

LUCI MACHADO DE ANDRADE NETSKA

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL DO PARANÁ**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Controladoria, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de especialista em Controladoria.
Orientador: Prof. Dr. Ademir Clemente.

**Curitiba
2009**

RESUMO

NETSKA, Luci Machado de Andrade. Proposta de um Sistema de Controle Interno na Administração Pública, 2009, 51 páginas. Pós-Graduação em Controladoria. Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

O objetivo desta monografia é propor a implantação do Sistema de Controle Interno na administração pública para se obter otimização e transparência. Propõe-se uma mudança comportamental focada na responsabilidade do agente público de acordo com os princípios constitucionais. A proposta tem a finalidade de orientar a implantação e a estruturação do órgão de controle interno, com a utilização da metodologia COSO, a qual avaliará, principalmente, os riscos do processo operacional, permitindo correções e ajustes. São apresentados modelos de relatórios essenciais à tomada de decisões. O Sistema de Controle Interno representa controles gerenciais, bem como medidas e procedimentos embasados na ética, e sua implantação e efetivo funcionamento são capazes de criar um ambiente de transparência e eficiência que acabará sendo perceptível pela sociedade, quando parcela significativa dos agentes públicos se integrarem em torno da missão do Estado. O Sistema de Controle Interno busca resgatar a confiança da sociedade no Estado como condição para efetiva governança.

Palavras-chaves: Sistema de Controle Interno, Controle, Administração Pública.

SUMÁRIO

RESUMO	03
1 INTRODUÇÃO	05
1.1 Problema.....	07
1.2 Objetivos	08
1.2.1 Objetivo geral	08
1.2.2 Objetivos específicos	08
1.3 Justificativa	09
1.4 Estrutura do trabalho.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 História da Constituição Federal do Brasil e a introdução do Controle	11
2.1.1 Estado Democrático de Direito	14
2.1.2 O princípio da separação tripartite	15
2.2 Administração pública	15
2.2.1 Estrutura da administração pública	16
2.2.2 Entidade que compõem a administração pública.....	17
2.2.3 Princípios da administração pública.....	18
2.3 Controle interno.....	21
2.3.1 Formas de controle interno	24
2.3.2 Princípios inerentes ao controle interno	25
2.3.3 Sistema de controle interno - Modelo COSO	26
2.3.4 Processo de trabalho - Modelo COSO.....	30
3 METODOLOGIA	37
4 PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO PARANÁ	38
5 CONCLUSÕES	48
REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda o Sistema de Controle Interno em todos seus aspectos e analisa a premente necessidade de implantação do mesmo junto à administração pública. Esse estudo pretende adequar as funções de estado para a condução dos interesses da coletividade, com referência aos princípios da administração pública de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia também com a adoção de novos métodos e procedimentos administrativos para a efetiva gestão no setor público.

No ano de 2006, o Jornal Gazeta do Povo divulgou um artigo de Fernando Martins, que alertava em seu título à população: "Procura-se gerente para máquina de R\$ 17 bilhões". Martins se referia ao Governo do Estado Paraná, que previa uma arrecadação para o ano de 2007 de quase 1 bilhão a mais que naquele ano.

O autor do artigo ainda enfatizava que este gerente estaria administrando um gigantesco conglomerado, com um orçamento anual de R\$ 17,3 bilhões, 164 mil trabalhadores, 17 empresas, uma televisão, 5 universidades, centenas de escolas, dois portos, um dos maiores teatros do país e milhões de acionistas.

Salientava ainda em seu texto, que toda essa estrutura teria como objetivo principal gerir o bem estar dos seus acionistas, cidadãos do Estado do Paraná, assim como também seus acionistas teriam o direito de solicitar a prestação de contas de sua empresa podendo, inclusive, solicitar que determinados serviços fossem priorizados para garantia desta condição de bem estar.

Neste sentido a Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, estabelece em seu art. 70, Parágrafo único que, aquele que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos, prestará contas a qualquer de seus acionistas, seja ele pessoa física ou jurídica.

É perceptível que o desenvolvimento em termos de tecnologia e inovação no gerenciamento das empresas privadas aconteceu de forma evolutiva já há algum tempo, no entanto é perceptível também que o mesmo não ocorreu no setor público, que permaneceu utilizando métodos considerados ultrapassados, mesmo após a reforma administrativa, ocorrida através do Decreto Lei n.º 200, de 25/02/1967.

O uso eficiente da tecnologia e a preocupação em estabelecer políticas públicas seguras através de procedimentos adequados e contundentes, certamente

trarão muitos benefícios às tomadas de decisões que sejam de cabal importância ao Estado.

A estrutura administrativa do setor público tem se desenvolvido de forma lenta, sendo normalmente constituída de excesso de burocracia e que em determinadas ações, acaba causando morosidade e ineficácia dos resultados no decorrer dos processos, causando em alguns casos prejuízos irreparáveis, como por exemplo, em setores da saúde, segurança pública e educação, entre outros.

Neste sentido, estes procedimentos que desestabilizam a operacionalidade da administração pública causam danos e se faz urgente priorizar novos métodos no sentido de pôr fim a grande parte dessa burocracia e proporcionar maior clareza e agilidade na execução das ações, pois quando uma administração culmina em ineficácia e falta de produtividade, como parece ser o caso do setor público, é inevitável também que haja uma grande escassez de recursos financeiros o que causa ausência de governança e, por conseqüência, o distanciamento nas decisões administrativas em prol dos interesses da sociedade.

Essa incapacidade técnica e gerencial do Estado de formular e implementar políticas públicas se transformou em alvo de discussões e de propostas para se encontrar soluções. Nesta análise do Estado, como um todo, verifica-se a necessidade de estabelecer novas normas e procedimentos de controle, impulsionando a gestão pública e oferecendo transparência nas ações, tornando-o mais ágil e efetivamente confiável.

O Controle Interno é uma exigência legal e está contido como dispositivo na Constituição Federal/88, mas sua existência se justifica principalmente por promover a governança, da mesma forma como é tido como instrumento de defesa do Patrimônio Público e resgate da confiabilidade.

O Sistema de Controle Interno constitui um instrumento de gestão que compreende procedimentos, métodos e rotinas adotadas dentro de uma organização, com o objetivo de salvaguardar seus recursos, verificar a exatidão e veracidade de suas informações, assim como o de promover a eficiência nas operações, no cumprimento das metas e objetivos programados nas leis orçamentárias.

Esta pesquisa objetiva propor um modelo de Sistema de Controle Interno na administração pública, para cumprimento de dispositivo constitucional, para assegurar o direito do cidadão em fiscalizar as contas públicas, além de proporcionar

ao gestor público um instrumento gerencial dotado de ricos controles e informações confiáveis para a efetiva ação governamental.

Para Silva, (2004, p. 216), “a Controladoria tem autonomia para captar e desenvolver sistemas de informações gerenciais que facilitem o processo decisório”. Afirma ainda o autor, que a Controladoria do setor público se fundamenta no próprio objetivo constitucional e nas metas propostas, verificando de maneira independente o grau de comprometimento dos agentes públicos, as políticas determinadas, através de análise do desempenho da gestão administrativa e dos controles existentes.

Silva (2004, p. 215), ainda nos ensina que, “a Controladoria deve cuidar de um fluxo de informações gerenciais internos que facilite a tomada de decisões pelo administrador, assim como de um fluxo de informações externas que permita a qualquer pessoa entender as ações do Governo”.

Desta forma, entende-se que viabilizar esses procedimentos na administração pública, reduzir a burocracia no trâmite de documentação, manter o intuito de proporcionar maior eficiência e retomada da objetividade nas ações governamentais ao introduzir eficientemente o Sistema de Controle Interno, certamente trará mais qualidade e direcionamento quanto aos gastos públicos, além do atendimento à legalidade formal que se faz necessário.

Portanto, Controladoria ou setor de Controle Interno, qual for o nome adotado para o Sistema de Controle Interno, diante das reformas que se propõe passa a ser um notável instrumento de modernização da administração pública, na condução eficiente das demandas do serviço público e desenvolvimento natural do Estado Democrático de Direito.

1.1 Problema

Num cenário de crise de confiabilidade, a administração pública necessita urgentemente de mudanças em seus procedimentos e em sua reorganização. O Sistema de Controle Interno representa peça fundamental de controle gerencial para a tomada de decisões, pois propicia mudanças culturais e metodológicas da organização mediante a adoção de medidas que prestigie a ética num ambiente de

controle, inclusive a avaliação de riscos e o sistemático e constante acompanhamento à monitoração de ações e procedimentos.

Para tanto, a questão é como fazer e qual a metodologia a ser utilizada para que este Sistema seja confiável e leve ao seu objetivo final. Para responder a esse questionamento a pesquisa utiliza-se da metodologia COSO (*The Comittee of Sponsoring Organizations*) ou (Comitê das Organizações Patrocinadoras), na Administração Pública Estadual do Paraná.

1.2 Objetivos

Os objetivos consignados, a seguir, foram divididos em geral e específicos.

1.2.1 Objetivo geral

Propor um modelo de Sistema de Controle Interno como parte do organograma dos órgãos públicos.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Demonstrar que o Sistema de Controle Interno como instrumento de gestão poderá trazer a otimização de recursos e melhoria na execução dos trabalhos internos e externos do Governo do Estado do Paraná.
- Determinar melhoria nas rotinas operacionais, evitando o vício.
- Demonstrar como identificar falhas geridas pela atual processo operacional da administração.
- Demonstrar uma metodologia eficiente e confiável para a gestão do Sistema de Controle Interno.

- Propor o processo inicial para a implantação do Sistema de Controle Interno.
- Demonstrar que um Sistema de Controle Interno no setor público é viável, proporcionando confiabilidade e credibilidade da sociedade.

1.3 Justificativa

Esta pesquisa justifica-se pela adoção de uma proposta que possa estabelecer novas normas e procedimentos na administração pública, implementando um Modelo de Sistema de Controle Interno, dentro do órgão central do Governo do Estado do Paraná, que terá como competência garantir que toda a administração, incluindo secretarias, vinculadas, empresas públicas, entre outros departamentos, sejam contemplados com uma unidade de controle interno, conseqüentemente subordinadas ao sistema central, com total observância nos princípios constitucionais, conforme Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, arts. 70 e 74 que elenca a finalidade do sistema de controle interno.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto a legalidade, legitimidade e 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:

A fim de estabelecer o efetivo desempenho do poder público que é o de gerir serviços em atendimento à coletividade, a lei contempla também que esta fiscalização deverá ser exercida pelo controle externo (Congresso Nacional) e pelo sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário que deverão manter de forma integrada esse sistema, com a finalidade básica de cumprir com os princípios constitucionais de legalidade, legitimidade e economicidade junto às Leis orçamentárias.

Com o advento da Lei Complementar n. 101 de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, passa a ser obrigatória a criação e implantação de um

Sistema de Controle Interno em todos os níveis de governo, uma vez que a lei além de estabelecer o Controle Interno como exigência, conduz ainda, dentro desse entendimento, determinando limites mínimos para serem aplicados nos setores de saúde, educação e outros.

Para tanto é de suma importância tal Sistema, uma vez que passará a se basear principalmente na busca da melhoria de informações internas, na veracidade e produtividade das mesmas para que sejam utilizadas amplamente, tornando-se um instrumento profícuo que parte de dados já existentes para o alcance de uma administração mais confiável.

Desta forma o setor público deverá se ambientar a estas novas informações, utilizando-as como dados para as tomadas de decisões, da mesma forma já o fazem as empresas privadas que se mantêm no mercado de capitais, utilizando sistemas de informações que assegurem dados confiáveis para futuros investimentos, onde nada é realizado sem prévia consulta nos relatórios emitidos pelo Controle Interno das empresas.

1.4 Estrutura do Trabalho

Esta monografia está organizada em quatro capítulos:

O capítulo 1, *Introdução*, apresenta a inserção do leitor à pesquisa, expondo o motivo, os objetivos gerais e específicos a que se pretende alcançar e a justificativa.

O capítulo 2, *Referencial Teórico*, situa o leitor quanto à introdução do controle interno na Constituição do Brasil, atrelado ao Estado Democrático de Direito, trazendo os conceitos da administração pública e controle interno.

No capítulo 3, *Metodologia*, descritiva e bibliográfica dentro do referencial teórico, conduzindo a tipografia empírica na proposta do modelo de Sistema de Controle Interno na Administração Pública do Estado do Paraná.

O capítulo 4, *Estudo empírico*, Detalha como pôr em prática a implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública do Estado do Paraná.

Por fim, no capítulo 5, *Conclusão*, recapitulação sintética dos resultados do trabalho elaborado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem o intuito de conduzir o leitor ao entendimento de como surgiu o controle interno no instrumento legal, a Constituição Federal do Brasil/1988, sendo necessário para compreensão do assunto que a história se remeta à colonização do Brasil.

2.1 História da Constituição Federal do Brasil e a introdução do Controle

A colonização do Brasil se inicia com a organização das capitanias hereditárias, constituindo a divisão do território colonial em doze partes irregulares, dispersos e sem contato uns com os outros. Essas doze capitanias serviram para constituir interesses econômicos e sociais, o que veio a repercutir na estruturação do futuro Estado brasileiro.

Silva (2004), relata que com a chegada de D. João VI ao Brasil em 1808, foi criado o Erário Régio e instituído o Conselho da Fazenda que tinha como atribuição administrar, distribuir, contabilizar e proceder aos assentamentos necessários ao patrimônio real e fundos públicos do Estado do Brasil e domínios ultramarinos, pondo fim ao Sistema Colonial e monopólio da Metrópole. Segundo Ferraz (1999) este período é considerado o embrião do Tribunal de Contas.

Silva (2004), descreve que em 7 de setembro de 1822 ocorre a proclamação da independência do Brasil, surgindo o Estado brasileiro sob a forma de governo imperial, o qual perdurou até 15 de novembro de 1889.

É outorgada a Constituição Política do Império do Brasil em 1824, que declara que o Império do Brasil é a associação política de todos os cidadãos brasileiros, que formam uma nação livre e independente.

Ferraz (1999), lembra que neste período a Constituição de 1824 foi omissa com relação às atribuições do Tribunal de Contas, sendo apresentada uma proposta para criação de um Tribunal de Exame de Contas pelos vereadores Visconde de Barbacena e José Inácio Borges, o que não teve efeito. Somente em 1835 é

defendida a criação de um Tribunal de Contas “independente do Tesouro e só responsável ante a Assembléia Geral”, também não tendo êxito.

Ferraz (1999), comenta ainda das inúmeras tentativas para a criação de um Tribunal de Contas (Corte de Contas) sendo que, finalmente em 1891, Rui Barbosa, no período do Governo Provisório de Deodoro, através do Decreto n.º 966-A, de 07/11/189, constitui o Tribunal de Contas.

Todavia, sua instalação somente ocorreu em 17 de novembro de 1893, em cerimônia presidida pelo Ministro da Fazenda, Serzedelo Corrêa, que felicitou “o País e a República pelo estabelecimento de uma Instituição que será a garantia de boa administração e o maior embaraço que poderão encontrar os governos para a prática de abusos, no que diz respeito a dinheiros públicos”. (FERRAZ, 1999, p. 115).

Silva (2004, p.77), diz que em 1889 venceram as forças descentralizadoras pondo fim ao Império, aliadas aos novos fatores que apareceram e se firmaram na vida política brasileira: o federalismo, como princípio constitucional de estruturação do Estado, a democracia, como regime político que melhor assegura os direitos humanos fundamentais e numa poesia, declama:

Tomba o Império sob o impacto das novas condições materiais, que possibilitaram o domínio dessas velhas idéias com roupagens novas, é “um dia, por uma bela manhã, uma simples passeata militar” proclama a *República Federativa* por um decreto (o de n.º. 1, de 15.11.1889, art. 1º).

Segundo Silva (2003), em 1891 foi promulgada a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, esta por sua vez estabeleceu a República Federativa do Brasil composta de vários estados, sendo este modelo semelhante ao americano.

Ainda de acordo com Silva (2003, p. 79), neste período aparece a divisão dos poderes batizada como “[...] doutrina tripartite de Montesquieu, estabelecendo como “órgão da soberania nacional o Poder Legislativo, o Executivo e o Judiciário, harmônicos e independentes entre si”.

Essa divisão de poder dava ao Poder Legislativo competência para processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente quanto a crime de responsabilidade, ao Poder Executivo o desempenho de suas funções atreladas com a legislação e ao Poder Judiciário consistia na pronúncia do direito para o caso concreto.

A Constituição de 1934 foi marcada por prever direitos de cunho social e por ser a primeira a tratar das questões econômicas, de educação, família e cultura. Foi um marco, pois estabeleceu o voto feminino e criou a Justiça Eleitoral e os Tribunais de Contas.

Neste momento o país se encontrava sob o impacto das ideologias, Getúlio Vargas dissolve o Congresso e revogou a Constituição de 1934, passando a outorga a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, com o chamado Estado Novo.

Em 1964 acontece a Revolução comandada pelos militares, que derrubou o presidente João Goulart. Neste período o Brasil passou a ser comandado pela ditadura, tudo o que a Constituição de 1934 havia estabelecido tinha sido em vão, o Brasil começou uma nova etapa.

Na Carta de 1967, conforme relata Ferraz (1999, p.120):

Pela primeira vez constou a terminologia de controle interno e controle externo para designar as atividades integradas de fiscalização, financeira e orçamentária do Estado. Determinou que o sistema de controle interno do Poder Executivo, seria definido por lei e que o controle externo, ficaria a cargo do Legislativo, exercido pelo Tribunal de Contas.

Silva (2003), aclara que com o fim da ditadura em 1985, foi nomeada uma comissão para elaborar anteprojeto da nova constituição e, em 5 de outubro de 1988 foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil. Ulisses Guimarães, que presidiu a Assembléia Nacional Constituinte a chamou de Constituição Cidadã, em função da participação popular na sua elaboração.

Essa foi uma das mais importantes conquistas do homem como cidadão e a Constituição trouxe valores fundamentais ao Estado Brasileiro, que são base para todo o sistema jurídico, elencados em seu art.1º;

- I – a soberania;
- II – a cidadania;
- III – a dignidade da pessoa humana;
- IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V – o pluralismo político.

A soberania que se justifica pela independência do Estado em relação aos demais Estados, a Cidadania, relaciona-se com o Estado Democrático e é a capacidade de participação de todos os cidadãos e pela sua maioria.

A dignidade da pessoa humana é dos valores mais importantes que qualquer Estado deve observar; ao Estado implica a adoção de políticas sociais, leis contra a discriminação e contra qualquer condição degradante que alguém possa sofrer é a imposição do Estado em buscar e manter uma vida digna para todos; aos Cidadãos o direito de exigir que os recursos públicos sejam aplicados diretamente no interesse coletivo.

O pluralismo político permite a existência das mais variadas correntes políticas, por mais diferentes que sejam permite o exercício da militância e a participação nas eleições.

2.1.1 Estado Democrático de Direito

Para Silva (2003, p. 119), esta é a democracia participativa a qual está ligada ao Estado Democrático de Direito:

A Democracia que o Estado Democrático de Direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, II), em que o poder emana do povo, que deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por representantes eleitos (art.1º, parágrafo único): participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de idéias, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes da sociedade; há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especificamente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício.

Esta é a democracia que o Estado de Direito realiza e que JOSÉ AFONSO DA SILVA, descreve a constituição como instrumento maior no Estado.

Ainda para Silva (2003, p. 121):

A lei é efetivamente o ato oficial de maior realce na vida política. Ato de decisão política por excelência, é por meio dela, enquanto emana da atuação da vontade popular, que o poder estatal propicia ao viver social modos predeterminados de conduta, de maneira que os membros da sociedade saibam, de antemão, como guiar-se na realização de seus interesses.

Este Estado Democrático de Direito restringe a liberdade do agente público em realizar somente aquilo que a lei permitir. Segundo Bester (2005, p.283):

[..] autolimita o poder do governo ao cumprimento das leis que a todos subordinam inclusive a si próprio. Mais do que isso: não basta a submissão ao Direito, mas que esse Direito seja criado democraticamente, o que leva, em última instância, à origem democrática tanto da composição do Poder Legislativo quanto do Poder Executivo, que são dois poderes que podem criar normas, o primeiro como função típica e o segundo como exceção.

2.1.2 O princípio da separação tripartite

Comenta Justen (2006), que com a promulgação da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1891, ocorre a separação dos Poderes, que define a competência de cada um, limitando o poder político. Consiste em impedir que todas as funções sejam concentradas em uma única estrutura organizacional.

Ainda conforme Justen, (2006, p. 23), esta separação acaba de fato produzindo um limitador um tipo de “[...] sistema de freios e contrapesos que permite o “*poder controle próprio poder*” – ou seja, gera a fragmentação do poder com uma pluralidade de sujeitos exercitando competências distintas e controle recíproco”.

2.2 Administração Pública

Para entender a administração pública é necessário saber seu conceito, sua estrutura e seus princípios, que passam a ser o enfoque deste subcapítulo.

Justen (2006), define a expressão “Administração Pública” como sendo referência ao conjunto de entes e organizações titulares da função administrativa; subjetivamente é o conjunto de pessoas, públicas e privadas, e de órgãos que exercitam atividade administrativa, em sentido objetivo passa a ser o conjunto de bens e direitos necessários ao desempenho da função administrativa.

Na administração pública não há liberdade pessoal, pois o agente público só poderá realizar aquilo que a lei permitir, enquanto que na administração privada é lícito fazer tudo que a lei não proíbe.

Segundo, Fazzio Junior (2002, p. 17), "a Administração Pública é um organismo ativo direcionado ao interesse público, tem por função exercer atividades de gestão e serviço para o atendimento de necessidades sociais". Fazzio Junior (2002), ainda comenta que ao falar de administração pública, num primeiro momento, se pensa que tal tarefa somente é pertinente ao Poder Executivo, porém, é importante saber que o Poder Legislativo e o Poder Judiciário também exercem atividades administrativas.

Sendo assim, conclui-se que a administração pública compreende os três Poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, assim como as esferas do governo, federal, estadual e municipal, enquanto exercerem atividades administrativas em um conjunto de funções que visam à boa gestão pública, com o objetivo de possibilitar que os interesses da coletividade sejam alcançados.

2.2.1 Estrutura da Administração Pública

A administração financeira e orçamentária representa as ações de gerenciar todas as atividades inerentes ao cumprimento destas ações, objetivando o equilíbrio, a economia, a eficiência e a eficácia na gestão da coisa pública. Para tanto e para realização de todo o planejamento e execução destas ações, o estado se divide em dois níveis: a administração direta e a administração indireta.

A Administração direta representa toda a estrutura administrativa, diretamente ligada aos níveis de governo, União, Estados e dos Municípios, compreendendo em cada um deles os Ministérios, no âmbito federal e Secretarias Estaduais ou Municipais, com seus respectivos departamentos ou setores, são estas unidades organizacionais que executam todas as atividades administrativas.

A administração Indireta é aquela atividade caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada.

É como define Araújo e Arruda (2006, p. 6): “constitui-se de entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria, que se encontram vinculadas a esses Poderes por meio de determinação em lei”, ou seja, são entidades que desenvolve atividades técnicas, industriais e econômicas de caráter estatal ou de interesse da coletividade.

2.2.2 Entidades que compõem a Administração Pública

Para que seja possibilitada a distribuição dos serviços visando a qualidade e o monitoramento das atribuições, se faz necessária à instituição através de lei de entidades, que auxiliem a administração governamental na execução de suas ações.

Assim, dentro de cada Secretaria, criam-se as autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economias mistas e outras, conforme a realidade de cada uma, as quais estão abaixo especificadas:

Autarquias

De acordo com Araújo e Arruda (2006, p. 7), “correspondem às entidades autônomas criadas por lei específica, com personalidade jurídica de direito público interno, sujeitas à fiscalização do Estado. Possuem patrimônio próprio e atribuições estatais específicas”. A prestação de serviços somente poderá ser de caráter estatal ou de interesse da coletividade.

Fundações

Araújo e Arruda (2006, p. 7) definem como sendo: “[...] entes que objetivam, principalmente, a realização de atividades não lucrativas e que podem ser realizadas pelo setor público ou privado, mas que são de interesse coletivo, como educação, cultura, pesquisa, desenvolvimento tecnológico, entre outros”. Fundações são criadas por lei, com personalidade jurídica de direito público, entidades sem fins lucrativos, seu funcionamento é custeado, basicamente, por recursos do Estado.

Empresa pública

Araújo e Arruda (2006, p. 8) “a empresa pública é uma organização com personalidade jurídica de direito privado e participação exclusiva do Estado no seu capital e direção, portanto é de propriedade única do Estado”.

Sociedade de Economia Mista

Araújo e Arruda (2006, p. 8) “é um ente dotado de personalidade jurídica de direito privado, criado por lei para o exercício de atividades econômicas, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações, que permitem direito a voto, pertencem em sua maioria ao Estado”.

2.2.3 Princípios da Administração Pública

A Constituição Federal de 1988, não deixou de fora a Administração Pública, e em seu art. 37, estabelece: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

- Princípio da legalidade

Este princípio está previsto no art. 5, II, da Constituição Federal, como comenta Moraes (2006), que o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, não podendo haver de forma alguma a incidência da vontade subjetiva, o que difere das empresas privadas que será permitida a realização de tudo que a lei não proíba. Ainda Moraes (2006, p. 816), “Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de *executor* do direito, que atua sem finalidade própria, mas em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”.

- Princípio da Impessoalidade

Para Meirelles (2006), o princípio da Impessoalidade é onde na administração o executor do ato serve de veículo de manifestação da vontade estatal, ou seja, neste princípio se fortalece a impessoalidade no sentido de não deixar que a vontade do agente político se sobressaia à vontade da coletividade.

Pietro (2007, p. 63), relaciona tal princípio com a finalidade pública, a qual deve nortear toda a administração “Significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento”.

Para Meirelles (2003, p. 89-90):

“O princípio da *Impessoalidade*, referido na Constituição Federal (art. 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*”.

Meirelles (2003, p. 90), ainda explica tal afirmativa: “E a *finalidade* terá sempre um objetivo certo e inafastável de qualquer ato administrativo: o *interesse público*. Todo ato que se apartar desse objetivo sujeitar-se-á a invalidação por *desvio de finalidade*, [...]”.

- Princípio da Moralidade

Este princípio é considerado por vários autores um dos mais difíceis de conceituar, porque se trata do comportamento da pessoa de ser ou não ético, o que também causa embaraço no entendimento do que é ética. O que para uma pessoa é ética pode não ser para outra. Enfim, a administração deve agir no sentido da boa fé. Para Moraes (2006, p. 817-818).

“Pelo princípio da moralidade administrativa, não bastará ao administrador o estrito cumprimento da estrita legalidade, devendo ele, no exercício de sua função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constituiu, a partir da Constituição de 1988, pressuposto de validade de todo ato da administração pública”.

- Princípio da Publicidade

O princípio da publicidade é a exigência de que todos os atos governamentais sejam divulgados à população.

- Princípio da Eficiência

Pietro (2007), indica a legalidade deste princípio, sendo ele inserido como princípio constitucional da Administração Pública, através da Emenda Constitucional n. 19, de 04.06.1998, previsto no art. 37º, caput, da Constituição Federal e Lei n. 9.784/99, o qual fez referência em seu art. 2º, caput.

Porém, Meirelles não deixa dúvidas quanto ao entendimento deste valioso princípio e define:

O princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Moraes (2006, 822), ainda comenta que “o administrador público precisa ser eficiente, deve realizar as ações governamentais com o efeito desejado e bom resultado, exercendo suas atividades com o manto da igualdade de todos perante a lei, velando pela objetividade e imparcialidade”, Moraes (2006, 822 apud Pietro, 1997) ensina que o princípio da eficiência:

“impõe ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabem ao Estado alcançar”, advertindo, porém, que “a eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”.

Portanto, vale considerar o que diz Meirelles (2003, p. 103): que de forma geral este princípio está intimamente ligado às operações realizadas pelos agentes públicos, suas atribuições administrativas devem ser desenvolvidas com total observância legal, “a eficiência funcional é, pois, considerada em sentido amplo, abrangendo não só a produtividade do exercente do cargo ou da função como a

perfeição do trabalho e sua adequação técnica aos fins visados pela Administração, para o quê se avaliam os resultados, confrontam-se os desempenhos e se aperfeiçoa o pessoal através de seleção e treinamento”. Desta forma a eficiência tende atingir seu objetivo, tanto quantitativo quanto qualitativo na realização dos serviços.

2.3 Controle Interno

A seguir, este subcapítulo compõem a fundamentação teórica de controle interno contextualizando em relação à Administração Pública.

Para Justen Filho (2006), controle é o processo de redução do poder. Porém, pode ser visto de duas formas: controle-fiscalização indica a tarefa de acompanhar e fiscalizar a conduta alheia e; controle-orientação, possibilidade de determinar o conteúdo da conduta alheia.

Araújo e Arruda (2006, p.11), conceituam controle como sendo o "conjunto de medidas necessárias ao perfeito funcionamento de um sistema, seja ele simples ou complexo, de modo que sejam alcançados seus fins e objetivos". Salaria ainda que na verdade é elemento fundamental para a continuidade das operações desse sistema.

Meirelles (2003, p. 636), quando estabelece a definição de controle nos propõe um conceito mais orgânico: "controle em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro".

Partindo da premissa que o controle interno esta diretamente ligada à função administrativa, desiderato a forma pela qual os objetivos devem ser alcançados através da atividade das pessoas que compõe a organização, sua finalidade é verificar se a execução está de acordo com o que foi planejado, possibilitando que todas as coisas funcionem de maneira certa e em tempo certo.

Para Chiavenato (2006, p. 446):

O desempenho de uma organização e das pessoas que a compõem depende da maneira como cada pessoa e cada unidade organizacional desempenha seu papel e se move no sentido de alcançar os objetivos e

metas comuns. O controle é o processo pelo qual são fornecidas as informações e retroação para manter as funções dentro de suas respectivas trilhas. É a atividade integrada e monitorada que aumenta a probabilidade de que os resultados planejados sejam atingidos da melhor maneira.

Com espeque nesta tendência, Odete Medauar (1993), aclara em sua lição que o mais adequado é se referir ao controle interno da Administração Pública à fiscalização sobre seus próprios atos e atividades de seus órgãos e entidades descentralizadoras que lhe estão vinculadas, o que se aplica tanto no controle interno da Administração Pública nos estados unitários quanto no controle interno nos Estados Federais ou Estados dotados de entes autônomos, pois neste caso cada nível de poder político é dotado de aparelhamento administrativo próprio, os quais devem possuir mecanismos próprios de controle.

Como ensina Chiavenato (2006, p. 457), “o controle interno compreende o conjunto integrado de métodos e procedimentos com vistas a assegurar a salvaguarda dos ativos e a eficácia operacional”.

Nos termos da Resolução n 820 do Conselho Federal de Contabilidade, a otimização do atendimento aos princípios básicos da Administração Pública é de verificar a legalidade da despesa, a sua legitimidade e a economicidade, bem como a operacionalidade da aplicação da mesma, ou seja, verificar dentre vários aspectos as condições, a forma como foram efetuadas as despesas, se houve licitação, se a modalidade escolhida foi acertada, se houve publicação do instrumento contratual, se a despesa se fez tendo em vista a satisfação do interesse público, se a prestação de serviços observou o princípio da eficiência.

O proeminente Mello (2003, p. 818) nos aclara que:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Como supracitado o Controle Interno, surge efetivamente com a edição da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, no TÍTULO VIII – Do Controle de Execução Orçamentária, Capítulo II – Do Controle Interno, art. 76, com suas finalidades inseridas no art. 75, mas somente com a constituição de 1967, que o Controle adquiriu *status* constitucional, onde o art. 71, I, tratava do assunto. Porém com a

promulgação da Constituição de 1988, o Controle Interno passa a ter maior relevância, se fortalecendo ainda mais com o advento da Lei Complementar 101/2000, em precípuos o Parágrafo único do art. 54 e art. 59, que estabelecem importantes funções:

Art. 54. Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio do Tribunal 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:

A Constituição Federal de 1988, não deixou de fora as finalidades do controle interno, em seu art. 74, determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada o sistema de controle interno, a serem observadas:

- 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.

Exegese do § 1º que, por estar condicionado a apoiar o controle externo, os responsáveis pelo controle interno darão ciência ao Tribunal de Contas, de toda e qualquer irregularidade ou ilegalidade de que vierem a ter conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária.

Portanto, o Sistema de Controle Interno disposto na Constituição Federal de 1988, não constitui em prerrogativas, pois mantém o sistema de forma integrada dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

2.3.1 Formas de Controle Interno

Como aclara Silva (2003), embora as formas quanto ao momento de atuação do controle interno não estejam expresso na Constituição, estas se caracterizam em a priori, concomitante e a posteriori.

Pietro (2007, p.599) define cada um deles: “o primeiro é destinado ao impedimento de atos ilegais, o segundo é um acompanhamento da execução desses atos e o terceiro averigua os atos já praticados.”

Castro (2008, p. 70), esclarece que os controles atuam em tempo e formas diferentes, mas com um único objetivo visa assegurar o cumprimento de regras e normas;

- **Prévio:** é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato. Tem como objetivo final dar segurança a quem pratica o ato ou por ele se responsabiliza. A técnica utilizada nesse caso é **contabilidade**;
- **Concomitante:** é aquele que acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação. É o controle feito no decorrer das ações praticadas. Tem como objetivo final garantir a execução da ação. A Técnica utilizada nesse caso é a **fiscalização**;
- **Subsequente (posterior):** é o que efetiva após a conclusão do ato praticado, visando corrigir os eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Tem como objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas, certificar a veracidade dos números e comprovar o cumprimento das normas. A técnica utilizada nesse caso é a **auditoria**.

Contudo, o processo do controle visa averiguar e identificar possíveis ilegalidades que possam ferir o princípio do interesse público, antes da sua aprovação, durante o processo, e ainda, após a sua execução, averiguando se os objetivos propostos foram integralmente cumpridos, e caso não, se atuará de forma corretiva.

Em suma, para garantir o resultado esperado independentemente da forma do tipo ou do tempo em que se realiza o controle, o dirigente estará reduzindo riscos e preservando sua responsabilidade com a implementação do controle interno.

Observa-se, portanto, que o controle interno além de ser um mecanismo que auxilia no processo de planejamento e gestão, é também motivador da eficiência e da eficácia das suas ações.

2.3.2 Princípios Inerentes ao Controle Interno

Para que as rotinas de controle possam ser direcionadas, são impostos princípios ao controle interno que constitui um conjunto de regras e diretrizes que visam um ordenamento para se atingir os objetivos estabelecidos. O Senado Federal dispõe esses princípios no site: (<<http://www.senado.gov.br>>, acesso em 25/05/2009).

PRINCÍPIO DA RELAÇÃO CUSTO/BENEFÍCIO: ou seja, “[...] o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que ele possa proporcionar”, consiste na redução da probabilidade de haver falhas e desvios no cumprimento dos objetivos e metas traçadas nas leis orçamentárias.

O PRINCÍPIO DA QUALIFICAÇÃO ADEQUADA: está relacionado com o dever do governo de garantir ao agente público, treinamento e rodízio nas atividades exercidas, a fim de evitar vícios. A eficácia do controle interno está relacionada com a competência e integridade deste agente, para tanto é fundamental que haja uma política de pessoal que contemple:

- seleção e treinamento de maneira criteriosa e sistemática;
- proporcionar o rodízio entre os agentes para evitar os riscos de fraudes;
- incentivar os agentes a usufruírem de seus direitos, enquanto servidores públicos como: férias e licenças.

O PRINCÍPIO DA DELEGAÇÃO DE PODERES E DETERMINAÇÃO DE RESPONSABILIDADES: está atrelado à delegação de competência, que passa a ser utilizada como instrumento para descentralizar a administração e para a obtenção de rapidez e objetividade nas decisões, ou seja, “O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, delegada e o objeto da delegação”. Assim sendo, em qualquer órgão/entidade, devem ser observados:

- existência de regimento/estatuto e organograma (impactua na definição de quem é a autoridade, quais são suas responsabilidades);
- Manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.

PRINCÍPIO DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES: este determina que a estrutura de controle deve separar as funções de autorização, de operação, de execução, controle e contabilização, considerando que a mesma pessoa executando

várias funções passa a ser passiva de erros, fraudes e desperdícios, dentre outros. Portanto, é importante que este princípio seja observado e obedecido.

O PRINCÍPIO DAS INSTRUÇÕES DEVIDAMENTE FORMALIZADAS: revela que para se atingir um grau de segurança adequada é necessária a introdução de normas e procedimentos eficazes, que tracem com clareza e objetividade o caminho a ser seguido.

PRINCÍPIO DOS CONTROLES SOBRE AS TRANSAÇÕES: passa a ser o comprometimento com os registros contábeis, financeiros e operacionais a serem registrados de acordo com os documentos recebidos (atos legítimos), estando estes relacionados com a finalidade do órgão/entidade, assim como autorizados por quem de direito.

PRINCÍPIO DA ADERÊNCIA ÀS DIRETRIZES E NORMAS LEGAIS: Relaciona-se com a necessidade de estabelecer direcionamento para o cumprimento das atividades exercidas pelo órgão/entidade, determinando e assegurando a observância das diretrizes, planos, normas, leis e regulamentos.

2.3.3 Sistema de Controle Interno – Modelo COSO

A boa gestão administrativa está associada ao controle das atividades exercidas no interior da organização e passa ser uma atividade da própria função administrativa. Neste ponto o controle interno tem como atribuição sistematizar o controle, de proceder à verificação da consistência e qualidade dos controles internos. Esta é efetivamente a função do controle interno e controle de gestão, que acompanham simultaneamente a atuação com medidas corretivas com o intuito de garantir que os recursos materiais, bem como os recursos humanos, sejam aproveitados de forma proficientes.

Para Castro (2008, p. 35), todo e qualquer organização necessita de um sistema de controle interno para que seus dirigentes tenham apoio e tranquilidade na condução de sua gestão. “O controle vai se tornando cada vez mais necessário nas organizações na proporção em que vão congregando uma multiplicidade de objetivos”. Isso acontece porque não há como isoladamente saber o que ocorre em sua organização. “E essa cegueira atinge aspectos fundamentais como o de saber

se as diversas áreas estão cumprindo suas determinações ou se estão atuando dentro dos planos e das regras estabelecidas” (CASTRO, 2008, p. 34).

Castro et al (2008, p. 61 apud AICPA, 1958), subdivide o controle interno em controle administrativo, que vai garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor custo e da melhor forma e controle contábeis que visam dar certeza aos números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis.

Para Castro (2008, p. 63), a definição de controle interno na administração pública pode ser resumida como:

“O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes”.

De acordo com as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público (http://www.tce.ba.gov.br/arquivos/publicações/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf, acesso em 13/05/2009), a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, é uma organização não governamental, autônoma e independente, fundada em 1953, por iniciativa do então Presidente da Entidade Fiscalizadora de Cuba, Emilio Fernandez Camus, com o objetivo de oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através de intercâmbio de experiências entre os seus membros.

A INTOSAI possui Grupos Regionais de Trabalho, que através dos congressos trianuais do Comitê Diretivo da INTOSAI (INCOSAI), buscam elaborar normas e diretrizes para o setor de fiscalização pública, sendo que ao final de cada congresso apresentam os resultados de seu trabalho.

Às diretrizes da INTOSAI de 1992, foram incorporados alguns conceitos reflexivos de forma significativa para o controle interno; “como a concepção de que o controle não é um fato ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam todas as atividades da entidade. Recomenda, ainda, que o Controle Interno deve ser interligado às atividades dos organismos e concebido dentro da estrutura organizacional, o que o tornaria não apenas mais efetivo, mas, também, integrante da essência da organização” (<http://www.tce.ba.gov>, acesso em 13/05//2009).

Na 17ª reunião do Conselho Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI – Seul, 2001) foi reconhecida a necessidade de se atualizar as diretrizes de 1992, e reconhecendo o trabalho do *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* (COSO) como marco referencial sobre controle interno “[...] cujas diretrizes se reportam a valores éticos e fornecem mais informações sobre os princípios gerais e procedimentos de controle relacionados ao processamento da informação”.

Uma metodologia interessante e reconhecida mundialmente, inclusive pela Lei Sarbanes Oxley-SOX, por sua rigidez na avaliação do Controle Interno, COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations*) ou (Comitê das Organizações Patrocinadoras), é uma entidade sem fins lucrativos, dedicados à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

As informações que serão apresentadas a respeito da metodologia Coso (*The Committee of Sponsoring Organizations*) ou (Comitê das Organizações Patrocinadoras), foram extraídas do site, da COSIF (<www.cosif.com.br>, acesso em 13/05/2009).

O COSO foi criado em 1985 nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros) como entidade independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. Esta comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira. Seu primeiro objeto de estudo foi os controles internos. Em 1992 publicaram o trabalho "*Internal Control - Integrated Framework*" (Controles Internos – Um Modelo Integrado). Esta publicação tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos.

De Comissão para Comitê, passa a ser conhecido como COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras), o qual é patrocinado por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira e contábil nos Estados Unidos:

- AICPA – American Institute of Certified Public Accounts (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados).

- AAA – American Accounting Association (Associação Americana de Contadores).
- FEI – Financial Executives Internacional (Executivos Financeiros Internacionais).
- IIA – The Institute of Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos).
- IMA – Institute of Management Accountants (Instituto dos Contadores Gerenciais).

O Comitê trabalha com independência em relação a suas entidades patrocinadoras. Seus integrantes são representantes da indústria, dos contadores, das empresas de investimento e da Bolsa de Valores de Nova York.

Para os integrantes do COSO, o ponto de partida é a definição de controle interno. O que é e para que servem os controles internos? O grupo chegou à seguinte definição:

"Controle Interno é um processo, desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa, nas seguintes categorias:

- *Eficiência e efetividade operacional (objetivos de desempenho ou estratégia): esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;*
- *Confiança nos registros contábeis/financeiros (objetivos de informação): todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos;*
- *Conformidade (objetivos de conformidade) com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.*

De acordo com a definição acima, o objetivo principal dos controles internos é auxiliar a entidade atingir seus objetivos. Para o COSO, controle interno é um elemento que compõe o processo de gestão, passa a ser responsabilidade de todos que compõem a organização, proporciona uma garantia razoável, nunca uma garantia absoluta e se utilizado com efetividade auxilia a entidade na realização de seus objetivos, porém, não garante que os mesmos serão atingidos, pois vários fatores podem influenciar na consecução das suas metas:

- **custo/benefício:** todo controle tem um custo, que deve ser inferior à perda decorrente da consumação do risco controlado;

- **conluio entre empregados:** da mesma maneira que as pessoas são responsáveis pelos controles, estas pessoas podem valer-se de seus conhecimentos e competências para burlar os controles, com objetivos ilícitos.
- **eventos externos:** eventos externos estão além do controle de qualquer organização. Exemplo disso foram os acontecimentos do dia 11/09/2001, nos Estados Unidos. Quem poderia prever ou controlar os fatos ocorridos?

2.3.4 Processo de Trabalho – Modelo COSO

São cinco os elementos que constitui o processo de controle interno, os quais estão inter-relacionados entre si, e presente em todo o sistema, são eles:

- Ambiente de Controle;
- Avaliação e Gerenciamento dos Riscos;
- Atividade de Controle;
- Informação e Comunicação;
- Monitoramento.

Exemplificando cada elemento;

- Ambiente de Controle

Ambiente de controle é a consciência e a cultura de controle, este é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta. Ou seja: os funcionários sabem **o quê** deve ser feito? Se sim, eles sabem **como** fazê-lo? Se sim, eles **querem** fazê-lo? A resposta não a quaisquer dessas perguntas é um indicativo de comprometimento do ambiente de controle, que num momento qualquer deve ser revisto.

O ambiente de controle envolve competência técnica e compromisso ético; é um fator intangível essencial à efetividade dos controles internos.

A postura da alta administração desempenha papel determinante neste componente. Ela deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, procedimentos, Código de Ética e Código de Conduta a serem adotados. Estas definições podem ser feitas de maneira formal ou informal, o importante é que sejam claras aos funcionários da organização.

- Avaliação e Gerenciamento dos Riscos

As funções principais do controle interno estão relacionadas ao cumprimento dos objetivos da entidade. Portanto, cabe dizer que a existência de objetivos e metas é condição "*sine qua non*" para a existência dos controles internos, ou seja, uma vez definidos os objetivos deve-se:

- identificar os riscos que ameacem o seu cumprimento; e
- determinar as ações necessárias para o gerenciamento dos riscos identificados.

Avaliação de riscos é a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e objetivos operacionais, de informação e de conformidade. Esse conjunto forma a base para definir como os riscos serão gerenciados.

Os administradores devem definir os níveis de riscos operacionais, de informação e conformidade que estão dispostos a assumir, passando a ser uma responsabilidade da administração, mas caberá também à Auditoria Interna fazer uma avaliação própria dos riscos, confrontando-a com a avaliação feita pelos administradores. A identificação e gerenciamento dos riscos é uma ação pró-ativa, que permite evitar surpresas desagradáveis.

A Identificação dos riscos está atrelada ao cumprimento dos objetivos traçados pela organização. Essa identificação poderá ser realizada com o auxílio de mapeamento dos processos e atividades colocadas passo a passo no papel para identificação das falhas no processo operacional. Para cada objetivo proposto deve

ser feito um processo de identificação dos riscos e, uma vez identificados os riscos, devem ser avaliados levando em conta os seguintes aspectos:

- qual a probabilidade (frequência) dos riscos ocorrerem?
- em caso de ocorrer riscos, qual seria o impacto nas operações, considerando os aspectos quantitativos e qualitativos?
- definir quais ações seriam necessárias para administrar os riscos identificados.

- Atividades de Controle

São aquelas atividades que, quando executadas a tempo e maneira adequados, permitem a redução ou administração dos riscos. As atividades de controle compreendem o que na sistemática de trabalho anterior à do COSO, era tratado como controle interno e podem ser de duas naturezas: atividades de **prevenção** ou de **detecção**. As principais atividades de controle e suas respectivas naturezas são:

- a) Alçadas (prevenção): são os limites determinados a um funcionário, quanto a possibilidade do mesmo aprovar valores ou assumir posições em nome da instituição;

Exemplo:

Partimos da premissa que para a liberação de numerários, para aquisição de bens e serviços, o Estado conta com a Lei que regulamenta as Licitações.

- b) Autorizações (prevenção): a administração determina as atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor para que sejam efetivadas. A aprovação de um supervisor, de forma manual ou eletrônica, implica que ele verificou e validou a atividade ou transação, e assegurou que a mesma está em conformidade com as políticas e procedimentos estabelecidos. Os responsáveis pela autorização devem verificar a documentação pertinente, questionar itens pouco usuais e assegurarem-se de que as informações necessárias à transação foram

checadas antes de darem sua autorização. Jamais devem assinar em branco ou fornecerem sua senha eletrônica;

Exemplo:

No serviço público as autorizações para pagamento são atribuídas ao ordenador de despesas, que normalmente passa a ser o Diretor Geral da pasta. Esse por sua vez deverá se garantir que aquela despesa esta correta, solicitando justificativas e esclarecimentos quanto ao ato.

c) - Conciliação (detecção): é a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adotando as ações corretivas, quando necessário;

d) - Revisões de Desempenho (detecção): Acompanhamento de uma atividade ou processo, para avaliação de sua adequação e/ou desempenho, em relação às metas, aos objetivos traçados e aos *benchmarks*, assim como acompanhamento contínuo do mercado financeiro, de forma a antecipar mudanças que possam impactar negativamente a entidade;

Exemplos:

- monitoração do comportamento de usuários de cartões de crédito (lugares inusitados, produtos diferentes etc.);
- monitoração e questionamento de flutuações abruptas nos resultados de agências, produtos, carteiras próprias e de terceiros;
- monitoração de valores realizados e orçados em unidades, com o objetivo de identificar dificuldades/problemas;
- acompanhamento da concorrência, visando o lançamento de novos produtos.

e) - Segurança Física (prevenção e detecção): os valores de uma entidade devem ser protegidos contra uso, compra ou venda não-autorizados. Um dos melhores controles para proteger estes ativos é a segurança física, que compreende o controle de acesso, controle da entrada e saída de funcionários e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, 'call-back' para acessos remotos, criptografia e outros. Incluem-se neste controle os processos de inventário dos itens mais valiosos para a entidade (p.ex., conferência de numerário, almoxarifado);

f) - Segregação de Funções (prevenção): a segregação é essencial para a efetividade dos controles internos e reduzem tanto os riscos de erros humanos quanto os riscos de ações indesejadas. Contabilidade e conciliação, informação e autorização, custódia e inventário, contratação e pagamento, administração de recursos próprios e de terceiros, normatização (gerenciamento de riscos) e fiscalização (auditoria) devem estar segregadas entre os funcionários;

g) - Sistemas Informatizados (prevenção e detecção): controles feitos através de sistemas informatizados dividem-se em dois tipos:

- controles gerais: pressupõe os controles nos centros de processamentos de dados e controles na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas. Exemplos: organização e manutenção dos arquivos de backup, arquivo de log do sistema e plano de contingência;
- controles de aplicativos: são os controles existentes nos aplicativos corporativos, que têm a finalidade de garantir a integridade e veracidade dos dados e transações. Exemplos: validação de informações (checagem das informações com registros armazenados em banco de dados).

h) - Normatização Interna (prevenção): é a definição, de maneira formal, das regras internas necessárias ao funcionamento da entidade. As normas devem ser de fácil acesso para os funcionários da organização e devem definir responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos.

As atividades de controle devem ser implementadas de maneira ponderada, consciente e consistente. Nada adianta implementar um procedimento de controle, se este for executado de maneira mecânica, sem foco nas condições e problemas que motivaram à sua implantação. Também é essencial que as situações adversas identificadas pelas atividades de controles sejam investigadas, adotando-se tempestivamente as ações corretivas apropriadas.

- Informação e Comunicação

A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, entendendo que este fluxo ocorre em todas as direções – dos níveis hierárquicos

superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores, e comunicação horizontal, entre níveis hierárquicos equivalentes.

A comunicação é essencial para o bom funcionamento dos controles. Informações sobre planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho devem ser transmitidas a toda entidade. Por outro lado, as informações recebidas, de maneira formal ou informal, de fontes externas ou internas, devem ser identificadas, capturadas, verificadas quanto à sua confiabilidade e relevância, processadas e comunicadas às pessoas que as necessitam, tempestivamente e de maneira adequada.

O processo de comunicação pode ser formal ou informal. O processo formal acontece através dos sistemas internos de comunicação – que podem variar desde complexos sistemas computacionais a simples reuniões de equipes de trabalho – e são importantes para obtenção das informações necessárias ao acompanhamento dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade. O processo informal, ocorre em conversas e encontros com clientes, fornecedores, autoridades e empregados é importante para obtenção das informações necessárias à identificação de riscos e oportunidades. A informação é o combustível que move as organizações.

- Monitoramento

O monitoramento é a avaliação dos controles internos ao longo do tempo. Ele é o melhor indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não.

O monitoramento é feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria interna.

A função do monitoramento é verificar se os controles internos são adequados e efetivos. Controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle (ambiente, avaliação de riscos, atividade de controle, informação & comunicação e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme planejado. Controles são eficientes quando a alta administração tem uma razoável certeza:

- Do grau de alcance dos objetivos operacionais propostos;
- De que as informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis; e
- Leis, regulamentos e normas pertinentes estão sendo cumpridos.

Os cinco elementos elencados pelo COSO, que darão sustentabilidade ao Sistema de Controle Interno. Se um dos elementos não estiver a contento o sistema passa a ser falho, podendo comprometer o todo. Porém, com o acompanhamento continuo há de se estabelecer o comprometimento dos envolvidos no processo a fim de estabelecer a continuidade do mesmo.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa será realizada de forma descritiva, como define Longaray et al (2003, p. 81 apud Andrade, 2002);

Destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

No entanto para que esta pesquisa alcance seus objetivos, os dados serão coletados de forma bibliográfica, contemplando ainda um estudo empírico, que de acordo com Longaray et al (2003, p. 86 apud Cervo e Bervian, 1983, p.55); definem a pesquisa bibliográfica como a que;

“explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema”.

Longaray et al (2003, p. 141 apud Gil, 1999), consigna que uma pesquisa do tipo interpretação de dados, “tem por objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante a ligação com outros conhecimentos já assimilados”. Longaray (2003, p. 141), “[...] necessidade de estar sempre correlacionando os dados empíricos com a teoria contemplada em seu estudo”.

A pesquisa neste caso caracteriza-se pelo aprofundamento de determinado assunto específico.

4 PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO PARANÁ

Esta proposta é formatada para o Governo do Estado do Paraná, sendo importante como ponto de partida conhecer a Lei 8485, de 03/06/1987, que trata da reorganização da estrutura básica do Poder Executivo no Sistema de Administração Pública do Estado do Paraná.

Exegese ao Art. 2º, da citada Lei, que o Poder Executivo é responsável pela aplicação dos meios e recursos e que estes estarão diretamente ligados as realizações dos programas e projetos implantados pelo governo, estando no crivo da sociedade no que tange as condições sociais e econômicas do cidadão Paranaense.

Art. 2º. - O Poder Executivo, como agente dos sistema de administração pública estadual, tem a missão básica de conceber e implantar programas e projetos que traduzam, de forma ordenada, as metas e objetivos emanados da Constituição e de leis específicas, em estreita articulação com os demais Poderes e com os outros níveis de Governo, sendo responsável perante eles pela correta aplicação dos meios e recursos que mobilizar na sua ação executiva.

Parágrafo único - O resultado das ações empreendidas pelo Poder Executivo deve propiciar o aprimoramento das condições sociais e econômicas da população estadual nos seus diferentes segmentos e a perfeita integração do Estado ao esforço de desenvolvimento nacional.

Na mesma Lei o Art. 5º e seus parágrafos 1º e 2º, aclara que o Poder Executivo é exercido pelo Governador do Estado, que terá o auxílio do Vice-Governador, dos Secretários de Estado, Diretores Gerais e dirigentes das entidades da Administração indireta.

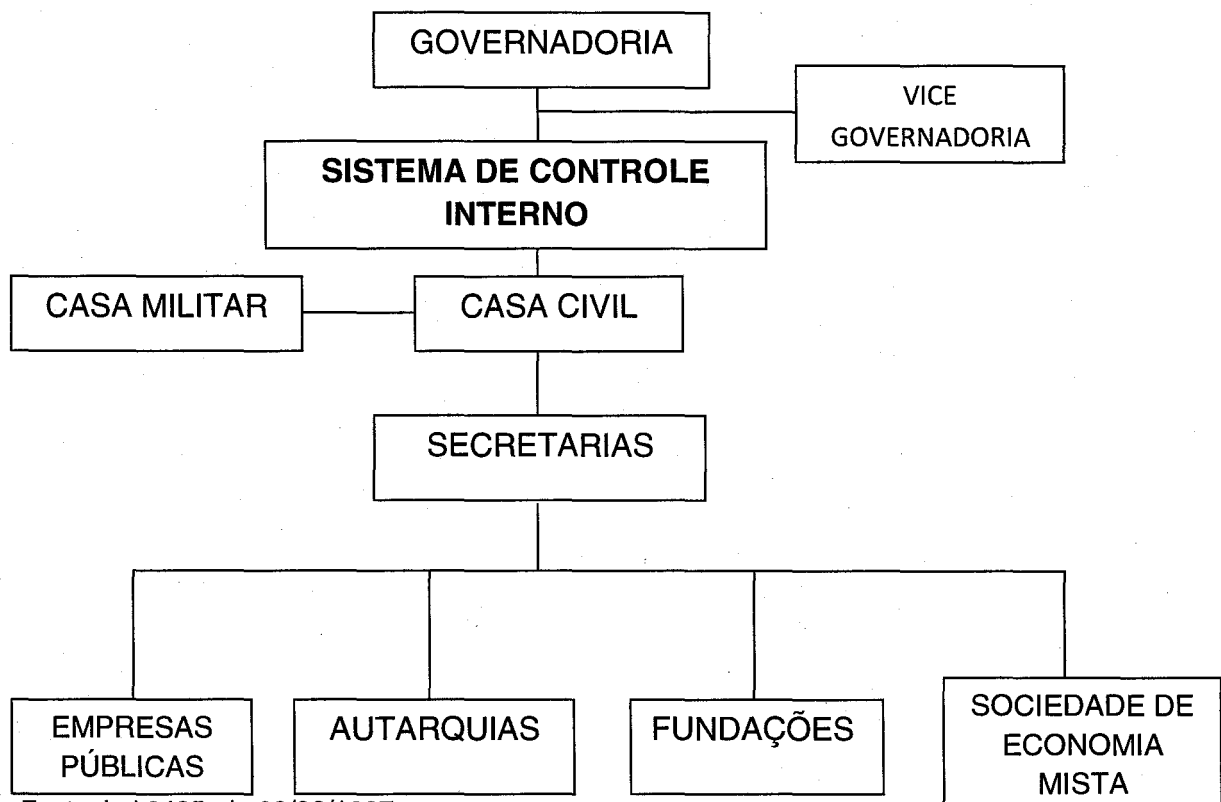
Cabe dizer que, hierarquicamente as secretárias contam com uma estrutura dotada de setores e departamentos que auxiliaram no processo administrativo, tudo para alcançar um único objetivo que é a realização dos programas e projetos implementados para aquela gestão.

Art. 5º. - O Poder Executivo compreende dois conjuntos organizacionais permanentes representados pela administração direta e pela administração indireta, integrados segundo setores de atividades relativos às metas e objetivos, que devem, conjuntamente, buscar atingir.

§ 1º. - O Poder Executivo é exercido pelo Governador do Estado.

§ 2º. - Auxiliam diretamente o governador do Estado no exercício do Poder Executivo o Vice-Governador e os Secretários de Estado, e a estes os Diretores-Gerais de Secretarias de Estado e o dirigente principal de cada uma das entidades da administração indireta nos termos definidos nesta Lei.

O Governo do Estado do Paraná instituiu através da Lei 15.524, de 05 de junho de 2007, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, em seu art. 7º, a citada Lei estabelece a sua regulamentação através de Decreto e define no art. 8º que a Coordenação do Sistema de Controle Interno seja exercida pelo Secretário de Controle Interno, na forma do art. 11, inciso I, da Lei 8485, de 03 de junho de 1987. A coordenação desse sistema passa, portanto, a ocupar um espaço físico dentro da sede do Governo e integra-se ao organograma do Poder Executivo, conforme fluxograma abaixo:

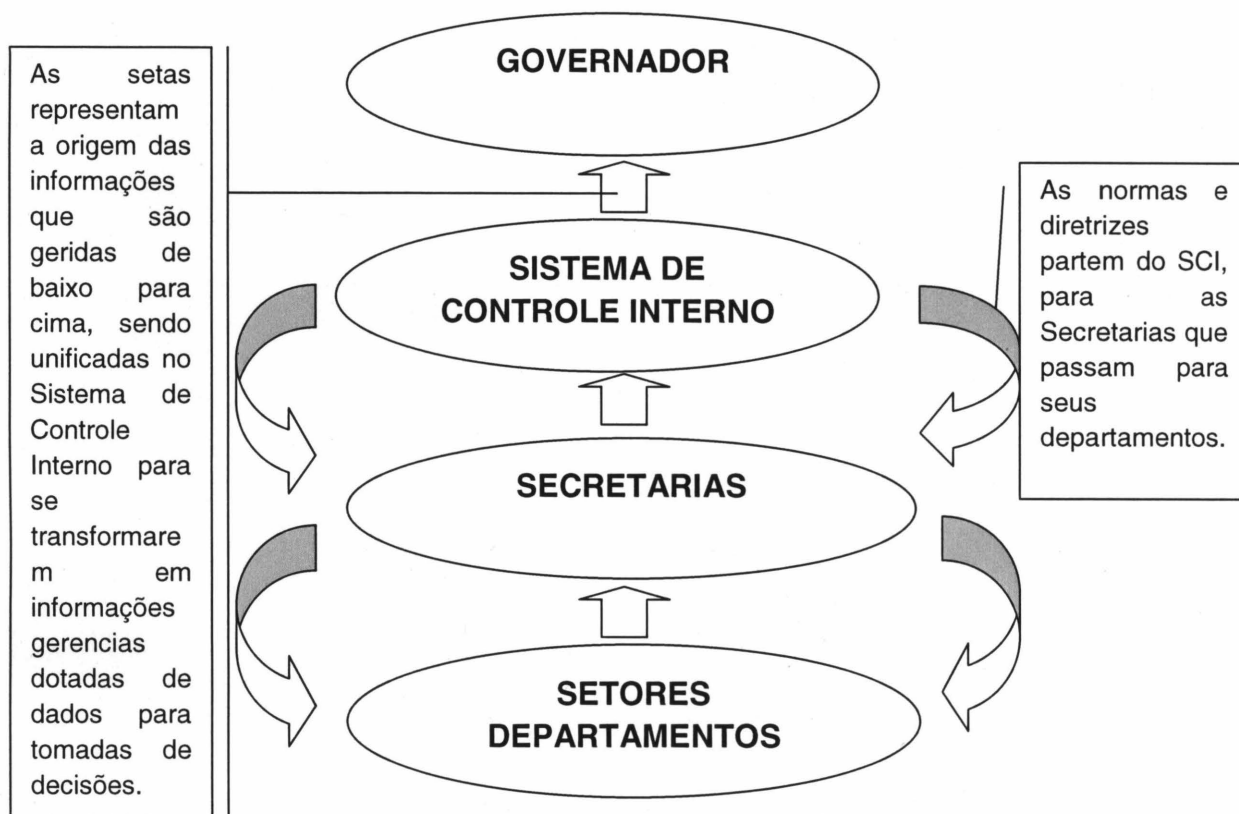


Fonte: Lei 8485, de 03/06/1987.

Para que o Sistema de Controle Interno da Administração Pública seja eficaz, é necessário criar um ambiente uniforme, com diretrizes e normas que darão sustentabilidade aos procedimentos adotados, estes terão que manter toda estrutura do Estado integrada e atuando com comprometimento e responsabilidade.

O Sistema de Controle Interno passará a ser o órgão CENTRAL DE CONTROLE. As Secretárias atuarão como uma SUBUNIDADE DE CONTROLE, e seus setores e departamentos passarão a constituir uma UNIDADE DE CONTROLE, onde suas tarefas são realizadas conforme as competências e responsabilidades

que lhe são próprias, dentro do contexto preestabelecido pelo órgão central. As informações virão de baixo para cima, desta forma o Sistema de Controle Interno funcionaria conforme demonstrado abaixo:



A função do controle interno no setor público está diretamente relacionada ao cumprimento do que se dispôs realizar no Plano Plurianual, instrumento que define o plano de governo para o período de quatro anos, divide-se ainda este, em outras duas leis: a Lei de Diretrizes Orçamentária que consiste em nortear e elaborar os orçamentos anuais, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública e a Lei de Orçamento Anual que objetiva viabilizar a realização destas ações planejadas no Plano Plurianual obedecendo a Lei de Diretrizes Orçamentária para então transformá-las em realidade.

O órgão de Controle Interno regulamentará as atividades e para tanto se faz necessário que esse tenha autonomia, ou seja, há de ser um órgão dotado de independência funcional e econômica, com uma equipe profissional comprometida e imparcial, para que se proporcione uma razoável segurança de que os objetivos e metas da direção serão atingidos.

No que tange aos agentes executores da máquina administrativa, isso proporcionará uma estrutura eficaz, onde todos os passos serão averiguados pelas subunidades de controle interno, no sentido de captar riscos de irregularidade ou não aderência às normas e diretrizes preestabelecidas.

A fim de proporcionar a otimização de recursos e pela grandeza do Estado, o Sistema de Controle Interno contará com a estrutura existente nos órgãos e cada órgão agirá de forma descentralizada. Portanto, inexistindo a função hierárquica entre órgãos.

Partindo da premissa que a melhor forma de construir um sistema é elencando tópicos para serem descritos e seguidos passo a passo de maneira a efetivar toda a construção do Sistema de Controle Interno, temos:

- Definir composição do capital humano do órgão central;
- Adequação da estrutura operacional das unidades de controle;
- Mapeamento das atividades das unidades de controle;
- Construção dos relatórios funcionais;
- Definir parâmetros para cada subunidades, conforme suas atividades;
- Iniciar o trabalho;
- Fiscalizar e orientar.

Para se definir o grupo de pessoas do sistema de controle interno deve-se buscar profissionais altamente especializados, ocupantes de cargo efetivo do Estado, Regido pela Lei 6174/70 – Estatuto dos Funcionários Cíveis do Paraná e ter cumprido o estágio probatório.

Num primeiro momento esta estrutura deverá contar com no mínimo doze servidores, dois contadores, um economista, dois administradores, dois advogados, dois engenheiros civis, dois pedagogos e um médico, que terão um mandato de dois anos para permanecerem na função, ou seja, haverá alteração do grupo a cada dois anos visando evitar os vícios funcionais. Neste caso todos os membros estarão em igualdade de função, independente da especialidade serão “*controller*”, o que afasta a necessidade de se constituir um cargo de Secretário junto ao Sistema de Controle Interno, servindo cada *controller* como *feedback* para os demais.

Como incentivo e motivação no exercício da função a criação de uma gratificação é relevante, pois requer muito trabalho e responsabilidade, lembrando que, se conivente com as irregularidades a Lei 101/2000, em seu art. 59, exprime

que o controle interno responderá solidariamente, sendo dessa forma um limitador da irresponsabilidade destes agentes.

A seleção dos membros do Sistema de Controle Interno é de responsabilidade do Secretário de cada órgão, que através do processo de lista tríplice, escolherá dentre seus melhores servidores, três que apresentarão currículos e passarão por entrevista. Após análise do Titular da Secretaria serão levados à apreciação do Governador, detentor da escolha final.

Os trabalhos realizados pelas subunidades de controle serão realizados em regime de colaboração, sendo a hierarquia inexistente entre órgãos, porém a responsabilidade pelo controle é compartilhada, uma vez que cada órgão é responsável pelas suas informações.

Para o efetivo comprometimento das informações das unidades de controle, as subunidades repassarão para suas unidades as normas e diretrizes a serem seguidas, visando à coleta dos dados que serão encaminhadas ao Sistema de Controle Interno, sendo cada unidade de controle responsável pelas informações por ela geridas, cabendo assim ao órgão Central de Controle no momento do recebimento destes dados, unificar, analisar e determinar as correções ou complementos quanto aos dados recebidos, em caso de necessidade.

Ao que se refere às atividades de controle geridas pelas unidades de controle, cabe a realização de mapeamento ou fluxogramas, dessas atividades para detectar, analisar e medir o grau de vulnerabilidade e os impactos decorrentes da existência de riscos, no que tange a irregularidade, imprudência e qualquer outro desvio que poderá ocorrer, além do que é importante que num dado momento do processo, mais de um servidor seja responsável por esta atividade, obedecendo ao princípio da segregação de funções.

Este mapeamento é responsável pelas mudanças na operacionalidade das atividades exercidas pelos agentes públicos. Através desta técnica, é possível diminuir o processo, otimizando recursos e tempo, sendo nessa fase que se identifica as falhas geridas pela atual operacionalidade, além de melhorar toda a estrutura, busca também mudar o comportamento das pessoas envolvidas no processo como um todo.

Os relatórios emitidos pelas unidades de controle, deverão ser confeccionados, conforme solicitação do Sistema de Controle Interno, que estará em

conformidade com os relatórios solicitados pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Cada unidade seguirá um determinado padrão, sendo que na medida em que os controles sejam utilizados serão também aperfeiçoados e informados às subunidades quanto às alterações a serem cumpridas.

Os relatórios serão entregues em data a ser estipulada pelo órgão Central, obedecendo determinado formato padrão onde deverá constar: nome da subunidade, nome do Titular e Diretor Geral da pasta, nome do responsável pela unidade de controle, data de expedição do relatório, telefone para contato e e-mail.

❖ Formato dos relatórios do recursos humano

O setor de Recursos Humanos é responsável pelo gerenciamento de pessoal, deste pagamento, ressarcimento de pessoal, documentação pertinente a disposições funcionais, lotação, dentre outras atribuições pertinentes à área de pessoal. As informações deverão ser fornecidas através de planilhas separadas de acordo com o regime de trabalho de cada servidor, contendo os dados abaixo:

- a) – nome e CPF do servidor
- b) - classificar o servidor quanto ao regime de trabalho;
- c) – Denominação do cargo, símbolo, nível e referência;
- d) – ato de nomeação;
- e) – data efetiva do exercício da função;
- f) – salário e vantagens pertinentes ao cargo exercido;
- g) – férias;
- h) – substituições;
- i) – Se servidor de outro órgão ou poder, informar o ato que disponibilizou para prestar serviços em outro, e em quais condições;

Resumo do quadro de pessoal

QUADRO RESUMO DE PESSOAL			MÊS DE COMPETENCIA:	
DISCRIMINAÇÃO	VAGAS OCUPADAS	MOVIMENTAÇÃO		VAGAS OCUPADAS
	NO MÊS ANTERIOR	ENTRADAS	SAÍDAS	NO MÊS ATUAL
1 - PESSOAL EFETIVO				
1.1 Estatutário civil				
1.2 Estatutário militar				
1.3 CLT				
2 – TEMPORÁRIOS				
2.1 teste seletivo				
2.2 CRES				
3 - CARGO EM COMISSÃO				
3.1 com efetivo do órgão				

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

❖ **Formato dos relatórios da Unidade Administrativa**

A Unidade Administrativa é responsável pelo gerenciamento das compras e manutenção da estrutura física do órgão, utilizando-se da Lei 8666/93, que trata das licitações e contratos, para o cumprimento de suas atividades. As informações deverão ser fornecidas através de planilhas, os relatórios apresentados deverão conter todo o procedimento efetuado para a aquisição de bens e serviços, inclusive as duas últimas propostas do referido edital. Segue abaixo o conteúdo dos relatórios;

Para licitação inicial:

- a) – edital do bem ou serviço, com as devidas publicações;
- b) – data de abertura;
- c) – valor base;
- d) - modalidade da licitação;
- e) - número da licitação;
- f) – objeto do bem ou serviço adquirido;

- g) – empresa vencedora
- h) – valor e data da homologação;

Para contratos e convênios em vigor:

- a) – modalidade da licitação;
- b) – número da licitação;
- c) – empresa;
- d) – data de início do contrato;
- e) – data de término do contrato;
- f) – objeto do bem ou serviço contratado;
- g) – valor do contrato;
- h) – valor pago no mês;
- i) – valor pago até o mês;

Contratos de locação de imóvel:

- a) – descrição do imóvel;
- b) – endereço;
- c) – utilização do imóvel;
- d) – locador;
- e) – valor mensal do aluguel.

Contrato de locação de veículos;

- a) – modelo do veículo;
- b) – ano de fabricação;
- c) – placa do veículo;
- d) – número de RENAVAM;
- e) – unidade que utiliza o veículo;
- f) – empresa locadora;
- g) – processo licitatório;

Telefones fixo e celulares:

- a) – número do telefone;
- b) – número do contrato;
- c) – usuário do telefone;
- d) – valor da conta paga no mês.

Para obras em andamento:

- a) – objeto;
- b) – empresa executora;
- c) - início do contrato;
- d) – término do contrato;
- e) – valor do contrato;
- f) - % da execução física;
- g) - % da execução financeira.

❖ Competência da Unidade de Planejamento e Unidade Contábil e Financeira

A Unidade de Planejamento tem a responsabilidade de liberar os recursos para que a Unidade Contábil e Financeira efetue os pagamentos, através de programação obedecendo aos estágios da despesa.

- Atividade Inicial do Sistema de Controle Interno

O Sistema de Controle Interno através de seminários e reuniões com os titulares das subunidades traçarão o perfil de cada Secretaria a fim de identificar e ordenar parâmetros para adequação do controle efetivo. De posse destas informações, o Sistema de Controle Interno regulamentará suas atividades

instituindo normas e diretrizes a serem seguidas, com obediência aos princípios constitucionais.

O Controle Interno definirá os atos da administração, os quais estarão dividindo responsabilidades com os servidores no exercício de suas funções. A fiscalização e orientação deve ser periódica, orientada por *check list*, para averiguação quanto ao cumprimento das normas do controle interno, de acordo com o material recebido pelas subunidades, sendo a unidade central responsável por elaborar parecer e dar conhecimento ao Chefe do Poder Executivo, que também dará aval quanto ao exposto, com indicação ou não de medidas preventivas ou de correção de novas falhas.

A atividade do controle interno estará na verificação de toda a estrutura administrativa, no que se refere ao alcance dos objetivos e metas elencadas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, ao equilíbrio das receitas e despesas, a garantias de legalidade e avaliação dos resultados quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no que se refere a arrecadação, a realização das despesas, dos direitos e obrigações do governo, acompanhamento do cumprimento dos limites constitucionais para a área de saúde, educação, dentre outras, mantendo informado o Tribunal de Contas sobre irregularidades, adotando medidas para ressarcimento do dano e correção para evitar novas falhas.

Passa a ser um trabalho contínuo que em cada momento poderá haver alterações quanto às normas, diretrizes e procedimentos operacionais para a efetividade do controle interno.

Porém, é notório que para que todo esse processo tenha sucesso é importante que os servidores envolvidos tragam boas qualificações, mas que sejam também bem valorizados, para que tudo transcorra de maneira adequada e que se evite qualquer tipo de ingerência indevida.

O resultado positivo da implantação do Sistema de Controle Interno trará serviços públicos mais eficazes, demonstrará transparência nas atividades do estado ao Controle Externo e, principalmente será benéfico ao próprio Governo do Estado, que passará a receber a confiança e credibilidade dos cidadãos, além de propiciar a toda estrutura estatal se envolver na práticas e manutenção dos princípios constitucionais e democráticos que contemplam as funções estatais descritas na Constituição Federal.

5 CONCLUSÃO

Esta monografia teve o objetivo de propor a implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública do Estado do Paraná, baseando-se no modelo COSO, que traz em suas normas e diretrizes a identificação de riscos.

O Sistema de Controle Interno visa trazer uma nova concepção à administração pública, que além de estar fiscalizando e controlando os atos operacionais é, principalmente, um instrumento de gestão.

Tem por finalidade garantir o cumprimento dos princípios constitucionais e inerentes ao controle interno, os quais compõem a base para uma gestão responsável, evidenciando a terminologia de eficiência, eficácia, moralidade e transparência.

Os custos e benefícios são decorrentes da aplicação do monitoramento das atividades operacionais, nas formas prévia, concomitante e subsequente, proporcionando a identificação de falhas, erros, desvios e retrabalho, o que conseqüentemente acarreta na redução de dispêndios e desperdícios desnecessários causados pela inadequada execução e gestão das atividades.

Desta forma, as rotinas de controle promovem também o cumprimento e a observância ao princípio da eficiência, pautados pela administração pública. Para tanto, o que se apresenta é pouco diante do tamanho do Estado em relação aos modelos de relatórios propostos neste.

Porém, pode-se levar em consideração que o Estado do Paraná possui mecanismos de controle que poderiam ser eficientes, mas que não são utilizados como tal. Partimos então da premissa que as obras são o ponto chave para o controle, pois é neste ponto que os gastos são significativos.

Este mecanismo de controle das obras públicas, proporciona relatórios que poderão satisfazer de forma ampla às questões quanto ao início, execução e a conclusão das obras em percentuais, com os valores gastos até o momento da realização e com a perspectiva destes gastos até o final da obra, da maneira e da forma que o gestor satisfaça as suas necessidades quanto as informação.

O estudo realizado mostra como iniciar o processo de implantação do Sistema de Controle Interno, o qual à longo prazo terá as atividades de controle se solidificando e passando a se constituir em um sistema ideal.

Cabe lembrar que uma organização deve se valer dos instrumentos que proporcionem garantias de efetividade e respeito à missão da instituição, neste caso a coisa pública. A falta de confiabilidade será valorizada na medida em que as mudanças ocorrerem, sendo notório que o processo de mudança não se trata de estratégia, nem de sistema, nem cultural, mais sim de um problema comportamental, onde o desafio é mudar a postura das pessoas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: da Teoria à prática**. 1º ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 1º ed. São Paulo: Bastos, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: atualizada até 01/03/1994**. Brasília, DF, Senado, 1988.

BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada, Comentários Jales Ramos Marques e Rosinethe Monteiro Soares. 5º ed. Brasília, Senado Federal, Programa Interlegis, 2004.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Minas Gerais: Forum, 2007.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. 2º ed. Minas Gerais: Forum, 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na: Administração Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

COSIF-http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso, acesso em 22/05/2009.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**, Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

DI PIETRO, Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 20º ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERRAZ, Luciano de Araújo. **Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte - Minas Gerais: Mandamentos, 1999.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Fundamentos de Direito Administrativo**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FERREIRA, Luiz Eduardo Alves; VALENTE, Alceu Norberto; ASATO, Fernando. **Entendendo o COSO** > um roteiro prático para entender os princípios do COSO. 2002. Disponível em:
<http://professor.ucg.br/siteDocente/admin/arquivosUpload/3836/material/ENTENDENDO%20O%20COSO.doc>, acesso em: 25/05/2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2º ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

LONGARAY, André Andrade. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. In: BEUREN, Maria Ilse. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. 1. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1993.

MARTINS, Fernando, Procura-se gerente para “máquina” de R\$ 17 bilhões. **Gazeta do Povo**, 13/08/2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28º ed. São Paulo: Malleiros, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional**. 6º ed. Atualizada até a EC n 52/2006. São Paulo: Atlas, 2006.

PARANÁ. Lei 8485, 03 de junho de 1987. Dispõe sobre a reorganização da estrutura básica do Poder Executivo no Sistema de Administração Pública do Estado do Paraná.

PARANÁ. Lei 6174, de 16 de novembro de 1970. **Estatuto do Servidor Público**. Curitiba. Imprensa Oficial do Paraná.

PEREZ, Marcos Augusto. **A Administração Pública Democrática** – Instituto de Participação Popular na Administração Pública. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

Senado Federal. Secretaria de Controle Interno, disponível em,
<http://www.senado.gov.br/sf/senado/scint/insti/controles_internos_02_principios.asp> acesso em
25/05/2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**: revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a emenda Constitucional n. 39 de 19/12/2002. 22º ed. São Paulo: Medeiros, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo: 7º ed. São Paulo: Atlas, 2004.