

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**LUIZ CARLOS BONATO**

**IMPLEMENTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO FUNDO MUNICIPAL DE  
PREVIDÊNCIA DA PREFEITURA DE SÃO JOSÉ DOS PINHAIS - PR**

**CURITIBA**

**2013**

Dedico à minha esposa, Sílvia Nunes, e aos meus filhos, Caroline, Luiz Eduardo e Luiz Gabriel.

**LUIZ CARLOS BONATO**

**IMPLEMENTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO FUNDO MUNICIPAL DE  
PREVIDÊNCIA DA PREFEITURA DE SÃO JOSÉ DOS PINHAIS - PR**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Controladoria do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Controladoria.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Ilse Maria Beuren

**CURITIBA**

**2013**

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus pela saúde e força para vencer as dificuldades e me conduzir pelo caminho certo para vencer essa etapa na minha vida.

À minha família, que compreendeu a importância desse trabalho e me deu força nos momentos de fraqueza.

À Professora orientadora, Ilse Maria Beuren, do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

"Nunca confunda meu silêncio com a ignorância, minha calma com a aceitação ou a minha bondade com fraqueza".

(Autor desconhecido)

## RESUMO

Esta monografia objetiva elaborar uma proposta para a implantação de um controle interno no Prev São José, PR, capaz de executar um acompanhamento de gestão, subsidiando os agentes envolvidos no processo de uso dos recursos públicos. Para tal realizou-se pesquisa bibliográfica, considerando várias fontes, como livros, periódicos e internet, abrangendo diversos autores e estudiosos do tema de controladoria. Adicionalmente foram considerados documentos disponibilizados pelo Fundo Municipal de Previdência da Prefeitura de São José dos Pinhais, Paraná, além da aplicação da técnica de observação participante. Nesse contexto, procurou-se colher informações com o intuito de mudar o foco de como se processa o controle e planejamento do controle interno, ou seja, da avaliação dos processos para o acompanhamento dos processos orçamentários e financeiros. E, para reforçar esse controle, foi proposto a inserção de um cargo especial de assessoramento, chamado de *staff*, que, em conjunto com a Diretoria Administrativa e Financeira realizará, especificamente, essa tarefa. Ainda, foi apresentado neste trabalho, um estudo sobre o perfil ideal do profissional para exercer esse cargo. Foram apresentadas, também, como proposta, diversas rotinas de trabalho com o fim de propor e projetar um controle preventivo para tentar evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades, e, por fim, propor um conjunto de medidas corretivas ou punitivas caso ocorram erros, desperdícios ou irregularidades.

**Palavras-chave:** Administração pública. Controle interno. Fundo Municipal de Previdência.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Hierarquia do controle na Administração Federal.....	13
Figura 2 - Proposta de organograma com a função do agente ( <i>staff</i> ).....	27

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Componentes inter-relacionados do controle interno.....	19
Quadro 2 - Construto da pesquisa.....	24
Quadro 3 - Comparativo das diferenças entre regimes previdenciários.....	26

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>05</b>
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	05
1.2 QUESTÃO DE PESQUIISA.....	07
1.3 OBJETIVOS.....	07
1.2.1 Objetivo Geral.....	07
1.2.2 Objetivos Específicos.....	07
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	08
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	09
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>10</b>
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	10
2.2 HIERARQUIA DO CONTROLE INTERNO.....	13
2.3 ASPECTOS LEGAIS DO CONTROLE INTERNO.....	15
2.4 MECANISMOS DO CONTROLE INTERNO.....	17
2.5 SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS EM ÓRGÃOS PÚBLICOS.....	19
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>23</b>
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	23
3.2 OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE ANÁLISE.....	24
3.3 CONSTRUTO DA PESQUISA.....	24
3.4 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	25
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>26</b>
4.1 APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE OBJETO DE ESTUDO.....	26
4.2 PERFIL DOS AGENTES PARA COMPOR O CONTROLE INTERNO.....	27
4.3 PROPOSTA DE CONTROLE PREVENTIVO PARA EVITAR ERROS, DESPERDÍCIOS OU IRREGULARIDADES.....	29
4.4 PROSIÇÃO DE UM CONTROLE INSTANTÂNEO PARA DETECTAR ERROS, DESPERDÍCIOS OU IRREGULARIDADES.....	30
4.5 SUGESTÃO DE UM CONJUTO DE MEDIDAS CORRETIVAS CASO OCORRAM ERROS, DESPERDÍCIOS OU IRREGULARIDADES.....	32
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>33</b>
5.1 CONCLUSÕES.....	33
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	33
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>34</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil, desde a época do império, já existiam mecanismos de cunho previdenciário. No entanto, somente com a aprovação da Lei Eloy Chaves (Decreto n. 4.682), de 24 de janeiro de 1923, o país adquiriu um marco jurídico para a atuação do sistema previdenciário, que na época era composto pelas Caixas de Aposentadorias e Pensões (CAPs). A Lei Eloy Chaves tratava especificamente das CAPs das empresas ferroviárias, pois seus sindicatos eram bem mais organizados e possuíam maior poder de pressão política. O objetivo inicial era o de apoiar esses trabalhadores durante o período de inatividade (INSS, 2007).

Durante o período de 1930 a 1945, que corresponde ao primeiro governo de Vargas, importantes mudanças sociais e econômicas ocorreram. Como resultado, a partir de 1930 o sistema previdenciário começou a assumir características bastante diversas da fase anterior, principalmente na organização das entidades previdenciárias, com a criação dos Institutos de Aposentadorias e Pensões (IAPs) (INSS, 2007).

Com a Constituição de 1988, surgiu o conceito de Seguridade Social, composto pelas áreas da Previdência Social, Assistência Social e Saúde. Quanto ao regime próprio de previdência social, sua criação dar-se-á mediante edição de lei local que regulamente a concessão de, no mínimo, aposentadoria e pensão ao servidor público.

O regime próprio deve ser administrado pelo próprio ente federado, que deverá destinar um órgão para ser a sua unidade gestora para tal fim ou, ainda, pode funcionar por meio de uma autarquia criada pelo Poder Público, com personalidade jurídica própria.

### 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O Fundo Municipal de Previdência da Prefeitura de São José dos Pinhais foi instituído por lei municipal na data de 19 de outubro de 2005, com o nome de Prev São José - Autarquia de Previdência Social dos Servidores Públicos do Município de São José dos Pinhais. Sua principal finalidade é a de assegurar aos seus beneficiários um regime de previdência e a concessão de benefícios previdenciários.

Com a sua criação, houve a descentralização orçamentária, financeira e patrimonial. Como recurso para custear todas as despesas administrativas a Prefeitura Municipal de São José dos Pinhais, através de uma interferência financeira, repassa, mensalmente, uma quantia monetária, denominada de taxa de administração.

Em sua lei de criação, estão previstas reuniões mensais, cujo objeto desses encontros é a prestação de contas: uma análise de todos os gastos administrativos, gastos no mês anterior, e o acompanhamento de toda a gestão. Também são discutidos temas relacionados aos investimentos de todo capital aplicado, com o fim de custear aposentadorias e pensões.

Os participantes dessas reuniões, chamados de conselheiros, são em número de quinze, onde, cabe ao chefe do poder executivo indicar sete conselheiros e os demais são eleitos através de votação. Este conselho é composto por dois grupos, sendo: o conselho fiscal, como órgão fiscalizador e conselho administrativo, como órgão de normatização e deliberação superior.

A contabilidade é responsável por fornecer elementos necessários para a realização dessas reuniões, gerando demonstrativos e relatórios contábeis.

Durante essas reuniões de prestações de contas, não é levado em consideração a melhoria das práticas de gestão, mas sim, medidas corretivas sobre o resultado das ações concretizadas.

Não se quer dizer que está havendo omissão do administrador público, mas o que falta é a existência de um controle interno que reporte a consistência entre as ações que estão sendo desenvolvidas e os objetivos estabelecidos.

Para isso, se faz necessário um acompanhamento periódico dos procedimentos gerenciais utilizados, de modo que estes sejam adaptados às exigências do setor público na tomada de decisões.

Com a implementação do Controle Interno seria possível a melhora da gestão desses recursos. Migliavacca (2002) destaca que o controle interno é importante nas atividades das organizações porque contribui para a salvaguarda dos seus ativos, o desenvolvimento de seus negócios e, conseqüentemente, o resultado de suas operações, adicionando valor à entidade.

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

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".

Desse modo elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Como deve ser implementado o controle interno no uso dos recursos públicos que são disponibilizados ao Prev São José, PR?

## 1.3 OBJETIVOS

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".

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".

### 1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral do estudo é elaborar uma proposta para a implantação de um controle interno no Prev São José, PR, capaz de executar um acompanhamento de gestão, subsidiando os agentes envolvidos no processo de uso dos recursos públicos.

### 1.3.2 Objetivos específicos

Para uma análise sobre o estudo em questão, foram definidos objetivos específicos ou intermediários. Conforme 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".

Os objetivos específicos têm como finalidade, segundo Silva e Morozini (2005, p. 54), "[...] dar uma resposta ao problema formulado". Ainda citando Silva e Morozini (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".

A partir disso, têm-se como objetivos específicos:

- a) analisar o perfil adequado dos agentes que comporão o controle interno;
- b) propor um controle preventivo com a finalidade de evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades;
- c) propor um controle instantâneo para detectar erros, desperdícios ou irregularidades no momento em que eles ocorrem; e
- d) sugerir um conjunto de medidas corretivas caso ocorram erros, desperdícios ou irregularidades.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A justificativa do estudo é especialmente de ordem prática, no sentido de elaborar uma proposta de implantação de um controle interno no Prev São José, PR.

Os controles utilizados para o registro dos gastos públicos do Fundo Municipal de Previdência do Município de São José dos Pinhais têm se restringido a um controle financeiro básico, portanto não se preocupando com o planejamento orçamentário das receitas e despesas da entidade.

A justificativa para a implementação do sistema de controle interno na entidade em questão, é a preocupação inicial em atender a legislação, que determina aos gestores públicos o cumprimento de normas constitucionais e da Responsabilidade Fiscal (LRF).

Outra finalidade é para realizar uma gestão planejada e transparente. Procura-se com isso, avaliar a situação do sistema do controle interno, dando uma visão geral em termos de estruturação. Avaliam-se ainda as fragilidades existentes perante a legislação e sugerem-se possíveis melhorias.

Este conjunto de proposições poderão servir de orientação para outras entidades, evitando, assim, possíveis danos ao erário público.

## 1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho é dividido em cinco capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se a introdução do estudo, com destaque ao problema de pesquisa, questão de pesquisa, objetivos geral e específicos, justificativa do estudo e organização do trabalho.

No segundo capítulo serão apresentados os fundamentos que norteiam a administração pública e a legislação. Também são examinados os conceitos voltados ao processo de gestão pública administrativa, contemplando o planejamento a execução e o controle. Fundamenta-se o estudo, com base em diversos autores que realizaram trabalhos a respeito do tema.

No terceiro capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos da pesquisa, com destaque para o delineamento da pesquisa, objeto de estudo e elementos de análise, construto da pesquisa e coleta e análise dos dados..

No quatro capítulo discorre-se sobre os resultados da pesquisa realizada. Inicia-se com a apresentação do estudo de caso. Em seguida evidenciam-se os procedimentos de controle interno utilizados na entidade pesquisada. Por último apresenta-se um delineamento de uma proposição de controle interno para a entidade.

No último capítulo serão apresentadas as conclusões da pesquisa e recomendações para futuros estudos sobre o tema.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O objetivo da revisão bibliográfica 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.

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

### 2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

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 (MEIRELLES, 1993).

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 a 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.

Como forma de garantir probidade e transparência na gestão da coisa pública, a Constituição Federal de 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 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. Ainda, pressupõe que toda ação seja praticada de forma impessoal, no sentido de que trata o inciso IV do art. 3.º da Constituição Federal de 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.

Moraes (2002, p. 100) cita que o princípio da impessoalidade estabelece:

[...] 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. Segundo 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. Para 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. De acordo com 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.

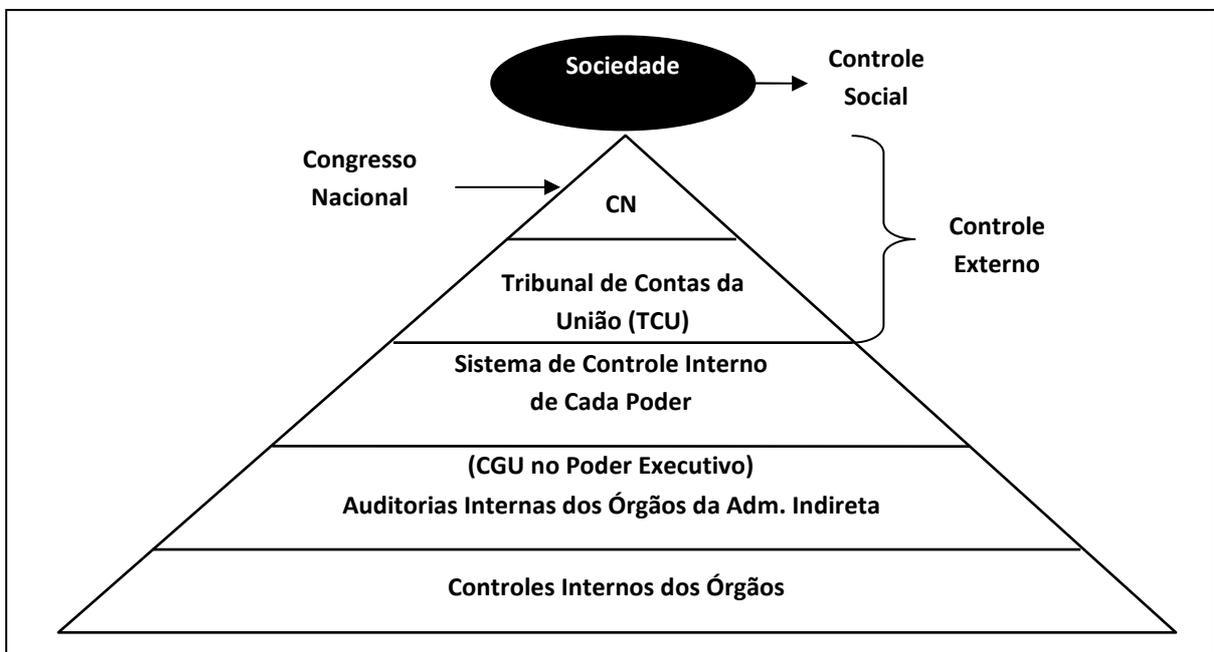
Dos princípios apresentados, os que guardam maior relação com Controle Interno na Administração Pública são: a) princípio da legalidade, vez que impõe ao Administrador Público a obrigatoriedade de fazer apenas o que a Lei ordena ou permite, conforme citação anterior; b) princípio da publicidade, vez que o Administrador Público é obrigado a dar publicidade aos seus atos, facilitando o controle e acompanhamento de suas ações; c) 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.

## 2.2 HIERARQUIA DO CONTROLE INTERNO

Na Administração Pública brasileira, a modernização do sistema de controle veio com a denominada Reforma Administrativa, introduzida pela Constituição de 1967 e designadamente através do Decreto-Lei nº 200, de 20 de fevereiro do mesmo ano. O novo modelo permitiu, desde então, a utilização da prática de acompanhamento dos atos de gestão e de administração de forma mais ágil, abandonando-se o modelo superado, que, embora minudente, preocupava-se mais com o aspecto formal, revelando-se, por isso, ineficaz e viciado. Passou-se a adotar, então, o processo de auditorias financeiras e orçamentárias.

Baseado no art. 70 da Constituição Federal é possível construir uma pirâmide que representa a hierarquia do controle na Administração Federal brasileira, conforme Figura 1.



**Figura 1: Hierarquia do controle na Administração Federal**

Fonte: Vieira e Platt Neto (2005, p. 25).

O sistema de controle interno do Poder Executivo Federal é regulado pelo Decreto nº 3.591/00, alterado pelos Decretos nº 4.303/02 e nº 4.440/02, entre outros,

e visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais.

O art. 2º do Decreto nº 3.591/00 apresenta as finalidades do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, transcritas a seguir:

- 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 à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública 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.

A vinculação entre o Sistema do Controle Interno do Poder Executivo e o Sistema do Controle Externo do Poder Legislativo ocorre basicamente pelo processo de prestação de contas, pela comunicação de irregularidades constatadas no exercício do Controle Interno e pela disponibilização de informações ao respectivo Tribunal de Contas.

O conhecimento de irregularidades por parte dos responsáveis pelo Controle Interno nos diversos níveis, decorrente do próprio trabalho ou de denúncias apresentadas, obriga-os a reportar ao respectivo órgão central de Controle Interno e ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

Da Figura 1 extrai-se que o órgão central do sistema é a Controladoria-Geral da União (CGU), vinculada atualmente à Presidência da República, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema (art. 8, inciso I, do Decreto, nº 3.591/00).

No ano de 2001, a Secretaria Federal de Controle Interno, então vinculada ao Ministério da Fazenda, editou a Instrução Normativa nº 01/01, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

A Instrução Normativa nº 01/01, que atualizou a Instrução Normativa MEFP/DTN/COAUD nº 16/91, aprovou o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que estabelece:

Normas e procedimentos aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, particularmente quanto à definição das finalidades, organização, competências, tipo de atividades, objetivos, forma

de planejamento e de execução das ações de controle e relacionamento com as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta Federal, visando principalmente alcançar uniformidade de entendimentos e disciplinar as atividades no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

A implantação de um Sistema de Controle Interno pela Administração Pública, de acordo com o que prescreve a Constituição Federal, deve se desenvolver mediante estabelecimento legal, isto é, ter sua criação aprovada pelo Poder Legislativo, e de forma sistêmica, ou seja, deve se estabelecer em todos os níveis e em todos os órgãos da Administração que, de forma integrada, realizam as suas ações para atingimento de um único objetivo específico.

Entender qual a finalidade dos Sistemas de Controle Interno e seus mecanismos no âmbito da administração pública é de alguma forma entender quais são os objetivos preconizados pela Lei Complementar n. 101, de 04 maio de 2000, que instituiu um novo paradigma de gestão pública.

### 2.3 ASPECTOS LEGAIS DO CONTROLE INTERNO

Incumbe ao Administrador, primeiramente, gerir o patrimônio e os recursos a ele confiados com proficiência, sem desperdícios e desvios. Em segundo lugar, cumpre-lhe prover as condições para demonstrar a prática da boa administração e permitir a verificação, por parte dos órgãos de controle externo, de que agiu com correção e competência. Uma vez organizado o controle interno, há que mantê-lo sob permanente vigilância e avaliação, pois se sabe que as falhas de seu funcionamento trazem reflexos inevitáveis nos resultados da administração, podendo comprometê-la irremediavelmente.

Aos titulares de cada Poder e aos executivos máximos de qualquer ente público, no exercício da administração geral, incumbe-lhes velar pelo bom funcionamento do controle interno, que, bem compreendido, poderá se tornar no mais importante aliado de sua administração (CARDOSO, 2011). Se não bastasse essa indicação de senso administrativo, todo um complexo legal está a constranger os administradores públicos a se preocuparem com o próprio sistema de controle.

Veja-se primeiramente a Constituição Federal, na qual, segundo o disposto no art. 31, restou atribuído, nos municípios, ao Poder Executivo o comando e, em consequência, as responsabilidades relacionadas com o sistema de controle interno,

na forma que a lei ordinária estabelecer. Na União e nos Estados, compete aos respectivos Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) manter esse mesmo sistema, de forma integrada, conforme art. 70 e 74 da Constituição Federal do Brasil e art. 70 e 76 da Constituição do Estado do Paraná. (v. CF, artigos 70 e 74; e CE, artigos 70 e 76).

As falhas originadas de deficiências ou da ausência das funções relacionadas com os sistemas de controle interno, que embarquem a realização das suas finalidades, poderão sempre ser levadas a responsabilidade dos respectivos administradores, na apreciação e julgamento das suas contas pelos órgãos de controle a que estão sujeitos: corporações legislativas, Tribunal de Contas, Ministério Público ou Judiciário (SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, 2001).

O Poder Legislativo e o Tribunal de Contas constituem órgãos de ação permanente de controle externo, com funções deferidas pela Constituição Federal, de conformidade com o disposto nos artigos 31, 70 e seguintes; e pelo art. 70 e seguintes da Constituição Estadual; como, também, pela Lei Orgânica de cada Município. Mas, há, também, a ação de controle eventual, que pode ser desencadeado pelos cidadãos ou por seus representantes, por meio da ação de controle de cidadania, cujos instrumentos são a ação popular e ação civil pública. . (SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, 2001)

Pela ação popular, prevista no art. 5º da Constituição Federal, inciso LXXIII e na Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, qualquer cidadão é parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe.

A ação civil pública, deriva de função relevante atribuída ao Ministério Público pela Constituição Federal, em seu art. 129, inciso III, incumbindo-lhe “promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos”.

Podem ser mencionadas ainda outras formas secundárias de ações administrativas ou judiciais erigidas para responsabilizar e penalizar os Administradores Públicos, que servem, tanto quanto as demais, para compeli-los a se preocuparem com o próprio controle, ou seja, o controle interno de sua administração. Entre estas estão as previstas no Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, na Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, e na Lei Complementar nº 101, de 24 de maio de 2000. Desta Lei, interessa transcrever o §1º do art. 1º:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

É de acrescentar, quanto ao Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, o que vem prescrito na Resolução de nº 414/92:

Art. 3º A prática de atos administrativos e de gestão contrários às normas de administração financeira e orçamentária, a seguir arrolados exemplificativamente, poderão ensejar a emissão de parecer desfavorável à aprovação das contas dos agentes públicos pelo Tribunal de Contas: (...) VIII -deficiência dos sistemas de controle interno mantido pelo Executivo, sempre que esta circunstância tenha impedido ou dificultado a criação de condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa(....).

Para Remyrech (2005, p. 7), importa acima de tudo que seja adequadamente compreendida a função do controle interno, em toda a sua extensão e essência, como instrumento eficaz e indispensável à boa administração, capaz de assegurar a efetivação de seus objetivos, que se resumem no atendimento do interesse social e na realização do bem público.

A adequada organização do sistema de controle Interno no âmbito da administração pública e a preservação do seu funcionamento eficiente resultarão, por certo, em êxitos quanto à eficácia, eficiência e economicidade dos atos de gestão, ao mesmo tempo em que servirão para prevenir a ocorrência de irregularidades, desvios e perdas de recursos públicos, evitando também a ocorrência de penalizações.

#### 2.4 MECANISMOS DO CONTROLE INTERNO

Os mecanismos de controle da administração pública inseridos no Decreto Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, naquele diploma legal, sejam internos ou externos, representam o elo vital para garantir que o poder público alcance os objetivos almejados em suas ações, observando, ainda, os preceitos legais e normativos da ordem constitucional.

Pode-se, então, afirmar sem receio que os Sistemas de Controle Interno visam à aferição e análise da ação e da gestão governamental, tais como a avaliação de metas e objetivos, execução de programas e orçamento, bem como a devida comprovação de aspectos atinentes à legalidade do procedimento administrativo.

Nesse contexto, quanto à avaliação dos resultados alcançados, não se pode esquecer, dos aspectos atinentes à eficiência e eficácia das políticas públicas. Igualmente, importante destacar e sublinhar o necessário apoio que o Controle Interno deve propiciar ao Controle Externo na sua ação de fiscalização, objetivo maior das Cortes dos Tribunais de Contas de Contas.

Os dirigentes são responsáveis por garantir que os controles internos sejam implantados e funcionem de forma a auxiliar o alcance dos objetivos e metas organizacionais. Mudanças nas condições operacionais existentes podem acarretar a deterioração dos controles, e os responsáveis devem cuidar para que sejam feitas as adaptações necessárias para manter os riscos de erro ou irregularidade sempre dentro de limites aceitáveis.

Para Almeida (2003, p. 23), o controle interno está limitado pelo “conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; por funcionários inadequadamente instruídos com relação às normas internas, e funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias”.

Encontram-se também definições em dicionários da língua portuguesa, referente ao controle. De acordo com o Dicionário Escolar de Português (2012, p. 69):

Controle – Ato ou efeito de controlar. Verificação atenta e minuciosa da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência.regularidade ou validade de algo: exame, fiscalização. Domínio de sua própria conduta. Aparelho que regula o mecanismo de certas máquinas, comando.

Meirelles (2005) registra que o controle, em tema de Administração, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.

Para auxiliar os dirigentes na tarefa de medir a adequabilidade do controle interno o setor de auditoria interna deverá examinar a eficácia destes controles, e fazer recomendações específicas para o seu aprimoramento. Seus achados, comentários e recomendações, e a resposta dos responsáveis a esses comentários

e recomendações, devem ser relatados às autoridades competentes para as medidas saneadoras cabíveis.

No Quadro 1 apresentam-se alguns dos componentes inter-relacionados do controle interno, conforme Vieira e Platt neto (2005).

**Quadro 1 - Componentes inter-relacionados do controle interno**

<b>Componentes</b>	<b>Descrição</b>
Controle do Pessoal	O recurso mais importante em qualquer organização é o seu pessoal – seus atributos individuais, incluindo integridade, valores éticos e competência, e o ambiente em que ele opera. Os controles de pessoal são fundamentais para reduzir os riscos de ocorrência de erros e fraudes na organização. Os demais controles existentes (controles físicos de proteção patrimonial, controles contábeis, etc.) são medidas de proteção importantes, mas ineficazes caso os controles internos de pessoal não estejam funcionando adequadamente.
Avaliação do Risco	A entidade deve ter objetivos claramente definidos, compatíveis com seu orçamento, regimento interno e outras restrições envolvidas, e identificar os riscos que podem comprometer o alcance desses objetivos, para que estes possam ser minimizados a partir do estabelecimento de ações de controle.
Atividades de Controle	Definidas as ações de controle necessárias para reduzir os riscos a níveis aceitáveis, a organização precisa estabelecer e divulgar as políticas e procedimentos que irão compor as suas atividades de controle.
Informação e Comunicação	Dando suporte às atividades de controle interno, existem os sistemas de informação e comunicação. Estes permitem que a entidade capture e manipule a informação necessária para conduzir, gerenciar e controlar suas operações.
Monitoramento	O processo de controle interno deve ser monitorado, e as modificações necessárias efetuadas tempestivamente. Dessa forma, o sistema pode se adaptar às mudanças internas e externas que venham a surgir, mantendo sempre os riscos de erros e fraudes em um nível aceitável.

Fonte: Vieira e Platt Neto (2005, p. 25).

## 2.5 SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS EM ÓRGÃOS PÚBLICOS

O sistema de controle interno de cada poder será exercido, conforme determina a Constituição da República Federativa do Brasil no seu art. 70, observando-se os princípios de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Segundo Peter (2003, p. 24), constituem controles internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

O sistema de controle interno da organização como um todo abrange o plano de organização e todos os métodos e medidas de controle interno, que foram por ela

estabelecidos. Porém, os controles internos específicos para determinada área ou função organizacional também constituem um sistema de controle interno.

Pode-se dizer, então, que o sistema de controle interno faz parte das atividades normais da administração pública, tendo como função acompanhar a execução dos atos, indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial.

Segundo Silva (1991, p. 138), os sistemas de controle interno devem ser exercidos em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo:

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

Para Almeida (2003, p. 63), 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 Waddell (1982, p. 16), "o controle interno compreende os organogramas e correspondentes fluxogramas (...)".

Do que foi descrito até aqui, deve-se compreender que, conceitualmente, pode ser aplicado a uma entidade pública sem prejudicar o conteúdo aplicado, mas, sobretudo, deve-se entender que o sistema de controle interno é dotado de uma estrutura complexa. Esse sistema deve estar em equilíbrio e de forma integrada com todos os atos e processos administrativos de um órgão ou entidade administrativa, e nunca separadamente.

Outro ponto importante é que todos os integrantes da administração devem aceitar esse novo sistema e sua proximidade com a realidade do órgão público correspondente é de fundamental importância para o acompanhamento e análise das ações do gestor e de toda a estrutura administrativa, que é exercida de forma contínua e permanente.

Quanto ao responsável pelo controle interno, Cruz e Glock (2003, p. 26) explicam que, assim, não existe a figura do responsável pelo controle interno, pois todos são responsáveis, cada um em relação a sua área de atuação. Existe, sim, a

figura do responsável pelo órgão central do sistema de controle interno ou pela unidade de coordenação do controle interno, formalmente constituída, a qual, por imposição legal, deverá assumir, também, o exercício de alguns controles relevantes.

De acordo com Castro (2008, p. 131), no mesmo período da formulação do sistema de controle interno, o governo planejava uma reforma na Administração Pública Federal com o objetivo de implantar uma gestão voltada para resultado, que implicaria em mudanças no paradigma da administração. O autor destaca ainda que “o governo buscou transformar a gestão na Administração Pública Federal, eminentemente burocrática, em administração gerencial”.

Diante do que foi esclarecido sobre os sistemas de controle pode-se inferir que o controle na administração pública compreende (Lei 4.320/64, art. 75, incisos I, II e III): a legalidade dos atos que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa; o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações, a fidelidade funcional dos agentes de administração, responsável por bens e valores públicos; e o cumprimento dos programas de trabalho do governo, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Segundo Peixe (2002, p. 103), o Controle Interno:

É exercido sobre todas as unidades administrativas dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário com as seguintes finalidades: criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos; e análise do custo/benefício.

As prestações de contas e tomadas de contas são sistemáticas e periódicas, mensais, anuais ou por fim de gestão. O controle interno deverá realizar a qualquer tempo, inspeções e verificações locais da ação dos responsáveis por bens, numerário e valores do Estado ou pelos quais estes respondem.

Machado Jr e Reis (1993 p. 137) mencionam que:

Estão estabelecidas atividades que deverão ser instituídas em lei, diferentes tanto em relação aos seus objetivos quanto em relação à natureza da cada uma. São as seguintes:  
-prestação de contas é o ato pelo qual o agente responsável, quer pelos negócios da entidade, quer por bens ou valores públicos, em face do disposto legal, toma a iniciativa de relatar os fatos ocorridos em relação à

sua gestão, ao órgão ou à pessoa que, de direito, é competente para apreciá-la;

-tomadas de contas é o ato pelo qual a pessoa ou órgão, que, de direito, é competente para executá-la. É realizada quando o agente responsável, pelos negócios da entidade ou por bens ou direitos públicos, deixe de cumprir, em prazo legal, sua obrigação de apresentar a prestação de contas. A tomada de contas, entretanto, poderá verificar-se a qualquer momento que a administração desejar, independentemente, de apresentação da prestação de contas.

Sobre controle interno nos municípios, Cruz e Glock, (2003, p. 44) apresentam o seguinte enfoque sistêmico: "O mesmo ocorre com o Sistema de Controle Interno de um Município, o qual engloba o conjunto de procedimentos de controle executados ao longo da estrutura organizacional, sob a coordenação, orientação e supervisão da unidade de coordenação do controle interno".

Por ser órgão de atuação permanente, o sistema de controle interno tem papel importante na condução dos objetivos da administração pública, promovendo a sua continuidade, independentemente do envolvimento político de cada gestão.

A continuidade de uma gestão com certeza favorece esse avanço, pois certamente serão mantidos na equipe os responsáveis pela coordenação dos projetos. Outro fator que pode interferir é o acatamento ou não das instruções da controladoria pelo chefe do executivo, dado seu caráter eminentemente opinativo, e seu não-atendimento poderá até prejudicar a própria administração pública. Não se trata de trazer para o controle interno funções de governo, pois somente o administrador público, eleito pela comunidade envolvida, tem poder de decisão e de gestor da coisa pública.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Entende-se por metodologia os procedimentos adotados para a consecução do trabalho proposto. A escolha da metodologia a ser utilizada depende dos objetivos da pesquisa e do problema de pesquisa (BEUREN, 2003).

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A classificação da pesquisa dá-se em três âmbitos: quanto aos objetivos, aos procedimentos técnicos utilizados e a abordagem do problema. Para Gil (2002, p. 41), “quanto aos objetivos gerais é possível classificar a pesquisa em três grupos: exploratórias, descritivas e explicativas”. Com relação aos objetivos gerais a classificação dessa pesquisa é a exploratória.

A classificação quanto aos procedimentos técnicos determina o delineamento da pesquisa. Segundo Gil (2002, p. 43), “o delineamento refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve tanto a diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de coleta de dados”. Ainda dentro do delineamento devem ser considerados o ambiente em que os dados serão coletados e a forma que essas variáveis serão controladas.

De acordo com este mesmo autor, quanto à forma pela qual os dados serão coletados, o delineamento da pesquisa pode ser: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa experimental, pesquisa *ex-post-facto*, pesquisa levantamento, pesquisa estudo de caso, pesquisa-ação e pesquisa participante.

A pesquisa é documental, pois, segundo Gil (2002, p. 45), essa pesquisa assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

Ainda, segundo Gil (2002, p. 46), o desenvolvimento da pesquisa documental segue os mesmos passos da pesquisa bibliográfica. Apenas cabe considerar que, enquanto na pesquisa bibliográfica as fontes são constituídas sobretudo por material impresso localizado nas bibliotecas, na pesquisa documental,

as fontes são muito mais diversificadas e dispersas. Há, de um lado, os documentos "de primeira mão", que não receberam nenhum tratamento analítico. Nesta categoria estão os documentos conservados em arquivos de órgãos públicos e instituições privadas, tais como associações científicas, igrejas, sindicatos, partidos políticos etc. Incluem-se aqui inúmeros outros documentos como cartas pessoais, diários, fotografias, gravações, memorandos, regulamentos, ofícios, boletins etc.

Para este trabalho, foram utilizados como fonte de pesquisa, balancetes mensais e bimestrais, relatórios contábeis e rotinas internas.

### 3.2 OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE ANÁLISE

Neste trabalho, a instituição escolhida é o Fundo Municipal de Previdência, dos servidores públicos de São José dos Pinhais. Portanto, realizou-se pesquisa documental e observação participante considerando especificamente elementos relacionados ao Prev São José.

### 3.3 CONSTRUTO DA PESQUISA

No Quadro 2 apresenta-se o construto desta pesquisa, com o intuito de demonstrar os elementos norteadores da coleta de dados.

**Quadro 2 - Construto da pesquisa**

Objetivos Específicos	
analisar o perfil adequado dos agentes que comporão o controle interno	Procurou-se verificar se a bibliografia traz um modelo de perfil de agente para desempenhar a função de <i>staff</i> dentro da administração pública
propor um controle preventivo com a finalidade de evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades	Neste item foram propostas rotinas necessárias para que o agente possa desempenhar a sua função de maneira a prevenir a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades
propor um controle instantâneo para detectar erros, desperdícios ou irregularidades no momento em que eles ocorrem	É necessário que as entidades respondam às intenções da sociedade pagadora de impostos com a introdução de uma nova ordem na administração pública
Sugerir um conjunto de medidas corretivas ou punitivas caso ocorram erros, desperdícios ou irregularidades	Oferecer e incentivar para que os componentes das comissões de licitação, liquidação, suprimento de fundos e gestores de contratos realizem treinamentos e/ou especializações para a execução de suas atividades

Fonte: Elaboração própria.

### 3.4 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados foram coletados por meio de diversas fontes. Segundo Gil (2002, p. 140), obter dados mediante procedimentos diversos é fundamental para garantir a qualidade dos resultados obtidos. Para este trabalho, os dados foram coletados por meio de pesquisa bibliográfica, análise de documental e observação espontânea.

Na pesquisa bibliográfica foram consideradas várias fontes, como livros, periódicos e internet, abrangendo diversos autores e estudiosos do tema de controladoria. Adicionalmente foram considerados documentos disponibilizados pelo Fundo Municipal de Previdência da Prefeitura de São José dos Pinhais, Paraná, além da aplicação da técnica de observação participante.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo faz-se a descrição e análise dos resultados da pesquisa realizada. Este capítulo tem por finalidade descrever os mecanismos de controle interno e propor a formatação de um controle capaz de executar o acompanhamento de gestão a ser adotado pelos gestores do Fundo Municipal de Previdência dos Servidores Públicos de São José dos Pinhais.

### 4.1 APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE OBJETO DE ESTUDO

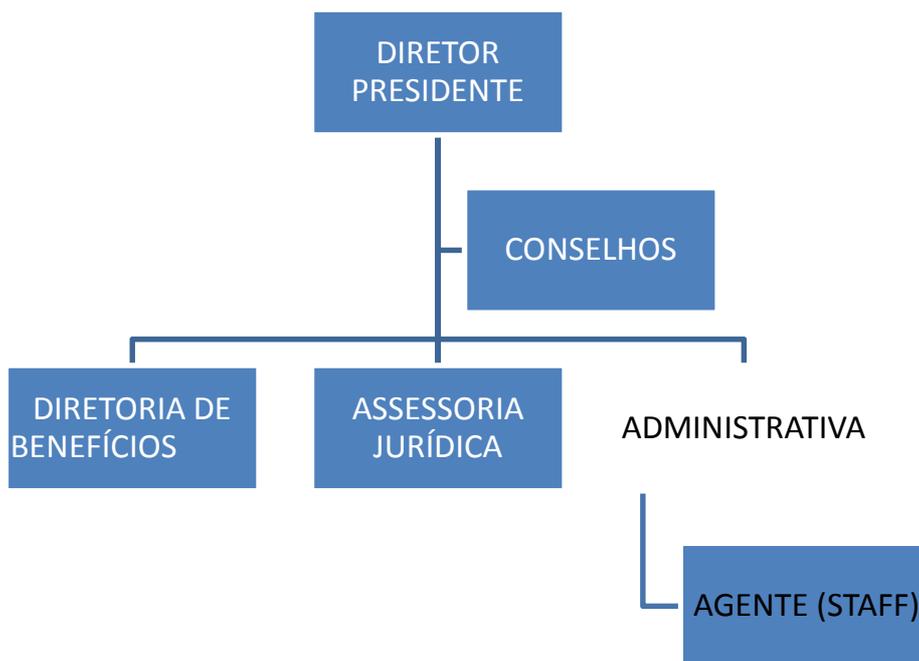
Para melhor entendimento sobre o tema, faz-se necessário que se demonstre inicialmente para o leitor, as diferentes formas de Regimes de Previdência previstas pela legislação brasileira e a respectiva população que se enquadra em cada regime.

**Quadro 3 - Comparativo das diferenças entre regimes previdenciários**

<b>Regime Geral de Previdência Social - RGPS</b>	<b>Regime de Previdência Complementar e Suplementar</b>	<b>Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos - RPPS</b>
Obrigatório, nacional e público	Optativo, privado, administrado por fundos de pensão, sistemas de capitalização.	Obrigatório, público, esferas federal, estadual e municipal.
Ex: trabalhadores em geral	Ex: Fundos de Pensão Banco do Brasil	Ex: Servidores Públicos
Administrado pelo INSS	Fiscalizado pelo MPAS e MF	Administrado pelos respectivos governos

Fonte: Elaboração própria.

Neste sentido, na Figura 2 apresenta-se uma proposição de organograma. Assim busca-se evidenciar uma visão geral da estrutura organizacional da entidade, em que a função do agente (*staff*) ficaria alocada juntamente com a diretoria administrativa e financeira do Fundo Municipal Previdenciário.



**Figura 2 - Proposta de organograma com a função do agente (*staff*)**

Fonte: Elaboração própria.

#### 4.2 PERFIL DOS AGENTES PARA COMPOR O CONTROLE INTERNO

Os agentes da administração, principalmente os agentes da área pública, estão interagindo com as novas tecnologias disponíveis. A partir do momento que estes agentes passam a dominar novas filosofias de gerenciamento de pessoas, materiais, fluxos, orçamentos e estratégias de venda, acumulam conhecimentos em diversas áreas, dando a impressão que tudo está sempre se reformulando. O mundo administrativo exige deste muitas habilidades, as quais serão de grande valia para assessorar os dirigentes principais da organização a qual pertence.

Procurar-se-á verificar se a bibliografia traz um modelo de perfil de agente para desempenhar a função de *staff* dentro da administração pública. O que se deve esperar da pessoa que exercerá essa função-chave pode-se determinar ou não durante o trabalho que ora se desenvolve. Cabe destacar o conceito de auditoria de gestão, que segundo Cordeiro (2002, p .73) é a "revisão, avaliação, emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios, produtos e serviços, no horizonte temporal presente/futuro".

Preliminarmente considera-se que uma atividade/função de *staff* não pode ser de natureza política. A pessoa deverá ser eminentemente técnica, conhecedora de suas áreas de atribuições, com possibilidades de se inter-relacionar com outras áreas e seus colaboradores. No desempenho de sua função, deverá estar atrelado

às funções organizacionais como um todo. Deverá sempre estar focado na obtenção de informações que possam ser utilizadas como um diferencial competitivo do órgão a que pertence, frente aos outros órgãos que desempenham funções correlatas.

Para a definição do perfil que se busca, tendo em vista a função que se espera deste agente, estudaram-se os predicados listados por Cordeiro (2002, p. 76) para a execução da atividade de auditor de gestão. Dentre estas habilidades foram citadas as de “criatividade e percepção”, por estarem relacionadas com fatos presentes e futuros, as quais devem exigir do auditor grande criatividade na montagem de cenários, para que sejam avaliados com efetividade os riscos e oportunidades advindas de novos focos do mercado. Cordeiro (2002 p.76) destaca que, “o auditor quando executar auditoria de gestão deverá estar voltado para a identificação da potencialidade da empresa, em face às necessidades do mercado em que ela está atuando, auxiliando a administração na correção de eventuais rumos”.

Para Cordeiro (2002, p. 76):

O auditor deverá ‘pensar’ como se fosse o acionista da empresa, e para tanto, tem que possuir o espírito empreendedor dos grandes homens de negócio, a fim de que possa contribuir efetivamente com propostas factíveis nas decisões estratégicas da organização. O estudo continuado, já tão propagado no meio da auditoria, quando se fala de auditoria de gestão, deverá estar ainda mais elevado, considerando que já não bastará o profissional conhecer ‘apenas’ sobre contabilidade, finanças, OSM, informática, marketing, legislação societária, trabalhista, fiscal..., deverá estar com o pensamento voltado às novas tecnologias, às modernas técnicas administrativas, qualidade dos processos, potencialidades do mercado específico onde a empresa atua; portanto, o estudo contínuo mais do que nunca é necessário.

Continuando a busca do perfil adequado para o agente que executará a função de assessor (*staff*), Cordeiro (2002 p.76) indica uma outra função, que é a de “planejador e estrategista”. Acredita-se que sem planejamento e sem estratégia não se consegue aglutinar informações que possibilitam a avaliação das estratégias que estão sendo tomadas pela empresa ou órgão público. De que forma o *staff* poderá realizar isso? Realizando testes de observância sobre a reação que cada atitude relevante, tomada pelos agentes públicos poderá causar impacto hoje ou no futuro, podendo contribuir com sugestões que aportem novas ideias.

Pode-se dizer que o *staff* será um Agente Executor Direto do Diretor Administrativo e Financeiro da entidade. A norma que instituir o controle interno deve

disciplinar a condição necessária para a ocupação da função de controle geral, que deve ser exercida por um servidor detentor de cargo efetivo na administração pública. Bitencourt Neto (2005, p. 75), relata que as prerrogativas que se concedem aos servidores estatutários não são privilégios pessoais, mas garantias necessárias ao adequado exercício de suas funções estatais, para evitar influências indevidas e desvio de finalidade na atividade do servidor.

O servidor estável, detentor de cargo efetivo, possui maior independência, pois sua condição está assegurada diante de qualquer possibilidade de perseguição. Porém, esse servidor deve possuir qualificação adequada e suficiente para desempenhar as funções de controle e se desvincular das funções administrativas em obediência aos princípios básicos de controle.

Concluindo este item, referente à análise do perfil para o *staff*, verifica-se que o agente que mais se identificaria com a função de assessoramento que se pretende implantar, diz respeito a uma habilidade que exige um conhecimento não só de sua área, mas de outras áreas que devem complementar o seu trabalho. Exige-se deste agente, então, que seja “empreendedor e autodidata”.

#### 4.3 PROPOSTA DE CONTROLE PREVENTIVO PARA EVITAR ERROS, DESPÉRDÍCIOS OU IRREGULARIDADES

O Controle Interno não se restringe apenas à legalidade e a aplicação de recursos, ele tem enfoque também na gestão da coisa pública, principalmente na avaliação de resultados no que diz respeito à eficácia e à eficiência na gestão financeira, orçamentária e patrimonial. Assim, o controle nos órgãos públicos deve assegurar que erros e riscos potenciais que afetam os ativos e as operações da organização pública sejam devidamente controlados e monitorados.

Neste item será verificada a bibliografia para propor rotinas necessárias para que o agente possa desempenhar a sua função de maneira a prevenir a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades. Neste sentido apresentam cinco rotinas que podem contribuir sobremaneira para este fim;

Rotina nº 01 - Identificar se é realizado um rodízio de agentes que participam das comissões de licitação, da elaboração de editais, do controle da execução de contratos e de outras atividades relevantes. Segundo Beal (2000, p. 11), "um funcionário que se recusa a tirar férias pode estar tentando evitar que um ato

irregular seja descoberto, e a permanência de um mesmo funcionário por longos períodos na mesma função representa um grande risco a ocorrência de fraude". Diz, ainda, que, "na área de licitações e contratos, essa deficiência no controle interno pode facilitar o conluio entre funcionários e interessados, levando ao direcionamento de procedimentos licitatórios, à autorização de pagamentos indevidos em contratos e assim por diante".

Rotina nº 02 - Constatar, periodicamente, se o acesso ao setor que guarda os processos é controlado por mecanismos que projetam adequadamente os processos licitatórios, bem como toda a documentação que fundamenta as fases da licitação.

Rotina nº 03 - Verificar se há planejamento sistematizado para levantar as necessidades de contratação de bens e serviços. O *staff* deverá constatar a existência da necessidade de contratar a construção de uma obra ou a aquisição de bens e serviços para a UG. Ele observa se existem rotinas que informem os passos a serem seguidos, por intermédio da elaboração do diagnóstico da necessidade, análise de mercado e/ou estabelecimento dos requisitos de qualidade do objeto.

Rotina nº 04 - Identificar o meio mais adequado para atender a necessidade e a definição do objeto. Beal (2000, p. 13) orienta para que sejam "levados em consideração todos os aspectos da licitação: administrativo, econômico-financeiro, técnico, jurídico, etc". Ressalta, ainda, que deve ser verificada "se a necessidade só pode ser atendida mediante a aquisição de determinado equipamento, ou poderia ser satisfeita com a locação temporária do mesmo equipamento, a um custo menor". Neste procedimento o agente deve se preocupar com custo-benefício.

Rotina nº 05 - Verificar se a entidade adota procedimentos adequados para garantir a realização de uma ampla análise de mercado, abrangendo pesquisa de preços, número de potenciais fornecedores e peculiaridades do mercado, que permita ao administrador 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.

#### 4.4 PROSIÇÃO DE UM CONTROLE INSTANTÂNEO PARA DETECTAR ERROS, DESPERDÍCIOS OU IRREGULARIDADES

A Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, ressalta a importância do

sistema de controle interno, através do controle prévio e concomitante, com a intenção de realizar, entre outros, o controle de resultado, a obtenção de metas, a avaliação e o controle de custos.

De acordo com o Art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, 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 o retorno da despesa total com 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 consolidada 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.

Os gestores públicos necessitam saber se os recursos de que dispõem estão sendo administrados adequadamente, não só em cumprimentos às normas legais, mas se os programas estão atingindo os objetivos propostos. Nesse contexto, o acompanhamento da gestão irá proporcionar formas de verificar se a redução dos custos dos recursos empregados em uma atividade não estão comprometendo a qualidade. O controle interno espera, ainda, que esse novo modelo de prestar contas e de acompanhar a gestão realizada pelos gestores, irá produzir uma excelente relação entre produto, em termos de bens, serviços e outros resultados, e os recursos utilizados para produzi-los.

É necessário que as entidades respondam às intenções da sociedade pagadora de impostos com a introdução de uma nova ordem na administração pública. Para se atingir todos os objetivos propostos, esse agente (*staff*) necessita, além das qualidades já comentadas, ferramentas para auxílio nessa gestão, como exemplo tem-se um adequado programa de contabilidade, que atenda de imediato ao que é solicitado, tanto na área orçamentária, financeira como na contábil.

Para reforçar esse controle de gestão, o agente (*staff*) conta com a ajuda do Controle Externo, exercido pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Como exemplo, citam-se as Instruções Normativas nº 84, de 20 de dezembro de 2012, e Instrução Normativa nº 87, da mesma data, que dispõem sobre o Sistema de

Informações Municipais - Acompanhamento Mensal e as remessas de informações. Institui ainda a Agenda de Obrigações para o exercício de 2013, a ser observada pelos Municípios do Estado do Paraná, suas respectivas entidades da Administração Direta e Indireta, Empresas Estatais e Consórcios Intermunicipais. As entidades elencadas nessas Instruções têm uma série de obrigações a serem cumpridas. Obrigações essas que são diárias, semanais, mensais, bimestrais e anuais.

#### 4.5 SUGESTÃO DE UM CONJUNTO DE MEDIDAS CORRETIVAS CASO OCORRAM ERROS, DESPERDÍCIOS OU IRREGULARIDADES

A título de sugestão de um conjunto de medidas corretivas caso ocorram erros, desperdícios ou irregularidades, inicialmente, com a finalidade de assegurar a eficiência das ações dos gestores públicos, propõe-se a adoção de rotinas preventivas e corretivas para assegurar a eficiência das ações administrativas.

Recentemente foram editadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, visando promover a convergência das práticas, da elaboração e da divulgação das demonstrações contábeis às normas internacionais. Entre essas normas, estão a NBC - Norma Brasileira de Contabilidade T 16.8, que estabelece referenciais para o controle interno com suporte de sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público. O cumprimento dessa norma pode contribuir nesse intuito.

Sugere-se oferecer e incentivar para que os componentes das comissões de licitação, liquidação, suprimimento de fundos e gestores de contratos realizem treinamentos e/ou especializações para a execução de suas atividades. Beal (2000, p. 14) ressalta que a falta de bons critérios para a designação da equipe encarregada de executar esta etapa pode acarretar sérios prejuízos para o processo, como atrasos desnecessários decorrentes de recursos de licitantes, definição inadequada de objeto e mesmo anulação do processo por vício.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo apresentam-se as conclusões da pesquisa realizada e recomendações para futuros estudos sobre o tema investigado.

### 5.1 CONCLUSÕES

O objetivo geral do estudo consistiu em propor a configuração de um controle interno, capaz de executar o acompanhamento de gestão, subsidiando os agentes envolvidos no processo de uso dos recursos públicos do Fundo Municipal de Previdência de São José dos Pinhais.

Com o intuito de subsidiar os Administradores Públicos, neste trabalho sugeriu-se a inserção de um agente para desempenhar a função de *staff* dentro da administração pública e de rotinas específicas a serem adotados pelos agentes.

Cabe destacar que a implantação de qualquer sistema de controle para a medição de gestão causa diversos tipos de problemas entre os servidores envolvidos, mas a persuasão deles permite um melhoramento contínuo da gestão.

Assim, conclui-se que o fundo de Previdência necessita de um sistema de controle interno e de um agente que possa desempenhar o papel de assessoramento direto, com o perfil de eficiência, eficácia e economicidade.

Na Prefeitura do município de São José dos Pinhais existe um sistema de controle interno, no entanto, a Prefeitura é assessorada pelas Secretarias Municipais e o Fundo de Previdência, onde não existe uma estrutura de controle interno condizente com o papel que o controle interno deve ter em uma organização. Embora o Prev São José conheça a importância do papel do controle interno, na estrutura existente, não é demonstrada tal importância.

### 5.2 RECOMENDAÇÕES

Dadas as limitações deste estudo, recomenda-se para futuras pesquisas investigar a importância da implementação de práticas de controle interno em todos os órgãos, e, em especial, em Fundos Municipais de Previdência de Regime Próprio visando a transparência e controle.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BEAL, A. **Procedimentos de auditoria para avaliação dos controles internos na área de licitações e contratos**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2000. Disponível em: <<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/page/tcu/publicacoes/classificacaoporassunto/auditoria/pa%20de%20controles%20internos.doc>>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BEUREN, I. M. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. pp 46-75.

BITENCOURT NETO, E. **Improbidade administrativa e violação de princípios**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. **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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 4.717**, de 29 de junho de 1965. Regula a ação popular. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4717.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. **Lei nº 8.429**, de 02 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. **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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. **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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 201**, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0201.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. **Decreto nº 3.591**, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. **Decreto nº 4.303**, de 15 de julho de 2002. Dá nova redação ao art. 6º do Decreto nº 4.298, de 11 de julho de 2002, que dispõe sobre a atuação dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal durante o processo de transição governamental. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4303.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. **Decreto nº 4.440**, de 25 de outubro de 2000. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4440.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4440.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

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. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 22 dez. 2013.

CARDOSO, L. G. M. **Mecanismos de governança do setor público brasileiro e o seu papel no combate à corrupção**. In: I Concurso de Artigos Científicos da ASBAN e do FOCCO/GO, 2011. Disponível em: <<http://www.prgo.mpf.mp.br/focco-go/artigos/LUDMILLA-GRAZIELLA-MARA-CARDOSO.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2013.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Res. n. 1.135, de 21 de novembro de 2008. **NBC - Norma Brasileira de Contabilidade T 16.8**. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1135\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1135_2008.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

CORDEIRO, C. M. R. Auditoria como instrumento de gestão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Ano XXXI, n. 134, p. 73-77, mar./abr. 2002.

CRUZ, F.; GLOCK, J. O. **Controle Interno nos Municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

DICIONÁRIO ESCOLAR DE PORTUGUÊS, 2012.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

LAKATOS. E. M.; MARCONI, J. C. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007

MACHADO JR, J. T.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada**. 25. ed. Rio de Janeiro, IBAM, 1993.

MEIRELLES, H. L. **Direito Municipal Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1993.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

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

PARANÁ. **Constituição do Estado do Paraná**., de 05 de outubro de 1989. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=9779&codTipoAto=10&tipoVisualizacao=compilado>>. Acesso em: 22 dez. 2013.

PEIXE, B. C. S. **Finanças Públicas: Controladoria Governamental**. Curitiba: Juruá, 2002.

PETER, M. G. A. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

REMYRECH, R. **Controle interno na administração pública**. Porto Alegre, 2005. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/control-interno-administracao-publica.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2013.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental : Um enfoque administrativo**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

SILVA, E. J.; MOROZINI, J. F. **Fundamentos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: All Print, 2005.

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO. **Sistema de Controle Interno da Administração Pública Municipal**. Proposta para instituir Controle Interno nas Administrações Municipais. Disponível em: <<http://conselhopoliticoibc.blogspot.com.br/2009/05/sistema-de-controle-interno-da.html>>. Acesso em: 04 dez. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO RIO GRANDE DO SUL. **Resolução de nº 414/92**.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VIEIRA, A. L.; PLATT NETO, O. A. **Planejamento nas Unidades de Auditoria Interna das IFES**. Disponível em: <[www.artigocientifico.com.br/acervo/6/58/tpl\\_881.html.gz](http://www.artigocientifico.com.br/acervo/6/58/tpl_881.html.gz) - 29k>. Acesso em: 03 jul. 2013.

WADDELL, H. R. **Manual de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1982.