno é feito, normalmente, pelo sistema de auditoria, que acompanha a execução do orçamento, verifica a legalidade na aplicação do dinheiro e auxilia o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

Ainda de acordo com Blumen (2007) o controle na administração pública deve deixar de olhar para o passado e começar a olhar para aquilo que pode vir a acontecer no futuro, tendo em vista as condições atuais; elaborando e analisando novos cenários no serviço público e adotando, preferencialmente, o controle de resultados (com a avaliação por meio de indicadores de desempenho), agregando, assim, maior valor à gestão da organização.

Blumem (2007) definiu muito bem a função (e importância) do controle interno. Identificar os padrões de comportamento e/ou desempenho desejáveis da administração pública e como devem ser desenvolvidas as ações, internamente, para diagnosticar, avaliar e confrontar a situação real com a desejável, o que é feito, normalmente, por meio de processos de auditoria na tentativa de compreender e orientar os processos da organização para o alcance de seus objetivos e propósitos.

Um sistema de controle interno compreende segundo o IFAC (*The International Federation of Accountants*) um conjunto de políticas e procedimentos

adotados pela administração de uma entidade para ajudá-la a atingir o objetivo de assegurar, tanto quanto for praticável, um modo ordenado e eficiente de conduzir seus negócios, incluindo o cumprimento de políticas administrativas, a salvaguarda de ativo, a prevenção e detecção de fraude ou erro, a precisão e integridade dos registros contábeis, e a preparação oportuna de informações financeiras confiáveis.

Hely Lopes Meireles define:

Controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.

Os indicadores são as peças fundamentais para a construção de um sistema de controle interno e avaliação de desempenho (Francisco, 2002; Pereira, 2001). Para Francisco indicadores de gestão são variáveis cuja função é descrever e mensurar certas características de um fenômeno ou sistema, utilizando-se dados quantitativos ou qualitativos, verificados por meio da análise do próprio fenômeno ou sistema.

Os autores ainda consideram atribuições nas técnicas de controle como: tempestividade na geração de informações e detecção de desvios; objetividade de mensuração; flexibilidade para refletir mudanças organizacionais de atividades; economicidade; eficácia e tomada de decisões.

Inspirado na definição original do AICPA de 1949, o IBRACON assim expressa seu conceito para este estudo: “O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto dos métodos e medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis”. O saudoso Hely Lopes Meireles conceitua controle como: “... a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade que exerce sobre a conduta funcional de outro”. Verifica-se ser o controle exercitável em todos e por todos os Poderes de Estado: Executivo, Legislativo e Judiciário. Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) especificam o sistema de controle interno compreende do as atividades de avaliação do cumprimento das metas Identificação de desvio Identificação do real com o padrão médio de desempenho real desempenho real programa de ação

Corretiva Implementação de correções desempenho desejado análise das causas dos desvios previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e de avaliação da administração dos administradores públicos utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

De acordo com Glitz e Nehls (2006) a efetividade do controle será alcançada quando a sua presença impedir a prática de irregularidades que culminem na malversação dos recursos públicos ou com aplicação em finalidade diversa a quem se destinavam, ou ainda o desvio de metas preestabelecidas e preterição de prioridades.

Bugarin, Vieira e Garcia (2003) comentam as diversas faces do controle. O controle-contábil está basicamente voltado para a verificação da conformidade de determinados procedimentos com regras estabelecidas visando especialmente à responsabilização dos agentes, o controle operacional está preocupado com a qualidade e o efeito de determinados procedimentos. O fortalecimento do controle se faz necessário para a retroalimentação do planejamento.

O IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade) e CRC-SP (Conselho Regional de Contabilidade) do Estado de São Paulo (2000) colocam que as empresas dedicadas à prestação de serviços, os controles são os que se referem a:

- a) insumo de horas profissionais e alocação aos serviços prestados;
- b) utilização e ociosidade de mão-de-obra;
- c) alocação de despesas aos projetos;
- d) currículos de treinamento;
- e) indicadores de satisfação dos clientes;
- f) manutenção de investimentos a um mínimo.

Ainda de acordo com o IBRACON e CRC-SP (2000) uma das formas de atuar do controle interno é através de reconciliações de seus saldos com as listagens preparadas pelos setores operacionais (contas a receber, contas a pagar, juros provisionados, adiantamento a funcionários etc.).

O controle interno do disponível (caixa, bancos e aplicações financeiras), segundo o IBRACON e CRC-SP (2000) deve providenciar para que os extratos bancários sejam entregues diretamente à contabilidade e proceder à reconciliação de todas as contas bancárias, atentando para itens conciliatórios significativos, pouco usuais, de natureza especial; fazer contagens de caixa sem prévio aviso e reconciliar seus resultados com os respectivos saldos contábeis; manter estatísticas

dos rendimentos oferecidos pelas aplicações financeiras; acompanhar o saldo médio não aplicado mantido em contas movimento e investigar saldos que pareçam injustificadamente altos.

O controle interno do imobilizado de acordo com o IBRACON e CRCSP (2000) com a finalidade de proteger o patrimônio é importante coletar informações físicas e objetivas sobre o procedimento de aquisição, solicitação, autorização, tomada de preços e cotações, recepção, faturamento e pagamento e, com base nelas, preparar relatório periódico das incorporações e obras em andamento.

Com a promulgação da Constituição de 1988, inovações significativas foram introduzidas na dinâmica e no conteúdo do controle dos atos que, mediata ou imediatamente, geram despesas para os cofres públicos. Com base nos diferentes dispositivos da Carta Magna em vigor, podemos identificar os seguintes tipos de controle que Fernandes (2005) enumera e ao qual também foram acrescentados mais tipos para completar o presente estudo, exercitados pelos órgãos encarregados da fiscalização:

- a) controle da legalidade;
- b) controle da legitimidade;
- c) controle da economicidade;
- d) controle da moralidade.
- e) impessoalidade

O Controle da legalidade - até pouco tempo, a legalidade era o único aspecto da administração pública envolvido no controle. Diz respeito à adequação da despesa e dos procedimentos a ela essenciais como a legislação que rege a matéria. Despesa legal ou regular é a que se submete estritamente aos termos da lei, não divergindo desta em momento algum. Para a sua regular realização, a despesa deve seguir os sucessivos estágios de despesas, levados a efeito segundo os ditames legais. Se em algum instante, ao executar uma despesa, o administrador se afasta da lei, irregular se torna o gasto, sendo a irregularidade tanto mais grave quanto maior é esse afastamento.

O Controle da legitimidade - abandonando a exclusividade que até então fora dada à legalidade, como preocupação maior no exercício do controle, o ordenamento constitucional em vigor manda que o controle se faça também em relação à legitimidade. O Poder Público é o agente do bem comum. A despesa, para ser legítima, tem de ser direcionada no sentido da concretização do bem comum.

Vê-se, assim, que uma despesa pode ser legal, efetuada segundo as normas financeiras em vigor, mas se mostrar ilegítima, na medida em que não se dirija àquele fim primordial. A admissão da legitimidade, como aspecto do controle das despesas, representa um avanço, uma vez que deixa de lado o exame meramente formal da legalidade para exigir também a apreciação de algumas particularidades que cercam as despesas, tais como, oportunidade e prioridade.

O Controle da economicidade - é, igualmente, inovação da atual Constituição (1988). As Constituições anteriores não se referiam a esse aspecto do controle. O exame da despesa deve ser visto sob o ponto de vista da obtenção de resultado a custo adequado, não necessariamente ao menor custo possível, pois nem tudo que é de custo reduzido atende bem à coletividade.

O Controle da moralidade - a Constituição de 1988 colocou em seu texto, como um dos princípios orientadores da administração pública, o princípio da moralidade. Os atos administrativos devem estar, pois, imbuídos de um substrato ético, cuja realização é objeto, sem dúvida, do controle, como o são a legalidade, a legitimidade e a economicidade.

O controle da Impessoalidade - pautado na Lei Federal 8.666/93 visa principalmente não dar preferências e nem mesmo privilegiar pessoas de nosso conhecimento ou interesse para que sejam beneficiadas sem parâmetros legais e justos.

O controle, atuando para a verificação dos aspectos acima referidos, há de incidir sobre diferentes atos da administração, praticados com vistas à realização dos programas, projetos e metas por ela traçados, assim como para a satisfação de outras obrigações. O controle compreende, exemplificativamente, os seguintes objetos pautados em obrigatoriedades e instruções normativas dos tribunais de contas de cada estado:

- a) controle dos contratos e convênios;
- b) controle da publicidade;
- c) controle da aplicação das subvenções;
- d) controle da renúncia de receitas;
- e) controle da admissão de pessoal;
- f) controle da inatividade.

O controle dos contratos e convênios - a administração contrata permanentemente com terceiros, visando a aquisição de bens, a prestação de

serviços e a realização de obras. O controle desses atos engloba todas as suas fases, notadamente a verificação das licitações que os devem preceder, nos casos e modalidades exigidos em lei. Com o advento da Lei 8.666/93, papel significativo emprestou-se à ação dos órgãos de controle, aos quais foram deferidas competências expressas para exames, inspeções e decisões em relação aos procedimentos licitatórios.

O controle da publicidade - uma das atividades que acarretam maiores despesas para a administração pública é, com certeza, a publicidade que os órgãos públicos fazem dos atos, programas, obras e serviços. O disciplinamento que a Constituição de 1988 deu a tal matéria fez surgir a indispensabilidade de um controle de tais despesas. De fato, a ênfase dada pela Constituição à questão da publicidade não deixa dúvidas quanto à necessidade de um acompanhamento de tais gastos.

Diz a Carta Magna que a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverão ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos, imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos. Vê-se que a Constituição teve em mira coibir os administradores de valer-se da publicidade para o fim único da promoção pessoal.

A publicidade, visando a educação, a informação e a orientação social é prática legítima, ou seja, se coaduna com o bem comum, enquanto a publicidade visando a promoção pessoal, da forma como sempre se fez e, às vezes, é procedimento ilegítimo, que se afasta da realização do bem comum.

O controle da aplicação das subvenções é o poder público, constantemente assediado por entidades privadas para que lhes concedam auxílios, contribuições, ajudas financeiras, sob a forma de subvenções. A concessão de tais subvenções cria para a entidade beneficiada a sujeição ao controle dos gastos por ela efetuados, pois os recursos transferidos são recursos públicos que, por sua natureza, não podem ter a utilização subtraída ao mesmo controle. O afrouxamento do controle sobre tais instituições redundou, como se sabe, no desvio de milhões em dinheiro, conforme viu-se no desenrolar da chamada CPI do Orçamento.

Recentemente em curso realizado no município de Londrina do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, na abertura dos trabalhos, Nestor Baptista, presidente do Tribunal de Contas do Paraná em 2008, indignado com o descaso do dinheiro público, desabafou em forma de protesto, pelo dinheiro federal direcionado as Ongs,

que através de investigação do Ministério Público da União chegaram a resultados desanimadores que 55% dos recursos eram desviados para Ongs sem finalidade legal.

O controle da renúncia de receitas, como bem observa Manoel Gonçalves Ferreira Filho, em seus Comentários à Constituição Brasileira de 1988, a atual Carta Magna submete ao controle, a aplicação dos recursos oriundos de renúncia de receitas. Assim, por exemplo, se dão incentivos fiscais, para cuja concessão a administração faz renúncias de parcelas da receita pública, o controle deve verificar se tal concessão obedeceu às disposições legais e se o beneficiado utilizou os recursos de acordo com a legislação vigente.

O controle da admissão de pessoal - a sujeição de tais atos ao controle externo é inovação da atual Constituição. Esta, como se sabe, exige que toda e qualquer investidura em cargo público só se faça com obediência ao princípio da prévia aprovação em concurso público de provas ou de provas e títulos. Foi mais além a Carta Magna: não só criou a obrigação universal do concurso público para os cargos efetivos, como também deu aos órgãos de controle a competência para o exame da sua legalidade.

O controle da inatividade - o controle da inatividade compreende o exame dos atos de aposentadorias, pensões e reformas, concedidas pelo Poder Público. Era controle já contemplado nas Constituições anteriores e mantido na atual Carta Magna. Vê-se, assim, que tanto os atos que autorizam o ingresso do indivíduo nos quadros de pessoal da administração, como os atos que assinalam a sua passagem para a inatividade estão submetidos ao controle, da mesma forma que os atos de concessão de pensões.

3.4 Estrutura e Hierarquia

CRUZ e GLOCK (2003) colocam que o profissional do controle interno deverá, por iniciativa própria, aliar os conhecimentos sobre a legislação aplicável aos Municípios a aspectos conceituais e técnicos sobre controle interno, auditoria, agindo como autodidata e mantendo-se atualizado.

Quanto ao fundamento utilizado o controle hierárquico decorre da desconcentração administrativa, ou seja, da organização vertical dos órgãos administrativos. Esta modalidade de controle pressupõe faculdades de supervisão,

orientação, fiscalização, aprovação e revisão das atividades controladas, disponibilizando meios corretivos para os agentes responsáveis pelo desvio de conduta.

A estrutura organizacional de uma entidade serve como molde de orientação à direção e ao controle de suas atividades. Uma boa estrutura permite poder haver comunicação e delegação de autoridade, bem como definição de extensão das responsabilidades. Tanto quanto possível, tal estrutura deverá ser montada para que não seja possível a qualquer indivíduo passar por cima do sistema de controle, devendo a estrutura promover adequada segurança de funções incompatíveis.

Mendes (2002) especifica que a controladoria, até então conhecida como geradora de relatórios rotulados como gerenciais, baseados no fechamento contábil do mês, teve que se adaptar e se curvar à evolução da tecnologia da informação e às estruturas relacionais de banco de dados, libertando-se das estruturas hierárquicas dos sistemas antigos e rígidos.

De acordo com o IBRACON e com o CRC-SP (2000) deve haver um organograma que estabeleça os arranjos e as inter-relações das unidades constitutivas do sistema organizacional que delineiam as linhas de subordinação funcional e a devida segregação das tarefas.

Teixeira (1989) coloca que é notória a observação de que a transparência necessária ao organograma e seu respectivo entendimento não bastam para favorecer a identificação e a validade do elemento constitutivo do controle interno.

3.5 Gasto Público

O controle dos gastos públicos se orienta por uma série de princípios tendo em vista as disposições legais que o instituem e o regem. Pode-se identificar e assim denominar os princípios orientadores do controle das despesas públicas:

- a) princípio da universalidade;
- b) princípio da totalidade;
- c) princípio da legalidade;
- d) princípio da imparcialidade;
- e) princípio da autonomia;
- f) princípio da independência.
- g) princípio da economicidade

O princípio da universalidade submete ao controle todos os gestores públicos, do mais graduado aos mais hierarquicamente inferiores na escala funcional: Presidente, Governadores e Prefeitos e demais administradores e entidades que atuem como ordenadores de despesas e que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público, encontram-se, sem exceção, sujeitos ao controle, nos moldes definidos a partir da própria Constituição Federal, cujas normas a este respeito se aplicam de maneira genérica à União, aos Estados e aos Municípios.

O princípio da universalidade encontra-se acolhido pelos arts. 70 Parágrafo único e 71 I e II da Constituição Federal.

O segundo dos princípios acima elencados, o princípio da totalidade, sujeita ao controle a totalidade do patrimônio público, representado bens e valores, consoante a referência expressa no art. 71, II da Constituição da República.

O princípio da legalidade, por sua vez, obriga a que o controle aja com estreita obediência aos ditames legais que regem a sua atuação, os quais se acham definidos, como já foi dito, a partir da própria Constituição Federal, e na legislação complementar e ordinária, bem como em normas regimentais, de âmbito federal, estadual ou municipal, conforme o caso. O princípio da legalidade impõe ao controle que se sujeite às normas jurídicas e não o extrapole, sob pena de invalidar-se sua ação controladora.

Meirelles (1998, p. 61) observa que:

A legalidade, como princípio administrativo, significa que o administrador público esta, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem-comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Imprescindível a uma boa atuação do controle é, sem dúvida, sua submissão ao princípio da imparcialidade, pelo qual deve ele agir sem permitir que se imiscuam no desenvolvimento de suas atividades questões de ordem política. Tal não significa que os agentes do controle não possam professar idéias ou ideologias.

O que lhes é indefeso é permitir que tais idéias ou ideologias interfiram em seus atos de controle.

Não se pode compreender o exercício do controle sem a plena vigência do princípio da autonomia, tanto no que tange à sua própria existência, como também em relação ao exercício de suas atividades. Assim é que a Constituição Federal dá aos Tribunais de Contas autonomia administrativa, inclusive quanto à iniciativa de leis que digam respeito a questões de seu interesse, assim como lhes confere autonomia para o pleno exercício do controle, atribuindo-lhe competência para realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas diferentes unidades administrativas dos três Poderes, bem como nas demais entidades das administrações direta, indireta e fundacional.

Finalmente, cabe referir ao princípio da independência, que obriga o controle manter independência em relação a todos os agentes políticos ou servidores públicos, qualquer que seja sua posição na escala hierárquica da administração pública. Sem independência não há controle. Daí a Constituição haver dado aos membros dos Tribunais de Contas os mesmos predicamentos, bem como os mesmos direitos e vantagens conferidos aos membros do Poder Judiciário.

O ente governamental sofre constantes transformações e enfrenta mudanças de caráter econômico, social e político. A sociedade por sua vez, cobra transparência, ética e aplicação adequada dos recursos. Controlar o gasto público poderá oportunizar inúmeros benefícios aos cidadãos, tanto na educação, como na saúde, habitação, segurança e na melhoria da qualidade de vida da população.

O princípio da economicidade visa eliminar desperdícios, porém conservando a qualidade dos produtos e serviços. O papel da sociedade no controle do gasto público é “dar indicações sobre os efeitos que o gasto tem sobre a economia como um todo” (Giacomini, 2000).

A avaliação da eficiência do gasto público, tanto com relação à qualidade dos serviços disponibilizados, quanto ao que se tem de resultados em termos de equidade social, estabilização e crescimento, as referências mais recentes são os estudos empíricos de Afonso, Schuknecht e Tanzi (2005 e 2006), que comparam países da América Latina no período de (1998 -2003) sendo que o Brasil aparece em penúltima colocação entre os 21 países estudados. Aplicando um controle

eficiente e eficaz, o Brasil pode economizar 40 % dos seus recursos sem alterar os resultados dos indicadores e subir na escala da referida avaliação

3.6 Planejamento Público Municipal

O planejamento municipal está estruturado pelo Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os Orçamentos Anuais (LOA) que são os principais instrumentos de gestão na área de orçamento público introduzidos pela Constituição Federal (CF) de 1988. Esses três instrumentos orçamentários integram-se de forma harmoniosa, cabendo à LOA respeitar as diretrizes orçamentárias, e, ambas as leis (LOA e LDO) atentarem para o orçamento plurianual, configurando, dessa forma, a integração do planejamento com o orçamento que permeia não apenas as finanças públicas, como também os demais subsistemas da CF, constituindo assim o princípio do planejamento ou da programação (TORRES, 1995).

O planejamento estratégico é um instrumento de relevância para a gestão de municípios, prefeituras e organizações públicas, principalmente pelas dificuldades dos recursos financeiros nos municípios, pela obediência à Lei de Responsabilidade Fiscal, pela exigência do Estatuto da Cidade e pela pressão dos munícipes e gestores locais.

A Constituição Federal de 1988, ao incorporar pela primeira vez um capítulo específico sobre política urbana, consolidou a autonomia municipal e estabeleceu a competência do poder público municipal, bem como a responsabilidade pela execução da política de desenvolvimento urbano.

Como bem afirmou Hely Lopes Meirelles (1991) ImproPRIAMENTE se diz que o Município está subordinado à União e ao Estado-Membro e não ocorre tal subordinação. O que existe são esferas próprias de ação governamental, que decrescem gradativamente da União para o Estado-membro e do Estado-membro para o Município. Não há, pois, submissão do Município ao Estado ou à União, porque nenhuma dessas entidades pode substituir o governo local na solução de casos afetos à Administração municipal; o que há é respeito recíproco pelas atribuições de cada qual.

O administrador paranaense Manoel de Oliveira Franco Sobrinho ao desenhar a natureza da competência assim deixou consignado: “O fenômeno competência não se exterioriza como um conceito de fundo legal”. A lei quase nada diz como

fenômeno da competência. É um fator apenas no tocante à exata aplicabilidade dos princípios normatizados.

“Especificamente o Planejamento Estratégico Municipal é um projeto direcionado a prefeituras que possibilita aos gestores públicos estabelecerem um rumo para as mesmas, visando à integração sinérgica de decisões e ações municipais com os diversos atores e cidadãos envolvidos” (Rezende, 2004).

Pfeiffer, (2000) menciona que:

Para que o Planejamento Estratégico possa ser aplicado no setor público com tanto êxito como em empresas privadas, deve haver algumas condições prévias favoráveis: além da óbvia condição da vontade política para iniciar um processo de transformação nas organizações, é importante que o processo disponha de uma liderança competente, de preferência por representantes de organizações públicas e privadas.

Também são necessários recursos mínimos, sensibilidade social e um forte sentido comum.

Deming afirmou “o que não pode ser medido, não pode ser gerenciado”. Estatístico, universitário e consultor norte americano, fizeram uma contribuição significativa no Japão. O ciclo PDCA, também conhecido com ciclo de Shewhart ou ciclo de Deming, foi introduzido no Japão após a guerra. Foi idealizado por Shewhart, mas foi Deming quem o divulgou e aplicou. Teve como objetivo tornar mais claros e ágeis os processos envolvidos e são divididos em quatro etapas. O ciclo PDCA pode ser aplicado na função controle para detectar indicadores de qualidade para gestão pública municipal.

Os denominados "14 princípios", estabelecidos por Deming, constituem o fundamento dos ensinamentos ministrados aos altos executivos no Japão, em 1950 e nos anos subseqüentes. Consubstanciam a essência de sua filosofia e aplicam-se indistintamente a organizações pequenas e grandes, tanto na indústria de transformação como na de serviços. Do mesmo modo, aplicam-se a qualquer unidade ou divisão de uma empresa.

De acordo com Maximiano (2004), os prêmios Deming são concedidos às companhias privadas e empresas públicas que apresentam melhoras substanciais em seus programas de controle da qualidade e aplicação de técnicas de controle estatístico da qualidade.

Deming afirma ainda, que faz-se necessário observar os 14 princípios a seguir:

1 - Estabeleça constância de propósitos para a melhoria do produto e do serviço, objetivando tornar-se competitivo e manter-se em atividade, bem como criar emprego;

2 - Adote a nova filosofia. Estamos numa nova era econômica. A administração ocidental deve acordar para o desafio, conscientizar-se de suas responsabilidades e assumir a liderança no processo de transformação;

3 - Deixe de depender da inspeção para atingir a qualidade. Elimine a necessidade de inspeção em massa, introduzindo a qualidade no produto desde seu primeiro estágio;

4 - Cesse a prática de aprovar orçamentos com base no preço. Ao invés disto, minimize o custo total. Desenvolva um único fornecedor para cada item, num relacionamento de longo prazo fundamentado na lealdade e na confiança;

5 - Melhore constantemente o sistema de produção e de prestação de serviços, de modo a melhorar a qualidade e a produtividade e, conseqüentemente, reduzir de forma sistemática os custos;

6 - Institua treinamento no local de trabalho;

7 - Institua liderança. O objetivo da chefia deve ser o de ajudar as pessoas e as máquinas e dispositivos a executarem um trabalho melhor. A chefia administrativa está necessitando de uma revisão geral, tanto quanto a chefia dos trabalhadores de produção;

8 - Elimine o medo, de tal forma que todos trabalhem de modo eficaz para a empresa;

9 - Elimine as barreiras entre os departamentos. As pessoas engajadas em pesquisas, projetos, vendas e produção devem trabalhar em equipe, de modo a prevenir problemas de produção e de utilização do produto ou serviço;

10- Elimine lemas, exortações e metas para a mão-de-obra que exijam nível zero de falhas e estabeleçam novos níveis produtividade. Tais exortações apenas geram inimizades, visto que o grosso das causas da baixa qualidade e da baixa produtividade encontra-se no sistema estando, portanto, fora do alcance dos trabalhadores;

a) Elimine padrões de trabalho (quotas) na linha de produção. Substitua-os pela liderança;

b) Elimine o processo de administração por objetivos. Elimine o processo de administração por cifras, por objetivos numéricos.

11- Substitua-os pela administração por processos através do exemplo de líderes;

a) Remova as barreiras que privam o operário horista de seu direito de orgulhar-se de seu desempenho. A responsabilidade dos chefes deve ser mudada de números absolutos para a qualidade.

b) Remova as barreiras que privam as pessoas da administração e da engenharia de seu direito de orgulharem-se de seu desempenho. Isto significa, inter alia, a abolição da avaliação anual de desempenho ou de mérito, bem como da administração por objetivos;

12- Institua um forte programa de educação e auto-aprimoramento;

13- Engaje todos da empresa no processo de realizar a transformação. A transformação é da competência de todo mundo.

O Planejamento Estratégico Municipal está subdividido em: Diretrizes que são orientações ou princípios que nortearão a captação, gestão e gastos de recursos durante o período, com vistas a atingir os objetivos de Governo durante o período do Plano. Objetivos que consistem no detalhamento dos resultados que se pretende atingir com a execução das ações governamentais que permitirão a superação das dificuldades diagnosticadas ou o aproveitamento de oportunidades estratégicas. Metas que é a tradução quantitativa dos objetivos.

Silva (2001) fala que o sistema de planejamento governamental envolve três peças fundamentais: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. É importante observar que a aprovação, pelo Poder Legislativo, das leis relativas ao planejamento governamental tem caráter apenas auto-relativo, isto é, o Poder Executivo está autorizado a realizar as ações previstas na lei, mas não é obrigado a realizá-las. Torres (2000), observa que “O planejamento, qualquer que seja ele, controla a Administração quanto ao limite máximo de gastos, mas não a obriga a realizar a despesa autorizada, em virtude de sua natureza simplesmente formal.” Na afirmação de Torres, o planejamento controla e segundo Fayol, controlar e planejar, são funções da administração. Lopes de Sá (1980) diz que os “controles contábeis são aqueles que se relacionam diretamente com o Patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis” (que eles dizem ser demonstrações financeiras).

3.7 Plano Plurianual

O governo Fernando Henrique Cardoso anunciou o Plano Plurianual (PPA). O programa, batizado de Avança Brasil, foi delegado a administradores que traçaram metas para o desenvolvimento de áreas como educação, saúde, esportes e cultura e responderam pelos resultados. Entre as metas governamentais para o ano 2000, estava o crescimento de 4% do produto interno bruto (PIB), inflação em torno de 4% e geração de 8,5 milhões de empregos. A finalidade do PPA, em termos orçamentários, é a de estabelecer objetivos e metas que comprometam o Poder Executivo e o Poder Legislativo a dar continuidade aos programas na distribuição dos recursos. O PPA precisa ser aprovado pelo Poder legislativo até o final do primeiro ano do mandato do Prefeito eleito. O controle e a fiscalização da execução do PPA são realizados pelo sistema de controle interno do Poder Executivo e pelo Tribunal de Contas dos estados e da União. O acompanhamento e a avaliação dos resultados são feitos pelo Controle Interno Municipal.

É importante lembrar que, conforme determina a Constituição Federal (Disposições Constitucionais transitórias art. 35, I) o PPA terá vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato subsequente, ou seja, durante o primeiro ano de mandato do novo prefeito e este, em tese, deverá seguir o previsto no planejamento de seu antecessor.

Kohama (2006) coloca que o plano plurianual é um plano de médio prazo, através do qual se procura ordenar as ações do governo que levem ao atendimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos. Lima e Castro (2000) colocam que o PPA foi instituído em 1988 (art. 165 da Constituição Federal de 1988), com o objetivo de substituir os Orçamentos Plurianuais de Investimentos, que eram até então assim designados.

O Plano Plurianual (PPA) de acordo com a Secretaria de Controle Interno é um instrumento de planejamento de amplo alcance, cuja finalidade é estabelecer os programas e as metas governamentais de longo prazo. Atualmente sua vigência é de quatro anos e uma das características é a regionalização, pois serve de instrumento para diminuir as desigualdades entre as diferentes regiões. Andrade (2002) estabelece que é um programa de trabalho elaborado pelo executivo para ser executado no período correspondente a um mandato político, a ser contado a

partir do exercício financeiro seguinte ao de sua posse, atingindo o primeiro exercício financeiro do governo seguinte.

Em seu Artigo 165 § 1º a Constituição Federal determina que “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”(Constituição Federal, 1988).

3.8 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias segundo Kohama (2006), tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual.

Lima e Castro (2000) dispõe a LDO como o conjunto de metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Orientando a LOA, dispendo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A secretaria federal de Controle interno coloca que a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) é um instrumento intermediário entre o PPA e a LOA, que antecipa às diretrizes, as prioridades de gastos, as normas e os parâmetros que devem orientar a elaboração do Projeto de Lei Orçamentária para o exercício seguinte.

Andrade (2002) coloca que a lei de Diretrizes orçamentária estabelecerá as prioridades das metas presentes no Plano Plurianual da Administração Pública. O autor salienta ainda que a LDO orientará para a elaboração da lei orçamentária anual e disporá sobre alterações na legislação tributária local.

3.9 Orçamento Público

De acordo com João Angélico (1994), orçamento público é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro.

Segundo Kohama, (2006), a lei dos orçamentos anuais é o instrumento utilizado para a conseqüente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem estar da coletividade

A Lei Orçamentária Anual (LOA), na observação da Secretaria Federal de Controle Interno, é o plano de trabalho para o exercício a que se refere, expresso por um conjunto de ações a realizar, com o fim de atender às demandas da sociedade e indicar os recursos necessários à sua execução.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) conceituam o orçamento público como o instrumento de que dispõe o Poder público, para expressar em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Andrade (2002) define que orçamento público ou orçamento-programa é a materialização do planejamento do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução dos seus projetos.

Lima e Castro (2000) explicam que o orçamento possui a denominação de LOA por ser consignada pela Constituição Federal. O orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, os programas de trabalho em sintonia com o fluxo de recursos previstos para assegurar a contínua e oportuna liberação desses recursos.

O orçamento possui um caráter público não só por ser uma lei, mas também por ser elaborado e aprovado num espaço público, através de discussões e emendas feitas pelo legislativo em sessões estabelecidas (BRITO, 1998).

Silva (2001) coloca que o orçamento público é compreendido como uma peça de natureza legal que identifica a quantidade e a origem dos recursos financeiros disponíveis para uso do setor público governamental e aponta o destino da aplicação das disponibilidades em cada exercício financeiro, segundo programas previamente elaborados. Ao articular o planejamento as disponibilidades financeiras, tomando por base contas de receita e despesa, assume a condição de instrumento contábil e de peça básica do processo gerencial, uma espécie de matriz global de políticas públicas.

É o período que durante o qual são realizadas todas as operações relativas ao orçamento (Andrade, 2002).

O ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos pré-fixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas finalmente aprovadas. (SILVA, 2000).

SILVA (2001) diz que o ciclo possui uma natureza dinâmica, complexa e diversificada. Dinâmica, porque suas fases são constantemente ajustadas as escolhas dos atores políticos e a dinâmica macroeconômica. Complexa, pois envolvem fatores econômicos, financeiros, legais, políticos, contábeis e administrativos. Diversificado, porque engloba um amplo leque de temáticas, abordadas por meio de uns cem números de ações.

Conforme Kohama (2000, p. 31) a administração pública é todo o aparelhamento do estado, pré-ordenado à realização de serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas.

3.10 Ciclo Orçamentário

É o período que durante o qual são realizadas todas as operações relativas ao orçamento (Andrade, 2002).

O ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos pré-fixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas finalmente aprovadas. (SILVA, 2000).

SILVA (2001) diz que o ciclo possui uma natureza dinâmica, complexa e diversificada. Dinâmica, porque suas fases são constantemente ajustadas as escolhas dos atores políticos e a dinâmica macroeconômica. Complexa, pois envolvem fatores econômicos, financeiros, legais, políticos, contábeis e administrativos. Diversificado, porque engloba um amplo leque de temáticas, abordadas por meio de uns cem números de ações.

Conforme Kohama (2000, p. 31) a administração pública é todo o aparelhamento do estado, pré-ordenado à realização de serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas.

3.11 Fatores Limitantes Comportamentais e Éticos

Conforme Davis e Blaschek (2007) a desvalorização da conduta ética, em algum grau, aumenta os riscos, especificamente o de fraudes e escândalos financeiros, refletindo um contexto de maiores riscos e incertezas.

Para que a administração disponha de um bom sistema de controle interno, Oliveira e Linhares (2007) dizem que é necessário: um ambiente de controle e postura exemplar da alta direção, processos de avaliação de riscos, atividades de controle, processos de informação e comunicação e um monitoramento de funções e processos. A administração pública está sujeita às leis e à moral, pelas leis entendessem que a administração somente pode praticar atos que não venham a ferir uma dessas leis que regem sua existência. Quanto à moral entende-se que além de praticar aquilo que a lei estabelece, a administração pública deve praticar atos que venham ao encontro da moral.

Apresenta-se na Figura 5 o ambiente da administração pública pertencente ao ciclo orçamentário.

3.12 Administração Pública

Entende-se por Administração Pública todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado à realização das atividades públicas, ou seja, é o conjunto de agentes, pessoas físicas e jurídicas, incumbidos legalmente de gerir o patrimônio público, na intenção de atender às necessidades da coletividade e promover o bem-estar de todos.

A ação do Administrador Público deve obedecer a um planejamento e visar o desenvolvimento social e melhoria da qualidade de vida, vez que a Administração Pública, na condição de gestora de patrimônio público, precisa também atender e respeitar certos preceitos legais tanto para a geração dos ingressos quanto para realização dos dispêndios.

Os preceitos legais que devem ser observados na gestão dos recursos públicos, que servem de orientação para a elaboração de novas normas e também para a condução do trabalho do Administrador Público, encontram amparo e origem na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

3.12.1 Princípios Norteadores da Administração Pública

Como forma de garantir probidade e transparência na gestão da coisa pública, a CRFB/1988, em seu art. 37, consagra as normas básicas regentes da Administração Pública direta e indireta e proclama os princípios constitucionais essenciais, a saber: princípio da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência.

O Princípio da Legalidade tem por objetivo submeter o Administrador Público, em toda sua atividade funcional, ao estrito cumprimento da lei, não podendo às exigências da lei se escusar, sob pena de praticar ato inválido, sob o ponto de vista jurídico, expondo-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme gravidade da falta cometida.

Conforme ensina Caio Tácito (1996) *apud* Moraes (2002, p.99):

O tradicional princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, II, da Constituição Federal, aplica-se normalmente na Administração Pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador Público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba.

O Princípio da Impessoalidade impõe ao Administrador Público a obrigatoriedade de praticar seus atos visando servir aos interesses públicos, e não seus próprios interesses, bem como pressupõe que toda ação seja praticada de forma impessoal, no sentido de que trata o inciso IV do art. 3.º da CRFB/1988: "sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

Nas palavras de Meirelles (2005, p.91):

[...] o princípio da impessoalidade, referido na Constituição de 1988 (artigo 37, caput), nada mais é que o clássico princípio da finalidade, o qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal.

E o fim legal é unicamente aquele que a norma de direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal.

Conforme ensina, ainda, Moraes (2002, p.100), acerca do princípio da impessoalidade:

[...] as realizações administrativo governamentais não são do agente político, mas da entidade pública em nome da qual atuou", ou, conforme consta expressamente no inciso III do artigo 2.º da Lei n.º 9.784/99: "Art. 2.º – [...] III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades.

O Princípio da Moralidade impõe ao Administrador Público a obrigatoriedade de pautar sua conduta à moral comum, agindo sempre com honestidade, decoro e probidade.

Ou como ensina Celso Ribeiro Bastos (1998) *apud* Moraes (2002, p.101), o administrador público deverá:

[...] no exercício de função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui, a partir da Constituição de 1998, pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública.

O Princípio da Publicidade determina que o Administrador Público dê transparência aos atos por ele praticados, tornando de conhecimento público as atividades por ele executadas.

De acordo com Di Pietro (2006, p.89), "o princípio da publicidade [...] exige a ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei".

O Princípio da Eficiência ordena que as atividades administrativas sejam exercidas com rendimento satisfatório, de forma rápida, com presteza e perfeição.

Citando Meirelles (2005, p.96), o princípio da eficiência é o dever que "[...] se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional", ou seja, a função administrativa não deve ser desempenhada apenas a contento do que impõe a legislação, deve traduzir-se em "[...] resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros".

Os princípios da Administração Pública visam justamente pautar, com base em preceitos de ordem ética e moral, a ação do Administrador Público na gestão dos recursos públicos e prestação de serviços que atendam aos anseios da sociedade e propiciem o seu desenvolvimento.

Acrescenta-se, ainda, que, conforme elucida Meirelles (2005, p.658):

A Administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar com legitimidade, ou seja, segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização. Até mesmo nos atos discricionários a conduta de quem os pratica há de ser legítima, isto é, conforme as opções permitidas em lei e as exigências do bem comum.

Embora a legitimidade seja um dos elementos do ato administrativo, e não um princípio, é de suma importância que seja mencionado, pois reconhece-se que o poder exercido pelo Estado está sendo exercido em conformidade com a lei e, por isso, é legítimo.

Dos princípios apresentados, os que guardam maior relação com Controle Interno na Administração Pública são: princípio da legalidade, vez que impõe ao Administrador Público a obrigatoriedade de fazer apenas o que a Lei ordena ou permite, conforme citação anterior; o princípio da publicidade, vez que o Administrador Público é obrigado a dar publicidade aos seus atos, facilitando o controle e acompanhamento de suas ações; e o princípio da eficiência, vez que impõe ao Administrador Público a obrigatoriedade de prestar os serviços com rendimento satisfatório e da forma correta, ou seja, que atendam as necessidades da sociedade, a contento e dentro do previsto em orçamento.

3.13 Organização Político-Administrativa

Conforme instituído na CRFB/1988, o Brasil é uma República Federativa, pois é formado por estados federados, ou seja, autônomos entre si, que se unem para constituir uma federação, cujo representante é escolhido pelo povo.

Conforme enuncia Meirelles (2005, p.728): *A organização administrativa mantém estreita correlação com a estrutura do Estado e a forma de governo adotadas em cada país. Sendo o Brasil uma Federação, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito (CF, art. 1.º) em que se assegura autonomia político-administrativa aos Estados membros, Distrito Federal e Municípios (arts. 18, 25 e 29), sua administração há de corresponder, estruturalmente, a esses postulados constitucionais. (em itálico no original).*

Segundo o enunciado de Meirelles (2005), a forma de governo e administração, no caso do Brasil, deve seguir sua estrutura (união indissolúvel dos

Estados e Municípios), assegurada a autonomia político-administrativa dos Estados-membros.

Extraindo-se o artigo 18 da CRFB/1988, tem-se que: "Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição".

Disso se extrai que a União é descentralizada territorialmente formando Estados-membros, também descentralizados territorialmente em Municípios, sendo que cada esfera tem atribuições descentralizadas, que culminam em três níveis de governo – federal, estadual e municipal, cabendo, conforme acentua Meirelles (2005, p.729), "[...] em cada um deles, o comando da administração ao respectivo Chefe do Executivo – *Presidente da República, Governador e Prefeito*". Conforme ressalta Meirelles (2005, p.729):

A União, o Estado, o Distrito Federal e o Município exercitam os poderes que lhes são conferidos explicita ou implicitamente pela Constituição da República dentro das respectivas áreas de atuação – o território nacional, o estadual e o municipal –, mediante aparelhamento próprio, que deve ser convenientemente estruturado para o perfeito atendimento das necessidades do serviço público.

Ainda, conforme prevê a CRFB/1988, em seu art. 2.º: "Art. 2.º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário".

Segundo Cardin (2008, p.7):

O Estado, aqui entendido como a organização do poder político da comunidade nacional, distribui-se em três funções essenciais, quais sejam: função normativa ou legislativa; função administrativa ou executiva; e função judicial.

Conclui-se, então, que cada esfera de governo, dentro das atribuições que lhes são conferidas pela CRFB/1988, ou lei específica, possui as três funções essenciais (executiva, legislativa e judicial), aparelhamento próprio e estrutura para prestar, com eficiência, serviços à comunidade, conforme apresentado na seção

3.14 Estado, Administração Pública, Políticas Públicas

Visando esclarecer o papel do Controle Interno no âmbito do setor público, se discorrerá sobre Estado, Administração Pública e Políticas Públicas, fazendo-se referência à importância do Controle Interno na Administração Pública.

Estado pode ser entendido como o organismo que congrega uma comunidade de agentes com poder de ação, atento aos interesses sociais; Administração Pública, como

3.14.1 Conceito de Estado

O Estado pode ser entendido como o organismo que congrega uma comunidade de agentes com poder de ação, atentos aos interesses sociais.

Conforme conceitua Meirelles (2005, p.60), Estado: Do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder de mando originário (Jellinek); sob o aspecto político, é comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e de coerção (Malberg); sob o prisma constitucional, é pessoa jurídica territorial soberana (Biscaretti di Rufia); na conceituação do nosso Código Civil, é pessoa jurídica de Direito Público Interno (art. 14, I).

Ou seja, Estado é a pessoa jurídica criada em função de uma comunidade fixada sobre um território soberano, dotada de mando originariamente Constitucional.

Ainda citando Meirelles (2005, p.60):

O Estado é constituído de três elementos originários e indissociáveis: Povo, Território e Governo soberano. Povo é o componente humano do Estado; Território, a sua base física; Governo soberano, o elemento condutor do Estado, que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação e auto-organização emanado do Povo (em itálico no original).

Em outras palavras, Estado é o conjunto formado por componentes humanos (povo), fixados sob uma base física (território) conduzidos por um Governo Soberano e que exerce poder absoluto de mando.

Há que se ressaltar a importância do conceito de Nação, visto que, conforme enuncia o dicionário HostDime (2008), Nação é: Comunidade humana, fixada em sua maioria num mesmo território.

Língua, origem e história comuns, assim como uma cultura também comum, caracterizam geralmente uma nação [...] As nações que se governam a si mesmas, independentemente, formam Estados.

De acordo com Queiroz (2007, p.26), o Estado é "[...] o conjunto de instituições que controlam e administram uma nação", ou, mais apropriadamente, "uma estrutura organizacional que se sobrepõe à sociedade ao mesmo tempo que dela faz parte".

Ainda nas palavras de Queiroz (2007, p.27): De uma forma simplificada, o Estado pode ser visto como um contrato social (representado por uma Constituição) que os homens fazem entre si e no qual cada um cede uma parte de sua liberdade ao Estado, para que este possa regular as relações entre eles e, assim, prover a prosperidade de todos.

Conclui-se, então, que Estado é a junção dos elementos Povo, Território e Governo Soberano. Não poderia existir Estado sem uma Nação, tampouco uma nação sem Povo. E o povo perderia suas características (tradição, costumes, origem) se não estivesse fixado em um território reconhecidamente soberano.

3.14.2 Conceito de administração pública

Embora o conceito de Estado seja complementar ao conceito de Administração Pública, a diferença reside no fato de o conceito de Estado estar mais relacionado com o conjunto de instituições que controlam e administram uma nação, enquanto que o conceito de Administração Pública é mais amplo.

Administração Pública pode ser entendida como sendo o conjunto de órgãos, serviços e agentes responsáveis pela promoção da segurança, cultura, saúde e bem-estar da sociedade.

O jurista Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (1979) *apud* Di Pietro (2006, p.67):

[...] indica duas versões para a origem do vocábulo administração. Para uns, vem de ad (preposição) mais ministro, as, are (verbo), que significa servir, executar; para outros, vem de ad manus trahere, que envolve idéia de direção ou gestão. Nas duas hipóteses, há o sentido de relação de subordinação, de hierarquia.

Segundo complementa Mello (1979) *apud* Di Pietro (2006, p.67), "[...] administrar significa não só prestar serviço, executá-lo, como, outrossim, dirigir,

governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil; e que até, em sentido vulgar, administrar quer dizer traçar programa de ação e executá-lo".

A partir dos conceitos de 'Administração', enunciados por Mello e Di Pietro (2006), pode-se inferir que administrar é servir a outrem; gerir os recursos de outrem.

Sobre Administração Pública, explica Di Pietro (2006, p.73) que:

(...) a Administração Pública abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo.

Disso se extrai que o conceito de Administração Pública tem duplo sentido, quais sejam: a prestação dos serviços públicos, propriamente dita, e os órgãos incumbidos de executá-los.

Segundo Moraes (2002, p.91): A Administração Pública pode ser definida *objetivamente* como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos, e *subjetivamente* como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Reforça-se a idéia de que o conceito de Administração Pública pode ser desdobrado em dois: quando significar a atuação do Estado na promoção do bem estar da coletividade e quando se referir aos agentes incumbidos de atender esses interesses coletivos.

Às pessoas jurídicas e agentes públicos, incumbidos da responsabilidade de atender às necessidades coletivas, dá-se o nome de Ente Público que, através da figura do Administrador Público, é responsável pela coordenação, controle e acompanhamento das atividades dos órgãos sob sua responsabilidade, sempre levando em consideração os recursos limitados colocados à sua disposição, administrando a coisa pública tentando atender seu principal objetivo, que é a promoção do bem-estar social, conforme dispõe o inciso IV do artigo 3.º da Carta Magna – Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988:

Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II garantir o desenvolvimento nacional;

III erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (grifo nosso).

Conforme conceitua Meirelles (2005, p.64):

Administração Pública – Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. A Administração não pratica *atos de governo*; pratica, tão-somente, *atos de execução*, com maior ou menor autonomia funcional, segundo a competência do órgão e de seus agentes. São os chamados *atos administrativos* (em itálico no original).

Disso se resume que Administração Pública é o conjunto de órgãos constituídos em função da prestação de serviços que visam trazer benefícios à comunidade e, assim, proporcionar o bem-estar a todos, não se limitando, esse conceito, à Administração Pública como governo, mas também conferindo à Administração Pública, a função de execução da atividade administrativa.

Conforme assinala, ainda, Meirelles (2005, p.65):

O Governo e a Administração, como criações abstratas da Constituição e das leis, atuam por intermédio de suas entidades (pessoas jurídicas), de seus órgãos (centros de decisão) e de seus agentes (pessoas físicas investidas em cargos e funções). (em itálico no original)

Conforme acrescenta Di Pietro (2006, p.73),

[...] a Administração Pública abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo.

Ainda citando Di Pietro (2006, p.73), "[...] a Administração Pública abrange o fomento, a polícia administrativa e o serviço público".

O fomento seria a atividade de incentivo à iniciativa privada de utilidade pública (auxílios financeiros e subvenções; financiamentos; incentivos fiscais; desapropriações).

A chamada 'polícia administrativa' seriam as atividades de execução das limitações administrativas, ou seja, restrições impostas por lei ao exercício de direitos individuais em benefício do interesse coletivo (exteriorização através de notificações, licenças, autorizações, fiscalização e sanção).

Serviço público, conforme explica Di Pietro (2006, p.74), e que será conceituado em seção própria, "[...] é toda atividade que a Administração Pública executa, direta ou indiretamente, para satisfazer à necessidade coletiva, sob regime jurídico predominantemente público".

Conforme enuncia Di Pietro (2006, p.75),

[...] compõem a Administração Pública, em sentido subjetivo, todos os órgãos integrantes das pessoas jurídicas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), aos quais a lei confere o exercício de funções administrativas.

"Às vezes, a lei opta pela execução indireta da atividade administrativa, transferindo-a a pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado, que compõem a chamada Administração Indireta do Estado" (DI PIETRO, 2006, p.75).

O Governo e a Administração atuam através de suas entidades, órgãos e agentes, ou, como ensina Meirelles (2005, p.732):

[...] a Administração Pública não é propriamente constituída de serviços, mas, sim, de órgãos a serviço do Estado, na gestão de bens e interesses qualificados da comunidade [...] no âmbito federal, a Administração direta é o conjunto dos órgãos integrados na estrutura administrativa da União e a Administração indireta é o conjunto dos entes (personalizados) que, vinculados a um Ministério, prestam serviços públicos ou de interesse público. (em itálico no original).

Complementando Meirelles (2005, p.66), os entes que compõem a Administração Pública são as Entidades Estatais (Administração Direta – União, Estados, Municípios e Distrito Federal através dos Órgãos Públicos), e as Entidades da Administração Indireta (Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações Públicas).

De acordo com Meirelles (2005, p.65), "*Entidade* é pessoa jurídica, pública ou privada, *órgão* é elemento despersonalizado incumbido da realização das atividades da entidade a que pertence, através de seus *agentes*". (em itálico no original).

Conforme conceitua Meirelles (2005, p.67):

Órgãos Públicos– São centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem. São unidades de ação com atribuições específicas na organização estatal. Cada órgão, como centro de competência governamental ou administrativa, tem necessariamente funções, cargos e agentes, mas é distinto desses elementos, que podem ser modificados, substituídos ou retirados sem supressão na unidade orgânica. Isto explica porque a alteração de funções, ou a vacância dos cargos, ou a mudança de seus titulares, não acarreta a extinção do órgão.

Somente para reforçar, os órgãos não têm personalidade jurídica, pois integram a estrutura do Estado e das demais pessoas jurídicas, delas fazendo parte, ou seja, são meros instrumentos de ação das pessoas jurídicas a que pertencem.

Ressalta-se a necessidade de caracterizar as Entidades da Administração Direta e Indireta, haja vista que em muitos casos as Entidades da Administração Indireta não se vêem como parte da Administração Pública, muito embora estejam também sujeitos aos mesmos preceitos e ordenamentos jurídicos.

As Entidades da Administração Indireta, conforme explica Meirelles (2005, p.66), são:

Entidades estatais– São pessoas jurídicas de Direito Público que integram a estrutura constitucional do Estado e têm poderes políticos e administrativos, tais como a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. A União é soberana; as demais entidades estatais têm apenas autonomia política, administrativa e financeira, mas não dispõem de Soberania, que é privativa da Nação e própria da Federação.

Entidades autárquicas– São pessoas jurídicas de Direito Público, de natureza meramente administrativa, criadas por lei específica, para a realização de atividades, obras ou serviços descentralizados da entidade estatal que as criou. Funcionam e operam na forma estabelecida na lei instituidora e nos termos de seu regulamento. As autarquias podem desempenhar atividades econômicas, educacionais, previdenciárias e quaisquer outras outorgadas pela entidade estatal-

matriz, mas sem subordinação hierárquica, sujeitas apenas ao controle finalístico de sua administração e da conduta de seus dirigentes.

Entidades fundacionais– São pessoas jurídicas de Direito Público ou pessoas jurídicas de Direito Privado, devendo a lei definir as respectivas áreas de atuação, conforme o inc. XIX do art. 37 da CF/1988, na nova redação dada pela EC 19/98. No primeiro caso elas são criadas por lei, à semelhança das autarquias, e no segundo a lei apenas autoriza sua criação, devendo o Poder Executivo tomar providências necessárias à sua instituição.

Entidades empresariais– São pessoas jurídicas de Direito Privado, instituídas sob a forma de sociedade de economia mista ou empresa pública, com a finalidade de prestar serviço público que possa ser explorado no modo empresarial, ou de exercer atividade econômica de relevante interesse coletivo. Sua criação deve ser autorizada por lei específica, cabendo ao Poder Executivo as providências complementares para sua instituição.

Entidades Paraestatais– São pessoas jurídicas de Direito Privado que, por lei, são autorizadas a prestar serviços ou realizar atividades de interesse coletivo ou público, mas não exclusivos do Estado. São espécies de entidades paraestatais os serviços sociais autônomos (SESI, SESC, SENAI e outros) e, agora as organizações sociais, cuja regulamentação foi aprovada pela Lei 9.648, de 27.5.98. As entidades paraestatais são autônomas, administrativa e financeiramente, têm patrimônio próprio e operam em regime da iniciativa particular, na forma de seus estatutos, ficando sujeitas apenas à supervisão do órgão da entidade estatal a que se encontrem vinculadas, para o controle de desempenho estatutário. São os denominados *entes de cooperação* com o Estado.

A conceituação de Entidade e a diferenciação entre Administração Direta e Administração Indireta foram tecidas para que se possa vislumbrar o alcance de Controle Interno na Administração Pública, vez que, conforme dispõem os artigos 70 e 74 da CRFB/1988, a obrigatoriedade de se manter Sistemas de Controle Interno se estende a todos os entes da Administração Pública.

Somente para reforçar, outra razão para que se apresente a classificação das Entidades da Administração Indireta reside no fato de muitas vezes a própria entidade não se considerar como parte da Administração Pública, o que dificulta o entendimento da obrigatoriedade de se manter Sistemas de Controle Interno.

3.14.3 Conceito de políticas públicas

Entende-se por Políticas Públicas as ações da Administração Pública para o atendimento das necessidades do povo.

No expressar de Queiroz (2007, p.70), "As políticas públicas representam os instrumentos de ação dos governos e devem estar orientadas pelos princípios constitucionais a ela relacionados".

Queiroz (2007) ensina, ainda, que Políticas Públicas são conjuntos de ações inter-relacionadas e que visam enfrentar problemas sociais ou atender às demandas da sociedade.

Ainda citando Queiroz (2007, p.71), "[...] a definição e a formulação das políticas públicas é atividade exclusiva do Estado e competência específica da Administração Direta".

As políticas públicas representam os anseios e interesses da sociedade, e que devem ser traduzidos em bens, serviços, e decisões adequadamente planejados.

Conforme acrescenta Pires (acesso em 8 de set. 2008): Políticas públicas são respostas do Estado a questões sociais ou de interesse da sociedade, as quais desenvolvem-se em três momentos: o da concepção, o da orçamentação e o da implementação, à sua vez, vinculados às funções de planejamento, orçamentação e execução".

A formulação de políticas públicas constitui um grande desafio para os Administradores Públicos, pois como ressalta Braga (acesso 8 set. 2008), a sustentação das políticas públicas está apoiada em quatro pontos principais, a saber:

1. análise da situação com definição dos problemas que comporão a agenda governamental;
2. análise e seleção da melhor opção de política pública ou programa social;
3. gestão da opção adotada como política pública ou programa social;
4. monitoramento e avaliação da política pública ou programa social adotado.

Como se pode perceber, as políticas públicas estão voltadas para o atendimento efetivo da comunidade.

É importante salientar, conforme ensina Queiroz (2007, p.69), que: O termo *política pública* [...] é:

empregado de várias formas: como campo de atividade governamental (ex.: política social, política agrícola, etc.); como objetivo ou situação desejada (ex.: estabilizar a moeda); como um propósito específico (ex.: política de inflação zero); como uma decisão de governo frente a uma decisão emergencial (ex.: decretar uma situação como de calamidade); como um programa (ex.: programa de combate à mortalidade infantil), entre outras. (em itálico no original).

Para que uma demanda passe a ser objeto de atenção para uma política pública faz-se necessário que seja um problema de interesse social.

Há que se acrescentar, ainda, que o conceito de políticas públicas é o mesmo que o de "programa".

Disso se extrai que o conceito de políticas públicas é amplo, haja vista que cada situação/problema surge do levantamento das necessidades da sociedade, sendo que as políticas públicas são formuladas com o intuito de atender ao interesse coletivo.

A intenção de se conceituar políticas públicas reside no fato de serem, as políticas públicas, objeto das ações do governo, devendo ser contempladas na elaboração do orçamento e, por conseguinte, objeto de análise do Controle Interno na Administração Pública.

3.15 Serviços Públicos: Prestação e Regulação

Esta seção pretende, de forma resumida, apresentar a conceituação de Serviços Públicos, vez que é em função dos Serviços Públicos que a Administração Pública exerce suas atividades, sendo, também, foco da elaboração do Orçamento Público e, por conseguinte, do Controle Interno na Administração Pública.

Serviço público, reforçando o conceito dado por Di Pietro (2006, p. 74), "[...] é: “ toda atividade que a Administração Pública executa, direta ou indiretamente, para satisfazer à necessidade coletiva, sob regime jurídico predominantemente público”.

Di Pietro (2006, p.74) ressalta, ainda, que serviço público, “[...] abrange atividades que, por sua essencialidade ou relevância para a coletividade, foram assumidas pelo Estado, com ou sem exclusividade”.

Conforme ensina Cardin (2008, p.6), Serviço Público “É o conjunto de atividades e bens que são exercidos ou colocados à disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem-estar social ou da prosperidade pública”.

Com base nesses conceitos, tem-se que Serviços Públicos são todos aqueles prestados pelo Estado ou delegados por concessão, permissão ou autorização sob condições impostas e fixadas em lei pelo Estado, e que visem à satisfação das necessidades essenciais ou secundárias da comunidade.

Faz-se necessário ressaltar que existem distinções entre a conceituação de serviços públicos e serviços de utilidade pública, vez que aqueles são essenciais para a sobrevivência da sociedade, enquanto que estes são convenientes para os membros da sociedade, não sendo necessariamente essenciais, embora objetivem facilitar a vida do indivíduo da sociedade.

Para os fins do presente estudo, serão considerados Serviços Públicos tanto os essenciais, quanto os de utilidade pública.

Os Serviços Públicos podem ser essencialmente estudados sob dois ângulos: Prestação e Regulação.

A importância de se discorrer sobre os serviços públicos reside no fato de serem estes os produtos demandados pela comunidade, sendo na realização dos serviços públicos que ocorrem os gastos públicos e, por conseguinte, é nessa fase que deve atuar o Controle Interno.

3.15.1 Serviços públicos: prestação

Dentre a relação de Serviços Públicos, existem aqueles cuja prestação é privativa do Estado, que, por sua essencialidade, geralmente são gratuitos ou de baixa remuneração, garantindo o acesso a todos os membros da sociedade.

Conforme ensina Meirelles (2005, p.328), "Serviços próprios do Estado: são aqueles que se relacionam intimamente com as atribuições do Poder Público [...] e para a execução dos quais a Administração usa da sua supremacia sobre os administrados".

De acordo com Cardin (2008, p.6), são serviços privativos do Estado:

Os que dizem respeito às relações diplomáticas e consulares; a defesa e segurança do território nacional; a emissão de moeda e os de controle e fiscalização de instituições de crédito e de seguros; os de manutenção do serviço postal e do Correio Aéreo Nacional; os relativos ao estabelecimento e execução de planos nacionais de educação e de saúde, bem como planos regionais de desenvolvimento; os que se relacionam com o poder de polícia e segurança pública; os que garantem a distribuição da justiça e outros que exigem medidas compulsórias em relação aos indivíduos.

Os demais serviços de utilidade pública, não classificados como próprios do Estado, administrativos, industriais ou comerciais, gerais ou individuais, são prestados por delegação do Poder Público, sob as condições por ele fixadas e impostas, através de concessões, permissões e autorizações, e geralmente são cobrados do usuário.

É importante que se ressalte que os serviços públicos podem ser executados sob a titularidade do Estado ou não.

Conforme resume Meirelles (2005, p.382):

Quando a Administração Pública executa seus próprios serviços, o faz como titular dos mesmos; quando os comete a outrem, pode transferir-lhes a titularidade ou simplesmente a execução. A transferência da titularidade do serviço é outorgada por lei e só por lei pode ser retirada ou modificada; a transferência da prestação do serviço é delegada por ato administrativo [...] e pela mesma forma pode ser retirada. Cabe aqui ressaltar, que a outorga do serviço público é feita às autarquias, fundações públicas ou às empresas estatais, vez que a própria lei que as cria já lhes transfere a titularidade, e a delegação é a transferência da execução do serviço público a particulares, mediante regulamentação pelo próprio Poder Público.

Na prestação de serviço público sob os institutos da Concessão, Permissão e Autorização existe a necessidade de se observar o que dispõe a CRFB/1988 quanto à obrigatoriedade de se manter Sistemas de Controle Interno, no entanto, não é escopo do presente estudo discorrer de que forma ocorre o Controle Interno nessas entidades.

3.15.2 Serviços públicos: regulação

Os serviços públicos podem ser executados diretamente pela Administração Pública, podendo também ser delegados através de concessão, permissão e autorização.

Nas três modalidades de delegação, a Administração Pública transfere apenas a execução, permanecendo como titular do serviço, podendo, por essa razão, intervir na empresa prestadora do serviço público.

Segundo Meirelles (2005, p.349):

Com a política governamental de transferir para o setor privado a execução de serviços públicos, reservando ao Estado a regulamentação, o controle e a fiscalização desses serviços, houve a necessidade de criar, na Administração, agências especiais destinadas a esse fim, no interesse dos usuários e da sociedade.

Embora o serviço seja executado por particulares, a regulação e a fiscalização ficam a cargo da Administração Pública, através das Agências Reguladoras, instituídas com o propósito de assegurar sua autoridade e autonomia administrativa.

Conforme conceitua Bandeira de Mello (2005, p.154):

"[...] as agências reguladoras são autarquias sob regime especial, ultimamente criadas com a finalidade de disciplinar e controlar certas atividades".

O controle exercido pelas Agências Reguladoras não é o escopo do presente estudo, muito embora as Agências Reguladoras também estejam obrigadas a manter Sistemas de Controle Interno.

A importância em se mencionar a existência de regulação para o serviço público está atrelada ao fato de existir um mecanismo que assegura que o serviço será prestado em conformidade com os princípios que regem a Administração Pública.

4 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Esta seção tem como objetivo conceituar Controle, apresentando as formas de Controle, o conceito de Controle Interno, os Princípios e Aspectos Legais de Controle Interno, apresentando, ainda, o papel do Controle Interno na Administração Pública Municipal.

Pela acepção dada pelo dicionário eletrônico Aurélio (consultado em 16 set. 2008), Controle é:

Ato, efeito ou poder de controlar; domínio, governo. Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas". Disso se extrai que controle nada mais é que o conjunto de métodos implantados para a fiscalização de alguma atividade e/ou pessoa.

Conforme explica Mileski (2003, p.138), controle é:

"o elemento essencial ao Estado, pois assegura que a Administração "[...] atue de acordo com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico".

Ressalte-se, ainda, que o controle constitui poder-dever dos órgãos instituídos por lei dessa função, principalmente pela finalidade corretiva que possui.

Ainda citando Mileski (2003, p.112):

Com o sentido de acompanhar e verificar a regularidade dos procedimentos de Gestão Fiscal, tendo em conta um planejamento elaborado com o atendimento do princípio da transparência, é necessária a existência de um sistema de controle que verifique e exija o cumprimento das normas, limites e obrigações contidas na Lei Complementar 101/2000, a fim de que os atos de gestão fiscal sejam realizados com responsabilidade e atendimento ao interesse público.

Conforme introduz Meirelles (2005, p.659), "Controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder exerce sobre a conduta funcional de outro", ou, como objetiva apresentar a presente pesquisa, pode ser o controle exercido pela entidade no âmbito de sua própria administração.

Na Administração Pública, segundo Gasparini (2006, p.887), controle:

É a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente. No primeiro caso tem-se heterocontrole; no segundo, autocontrole, ou, respectivamente, controle externo e controle interno (em itálico no original).

Dos conceitos apresentados, pode se concluir que o controle pode ser tanto de um agente para outro, como aquele exercido pelo próprio agente.

4.1 Tipos de Controle

O controle pode ser tipificado em externo ou interno, de acordo com sua atuação.

Controle externo, conforme apresenta Botelho (2007, p.35), é: [...] o controle efetuado por órgão estranho à Administração Pública responsável pelo ato controlado (*Ex. Câmara Municipal com auxílio do Tribunal de Contas*). Abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado.

Controle Externo, então, é o controle exercido pelo órgão controlador que não integra a estrutura do órgão controlado.

O Controle Externo pode ser exercido pelos Poderes Legislativo e Judiciário, existindo, ainda, o Controle Social.

O controle exercido pelo Poder Legislativo pode ser verificado em casos como a sustação dos atos do Poder Executivo, convocação de Ministros e outras autoridades a depor, instalação de Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) para julgar irregularidades, julgamento das contas do Chefe do Poder Executivo, Controle da Administração Pública com auxílio dos Tribunais de Contas.

O controle exercido pelo Poder Judiciário pode ser verificado em situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo, para toda e qualquer ameaça ou lesão aos direitos, conforme determina o Art. 5.º da CRFB/1988, inciso XXXV, e na proteção dos direitos e garantias fundamentais, conforme dispõe a Carta Magna.

Controle Social, que é a participação da sociedade nas ações da gestão pública, incluindo o acompanhamento, monitoramento, contribuição e avaliação, também é o instrumento utilizado pela Administração Pública que visa garantir a transparência e publicidade dos atos, conforme determina o art. 48 da LRF:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Em outras palavras, controle social é o controle exercido pela sociedade sobre o governo.

No Paraná essa forma de controle tem sido bastante facilitada através implantação do Portal do Controle Social, no sítio do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. O principal objetivo do Portal do Controle Social é facilitar o acesso da sociedade às informações pertinentes às contas públicas, garantindo mais transparência no setor público.

Por sua vez o Controle é dito interno quando, segundo explica Mileski (2003, p.140), "[...] a própria Administração procede ao controle sobre seus atos, que a organiza".decorrendo do poder hierárquico

Mileski (2003, p.140) acrescenta ainda, que o Controle Interno:

É a forma que a Administração possui para verificar a regularidade e a legalidade de seus próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público, em que se inclui, inclusive, avaliação envolvendo a conveniência administrativa do ato praticado.

De acordo com a Instrução Normativa n.º 1, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal do Controle Interno, Controle Interno é:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública seja alcançado, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

É possível concluir, com base nos conceitos apresentados, que o Controle Interno não só auxilia na verificação e correção de eventuais irregularidades como também previne e garante a regularidade na aplicação de recursos públicos.

4.1.1 Conceito de Controle Interno

Controle Interno é o instrumento obrigatório que auxilia na Gestão Pública e atua de forma preventiva na detecção de irregularidades, conferindo maior eficácia, eficiência e economicidade aos gastos públicos e dando mais transparência na aplicação dos recursos públicos.

Para garantir o equilíbrio nas contas editou-se a Lei de Responsabilidade Fiscal que impõe aos gestores públicos uma série de limitações quanto à aplicação dos recursos públicos e a operacionalização do Sistema de Controle Interno, que além de ser uma exigência constitucional, reafirmou ser impreterível, vez que a Administração Pública presta contas e é fiscalizada pelos Tribunais de Contas, com apoio nos sistemas de Controle Interno.

Segundo Lopes (2000):

Nenhuma entidade sobrevive se suas despesas forem superiores às suas receitas, preceito quase sempre relegado por alguns administradores públicos. Via de regra, impera a administração descompromissada com as reais necessidades sociais, buscando-se apenas a satisfação pessoal pelo exercício do poder e efetuando-se gastos sem o mínimo controle, limitações impostas efetivamente a partir da entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O controle é uma das funções do administrador. Para que um administrador atinja seus objetivos não basta apenas que ele desenvolva as atividades de planejamento, organização e direção de uma entidade. Ele precisa também de controle, pois por ele é que serão apontadas as falhas, desvios e desperdícios nas atividades de uma organização.

Na Administração Pública não é diferente. Tanto é assim que, conforme leciona Bulgari (2006), o Controle Interno, modernamente, tem as características da chamada auditoria operacional, quais sejam: (a) verificar, em todos os atos, o princípio da Legalidade, através do monitoramento à luz de todo arcabouço legal que regulamenta o setor público e, principalmente, (b) controlar e verificar o atingimento das metas da organização, sempre a luz dos princípios da Eficiência, Eficácia e Economicidade.

O princípio da Eficiência tem relação direta com a utilização racional dos recursos e aumento na produtividade. Eficácia é a relação entre os resultados planejados e os resultados reais alcançados de Programas, Projetos e Atividades. Já Economicidade é a capacidade de executar uma atividade ao menor custo possível.

Conforme citado pelo professor Marcio José Assumpção, no curso ministrado 26 de agosto de 2005, intitulado "O Papel do Controle Interno e da Contabilidade Pública Frente aos Desafios da Administração Municipal", afirma João Féder, Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que "O Estado não tem dinheiro. Nenhum dinheiro é do Estado. O dinheiro antes e depois de entrar nos cofres públicos é do povo e, como tal, o seu controle paira acima de qualquer outro direito".

A CRFB/1988, e antes, a Lei Federal n.º 4.320/64 – aqui citada apenas como referencial de que a matéria Controle Interno não é nova –, e a LRF –, são mandamentos de ordem constitucional e infraconstitucional que exigem a implantação do Controle Interno na Administração Pública.

Afirma Assumpção (2005), que: Somente um bom sistema de controle interno irá garantir informações contábeis e gerenciais tempestivas, relevantes e fidedignas, de modo a atender aos prazos e limites estabelecidos pela LRF, permitindo também verificar a fiel observância dos seus dispositivos.

Ainda citando Assumpção (2005): Todo o sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade auditada, incluindo a estrutura

organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

Conforme conceitua Botelho (2007, p.27): No âmbito da administração pública, Controle Interno é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

De acordo com os ensinamentos de Bulgari (2006), o Controle Interno existe no âmbito dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e tem a finalidade de, conforme dispõe o Artigo 74 da Constituição Federal de 1988: Art. 74 – (...)

_ avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

_ 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;

_ exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

_ apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Ainda citando Bulgari, Controle Interno é um serviço interno das entidades públicas, previsto em lei (Constituição Federal, Lei Complementar n.º 101/00 e Lei Federal n.º 4.320/64), que tem por principais funções o acompanhamento dos atos praticados pela entidade, acompanhamento prévio, sempre que possível, concomitante ou subsequente.

Segundo Mileski (2003, p.146):

[...] o controle é exercido como objetivo de manter o ato da Administração Pública dentro dos parâmetros de legalidade e, no tocante ao

seu mérito, verificar a eficiência e eficácia, com avaliação sobre a conveniência e a oportunidade do ato praticado.

O controle da legalidade é o decorrente da obrigação de se cumprir o princípio constitucional da legalidade, conforme item 2.1.2, e o controle do mérito visa verificar o resultado da ação administrativa na consecução dos fins do Poder Público, de obter o bem-estar da sociedade, avaliando a eficiência, eficácia e economicidade dos atos praticados.

Sendo o Controle Interno o controle exercido pela própria organização este compreende, de acordo com o que estabelece a NBC T 11.2.5.1:

[...] o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Diante do exposto, depreende-se que a importância de se manter Sistemas de Controle Interno reside no fato deste ser instrumento obrigatório que auxilia na Gestão Pública e atua de forma preventiva na detecção de irregularidades.

O Controle Interno em sede pública merece ser sempre tratado como agente subsidiário para o adequado alcance dos objetivos sociais e políticos da organização, balizando sua ação na indução à eficiente, eficaz e econômica utilização dos recursos públicos, destacando a importância do planejamento orçamentário para tal propósito e resguardando os valores tradicionais de legalidade, moralidade e transparência.

4.1.2 Princípios de Controle Interno

Conforme preceitua a Constituição Federal de 1988, eficiência, eficácia e economicidade são valores que a Administração Pública deve observar na aplicação dos recursos, tornando necessária a reformulação das atividades de Controle Interno.

Além dos princípios constitucionais que regem a Administração Pública, existem ainda os princípios afetos ao Controle Interno, tais como o princípio do interesse público, da economicidade, da celeridade, da razoabilidade, da proporcionalidade, e da probidade administrativa.

O princípio do Interesse Público nada mais é do que a obrigatoriedade imposta ao Administrador Público de agir de forma a atender aos interesses da coletividade, "vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competência, salvo autorização em lei" (Lei n.º 9.784/99, inciso II, do artigo 2.º), ou seja, o interesse público deve prevalecer sobre o privado, pois a ação e intervenção do Estado somente se justifica pela busca do interesse geral.

Economicidade é a capacidade de executar uma atividade ao menor custo possível.

Conforme conceitua Botelho (2007, p.41), o princípio da economicidade visa "a [...] a redução de custos nos serviços públicos; é quando a Administração Pública adota procedimentos para oferecer serviços públicos de qualidade por menor custo".

O princípio da celeridade, segundo Botelho (2007, p.42) "[...] trata-se da redução do tempo nos procedimentos administrativos, tornando a administração mais ágil e eficiente em decorrência do tempo [...] evitando o travamento da máquina administrativa".

Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade estão implícitos na Constituição Federal, vez que objetivam garantir a coerência e concordância entre os meios e os fins das atividades administrativas, e vedam restrições excessivas, por parte da Administração Pública, que possam lesar os direitos fundamentais.

Como traduz Di Pietro (2006, p.95) acerca do princípio da razoabilidade:

"Trata-se de princípio aplicado ao Direito Administrativo como mais uma das tentativas de impor-se limitações à discricionariedade administrativa, ampliando-se o âmbito de apreciação do ato administrativo pelo Poder Judiciário".

O princípio da proporcionalidade, segundo Bandeira de Mello (2005, p.99), enuncia a idéia de que:

[...] as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas.

O princípio da probidade administrativa está relacionado ao princípio da moralidade, vez que impõe que o Administrador seja probo, honesto.

A observância dos princípios elencados nesta seção não evitam a conduta desonesta por parte de alguns Administradores, mas se obedecidos garantirão uma melhora na gestão dos recursos públicos.

Do entendimento de princípios como pressupostos a serem observados no Controle Interno, citam-se, ainda, relação custo x benefício, vez que existem situações em que a prestação de um serviço ou aquisição de um produto pode ser mais custosa para Administração Pública, mas a qualidade ou benefícios surtidos superam os de outros de custo mais baixo; educação continuada, vez que a produção de conhecimento é dinâmica; segregação de funções, pois não é conveniente que a pessoa que realiza as compras, efetue também os pagamentos e exerça a função de *controller*.

4.1.3 Formas de Controle Interno

Conforme anunciado no art. 77 da Lei 4.320/64, o Controle Interno pode ocorrer de três formas, sendo prévio ou preventivo quando antecede a conclusão ou operatividade do ato e é exercido pela projeção dos resultados que se pretende alcançar; concomitante ou sucessivo quando acompanha a realização do ato para verificar a regularidade e evitar o cometimento de falhas, desvios ou fraudes; e subsequente ou corretivo que é o controle que se efetiva após a conclusão do ato controlado visando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade, dar-lhe eficácia ou conter reincidências.

O controle é dito prévio quando, conforme conceitua Mileski (2003, p.145), "[...] antecede a realização do ato administrativo, no sentido de evitar procedimento contrário à lei e ao interesse público", ou como define Botelho (2007, p.37):

É prévio o controle que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisitos para sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que se pretende alcançar.

A relevância do controle prévio se verifica nos processos de contratação, elaboração de projetos de leis de matéria tributária, nos casos de isenções, plano de cargos e salários, entre outros procedimentos. O disposto no art. 60 da Lei n.º 4.320/64 é um exemplo de controle prévio, vez que "É vedada a realização de despesa sem prévio empenho".

A segunda forma de controle é o concomitante que:

"É aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação [...]evitando o cometimento de falhas, desvios ou fraudes" (BOTELHO, 2007, p.37).

Segundo afirma Botelho, o controle concomitante é a forma mais presente de atuação dos Sistemas de Controle Interno, e "[...] consiste no cumprimento do princípio da publicidade e transparência que norteiam a administração pública".

Acrescenta Mileski (2003, p.145), que o objetivo do controle concomitante é "[...] evitar distorções e proceder correções imediatas, para manter a atuação pública dentro de uma continuidade de procedimentos regulares".

A ocorrência do controle concomitante pode ser verificada no momento da celebração de contratos, convênios e compras diretas da Administração Pública, quando da demonstração da legalidade e regularidade da despesa, e, principalmente, no acompanhamento das diversas etapas do procedimento licitatório, no sentido de preservar a formalidade exigida e publicidade dos atos.

Controle subsequente, posterior ou corretivo, conforme classifica Botelho (2007, p.38), "É o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos".

Essa forma de controle tem caráter punitivo, vez que o ato já ocorreu. Se a correção for possível, deverá ser recomendada; se a correção não for possível, a restituição dos prejuízos causados ao cofre público deverá ser solicitada.

Segundo cita Mileski (2003, p.146), "Como exemplos de controle posterior [...] podem ser citados: o exame da legalidade dos atos de admissão de pessoal e de aposentadorias realizados pelo Poder Público".

A irregularidade mais comumente verificada com o controle subsequente é de improbidade administrativa, cabendo a proposição de correção ou restituição ao erário.

Assim, o Controle Interno, tanto o prévio quanto o concomitante ou subsequente, servem para acompanhar, monitorar e avaliar o cumprimento dos objetivos e metas propostos pela Administração Pública, induzindo a gestão para o alcance da satisfação das necessidades públicas.

4.1.4 Aspectos Legais de Controle Interno

Todos os atos do Sistema de Controle Interno devem estar consubstanciados e amparados pelos preceitos legais concernentes.

Conforme informado, afirmou o Governador do Paraná Roberto Requião, quando da proposição do projeto de lei que institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, em 5 de abril de 2007, que o Sistema de Controle Interno terá por

objetivo fundamental estabelecer as regras necessárias ao pleno cumprimento dos programas de governo estabelecidos no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, servindo também para avaliar a gestão dos agentes públicos e monitorar a correta aplicação das políticas públicas.

Disso se extrai que a função principal dos Sistemas de Controle Interno na Administração Pública é assegurar o cumprimento das leis, normas e políticas vigentes, através do estabelecimento de mecanismos de controle que possibilitem informações à sociedade, impedindo a ocorrência de fraudes e desperdícios, servindo de instrumento que visa garantir a eficiência, produtividade, economicidade e a rapidez na prestação do serviço público.

Com isso, diz-se que há regras básicas que devem ser observadas, tais como as constantes na CRFB/1988, Lei n.º 4.320/64, LRF, entre outras.

O Decreto-lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967, em seu Capítulo V – do Controle, Art. 13, determinava que:

"Art. 13 - O controle das atividades da administração federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema (grifo nosso), da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria".

Antes mesmo da instituição da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, o Controle Interno já aparecia como instrumento a ser observado pela Administração Pública.

Com a instituição da CRFB/1988, o Controle Interno passou a ser obrigatório, conforme determinam os artigos 31, 70 e, em especial, o 74:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

[...]

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.

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, 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.

Ainda anterior à instituição da CRFB/1988, existe a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estado, dos Municípios e do Distrito Federal, que em seu capítulo II, trata exclusivamente de controle interno, conforme segue:

CAPÍTULO I

Do Controle Interno

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Outro dispositivo legal que trata do Controle Interno na Administração Pública é a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Conforme destaca Calil (2005, p.23):

A LRF estabeleceu a introdução de normas relativas ao controle de custos junto à Lei de Diretrizes Orçamentárias. A preocupação em ter uma contabilidade de custos deve vir em comunhão com o corte de gastos, caso contrário existe o risco de se estar cortando custos nos programas

essenciais em detrimento de programas não essenciais à manutenção da qualidade dos serviços, o que não é o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Da análise de Calil (2005), pode-se extrair que a LRF foi criada com o escopo de garantir o controle dos gastos públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também foi criada para garantir o equilíbrio nas contas, passando a ser o código de conduta para os administradores públicos.

Conforme descreve Lopes (2000), "A Lei de Responsabilidade Fiscal estrutura-se em dois princípios fundamentais da administração, que são o planejamento e o controle, ambos estreitamente ligados ao gerenciamento de custos (gastos públicos)".

Até a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, embora constante na Constituição Federal de 1988 e já previsto desde a Lei n 4320/64, a Administração Pública não dispensava a devida atenção para o Controle Interno.

Com inúmeras alterações no modo de administrar o Poder Público, a LRF está promovendo importante evolução na cultura do administrador.

Ainda citando Lopes (2000, acesso em 15 de mar. 2008):

A partir da entrada em vigor da mencionada lei, o administrador público deverá dirigir grande parte de sua atenção para as diversas modalidades de controle exigidas, inclusive quanto à manutenção de um sistema de custos que possibilite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (art. 50, § 3º), bem como subsidiar suas decisões quanto à concessão de benefícios e cancelamento de débitos (art. 14).

Na LRF, trata, diretamente, do Controle Interno na Administração Pública o artigo 59, e incisos:

Art 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
II limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III medidas adotadas para retorno da despesa total com o pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites;

V destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Ainda com relação aos aspectos legais pertinentes ao Controle Interno, está em análise no Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16 - Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental.

Toda ação ou atividade pública que apresentar repercussão orçamentária ou patrimonial, ainda que sem modificá-los, ou cujos resultados sejam nulos, tem que ser objeto de registro contábil. Todavia, os procedimentos e critérios aplicáveis na escrituração exige padronização, de modo que a leitura dos fenômenos expressados seja uniforme. O disciplinamento da uniformização é realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, à luz dos entendimentos princípio lógicos e doutrinários.

As normas expedidas pelo Conselho são classificadas em profissionais e técnicas. Considerando o estágio de desenvolvimento por que atravessa a compreensão da ciência contábil, o Conselho Federal de Contabilidade encontra-se construindo a NBC T 16, no objetivo de uniformizar as práticas e procedimentos contábeis à luz da diversificação funcional existente na administração pública brasileira e do cenário de globalização no mercado mundial, que determinam necessidade de adoção de normas compatíveis com aquelas que estão sendo aplicadas internacionalmente. Oportuniza, ainda, o atendimento das demandas por padrão de informações nivelados à maior gama possível da sociedade. Se concluída nos atuais moldes, a norma será representada por conjunto de 10 temas, a saber:

- NBC T 16 - Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental
- 16.1 - Conceituação, objeto e campo de atuação
- 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
- 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil
- 16.4 - Transações no Setor Público
- 16.5 - Registro Contábil
- 16.6 - Demonstrações Contábeis
- 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis
- 16.8 - Controle Interno (NBC T 16.8, Anexo 1)
- 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão
- 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Essa apresentação dos dispositivos legais que tratam do Controle Interno é apenas anunciativa, não tendo a intenção de exaurir e encerrar a questão, sendo que cabe aos gestores públicos o dever de conhecer e implantar a fundamentação legal do Controle Interno.

4.1.5 Controle Interno na Administração Pública Municipal

O dispositivo constitucional que dá sustentação a toda legislação produzida acerca do controle está consubstanciada no art. 31, que dispõe:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Conforme estabelecem os já tratados artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, todos os entes da Administração Pública devem manter, de forma integrada, Sistemas de Controle Interno, nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Segundo leciona Meirelles (2006, p.293):

A fiscalização financeira e orçamentária no âmbito municipal realiza-se mediante controle externo da Câmara de Vereadores, com o auxílio do Tribunal de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver, e controle interno do Executivo Municipal (LRF, art. 59), na forma da lei (CF, art. 31 e §§).

O Controle Interno a que se refere Meirelles (2006), compreende os controles da legalidade, da fidelidade e da execução, contemplados no art. 75 da Lei n.º 4.320/64.

O Controle Interno da legalidade guarda relação com os atos pertinentes ao ingresso de receita e realização de despesas.

O Controle Interno da fidelidade, segundo Meirelles (2006, p.293), "(...) visa à conduta funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos".

E por fim, o Controle Interno da execução objetiva o cumprimento dos programas de governo, considerando os aspectos financeiros, de realização de obras e prestação de serviços.

Embora o Controle Interno seja uma exigência legal, existe a impressão de que há certo desconhecimento da utilidade desse controle, o que dificulta sua implantação, principalmente por parte de poderes Executivo e Legislativo de municípios considerados de pequeno porte.

Segundo afirma Lopes (2008):

Muitos contratemplos certamente poderiam ser evitados se a entidade mantivesse um sistema de controle efetivamente atuante, auxiliando a administração na tomada de decisões, como por exemplo: na elaboração do orçamento dentro de critérios técnicos de estimação, no

acompanhamento da execução orçamentária, na projeção do fluxo de caixa periódico (semanal, quinzenal ou mensalmente), racionalizando os procedimentos de compras, na reconciliação de saldos, etc.

Corroborando a afirmativa anterior, quanto ao desconhecimento da importância do Controle Interno por parte de alguns gestores municipais, em anexo ao presente estudo (Anexo 2) apresenta-se o relatório do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que aponta as principais incorreções apresentadas por municípios quando da análise das prestações de contas.

De acordo com um levantamento do TCE-PR, os dez maiores motivos para a desaprovação de contas municipais até 10 de agosto de 2006 foram:

- a) ausência de documentos;
- b) realização de despesas sem licitação ou sem indicação do processo de dispensa;
- c) entrega da Prestação de Contas eletrônica fora do prazo;
- d) abertura de créditos adicionais acima do limite da LOA;
- e) divergência entre os saldos bancários dos extratos e o indicado nas conciliações;
- f) incorreção na contabilização das receitas de transferências da União e do Estado;
- g) extrapolação da remuneração dos agentes políticos;
- h) análise da gestão fiscal – irregular com multa;
- i) falta de retenção o IRRF; e
- j) omissão de conta bancária no sistema SIM-AM (Sistema de Informações Municipais – Acompanhamento Mensal).

Já nas contas municipais referentes ao exercício de 2007, as principais irregularidades são as apresentadas no quadro 1.

Essas irregularidades poderiam ser evitadas se os entes da Administração Pública mantivessem Controle Interno.

A ausência de um sistema eficaz de Controle Interno na Administração Pública se dá, conforme enumera Botelho (2007, p.259), por várias razões: falta de iniciativa do administrador, falta de planejamento adequado, falta de estrutura organizacional atualizada, ausência de controle nas unidades administrativas, falta de recursos humanos, conluio de agentes, remuneração não condizente com as responsabilidades, ausência de procedimentos e rotinas, resistência às mudanças por parte dos servidores.

e prevenir irregularidades;

Fonte: Dados elaborados pela autora.

O sistema de controle interno visa, precipuamente, permitir à Administração conforme relata Carvalho Neto (2004): - avaliar o cumprimento das metas previstas nos respectivos planos plurianuais e execução dos programas de Governo e orçamentos; - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e - controlar as operações de crédito, avais e garantias, assim como dos direitos e haveres das diversas esferas de Governo. É, portanto, o sistema de controle, o fator de sucesso na Administração Pública.

Considerando-se a complexidade estrutural e funcional de uma entidade contábil, o sistema do controle interno constitui o plano organizacional, da totalidade de métodos e procedimentos adotados pela administração com o propósito de fazer viabilizar o alcance do objetivo administrativo de assegurar, sempre que possível, a condição de suas atividades, com a observância de práticas e normas administrativas a salvaguardar os ativos, observar e orientar quanto a detecção de erros e irregularidades, manter a integridade dos registros contábeis e a manter a atividade de preparação de relatórios plenamente confiáveis. Teixeira (1989) salienta que o sistema de controle interno estende-se muito além dos assuntos que se relacionam de forma direta com as funções inerentes ao sistema contábil, que complementado por tais controles efetivos poderá proporcionar à alta administração, razoável segurança de que os seus ativos encontram-se salvaguardados contra qualquer utilização indevida, com distribuição não devidamente autorizadas e ainda que os seus registros contábeis são plenamente confiáveis para auferir a devida sustentação à preparação das informações contábeis destinados à pluralidade de seus usuários.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, conceitua Controle Interno como:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolverem a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas.

A Instrução Normativa nº.16, de 20 de dezembro de 1991, do Departamento de Tesouro Nacional, conceitua Controle Interno como sendo:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública seja alcançado, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil define Controle Interno como: Qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização.

Os autores Coock e Winkle (1979) colocam o conceito de controle no âmbito administrativo e no âmbito contábil.

Controles administrativos são os procedimentos e os métodos que dizem respeito às operações de uma empresa e às suas políticas, diretrizes e relatórios; relacionam-se apenas indiretamente com as demonstrações financeiras e controles contábeis são procedimentos e plano de organização pertinente à salvaguarda do ativo da empresa e garantia de que as contas e os relatórios financeiros são merecedores de confiança.

Carvalho Neto (2004) diz que na Administração Pública, o controle é a garantia de que a ação pública, em geral, se realize com legitimidade e eficiência, atingindo sua finalidade plena, que é a satisfação das necessidades coletivas e o efetivo atendimento às necessidades do cidadão.

Attie (1998) conceitua:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promoverem a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Segundo Franco (1992) os objetivos primordiais dos controles internos podem ser definidos como: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração; evitar desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Deve-se entender o controle interno como parte integrante de um modelo de gestão, compreendendo procedimentos e atividades necessários para que a entidade alcance os seus objetivos e propósitos. Para tanto, devemos compreender o sistema de controle interno, não somente como instrumento de fiscalização e normalização, mas também como um poderoso instrumento de informações contábeis, financeiras, patrimoniais, gerenciais e logísticas que permitam ao gestor diagnosticar os seus problemas, elaborar soluções, priorizar e implementar decisões, sempre dentro de uma visão sistêmica do processo de decisão. (BLUMEN, 2007).

De acordo com a Prof.^a Di Pietro (2006):

É interno o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes. É externo o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro; como também o controle da Administração Direta sobre a Indireta.

Esse controle interno é feito, normalmente, pelo sistema de auditoria, que acompanha a execução do orçamento, verifica a legalidade na aplicação do dinheiro e auxilia o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

Ainda de acordo com Blumen (2007) o controle na administração pública deve deixar de olhar para o passado e começar a olhar para aquilo que pode vir a acontecer no futuro, tendo em vista as condições atuais; elaborando e analisando novos cenários no serviço público e adotando, preferencialmente, o controle de resultados (com a avaliação por meio de indicadores de desempenho), agregando, assim, maior valor à gestão da organização.

Blumen (2007) definiu muito bem a função (e importância) do controle interno.

Identificar os padrões de comportamento e/ou desempenho desejáveis da administração pública e como devem ser desenvolvidas as ações, internamente, para diagnosticar, avaliar e confrontar a situação real com a desejável, o que é feito, normalmente, por meio de processos de auditoria na tentativa de compreender e orientar os processos da organização para o alcance de seus objetivos e propósitos.

Um sistema de controle interno compreende segundo o IFAC (*The International Federation of Accountants*) um conjunto de políticas e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para ajudá-la a atingir o objetivo de assegurar, tanto quanto for praticável, um modo ordenado e eficiente de conduzir seus negócios, incluindo o cumprimento de políticas administrativas, a salvaguarda

de ativo, a prevenção e detecção de fraude ou erro, a precisão e integridade dos registros contábeis, e a preparação oportuna de informações financeiras confiáveis.

Hely Lopes Meireles define:

Controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.

Os indicadores são as peças fundamentais para a construção de um sistema de controle interno e avaliação de desempenho (Francisco, 2002; Pereira, 2001).

Para Francisco indicadores de gestão são variáveis cuja função é descrever e mensurar certas características de um fenômeno ou sistema, utilizando-se dados quantitativos ou qualitativos, verificados por meio da análise do próprio fenômeno ou sistema.

Koontz & O'Donnell (1989) apresentam um interessante recurso visual na forma de gráfico, para melhor entendimento da função de controle e sua importância.

Os autores ainda consideram atribuições nas técnicas de controle como: tempestividade na geração de informações e detecção de desvios; objetividade de mensuração; flexibilidade para refletir mudanças organizacionais de atividades; economicidade; eficácia e tomada de decisões.

Inspirado na definição original do AICPA de 1949, o IBRACON assim expressa seu conceito para este estudo: "O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto dos métodos e medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis". O saudoso Hely Lopes Meireles conceitua controle como: "... a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade que exerce sobre a conduta funcional de outro". Verifica-se ser o controle exercitável em todos e por todos os Poderes de Estado: Executivo, Legislativo e Judiciário. Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) especificam o sistema de controle interno compreende do as atividades de avaliação do cumprimento das metas Identificação de desvio Identificação do real com o padrão médio de desempenho real desempenho real programa de ação Corretiva Implementação de correções desempenho desejado análise das causas dos desvios previstas no plano plurianual, da execução dos

programas de governo e de avaliação da administração dos administradores públicos utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

De acordo com Glitz e Nehls (2006) a efetividade do controle será alcançada quando a sua presença impedir a prática de irregularidades que culminem na malversação dos recursos públicos ou com aplicação em finalidade diversa a que se destinavam, ou ainda o desvio de metas preestabelecidas e preterição de prioridades.

Bugarin, Vieira e Garcia (2003) comentam as diversas faces do controle. O controle-contábil está basicamente voltado para a verificação da conformidade de determinados procedimentos com regras estabelecidas visando especialmente à responsabilização dos agentes, o controle operacional está preocupado com a qualidade e o efeito de determinados procedimentos. O fortalecimento do controle se faz necessário para a retroalimentação do planejamento.

O IBRACON i(Instituto Brasileiro de Contabilidade) e CRC-SP (Conselho Regional de Contabilidade) do Estado de São Paulo (2000) colocam que as empresas dedicadas à prestação de serviços, os controles são os que se referem a:

- a) insumo de horas profissionais e alocação aos serviços prestados;
- b) utilização e ociosidade de mão-de-obra;
- c) alocação de despesas aos projetos;
- d) currículos de treinamento;
- e) indicadores de satisfação dos clientes;
- f) manutenção de investimentos a um mínimo.

Ainda de acordo com o IBRACON e CRC-SP (2000) uma das formas de atuar do controle interno é através de reconciliações de seus saldos com as listagens preparadas pelos setores operacionais (contas a receber, contas a pagar, juros provisionados, adiantamento a funcionários etc.).

O controle interno do disponível (caixa, bancos e aplicações financeiras), segundo o IBRACON e CRC-SP (2000) deve providenciar para que os extratos bancários sejam entregues diretamente à contabilidade e proceder à reconciliação de todas as contas bancárias, atentando para itens conciliatórios significativos, pouco usuais, de natureza especial; fazer contagens de caixa sem prévio aviso e reconciliar seus resultados com os respectivos saldos contábeis; manter estatísticas dos rendimentos oferecidos pelas aplicações financeiras;

acompanhar o saldo médio não aplicado mantido em contas movimento e investigar saldos que pareçam injustificadamente altos.

O controle interno do imobilizado de acordo com o IBRACON e CRCSP (2000) com a finalidade de proteger o patrimônio é importante coletar informações físicas e objetivas sobre o procedimento de aquisição, solicitação, autorização, tomada de preços e cotações, recepção, faturamento e pagamento e, com base nelas, preparar relatório periódico das incorporações e obras em andamento.

Com a promulgação da Constituição de 1988, inovações significativas foram introduzidas na dinâmica e no conteúdo do controle dos atos que, mediata ou imediatamente, geram despesas para os cofres públicos. Com base nos diferentes dispositivos da Carta Magna em vigor, podemos identificar os seguintes tipos de controle que Fernandes (2005) enumera e ao qual também foram acrescentados mais tipos para completar o presente estudo, exercitados pelos órgãos encarregados da fiscalização:

- a) controle da legalidade;
- b) controle da legitimidade;
- c) controle da economicidade;
- d) controle da moralidade.
- e) impessoalidade

O Controle da legalidade - até pouco tempo, a legalidade era o único aspecto da administração pública envolvido no controle. Diz respeito à adequação da despesa e dos procedimentos a ela essenciais como a legislação que rege a matéria. Despesa legal ou regular é a que se submete estritamente aos termos da lei, não divergindo desta em momento algum. Para a sua regular realização, a despesa deve seguir os sucessivos estágios de despesas, levados a efeito segundo os ditames legais. Se em algum instante, ao executar uma despesa, o administrador se afasta da lei, irregular se torna o gasto, sendo a irregularidade tanto mais grave quanto maior é esse afastamento.

O Controle da legitimidade - abandonando a exclusividade que até então fora dada à legalidade, como preocupação maior no exercício do controle, o ordenamento constitucional em vigor manda que o controle se faça também em relação à legitimidade. O Poder Público é o agente do bem comum. A despesa, para ser legítima, tem de ser direcionada no sentido da concretização do bem comum.

Vê-se, assim, que uma despesa pode ser legal, efetuada segundo as normas financeiras em vigor, mas se mostrar ilegítima, na medida em que não se dirija àquele fim primordial. A admissão da legitimidade, como aspecto do controle das despesas, representa um avanço, uma vez que deixa de lado o exame meramente formal da legalidade para exigir também a apreciação de algumas particularidades que cercam as despesas, tais como, oportunidade e prioridade.

O Controle da economicidade - é, igualmente, inovação da atual Constituição (1988). As Constituições anteriores não se referiam a esse aspecto do controle. O exame da despesa deve ser visto sob o ponto de vista da obtenção de resultado a custo adequado, não necessariamente ao menor custo possível, pois nem tudo que é de custo reduzido atende bem à coletividade.

O Controle da moralidade - a Constituição de 1988 colocou em seu texto, como um dos princípios orientadores da administração pública, o princípio da moralidade. Os atos administrativos devem estar, pois, imbuídos de um substrato ético, cuja realização é objeto, sem dúvida, do controle, como o são a legalidade, a legitimidade e a economicidade.

O Controle da Impessoalidade - pautado na Lei Federal 8.666/93 visa principalmente não dar preferências e nem mesmo privilegiar pessoas de nosso conhecimento ou interesse para que sejam beneficiadas sem parâmetros legais e justos.

O Controle, atuando para a verificação dos aspectos acima referidos, há de incidir sobre diferentes atos da administração, praticados com vistas à realização dos programas, projetos e metas por ela traçados, assim como para a satisfação de outras obrigações. O controle compreende, exemplificativamente, os seguintes objetos pautados em obrigatoriedades e instruções normativas dos tribunais de contas de cada estado:

- a) controle dos contratos e convênios;
- b) controle da publicidade;
- c) controle da aplicação das subvenções;
- d) controle da renúncia de receitas;
- e) controle da admissão de pessoal;
- f) controle da inatividade.

O Controle dos contratos e convênios - a administração contrata permanentemente com terceiros, visando a aquisição de bens, a prestação de

serviços e a realização de obras. O controle desses atos engloba todas as suas fases, notadamente a verificação das licitações que os devem preceder, nos casos e modalidades exigidos em lei. Com o advento da Lei 8.666/93, papel significativo emprestou-se à ação dos órgãos de controle, aos quais foram deferidas competências expressas para exames, inspeções e decisões em relação aos procedimentos licitatórios.

O Controle da publicidade - uma das atividades que acarretam maiores despesas para a administração pública é, com certeza, a publicidade que os órgãos públicos fazem dos atos, programas, obras e serviços. O disciplinamento que a Constituição de 1988 deu a tal matéria fez surgir a indispensabilidade de um controle de tais despesas. De fato, a ênfase dada pela Constituição à questão da publicidade não deixa dúvidas quanto à necessidade de um acompanhamento de tais gastos.

Diz a Carta Magna que a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverão ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos, imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos. Vê-se que a Constituição teve em mira coibir os administradores de valer-se da publicidade para o fim único da promoção pessoal.

A publicidade, visando a educação, a informação e a orientação social é prática legítima, ou seja, se coaduna com o bem comum, enquanto a publicidade visando a promoção pessoal, da forma como sempre se fez e, às vezes, é procedimento ilegítimo, que se afasta da realização do bem comum.

O Controle da aplicação das subvenções é o poder público, constantemente assediado por entidades privadas para que lhes concedam auxílios, contribuições, ajudas financeiras, sob a forma de subvenções. A concessão de tais subvenções cria para a entidade beneficiada a sujeição ao controle dos gastos por ela efetuados, pois os recursos transferidos são recursos públicos que, por sua natureza, não podem ter a utilização subtraída ao mesmo controle. O afrouxamento do controle sobre tais instituições redundou, como se sabe, no desvio de milhões em dinheiro, conforme viu-se no desenrolar da chamada CPI do Orçamento.

Recentemente em curso realizado no município de Londrina do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, na abertura dos trabalhos, Nestor Baptista, presidente do Tribunal de Contas do Paraná em 2008, indignado com o descaso do dinheiro público, desabafou em forma de protesto, pelo dinheiro federal direcionado as Ongs,

que através de investigação do Ministério Público da União chegaram a resultados desanimadores que 55% dos recursos eram desviados para Ongs sem finalidade legal.

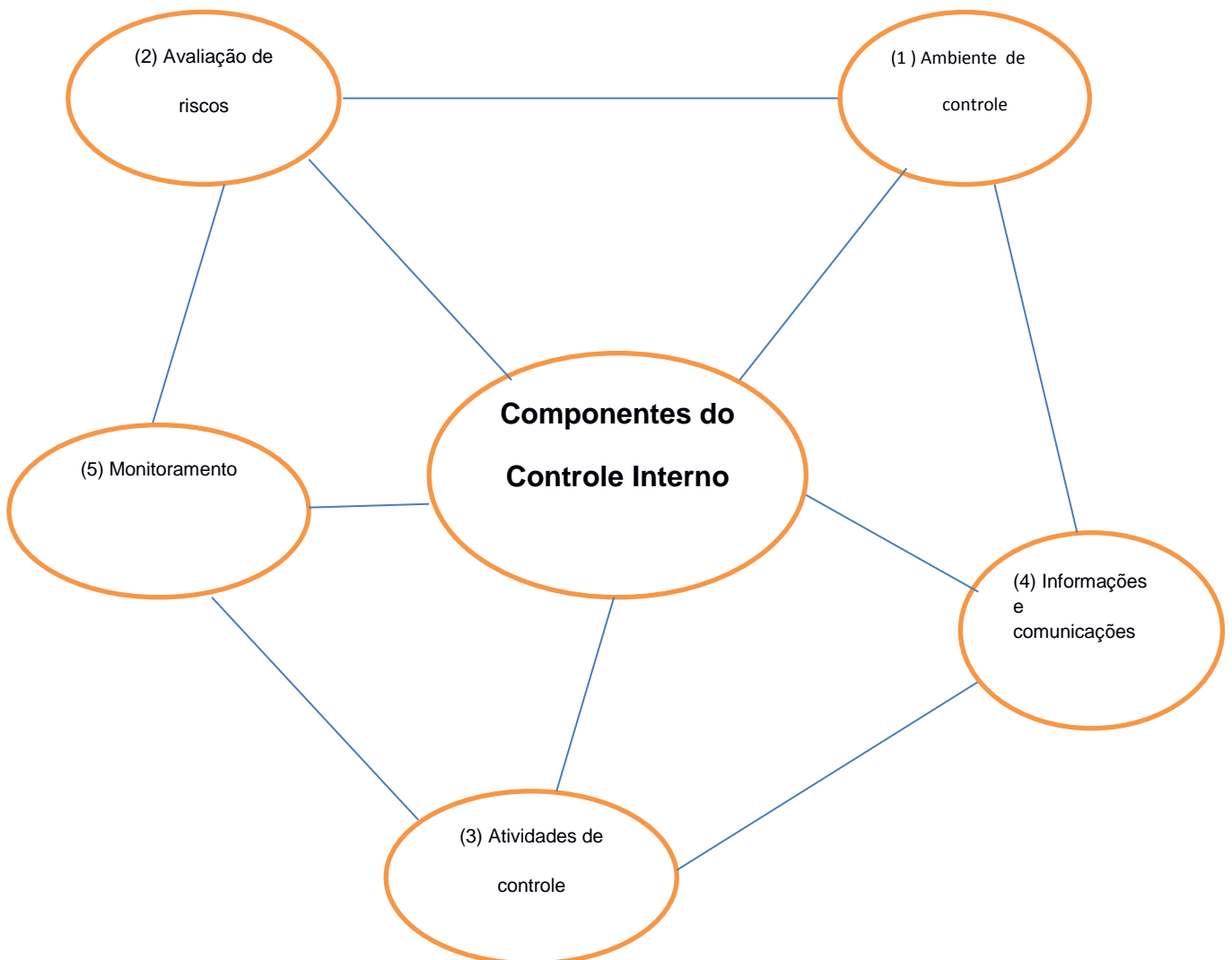
O Controle da renúncia de receitas, como bem observa Manoel Gonçalves Ferreira Filho, em seus Comentários à Constituição Brasileira de 1988, a atual Carta Magna submete ao controle, a aplicação dos recursos oriundos de renúncia de receitas. Assim, por exemplo, se dão incentivos fiscais, para cuja concessão a administração faz renúncias de parcelas da receita pública, o controle deve verificar se tal concessão obedeceu às disposições legais e se o beneficiado utilizou os recursos de acordo com a legislação vigente.

O Controle da admissão de pessoal - a sujeição de tais atos ao controle externo é inovação da atual Constituição. Esta, como se sabe, exige que toda e qualquer investidura em cargo público só se faça com obediência ao princípio da prévia aprovação em concurso público de provas ou de provas e títulos. Foi mais além a Carta Magna: não só criou a obrigação universal do concurso público para os cargos efetivos, como também deu aos órgãos de controle a competência para o exame da sua legalidade.

O Controle da inatividade - o controle da inatividade compreende o exame dos atos de aposentadorias, pensões e reformas, concedidas pelo Poder Público. Era controle já contemplado nas Constituições anteriores e mantido na atual Carta Magna. Vê-se, assim, que tanto os atos que autorizam o ingresso do indivíduo nos quadros de pessoal da administração, como os atos que assinalam a sua passagem para a inatividade estão submetidos ao controle, da mesma forma que os atos de concessão de pensões.

Nesta seção, tendo em vista os objetivos propostos e a pesquisa realizada, apresentam-se as conclusões e recomendações para futuros trabalhos acerca do tema central estudado.

5. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E SUAS INTER-RELAÇÕES E FINALIDADES



6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Nesta seção, tendo em vista os objetivos propostos e a pesquisa realizada, apresentam-se as conclusões e recomendações para futuros trabalhos acerca do tema central estudado.

6.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral definido para a consecução do presente estudo foi apresentar "O Papel do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais", visando discorrer sobre a importância, para a Administração Pública, de se manter Controle Interno como forma de monitorar o dispêndio dos recursos aplicados na promoção do bem-estar de todos.

Veç que a Administração Pública é praticada através de todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado e colocado à disposição da comunidade para esse fim, e suas ações são realizadas com o objetivo de satisfazer as necessidades da sociedade para garantir o bem-estar de todos, é imprescindível que a Administração Pública disponha de recursos, pois é através do sacrifício destes que o Estado presta os serviços à comunidade.

O Controle Interno, no setor público, é o mecanismo que possibilita que a entidade monitore o cumprimento das metas previstas no Planejamento Orçamentário, comprove a legalidade e avalie os resultados obtidos, levando em consideração os princípios que norteiam a Administração Pública, controlando a gestão dos recursos públicos e servindo como base para os demais controles administrativos e ao Controle Externo.

O Controle Interno pode ocorrer de três formas, sendo prévio quando objetiva anteceder a conclusão do ato (projeção dos resultados que se pretende alcançar), concomitante quando visa o acompanhamento da realização do ato para verificar a

regularidade e evitar o cometimento de falhas, desvios ou fraudes; e subsequente quando visa corrigir eventuais defeitos quanto à eficácia do ato praticado.

Quanto ao primeiro objetivo específico, que foi conceituar Orçamento Público, diz-se que o orçamento está relacionado com a possibilidade de a Administração Pública controlar seus gastos, sendo um instrumento através do qual, ao menos em tese, a sociedade pode participar da ação do Governo.

Ainda nessa temática, o orçamento, em matéria pública, é um programa de trabalho do Poder Público, no qual são detalhados os planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, inversões e, também, o planejamento do ingresso de recursos para fazer face aos dispêndios incorridos na realização do programa de trabalho.

Relativo ao segundo objetivo específico, que foi apresentar as Fases do Ciclo Orçamentário, sabe-se que o Ciclo Orçamentário é o processo através do qual o Poder Público elabora, aprova, executa os programas de trabalho constantes no Orçamento Público, e controla os gastos incorridos pelo Estado durante a execução dos programas de trabalho.

É na fase de Elaboração da Proposta Orçamentária que a Administração Pública planeja de suas ações, através da proposição do PPA, LDO e LOA.

O Controle Interno pode ser exercido nas fases de Elaboração da Proposta Orçamentária, Execução Orçamentária e Financeira, e Controle da Execução Orçamentária, sendo, nessas fases, prévio, concomitante e subsequente, respectivamente.

Com relação ao terceiro objetivo específico, que era conceituar Controle Interno na Administração Pública, depreendeu-se, dos conceitos apresentados, que os Sistemas de Controle Interno existem para acompanhar e verificar a regularidade dos procedimentos de Gestão Fiscal, com base num planejamento transparente, em cumprimento às normas, limites e obrigações contidas na LRF, a fim de que os atos de gestão fiscal sejam realizados com responsabilidade e atendimento ao interesse público.

Constitucionalmente, o Controle Interno tem a finalidade de monitorar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos, servindo de elemento informativo para adoção de medidas corretivas, capaz de 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, evitando o abuso de poder e servindo, também, como apoio para o Controle Externo.

O Controle Interno fiscalizará o cumprimento das normas da LRF, tais como o atingimento das metas da lei de diretrizes orçamentárias, a observância dos limites estabelecidos para a realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar, observância do limite da despesa com pessoal, limites das dívidas consolidada e mobiliária, destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos e observância do limite de gastos totais dos legislativos municipais.

Para garantir o atendimento desses propósitos básicos, a Administração Pública deve prever e acompanhar todas as receitas e despesas do Estado, através da administração orçamentária e financeira dos recursos próprios do Estado e postos à sua disposição, verificando a legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência e economicidade dos atos e procedimentos da Administração Pública, apontando as correções pertinentes e respeitando sempre os princípios da transparência e publicidade na apresentação de informações para a sociedade.

Com relação ao quarto objetivo específico, que procurou apresentar a importância do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais, a pesquisa apontou que, apesar do Controle Interno ser uma exigência legal, parece haver desconhecimento da utilidade desse controle, o que dificulta sua implantação, principalmente por parte de poderes Executivo e Legislativo de municípios considerados de pequeno porte.

Conforme apresentado no presente estudo, as razões para a ausência de Sistemas de Controle Interno eficazes podem ser falta de iniciativa do administrador, falta de planejamento adequado, falta de estrutura organizacional atualizada, ausência de controle nas unidades administrativas, falta de recursos humanos, conluio de agentes, remuneração não condizente com as responsabilidades, ausência de procedimentos e rotinas, resistência às mudanças por parte dos servidores.

O levantamento do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, referente às irregularidades encontradas nas prestações de contas municipais, é prova da importância que o Controle Interno tem para a Administração Pública, vez que é o elemento essencial à Administração Pública, pois assegura que a atuação dos entes públicos se dê de acordo com os princípios impostos por toda legislação pertinente.

Em suma, o Controle Interno tem como propósitos básicos contribuir para maior eficiência, eficácia e efetividade da Gestão Pública e fornecer à sociedade informações que permitam o acompanhamento e avaliação do desempenho da Gestão Pública.

6.2 RECOMENDAÇÕES

O presente estudo não tem a pretensão de exaurir o exame do tema central, que é o Papel do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais.

Devido ao fato de as entidades da Administração Pública não divulgarem os resultados obtidos através da implantação do Controle Interno, parece ainda existir certo desconhecimento quanto à obrigatoriedade de se manter Controle Interno por parte da Administração Pública.

Assim, levando-se em consideração as limitações da presente pesquisa:

- a) recomenda-se a continuidade da pesquisa, pois o Controle Interno da Administração Pública não é um assunto muito divulgado entre o setor público e nem para a população, de uma forma geral;
- b) recomenda-se a reaplicação do estudo nas entidades da Administração Indireta;
- c) recomenda-se investigar os tipos de Controle Interno existentes nos municípios do Paraná.

Por fim, tendo em vista a importância do assunto na esfera pública, recomenda-se que o presente estudo seja disponibilizado para as Prefeituras e Câmaras Municipais, e também que seja disponibilizado para que outros possam aprofundar a pesquisa.

7 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marco Antônio de. **MPA em controle externo**: Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Curitiba: FGV Consulting, 2000.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 1991.

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Curso**: o papel do controle interno e da contabilidade pública frente aos desafios da administração municipal. Curitiba, 2005.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno**: teoria & prática. Curitiba: Juruá, 2006.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2007.

BRAGA, Marconi Augusto F. de Castro. Gestão e controle da administração pública municipal contemporânea e ciência da informação. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, n.02 de 2003. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/revista>>. Acesso em: 8 set. 2008.

BULGARI, Ricardo. Curso: **Implantando o sistema de controle interno**. Curitiba, 2006.

CALIL, Vera Lucia Lelis de Oliveira. **Estruturação de um sistema de integração orçamentária, financeira e de custos para as universidades estaduais do Paraná**.

Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br>>.

CARDIN, Décio Vicente Galdino. **Seminário: controle interno 2**. Londrina, 2008.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria e prática**. Campo Grande: Ruy Barbosa, 2005.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no governo federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DICIONÁRIO HOSTDIME. Disponível em: <<http://www.hostdime.com.br/dicionario>>.

FAE. **Manual de monografia e estágio supervisionado de administração, economia e ciências contábeis**. Curitiba: FAE, 2008.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública e os Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

LACOMBE, Francisco José Masset; HEILBORN, Gilberto Luiz J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LAFER, Betty Mindlin. **Planejamento no Brasil**. São Paulo: Perspectiva, 1970.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

LOPES, José Gabriel da Cunha. Gerenciamento dos gastos públicos: uma digressão.

Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, n.4, 2000. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/revista>>. Acesso em: 15 mar. 2008.

LOPES, José Gabriel da Cunha. O controle interno na administração pública: uma contribuição para sua implantação nos municípios. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n.4, 1999. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/revista>>. Acesso em: 15 mar. 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Antonio de. **Apostila de contabilidade e orçamento público**. Curitiba, 2007.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Estratégia e estrutura para um novo Estado**. **Revista do Serviço Público**/Fundação Escola Nacional de Administração Pública – v1. n.1- ano 48 (jan-abr/1997). Brasília: ENAP, 1997.

PIRES, Maria Coeli Simões. Concepção, financiamento e execução de políticas públicas no estado democrático de direito. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas**

Gerais, Belo Horizonte, n.02, 2001. Disponível em:

<<http://www.tce.mg.gov.br/revista>>. Acesso em: 8 set. 2008

QUEIROZ, Roosevelt Brasil. **Formação e gestão de políticas públicas**. Curitiba: IBPEX, 2007.

REQUIÃO envia à AL projeto do sistema de controle interno do poder executivo. Disponível em: <<http://www.aenoticias.pr.gov.br/>>. Acesso em: 8. set. 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

- SILVA, Ernesto José da; MOROZINI, João Francisco. **Fundamentos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: All Print, 2005.
- TEIXEIRA, Gilberto. **O que significa metodologia?** Disponível em: <<http://www.serprofessoruniversitario.pro.br/>>. Acesso em: 8 maio 2008.
- TESOURO NACIONAL. **Glossário**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_u.asp>. Acesso em: 22 set. 2008.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- VIEIRA, Laércio Mendes. Seminário: **O controle interno e a lei de responsabilidade fiscal**. Curitiba, 2002.
- Legislação Aplicada** BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n.º 820 de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Brasília, DF: 17 de dezembro de 1997. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Presidência da República. Decreto-lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar n.º 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasil, DF: 4 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.
- BRASIL. Presidência da República. Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: 4 de maio de 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Presidência da República. Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento. Portaria Conjunta n.º 2 de 8 de agosto de 2007. Aprova a 4ª. edição do Manual de Procedimentos das Receitas Públicas. Brasil, DF: 8 de agosto de 2007. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163 de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Brasil, DF: 4 de maio de 2001. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério do Orçamento e Gestão. Portaria n.º 42 de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, sub-função, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Brasil, DF: 14 de abril de 1999. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n.º 1 de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: 6 de abril de 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>.

8. ANEXO 1

NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

NBC T 16.8 – CONTROLE INTERNO

Disposições Gerais

1. Esta norma trata do controle interno das entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, visando assegurar o cumprimento da missão da entidade.

Definições

2. O controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental, com a finalidade de:

- a) assegurar a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) garantir a observância da validade, legalidade e regularidade das transações;
- c) promover e manter a confiabilidade do sistema de informações contábeis;
- d) comprovar atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio;
- e) garantir a integralidade e exatidão dos registros contábeis;
- f) prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações;
- g) possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação;
- h) garantir a execução dos planos e políticas definidas pela administração;
- i) garantir aderência das demonstrações contábeis aos princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.

Abrangência

3. O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis da entidade governamental, compreendendo:

- a) a preservação do patrimônio público.
- b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- c) a observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas.

4. O Controle Interno será racionalizado mediante simplificação de processos cujo custo seja comprovadamente superior ao risco e ao benefício gerado pela sua implantação.

Classificação

5. O controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- a) operacional - aqueles relacionados aos resultados alcançados pela gestão;
- b) contábil - aqueles relacionados à veracidade e fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) de cumprimento legal - aqueles relacionados à observância da legislação e regulamentos pertinentes.

Ambiente de Controle

6. O ambiente de controle interno deve demonstrar o grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle de prevenção e de detecção.

Procedimentos de Prevenção

7. Os procedimentos de prevenção representam os aspectos mais relevantes para a seleção dos objetivos de controle, sua vulnerabilidade e a forma de monitoramento, compreendendo:

a) Mapeamento de risco – identificação, por meio da análise de riscos, dos atos e fatos administrativos internos e externos que possam afetar os objetivos da entidade.

b) Avaliação de riscos – corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:

i) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;

ii) a forma como serão gerenciados; e

iii) a definição concreta das ações a serem implementadas no sentido da sua minimização.

c) Resposta ao risco - indica a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

Procedimentos de Detecção

8. Os procedimentos de detecção compreendem todos os meios utilizados pela gestão que possibilitem a identificação, concomitante ou a posteriori, de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Monitoramento

9. O monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, do qual resulta a avaliação permanente da qualidade do desempenho da gestão e a garantia de que as deficiências identificadas sejam prontamente solucionadas.

Informação e Comunicação

10. Os mecanismos de informação e comunicação da entidade governamental devem identificar, coletar e divulgar as informações pertinentes em formato e periodicidade adequados e assegurar a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento a finalidade desta norma, para os usuários internos e para os usuários externos, na forma definida em norma específica.

9. ANEXO 2

INSTITUIÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO ESTADO DO PARANÁ RESOLUÇÃO N.º 3321

Institui Sistema de Controle Interno, no Ministério Público do Estado do Paraná, dispõe sobre as suas finalidades, estrutura, funcionamento e dá outras providências.

O PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 19, inciso IX da Lei Complementar Estadual nº 85, de 27 de dezembro de 1999, e,

CONSIDERANDO que o art. 74 da Constituição Federal e art. 78 da Constituição Estadual impõem aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, de forma integrada, Sistema de Controle Interno;

CONSIDERANDO o contido no § 2º do art. 4º da Lei Complementar Estadual nº 85/99, de 27/12/1999;

CONSIDERANDO o contido no parágrafo único do art. 54 e art. 59 da Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000;

CONSIDERANDO a necessidade, para todos os jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, de instituir um Sistema de Controle Interno, conforme o disposto no Título I, Capítulo III, art. 4º e seguintes da Lei Complementar nº 113, de 15 de dezembro de 2005 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná);

CONSIDERANDO o que dispõe a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.8 – editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que trata do Controle Interno das entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, de forma a assegurar o cumprimento da sua missão;

CONSIDERANDO a previsão da instituição da Assessoria de Controle Interno, unidade vinculada à Sub-procuradoria-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos, integrante do Núcleo de Assessoramento Técnico, pela Resolução PGJ nº 524, de 03 de março de 2011;

CONSIDERANDO as modernas tendências de controle interno e de governança institucional, que recomendam atuação integrada, inter e multidisciplinar, e apoio nas boas práticas de planejamento institucional:

RESOLVE editar a seguinte Resolução:

CAPÍTULO I

DA INSTITUIÇÃO E DO CONCEITO BÁSICO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Art. 1º. Fica instituído o Sistema de Controle Interno no âmbito do Ministério Público do Estado do Paraná, na forma definida nesta Resolução.

Parágrafo único: O Sistema de Controle Interno compreende o conjunto de planos de organização dos métodos e medidas usados, em vários subsistemas ou unidades, para auxiliar a Administração de forma coordenada, integrada e harmônica, a garantir o alcance de seus objetivos e metas, em conformidade com os preceitos de legalidade e de legitimidade, assim como para avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

CAPÍTULO II

DAS FINALIDADES E ATIVIDADES PRECÍPUAS DO CONTROLE INTERNO

Art. 2º. O Sistema de Controle Interno tem a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas estabelecidos e do orçamento da Instituição;

II – verificar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e efetividade, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e

III – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º. A avaliação do cumprimento das metas do Plano Plurianual visa verificar a conformidade da sua execução.

§ 2º. A avaliação da execução dos programas visa verificar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento.

§ 3º. A avaliação da execução do orçamento visa verificar a conformidade da execução com os limites e as destinações estabelecidos na legislação pertinente.

§ 4º. A instituição do Sistema de Controle Interno não exime os gestores e ordenadores das despesas de todas as unidades do Ministério Público do Estado do Paraná da responsabilidade individual de controle no exercício de suas funções, nos limites de suas competências.

Art. 3º. O controle interno será realizado nas seguintes modalidades:

I – controle preventivo, efetuado com a finalidade de evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades na gestão administrativa;

II – controle corretivo, visando a adoção de ações corretivas, após a detecção de erros, desperdícios ou irregularidades na gestão administrativa;

Parágrafo único: As atividades de controle, sempre que possível, deverão ser exercidas de forma concomitante aos atos controlados.

Art. 4º. A Assessoria de Controle Interno, prevista pela Resolução nº 524/2011-PGJ, é uma unidade vinculada à Sub-procuradoria-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos, consistente em um sistema composto de auditoria, fiscalização e orientação.

§ 1º. A auditoria visa o acompanhamento da execução do orçamento e a avaliação da gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais.

§ 2º. A fiscalização visa comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, se atende às necessidades para as quais foi definido, se guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes.

§ 3º. A orientação é o meio de subsidiar, preventivamente, o gestor responsável quanto à observância das normas e técnicas do controle interno.

Art. 5º. À Assessoria de Controle Interno incumbe o exercício das seguintes competências:

I - prestar assessoramento técnico à Sub-procuradoria-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos na gestão e execução econômico-financeiro-orçamentária;

- II - estudar e sugerir soluções para assuntos de ordem econômico-financeiro orçamentária de interesse da instituição;
- III - analisar e orientar a aplicação de normas gerais de controle interno ditadas pela legislação federal aplicável, da legislação estadual específica e normas correlatas, no âmbito do Ministério Público do Estado do Paraná;
- IV - promover estudos e pesquisas, propor sistematização, normatização e padronização de procedimentos operacionais na gestão e execução econômico financeiro-orçamentária;
- V - realizar visitas “in loco” nas unidades da instituição para apontamentos, acompanhamentos e orientações técnicas, atendendo às recomendações emanadas da Administração Superior e dos órgãos de fiscalização externa;
- VI - realizar auditorias, inspeções ou outros procedimentos pertinentes, nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, administrativo, operacional e patrimonial, com observância dos princípios constitucionais da administração pública;
- VII – analisar as informações contidas nos relatórios econômico-financeiro orçamentário, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e em outras disposições legais;
- VIII - promover a apuração dos atos e fatos inquinados de ilegalidade ou irregularidade formalmente apontados, praticados quando da utilização de recursos públicos, dando ciência destes ao Subprocurador-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos e ao órgão de controle Externo (§ 1º do art. 74 da CF; § 1º do art. 78 da CE) e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade, para as providências cabíveis;
- IX - formular e executar o plano de atuação da assessoria, observadas as orientações técnicas aplicáveis;
- X - elaborar o Plano Anual de Atividades de Controle Interno – PAACI para o ano subsequente e apresentá-lo ao Subprocurador-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos na segunda quinzena do mês de novembro do ano em curso;
- XI – elaborar e manter atualizado Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno;
- XII - manter intercâmbio de dados e conhecimentos técnicos com unidades de atuação similar de outros órgãos da Administração Pública;

XIII - solicitar, mediante justificativa de sua necessidade, parecer técnico a profissional comprovadamente habilitado, sobre questões que exijam conhecimento específico para fundamentação de parecer;

XIV - realizar a gestão e a execução de projetos e ações estratégicas relacionados ao planejamento institucional afetos a sua área de atuação, mantendo os registros necessários e prestando as correspondentes informações à Sub-procuradoria-Geral de Justiça para Assuntos de Planejamento Institucional (SUBPLAN);

XV - exercer outras atribuições inerentes à área de competência técnica que forem determinadas pela Administração Superior ou que decorram de inovação técnica e/ou legislativa.

Art. 6º. O controle interno, sempre que necessário, com colaboração das demais Assessorias do Núcleo de Assessoramento Técnico da SUBADM, do Núcleo de Assessoramento Jurídico da SUBADM, da SUBPLAN e da Corregedoria-Geral do Ministério Público, atuará sobre todas as atividades administrativas, compreendendo as seguintes áreas:

I – gestão financeira, orçamentária e contábil, cujo objeto é o controle dos recursos e realização das despesas, em conformidade com as linhas traçadas pela Administração, sendo realizada através do exame dos registros contábeis, da análise e interpretação dos resultados e disponibilidades econômico-financeiros, da prestação de contas de numerários, dos relatórios de cumprimento de metas e de gestão;

II – gestão patrimonial, que visa a tutela do patrimônio da instituição, examinando o procedimento de aquisição, tombamento, distribuição, estoque, contabilização, documentação e baixa dos bens patrimoniais, bem como o contrato de aquisição, alienação e de prestação de serviços e, ainda, de execução de obras;

III – gestão de pessoal, mediante acompanhamento da estruturação de cargos e sua remuneração, dos respectivos provimento e vacância, cadastro, cálculos e registros financeiros;

IV – gestão operacional, visando a eficiência funcional da Administração, através da racionalização dos serviços e suas rotinas, estabelecendo normas padronizadas de instrumentalização e processamento, e de procedimento das pessoas na execução das tarefas;

V – gestão técnica, realizada através da medição e avaliação de serviços, com vista à observância ou à revisão dos métodos e técnicas organizacionais, bem como dos planos, programas e projetos traçados e sistemas estruturados;

VI – gestão legal, visando ao fiel cumprimento das disposições constitucionais, legais e regimentais, em vigor na prática dos atos de administração.

§ 1º. Os procedimentos e rotinas de controle, em relação a cada sistema, comporão Manual de Normas e Procedimentos, sem prejuízo dos Planos Anuais de Atividades de Controle Interno – PAACI e demais instrumentos, a serem oficializados por meio de portarias da SUBADM.

§ 2º. Excluem-se do âmbito de atuação do Controle Interno as atividades finalísticas típicas de Procuradores e de Promotores de Justiça, no cumprimento de suas atribuições constitucionais e legais, sujeitas a regime próprio de controle, a cargo da Corregedoria-Geral do Ministério Público do Estado do Paraná.

CAPÍTULO III

DA ESTRUTURA DA ASSESSORIA DE CONTROLE INTERNO

Art. 7º. A Assessoria de Controle Interno deverá contar com infra-estrutura adequada ao desenvolvimento dos trabalhos, visando contribuir para que a Administração atinja os objetivos e as metas estabelecidas, através da precisão e da confiabilidade dos registros dos atos e fatos da gestão, da eficiência operacional e da observância às políticas administrativas prescritas na Constituição, na lei e normas internas do Ministério Público do Estado do Paraná.

Art. 8º. A equipe da Assessoria de Controle Interno será composta, no mínimo, de 2 (dois) servidores designados pelo Subprocurador-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos, entre servidores efetivos do Quadro Funcional do Ministério Público do Estado do Paraná, ocupantes de cargo de nível superior nas áreas de Ciências Contábeis, Administração, Economia ou Direito, com mais de 05 (cinco) anos de efetivo exercício.

§ 1º. A Assessoria de Controle interno poderá também contar com servidores, efetivos e comissionados, para apoio e assessoramento, notadamente no que tange à tecnologia da informação, engenharia e arquitetura, gestão administrativa, administração financeira de recursos humanos, gestão de processos de trabalho, métodos de mensuração, entre outras especializações técnicas, sem prejuízo da

colaboração das demais assessorias do núcleo de assessoramento técnico da SUBADM.

§ 2º. Independentemente do número ou qualificação dos servidores que prestem serviços na Assessoria de Controle Interno, os atos de lotação e designação oitão especificarão se a função é de “assessor de controle interno”, ou de “apoio técnico administrativo” à Assessoria de Controle Interno, sendo facultado ao Subprocurador-Geral para Assuntos Administrativos ou ao Coordenador Executivo designar um Chefe entre os Assessores de Controle Interno.

Art. 9º. Os Assessores de Controle Interno terão acesso a todas as informações, documentos e outros elementos inerentes ao exercício de suas atribuições, por força das quais deverão velar pela guarda e integridade dos dados e informações, pela preservação do sigilo das informações acessadas, bem como pela motivação estritamente funcional para acesso e uso de tais elementos informativos, o que deverá ser objeto de tomada de compromisso, no início do exercício das funções na ACOI, renovando-se a cada ano.

§ 1º. As solicitações realizadas pela Assessoria de Controle Interno deverão sempre ser atendidas com prioridade.

§ 2º. Os gestores de todas as unidades deste Ministério Público deverão contribuir para o exercício das atividades da Assessoria de Controle Interno.

§ 3º. Quando a documentação ou informação prevista neste artigo envolver assuntos de caráter reservado, como os de apuração de responsabilidades, denúncias ou representações, a que vierem a ter acesso em decorrência do exercício de suas funções, os integrantes da Assessoria de Controle Interno deverão dela guardar sigilo, utilizando-a, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios destinados à autoridade competente.

Art. 10. Aos servidores integrantes da Assessoria de Controle Interno é vedado o desempenho de qualquer outra atividade incompatível com suas atribuições, tais como participação comissões de licitações, de aceites e recebimento de produtos e serviços, de tomadas especiais de contas, de sindicâncias e processos administrativos, incluindo a participação em comissões inerentes a processos de saúde ocupacional e engenharia de segurança ou outras destinadas a apurar quaisquer irregularidades ou ilegalidades.

§ 1º. Na dúvida sobre as incompatibilidades genericamente descritas neste artigo, os servidores integrantes da ACOI deverão formalizar consulta e pedido de autorização

prévios ao Subprocurador-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos, antes de cogitar o desempenho da respectiva atividade.

§ 2º. A Assessoria de Controle Interno poderá solicitar à Sub-procuradoria- Geral de Justiça para Assuntos Administrativos o apoio de outros órgãos ou servidores para o exercício das suas funções.

Art. 11. Aos servidores integrantes da Assessoria de Controle Interno fica vedado, sem qualquer exceção, o exercício de mandato de representação classista.

CAPÍTULO IV

DOS OBJETOS E ATIVIDADES INERENTES À ATUAÇÃO DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO

Seção I – Objetos sujeitos à atuação da Assessoria de Controle Interno

Art. 12. Constituem objetos de exames específicos realizados pela Unidade de Controle Interno:

- I - os sistemas administrativos e operacionais e de controle administrativo utilizados na gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional;
- II – o sistema de pessoal, compreendendo ativos e inativos;
- III – os contratos firmados com entidades públicas ou privadas;
- IV – os convênios, acordos e outros instrumentos similares;
- V – os processos de licitação, de dispensa e de inexigibilidade;
- VI – as obras, inclusive restaurações e reformas;
- VII – os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio;
- VIII – os atos administrativos de que resultem direitos e obrigações para o Ministério Público;
- IX – os adiantamentos;
- X – a fixação e execução da despesa;
- XI – a previsão de recursos e arrecadação de receita, inclusive de fundos;
- XII – a observância dos limites constitucionais e legais;
- XIII – a organização e gestão institucional dos responsáveis pelas diversas unidades do Ministério Público.

Seção II – Atividades da Assessoria de Controle Interno

Art. 13. Para o pleno exercício de suas atribuições, a Assessoria de Controle Interno poderá exercer atividades de controle da seguinte forma:

I. Na gestão orçamentária e financeira:

- 1) avaliar a legalidade das alterações orçamentárias;
- 2) acompanhar o Resultado Orçamentário, evitando que o mesmo apresente-se deficitário sem justificativas;
- 3) verificar a existência de projeções de impacto financeiro, quando resultantes da criação ou aumento de despesas de caráter continuado e outras que derivem da expansão da atividade;
- 4) verificar a elaboração de processos de execução orçamentária e o encaminhamento mensal ao Subprocurador-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos;
- 5) analisar a realização das conciliações bancárias e sua qualidade;
- 6) verificar se os pagamentos ocorrem com incidência de multas e juros;
- 7) verificar a existência de saldos em contas de recursos consignados em favor do INSS e do RPPS não repassados aos órgãos credores;
- 8) avaliar as baixas de contas do Passivo Financeiro quanto à sua pertinência;
- 9) avaliar a existência de saldos de recursos consignados em folha de pagamento – Diversos Credores;
- 10) avaliar o sistema de controle feito com as despesas inscritas em Restos a Pagar.

II. Na gestão patrimonial:

- 1) verificar a realização de inventários físicos periódicos dos bens patrimoniais em períodos não superiores a 01 (um) ano;
- 2) verificar se os bens de natureza permanente recebem números seqüenciais de registro patrimonial para identificação e inventário, por ocasião da aquisição ou da incorporação ao patrimônio;
- 3) verificar se os bens são registrados e se nos registros constam data de aquisição, incorporação, transferência ou baixa, descrição do bem, quantidade, valor, número do processo, identificação do responsável por sua guarda e conservação e localização do bem;
- 4) verificar a existência de arquivos de notas fiscais para bens móveis;
- 5) verificar a existência de Termos de Responsabilidade/Transferência sobre os bens;
- 6) verificar a existência de conciliação entre o controle patrimonial e o contábil;

- 7) realizar inspeções periódicas no almoxarifado;
- 8) verificar a existência de arquivos de registro de materiais que contenham a data de entrada e saída do material, especificação, quantidade, custo e sua destinação, com base nas requisições de materiais;
- 9) verificar os controles existentes quanto ao atendimento das requisições de materiais;
- 10) verificar se o valor do estoque apurado no encerramento do exercício vem sendo registrado no sistema patrimonial;
- 11) verificar a existência de controles individuais de veículos, contendo informações sobre marca, cor, ano de fabricação, tipo, número da nota fiscal, modelo, número do motor e do chassi, placa e número de registro no DETRAN;
- 12) verificar se há controle de deslocamentos (quilometragem e/ou horas);
- 13) verificar se há controle do consumo de combustíveis e lubrificantes;
- 14) verificar a existência e adequação de diário de bordo para todos os veículos;
- 15) verificar a existência de controles em separado em caso de veículos alugados de terceiros;
- 16) verificar a existência de normas de controle para utilização dos veículos;
- 17) verificar se as notas fiscais de prestação de serviços e/ou peças utilizadas na frota são devidamente atestadas quanto à correta execução/utilização antes de serem encaminhadas para pagamento.

III. No sistema de pessoal ativo e inativo:

- 1) verificar a existência de registros/fichas funcionais e financeiras individualizadas dos servidores efetivos, ativos e inativos, de ocupantes de cargos em comissão e dos empregados contratados por prazo determinado;
- 2) verificar a existência de registros contendo dados pessoais dos servidores e empregados, atos e datas de admissões, posse e entrada em exercício, relação de cargos ocupados ou funções exercidas, lotações, remunerações e alterações ocorridas em suas vidas funcionais;
- 3) verificar a existência de registros atualizados das pensões e aposentadorias concedidas, identificando os nomes dos beneficiários e as respectivas fundamentações legais;
- 4) verificar a efetividade dos controles de frequência;
- 5) verificar a existência de arquivos e prontuários organizados e atualizados;

- 6) verificar a realização de recadastramento periódico de servidores inativos e pensionistas;
- 7) efetuar análise da legalidade e legitimidade dos gastos constantes da folha de pagamento;
- 8) verificar a existência e emissão periódica de relatórios gerenciais relativos a recursos humanos;
- 9) verificar se o limite relativo à despesa de pessoal estabelecido pela legislação está sendo cumprido.

IV. Nas licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes:

- 1) avaliar se todas as despesas foram precedidas de processo de licitação, de dispensa ou de inexigibilidade;
- 2) avaliar os processos licitatórios, de dispensa e de inexigibilidade, quanto à sua adequação à legislação;
- 4) verificar a existência de registros e atas das ações da comissão de licitação;
- 5) verificar a existência de procedimentos adequados para garantir a realização de análise de dados de mercado, abrangendo pesquisa de preços, número de potenciais fornecedores, peculiaridades de mercado, e outros, que permitam ao gestor concluir pela conveniência e oportunidade da contratação, bem como definir adequadamente as especificações técnicas do objeto e evitar o comprometimento do caráter competitivo do certame;
- 6) verificar a existência de princípios orientadores definidos, modelos e padrões que facilitem a elaboração de editais dentro das normas previstas na Lei de Licitações;
- 7) verificar a existência de tabela de registro de preços e se o gestor faz uso dela, compatibilizando os preços constantes nas licitações com aqueles registrados na tabela;
- 8) verificar o controle quanto aos prazos de vigência para fins de extinção ou prorrogação dos contratos firmados;
- 9) verificar a existência de procedimentos documentados, estabelecendo os mecanismos de controle da execução dos contratos, incluindo acompanhamento e fiscalização da sua execução.

V. Nas obras, inclusive restaurações e reformas:

- 1) verificar a existência de projetos;
- 2) verificar se as obras/serviços de engenharia foram precedidos de procedimento licitatório;

- 3) verificar se foi firmado contrato com a empresa executora e se o mesmo foi complementado por termos aditivos;
- 4) verificar se foi expedida ordem de início dos serviços e licenças necessárias;
- 5) verificar se os pagamentos foram efetuados de acordo com o boletim de medição;
- 6) verificar se as obras foram entregues mediante termo de recebimento.

VI. Nos adiantamentos:

- 1) verificar a existência de normas definindo as condições para realização de despesas sob regime de adiantamento e as regras para a sua concessão e prestação de contas;
- 2) verificar a existência de ato administrativo definindo quem poderá ser supridor e a forma de prestação das contas relativa ao adiantamento, conforme estabelecido em legislação.

VII. Na fixação e execução da despesa:

- 1) verificar se a despesa foi fixada seguindo procedimentos técnicos de projeção;
- 2) verificar se a despesa apresenta consonância com a programação das atividades e projetos;
- 3) verificar se a despesa cumpre os estágios especificados na Lei nº 4320/64;
- 4) verificar a existência de despesas sem prévio empenho;
- 5) verificar se os critérios de limitação de empenhos, no caso de resultado da execução orçamentária, estão sendo observados;
- 6) avaliar se todos os empenhos estão devidamente assinados pelo ordenador de despesas;
- 7) avaliar a documentação que dá suporte às despesas realizadas;
- 8) verificar a existência de descrições e especificações lançadas, de forma clara e detalhada, nas notas de empenho, notas fiscais, recibos, cotações de preços e outros documentos assemelhados;
- 9) verificar se nos processos de pagamento de despesas constam o nome do credor, o valor exato a pagar, a unidade gestora responsável pelo pagamento, o número da conta bancária, da nota de empenho e da nota fiscal respectiva;
- 10) verificar a certificação da prestação do serviço ou recebimento do material na nota fiscal;
- 11) avaliar a regularidade fiscal dos fornecedores.

VIII. Na previsão de recursos e arrecadação de receita, inclusive de fundos:

- 1) verificar o controle do aporte de recursos e da arrecadação e recolhimento da receita;
- 2) avaliar se existe consonância entre a receita prevista e a arrecadada;
- 3) confrontar o valor contabilizado da receita com o valor efetivamente arrecadado.

IX. Na observância dos limites legais:

- 1) verificar o índice de execução da despesa com o limite orçamentário estabelecido;
- 2) verificar a observância dos limites de gastos com pessoal.

X. Na organização e gestão institucional:

- 1) verificar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual;
- 2) verificar o cumprimento dos prazos para elaboração e publicação dos relatórios da Lei Complementar nº 101/2000;
- 3) em colaboração com as demais assessorias técnica e jurídica da SUBADM, SUBPLAN e Corregedoria-Geral, oferecer instrumentos para avaliação dos responsáveis pelas unidades do Ministério Público, visando comprovar sua legalidade e legitimidade e os resultados quanto à eficiência e eficácia na execução de suas competências regimentais;
- 4) avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos existentes nas unidades do Ministério Público;
- 5) verificar a existência e qualidade de normas internas para a execução das rotinas de cada unidade;
- 6) verificar a existência de manuais, fluxogramas, cálculos atuariais e outros mecanismos que contribuam para a padronização e eficiência dos trabalhos desenvolvidos;
- 7) avaliar a segregação entre as funções desenvolvidas.

CAPÍTULO V

DAS RESPONSABILIDADES DAS UNIDADES

INTEGRANTES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Art. 14. As unidades integrantes da estrutura organizacional do Ministério Público, no que tange ao controle interno, têm as seguintes responsabilidades:

- I. exercer o controle, por intermédio dos diversos níveis de chefia, visando o cumprimento dos programas, objetivos e metas estabelecidos no planejamento estratégico do Ministério Público, e à observância da legislação e normas que orientam suas atividades específicas;

II. manter registro de suas operações e adotar manuais e fluxogramas para espelhar as rotinas e procedimentos que consubstanciam suas atividades.

Art. 15. As atividades de administração orçamentária, financeira e patrimonial, além do planejamento, organização, direção e controle, comuns a todos os setores do Ministério Público, ficam sujeitas à orientação da Unidade de Controle Interno, sem prejuízo dos controles próprios dos sistemas individualizados e dos controles internos inerentes a cada unidade, que devem ser exercidos em todos os níveis.

Art. 16. Recomendando o trabalho de auditoria a designação de servidores para o apoio no desenvolvimento de tarefas pertinentes à área auditada, poderá a Assessoria de Controle Interno solicitá-la durante a inspeção.

CAPÍTULO VI

DAS OBRIGAÇÕES DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO

Art. 17. A Assessoria de Controle Interno, em colaboração com as demais assessorias técnica e jurídica da SUBADM, oferecerá elementos para a avaliação da observância, pelas unidades integrantes da estrutura organizacional do Ministério Público, dos procedimentos, normas e regras estabelecidas pela legislação de regência.

Art. 18. Por ocasião de cada auditoria realizada nas unidades do Ministério Público, conforme Planejamento Anual de Atividades de Auditoria, o(s) responsável(eis) pela Unidade de Controle Interno irá(ão) elaborar Relatórios de Auditoria, contemplando, se for o caso, os Pontos de Auditoria, identificando mudanças ou adaptações necessárias aos procedimentos e rotinas desenvolvidos, visando a agilidade, melhor controle e eficácia das operações. Os Relatórios deverão conter, em síntese:

I..Objetivos do trabalho;

II. Área auditada;

III. Metodologia de trabalho;

IV. Escopo do trabalho;

V. Pontos de auditoria identificados.

Parágrafo único. A Unidade de Controle Interno comunicará a Subprocurador-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos, ou a seu Coordenador Executivo, os pontos de auditoria detectados, sugerindo-lhe a expedição de ofícios, para cada unidade auditada, com a determinação de prazo para a sua correção ou adequação.

Art. 19. No final de cada exercício, o responsável pelo Controle Interno deverá elaborar o Relatório Anual de Atividades de Controle Interno - RAACI, que será encaminhado à Sub-procuradoria-Geral de Justiça para Assuntos Administrativos, contemplando, no mínimo, os aspectos elencados nos incisos I a V do artigo anterior, mais os seguintes:

- I. Situação em que se encontram as ações corretivas determinadas no relatório (pertinentes aos pontos de auditoria), com justificativas para aquelas ações ainda não iniciadas ou concluídas;
- II. Justificativas das atividades programadas e não realizadas;
- III. Atividades desenvolvidas e não planejadas.

Art. 20. A Assessoria de Controle Interno, por ocasião da Prestação de Contas Anual do Ministério Público, emitirá parecer opinando sobre a composição do processo de prestação de contas e atestará que procedeu a devida análise das informações e documentações apresentadas, destacando e registrando quaisquer irregularidades nelas encontradas.

Art. 21. A Assessoria de Controle Interno deverá, em cumprimento ao disposto no parágrafo único do artigo 54 da Lei Complementar nº 101/2000, assinar o Relatório de Gestão Fiscal, em conjunto com as autoridades responsáveis.

Art. 22. O Procurador-Geral de Justiça poderá expedir normas complementares que julgar necessárias, visando aperfeiçoar a estrutura do Sistema de Controle Interno e elevar os níveis de eficácia do seu funcionamento.

Art. 23. Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação, revogada a Resolução nº 1086, de 05 de agosto de 1999.

Curitiba, 22 de novembro de 2011.

Olympio de Sá Sotto Maior Neto

Procurador-Geral de Justiça