



UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - UERJ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS

Roberto de Araújo Vieira

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NUMA VISÃO MODERNA DE GESTÃO PÚBLICA

Rio de Janeiro

2009

Roberto de Araújo Vieira

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NUMA VISÃO MODERNA DE GESTÃO PÚBLICA



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. L.D. Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro

2009

Roberto de Araújo Vieira

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NUMA VISÃO MODERNA DE GESTÃO PÚBLICA

Dissertação apresentada como requisito parcial para obter o título de Mestre ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração Controle de Gestão.

Aprovado em _____

Banca Examinadora: _____

Examinador 1: Prof. LD. Lino Martins da Silva

Examinador 2: Prof. Dr. Álvaro Vieira Lima

Examinador 3: Prof. Dr. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira

Rio de Janeiro

2009

DEDICATÓRIA

Às minhas filhas Hannah e Deborah, e a minha esposa Nicole, pelas longas ausências em muitas horas e pela compreensão da importância deste momento, os meus eternos amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Aos meus colegas de curso que persistiram ao longo destes dois anos de curso, pelos incontáveis apoios e pela ajuda fornecidos, além de inequívocas demonstrações de amizade e coleguismo, com a troca de conhecimentos que muito enriqueceram minha vida acadêmica, a quem agradeço individualmente: Aline Moura Costa da Silva, Anderson Nunes Fraga, Antonio Claudio Lima Castanheiro, Carlos Renato Fontes Trisciuzzi, Claudia Lima Felix, Eliane Cortes Braga; Evandro Ferreira Porto, Helinton José Ribeiro, Maurício Almeida Santos Junior, Melissa Cristina Correa de Moraes, Robson Ramos Oliveira e Vania Silva de Carvalho.

Aos funcionários do Mestrado, Secretaria e Biblioteca, que sempre me atenderam de forma educada e prestativa, facilitando o andamento deste trabalho.

Aos Professores do Mestrado Álvaro Vieira Lima, Frederico Antonio Azevedo de Carvalho, Gilcina G. Machado, José Roberto de Souza Blaschek, Josir Simeone Gomes, Julio Sérgio de Souza Cardozo e Luiz da Costa Laurencel, que tanto nos transmitiram com denodo e dedicação ímpares.

Ao também professor e orientador Lino da Silva Martins pelas aulas ministradas e pela grande cooperação e orientação, que proporcionaram a realização deste trabalho.

Aos meus pais, João Cardoso Vieira (*in memoriam*) e Maria da Glória de Araújo Vieira, que me deram antes de tudo a vida, e depois uma vontade de progredir e melhorar cada vez mais.

Principalmente a Deus, que me tanto me auxiliou quando, nos momentos difíceis, me inspirou e protegeu.

O conhecimento é como um jardim: se não for cultivado, não pode ser colhido.

Provérbio Africano

RESUMO

O presente trabalho foi realizado na busca de demonstrar a crescente importância da gestão pública, através da diminuição da burocracia e melhor controle das atividades inerentes a mesma, uma vez que a população está exigindo cada vez mais de seus gestores públicos. Dentro deste contexto de mudanças o Controle Interno tem adquirido, ao longo dos anos, uma grande relevância neste enfoque, como se vem observando nas inúmeras novas competências atribuídas ao mesmo desde o advento da Constituição Federal de 1988, com destaque para a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000). Tal desenvolvimento do Controle Interno, tanto no Brasil como no exterior, não se restringe tão somente à área pública, mas também tem crescido substancialmente na área privada, principalmente depois de grandes fraudes que tem ocorrido, que acabaram por proporcionar a criação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) nos Estados Unidos, e repercutindo junto a todo o planeta, a qual dá grande ênfase ao Controle Interno. Desta forma, como veremos detalhadamente neste trabalho, a própria evolução e aumento da qualidade da gestão pública, numa visão moderna de Administração, estão direta e necessariamente ligados ao desenvolvimento do Controle Interno e ao seu estudo aprofundado e permanente, de forma que todos que atuam nesta área possam auxiliar nesta evolução.

Palavras-Chave: Gestão Pública. Controle Interno. Desenvolvimento.

ABSTRACT

The paper at hand has been conceived with the purpose of demonstrating the importance of public management through the reduction of bureaucracy as well as a better control over activities inherent to such a management, in view of the public's ever increasing demand on their public administrators. It is within this context of change that Internal Control has acquired a greater relevance through the years, as has been witnessed by the countless attributes delegated to such a Controlship since the advent of the 1988 Brazilian Constitution in general and the Fiscal Responsibility Act in particular (Complementary Law 101 dated May 4th 2000). Such development of Internal Control, both in Brazil as well as abroad, is not restricted only to the public field, but has also shown a substantial growth in the private sector as well, especially in the wake of financial fraud which eventually culminated in the creation of the Sarbanes-Oxley Law (SOX) in the United States of America, which in turn has determined a chain reaction of similar legislation through the world, thus placing great emphasis upon Internal Control. As we shall see in detail further on in this study, the development and improvement in overall quality of public management, in a modern view of Administration, is directly related to the development and evolution of Internal Control and to its permanent and profound study so as all who take part in this field of work may aid in the ultimate development of Public Management.

Keywords: Public Management. Internal Control. Development.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Atividades meio e fim do Estado. Fonte: SILVA (2003, p.25), quadro adaptado pelo autor.....30

Quadro 2 - Princípios fundamentais a serem adotados nos controles internos - Fonte: Attie (2007, p. 190 – 191).....52-53

LISTA DE ABREVIATURA OU SIGLAS

AAA	América Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CF/88	Constituição Federal de 1988
CGU	Controladoria Geral da União
CI	Controle Interno
COCO	Criteria of Control Committee
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEI	Financial Executives International
GESPÚBLICA	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
IASB	International Accounting Standards Board
IIA	The Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
IPPS	Instrumento Padrão de pesquisa de satisfação
ISO 9000	International Organization for Standardization
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBT	Normas Brasileiras de Contabilidade
PDCA	Do inglês: “plan”, “do”, “check” e “act”
SCI	Sistema de Controle Interno
SFCI	Secretaria Federal de Controle Interno
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
TCE	Tribunal de Contas do Estado

TCM	Tribunal de Contas do Município
TCU	Tribunal de Contas da União
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	Caracterização do Problema	14
1.2	Objetivo da pesquisa	16
1.3	Questões a serem investigadas	16
1.4	Limitações da pesquisa	17
1.5	Relevância da pesquisa	17
1.6	Resultado Potencial da pesquisa	18
1.7	Metodologia da Pesquisa	18
1.8	Organização do Estudo	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1	Gestão	21
2.1.1	<u>Outros conceitos</u>	22
2.1.2	<u>Métodos de Gestão</u>	23
2.1.2.1	Gestão por competências.....	24
2.1.2.2	Gestão por resultados.....	25
2.1.2.3	Gestão por processos.....	26
2.1.2.4	Gestão compartilhada.....	27
2.1.2.5	Gestão do conhecimento.....	28
2.1.3	<u>Gestão Pública</u>	29
2.1.3.1	O Estado	29
2.1.3.2	Evolução histórica da Administração Pública.....	31
2.1.3.3	A busca pela excelência na Gestão Pública.....	34
2.2	Controles	38
2.2.1	<u>Do controle Público</u>	39
2.2.2	<u>Da base legal e constitucional da Controladoria Pública no Brasil</u>	40
2.2.3	<u>Tipos de Controle na moderna Gestão Pública</u>	42
2.2.3.1	Controle Judicial da Administração.....	42
2.2.3.2	O Controle Social.....	43
2.2.3.3	O Controle Externo.....	43
2.2.3.4	Considerações Gerais	44

2.3	Controle Interno	45
2.3.1	<u>Conceitos de Controle Interno</u>	46
2.3.2	<u>Princípios e meios observados pelo Controle Interno</u>	49
2.3.3	<u>A importância dos Controles Internos para as organizações</u>	50
2.3.4	<u>Objetivos do Controle Interno</u>	53
2.3.5	<u>Características do Sistema de Controle Interno</u>	54
2.3.6	<u>Componentes do Controle Interno</u>	56
2.3.7	<u>Limitações do Controle Interno</u>	57
2.3.8	<u>A relação entre os órgãos de Controle Interno e Externo no âmbito público</u>	59
2.3.9	<u>O COSO</u>	60
2.3.10	<u>Novidades do Controle Interno</u>	62
3	DA PESQUISA REALIZADA JUNTO ÀS PREFEITURAS	63
3.1	Dos resultados da pesquisa	63
3.1.1	<u>A Prefeitura da Região Metropolitana (grande porte)</u>	63
3.1.2	<u>A Prefeitura da Região Serrana (pequeno porte)</u>	65
3.1.3	<u>A Prefeitura do interior (pequeno porte)</u>	66
3.1.4	<u>Dos principais resultados comparados entre as Prefeitura pesquisadas</u>	67
4	CONCLUSÕES, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES	70
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	73
	APÊNDICE A – Carta de apresentação	86
	APÊNDICE B – Pesquisa	88
	APÊNDICE C – Resposta dos pesquisados - consolidada.....	95
	ANEXO A – Lei Municipal 2.068/1993.....	103
	ANEXO B – Constituição Federal – Artigos diversos.....	110
	ANEXO C – Lei de Responsabilidade Fiscal – Artigos diversos.....	114
	ANEXO D – Resolução CFC n. 1.135/08.....	117

1 INTRODUÇÃO

Esse trabalho foi desenvolvido de forma a demonstrar o início, o desenvolvimento e as perspectivas futuras acerca do Controle Interno no âmbito da governança pública, ressaltando sua crescente influência e importância, além de evidenciar os efeitos positivos decorrentes das aplicações de suas técnicas e procedimentos, de forma a trazer retornos patrimoniais, financeiros e administrativos para os órgãos públicos sob sua influência. É importante ressaltar que este trabalho busca demonstrar os benefícios do Controle Interno, ao contrário do que alguns administradores que entendem que o Controle Interno só atrapalha a consecução dos objetivos de suas administrações, como dizem BOTELHO (2009) e CRUZ (2007):

“A preocupação do administrador em colocar alguém para fiscalizar seus atos é um tanto desconfortável. Principalmente quando se trata de um ambiente político. Mas deveria ser diferente; o controlador interno é o guardião do patrimônio público; via de regra, evita erros do administrador.

A ausência de um sistema de controle interno eficaz nos municípios se dá por várias razões, entre elas estão:

- falta de iniciativa do administrador;
- falta de planejamento adequado;
- falta de estrutura organizacional;
- ...
- resistência às mudanças por parte dos servidores ” (Botelho , 2009, p.275).

“Há, no entanto, um aspecto que não pode deixar de ser considerado: enquanto os controles sempre foram executados com extremo rigor nas empresas, com o objetivo mínimo de assegurar o retorno do investimento, na área pública, em especial nos municípios, fica nítida a impressão de que tais procedimentos nem sempre foram tão enfatizados, já que, na visão de algumas pessoas, os recursos administrados aparentemente não tinham dono, sendo, inclusive, identificados de forma pejorativa como *dinheiro da viúva*.” (CRUZ, 2007, p.19)”.

O Controle Interno se configura, na verdade, de um importante instrumento de defesa do próprio administrador, pois possibilita, além de um importante elemento de auxílio na tomada de decisão, a inibição de práticas destoantes dos objetivos da entidade ou até mesmo ilegais, possibilitando muitas vezes o estorno eficaz dos

mesmos, sem implicações punitivas (penais ou administrativas) contra os ordenadores de despesa, funcionando assim como uma importante barreira de segurança para o próprio administrador público.

Assim, levantou-se uma ampla revisão da literatura existente sobre o tema, de modo a consolidar o que há de mais importante e recente sobre Controle Interno, desde seus primeiros e tímidos passos, até a estrutura hoje cada vez mais atribulada dos Controles Internos.

Foi realizada também pesquisa junto a uma amostra de três Municípios do Estado do Rio de Janeiro, quanto às condições de implantação e funcionamento dos seus Controles Internos. Tal pesquisa, cujos resultados encontram-se dispostos neste trabalho, são analisados de forma a fornecer subsídios para atenderem aos objetivos deste estudo, embora esta amostragem tenha se dado principalmente em face do baixo percentual de resposta dos pesquisados, conforme descrito mais abaixo.

Por fim, buscou-se demonstrar a correlação existente entre a gestão pública de qualidade e administrações bem sucedidas, comprovando-se a relação simbiótica entre a adoção de princípios de controle interno e a gestão qualificada do patrimônio público, trazendo desta forma, benefícios para o usuário principal do serviço público, o cidadão.

1.1 Caracterização do Problema

As atribuições e responsabilidades dos órgãos de Controle da Administração Pública tem aumentado muito desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Contudo, como veremos nas pesquisas realizadas junto a Municípios fluminenses, as implantações dos órgãos de Controle Interno não foram imediatas, em face do receio de gestores públicos, como já falado, de que qualquer controle atrapalha a administração, por impor limites e estabelecer procedimentos que dificultam os atos de gestão.

Tal mentalidade, contudo, tem mudado de forma acentuada nos últimos tempos, sendo dada, agora, uma importância maior aos esforços decorrentes da atuação dos Controles Internos, com uma nova perspectiva de que estes controles são, na verdade, grandes aliados dos administradores públicos, como já ocorre, há

longo tempo, no campo da iniciativa privada.

Assim, tentou-se demonstrar como esta compreensão tem mudado, até mesmo, por que tal controle, como o próprio nome já diz, é interno, e pode ser um instrumento de grande valia para os administradores com uma visão mais ampla, pois auxiliam os gestores no processo decisório.

Aliás, Hely Lopes Meirelles, já definia no âmbito do Direito Administrativo controle administrativo como:

“É todo aquele [controle] que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de *legalidade* e de *mérito*”. (Meirelles, 2000, p.614).

“o controle administrativo deriva do poder/dever de *autotutela* que a Administração tem sobre seus próprios atos e agentes. Esse controle é normalmente exercido pelos órgãos superiores sobre os inferiores [...] pelo quê se caracteriza como *controle interno*, pois o *externo* é sempre atribuído a órgão estranho ao Executivo” (idem, pg.: 615).

Quanto ao Controle Interno em si, verifica-se que o conceito defendido por Meirelles é muito próximo aos próprios conceitos de controle administrativo citados acima:

“[é] todo o [controle] realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade no âmbito da própria administração. Assim qualquer controle efetuado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário por seu órgão de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique” (idem, p. 612).

Outra definição igualmente importante é a de Roberto Piscitelli (1995, p.74), que expande os conceitos de legalidade e mérito elencados por Meirelles, listando quais seriam os principais objetivos dos mecanismos de controle interno, a saber: a) a revisão e/ou verificação das operações sob os aspectos eminentemente contábeis, formais e legais; b) a eficiência, que concerne aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos; c) a eficácia, a verificação do produto,

dos programas, dos fins perseguidos; d) a avaliação dos resultados. Nota-se aqui uma evolução conceitual inerente à necessária retro alimentação e reavaliação dos métodos de acordo com os resultados obtidos acerca das ações do órgão público, de forma a buscar a melhora dos resultados almejados.

Desta forma, o problema levantado nesta pesquisa é “O Controle Interno como fator importante na moderna gestão Pública.”.

Esta pesquisa pretende discutir esta temática, de forma a poder fornecer uma resposta quanto ao problema levantado.

1.2 Objetivo da pesquisa

O propósito desse estudo é levantar e analisar os diversos estudos científicos inerentes à matéria, de forma a possibilitar a resposta ao problema formulado, demonstrando o estado da arte do controle interno no âmbito público, bem como as novidades mais recentes sobre o tema, propiciando levantar uma gama de informações de forma a subsidiar as conclusões observadas.

Para tanto, viu-se também vários conceitos de gestão pública, de forma a correlacionar a existência e a evolução do controle interno e a evolução da Administração Pública.

1.3 Questões a serem investigadas

Para atender o objetivo da dissertação, serão examinadas as seguintes questões de pesquisa:

1- Como funcionam os controles internos nas Prefeituras do Estado do Rio de Janeiro selecionadas?

2 – Quais os benefícios inerentes a um bom sistema de controle interno nos órgãos públicos?

1.4 Limitações da pesquisa

Ressalte-se que, inicialmente, a idéia inicial era uma pesquisa junto às Prefeituras Municipais mais abrangente, que contemplasse o maior número possível de Prefeituras do Estado, nos fornecendo assim um efetivo quadro da situação da Controladoria no Estado do Rio de Janeiro.

Todavia, em face das dificuldades encontradas, sobretudo da não resposta por parte dos controladores públicos municipais, acabou-se por optar por uma pesquisa mais restrita, direcionada a apenas três Prefeituras, sendo uma da Região Metropolitana, considerada de grande porte; uma outra de pequeno porte, localizada na Região Serrana do Estado; e por fim uma outra do interior do Estado, também de pequeno porte.

Contudo, tal amostragem, em face do pequeno número de respostas obtido no tocante ao universo de Municípios no Estado do Rio de Janeiro (92 Municípios), não possibilita serem admitidos os resultados obtidos como representativos da totalidade das Prefeituras do Estado do Rio de Janeiro, embora tenham importância especificamente quanto à condição atual do Controle Interno nas três Prefeituras inqueridas.

1.5 Relevância da pesquisa

No Brasil, o Controle Interno público evoluiu de forma relativamente lenta até a CF/88 (Constituição Federal de 1988), contudo, hoje, está disseminado em praticamente em todos os órgãos públicos federais do país. Nos Estados e Municípios, embora ainda em ritmo lento, tem conquistado seu espaço, com a criação de Controladorias e/ou similares em grande número destas entidades.

O controle Interno funciona como a primeira linha de defesa da aplicação do dinheiro público, que advém de todos os cidadãos brasileiros. É nele que muitas fraudes ou mesmo erros não intencionais têm a chance de serem neutralizados ou revistos, antes que se torne mais difícil ou mesmo irreversível a recuperação das verbas consumidas.

É um tema que só recentemente adquiriu importância maior no âmbito da Administração Pública, em face da maior conscientização da população, principalmente quanto a forma como é gasto o dinheiro arrecadado. Neste sentido, o controle interno torna-se um elemento crucial para o exercício da própria cidadania.

1.6 Resultado Potencial da pesquisa

Estudar a origem, a evolução e o atual *status quo* do Controle Interno nas Administrações Públicas, de forma a demonstrar aos entes federativos ou mesmo órgãos públicos específicos a importância e potencial retorno propiciado por ele, seja financeiro, através da descoberta ou mesmo da inibição de fraudes; patrimonial, pelo controle do patrimônio e dos bens públicos; além de criar sistemas próprios que aumentem a segurança deste patrimônio e possibilitar a busca de uma melhor eficácia e eficiência dos resultados decorrentes da gestão pública.

Este trabalho procura dar uma visão mais ampla e detalhada acerca da importância do Controle Interno, suas técnicas e metodologia de trabalho, demonstrando como ele pode funcionar como importante órgão de apoio aos próprios administradores, eliminando, junto de alguns administradores, a visão de que o Controle Interno é um empecilho à Administração Pública.

Por fim, esta dissertação busca também demonstrar a evolução das técnicas e procedimentos utilizados pelo Controle Interno, nas suas mais diversas áreas de atuação.

1.7 Metodologia da Pesquisa

Trata-se de um estudo descritivo acerca da importância do Controle Interno, principalmente no tocante à Administração Pública.

Segundo Collis e Hussey (2005, p. 61) metodologia “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”. Esta pesquisa utilizou a técnica de pesquisa bibliográfica, reunindo leis, regulamentos, literaturas e estudos anteriores, somados também a aplicações práticas utilizadas na Administração Pública, de forma a verificar a atual situação dos Controles Internos nos diferentes órgãos públicos.

Nesta linha de pesquisa, Martins (2003, p. 35) define que a pesquisa bibliográfica como tendo por objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes quanto a determinado assunto; ou ainda, de

acordo com Gil (2002, p. 44-45), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida através de material já elaborado anteriormente, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Desta forma a pesquisa desenvolvida constituiu-se de um levantamento bibliográfico em diversas fontes, de modo a subsidiar seus fundamentos, de acordo com a própria orientação da dissertação.

Posteriormente, em pesquisa de campo, onde foram avaliados controles internos de Prefeituras selecionados, de forma a se avaliar seus diferentes estágios de implementação e formas de atuação. A pesquisa de campo é caracterizada pela utilização de questionários aplicados ao seu objeto de estudo, com a finalidade de coletar dados que lhe permitam responder ao problema da pesquisa.

Como toda pesquisa descritiva, o estudo dos dados inerentes às respostas fornecidas pelas Prefeituras respondentes busca descrever fenômenos ocorridos em uma população a partir de dados empíricos levantados junto a uma entidade concreta. Segundo Collis e Hussey (2005, p. 73), os estudos de caso descritivos procuram descrever situações e práticas correntes.

Desta forma, buscando atender aos objetivos da pesquisa descritiva, foram enviados aos Controladores de 85% (oitenta e cinco por cento) dos Municípios do Estado do Rio de Janeiro, através de endereços eletrônicos conseguidos junto aos sites das próprias Prefeituras, Cartas de Apresentação e questionários previamente preparados, dispostos nos apêndices A e B deste trabalho, cujos resultados obtidos encontram-se consolidados no apêndice C, restrito a apenas 03 (três) Prefeituras respondentes, conforme detalhado no item 1.4 Limitações da pesquisa.

O questionário elaborado foi constituído de 05 (cinco) partes, sendo a primeira parte relativa à existência de Controladoria no Município, a segunda a identificação e qualificação do Controlador, a terceira sobre a situação da Controladoria quanto à sua criação e forma de funcionamento básico, a quarta trata quanto à forma de planejamento e execução das atividades inerentes à Controladoria, e finalmente a quinta parte se refere ao agradecimento e da informação acerca do interesse em receber a pesquisa consolidada, como podemos ver nos apêndices já mencionados.

1.8 Organização do Estudo

Esta pesquisa consiste de três capítulos, incluindo a Introdução. O segundo capítulo trata do Referencial Teórico, subdividido em seções onde são tratados, em seqüência: dos conceitos de Gestão, seus métodos, da Gestão Pública e sua evolução, além da busca da qualidade na gestão pública; dos Controles de uma forma geral; e do Controle Interno, que é o cerne principal deste trabalho. No terceiro capítulo são analisados os resultados obtidos na pesquisa realizada junto às Prefeituras selecionadas. Por fim, no último capítulo, constituído pela Conclusão, o autor responde as questões que foram levantadas e apresenta, de forma sucinta, algumas considerações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo consta de três seções. A primeira refere-se à gestão, seus conceitos e métodos, sua evolução e busca da qualidade. A segunda seção é relativa ao Controles de uma forma geral. Por fim, a terceira seção é inerente ao Controle Interno, sob seus diversos aspectos.

2.1 Gestão

Inicialmente, para poder melhor estruturar o trabalho, é importante que se ter em mente a importância e o conceito acerca de gestão. O mundo atual apresenta um dinamismo muito grande e saber lidar com estas mudanças é primordial para que as organizações, quer sejam públicas ou privadas, estejam preparadas para enfrentar desafios cada vez mais difusos e identificar e aproveitar as oportunidades, nos momentos em que elas se fizerem presentes.

As organizações, por sua natureza, buscam alcançar ou cumprir metas e objetivos, e para tal fim, o planejamento organizacional deve ser implementado de forma eficiente e eficaz, por intermédio da aplicação, pelas pessoas e entidades, dos recursos disponíveis, de forma que se possam desenvolver estratégias que possam ser transformadas em ações práticas atingindo da melhor forma possível seus objetivos.

Assim, o grande mérito de qualquer gestão de qualidade é buscar, com todas as forças e técnicas disponíveis, um alinhamento de todas as pessoas e órgãos envolvidos para, através do comprometimento, integração e sinergia de todos estes elementos, atenderem às necessidades de sua organização.

Assim, pode-se entender Gestão como:

- planejar o que precisa ser realizado, através de objetivos e metas a serem alcançados e determinando e implementando as ações que serão desenvolvidas para tal fim, através da utilização dos recursos disponíveis;

- avaliar os resultados alcançados e a partir deles adotar medidas, corretivas ou de padronização, que possibilitem que os objetivos e metas sejam atendidos.

Assim, desde o momento em que as pessoas ou organizações buscam essa constante melhoria quanto à forma como são aplicados os recursos disponíveis e dos conhecimentos e habilidades das pessoas e equipes envolvidas no processo, com foco na satisfação total das necessidades de seus clientes/usuários, está sendo buscada uma gestão com qualidade.

2.1.1 Outros conceitos

Os autores deste tema defendem conceitos distintos sobre o que é considerado gestão. Cada um destes enfoca aspectos considerados por eles cruciais no tocante à gestão. Contudo, há um consenso quanto à existência das ações de planejar, aplicar os meios disponíveis, avaliar e realizar as ações corretivas necessárias.

De acordo com Chiavenato (1999), a tarefa da administração é interpretar os objetivos propostos pela organização, transformando-os em ações por intermédio do planejamento, organização, direção e controle de todos os seus esforços, em todas as áreas e níveis, a fim de alcançar da forma mais adequada, os objetivos desta organização.

Assim, resumidamente, de acordo com Chiavenato, a administração é o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar o uso de recursos a fim de alcançar os objetivos da organização.

O objetivo de qualquer organização, seja ela de cunho público ou privado, é atender as necessidades de clientes, usuários, ou cidadãos. Assim, fica claro que todo o processo de gestão organizacional deverá estar voltado para a obtenção destes resultados.

Modelos de administração mais recentes têm como características uma forte orientação para o atendimento dos anseios de seus usuários/clientes/cidadãos, além de um estilo bem mais participativo de gestão.

Desta forma, estes modelos procuram:

- diminuir a burocracia, dando enfoque maior aos resultados;
- diminuir a verticalização da administração, por um modelo mais horizontal, inclusive com maior participação dos seus funcionários e clientes.

No desenvolvimento das ações inerentes ao processo de gestão, aplicam-se

os recursos organizacionais, transformando estratégias em ações práticas do dia-a-dia, obtendo-se resultados, e ajudando a empresa a desenvolver suas características mais fortes, e transformando suas deficiências em oportunidades de melhoria, aumentando a participação de seus funcionários no processo de gestão.

Para que a organização possa ter sucesso é necessário que a gestão dos três níveis organizacionais - estratégico, tático e operacional - esteja perfeitamente integrada e voltada para o rumo selecionado. Em nenhum dos níveis será possível realizar uma gestão eficiente e eficaz se não houver a participação efetiva de todas as equipes que os integram.

Assim, para o efetivo desenvolvimento do processo de gestão da organização, torna-se necessário que:

- sejam detalhadas as ações a serem desenvolvidas, por intermédio de planos estratégicos, táticos e operacionais;
- sejam organizados os processos de trabalho a serem desenvolvidos, em cumprimento aos planos anteriormente traçados, bem como que sejam orientadas as equipes ao cumprimento destes planos; e
- sejam verificados os resultados obtidos, de forma a possibilitar possíveis acertos de direção e ajustes necessários.

Como podemos ver, o controle é parte imprescindível de qualquer conceito de gestão estudado, como veremos mais profundamente à frente. Contudo, os modelos de gestão pública sofreram uma lenta evolução histórica, como veremos abaixo.

2.1.2 Métodos de Gestão

Há uma busca constante de novos procedimentos que possibilitem o aumento da eficiência e da eficácia das organizações. Tais esforços têm levado ao desenvolvimento de métodos específicos de gerenciamento, desenvolvidos de forma a considerar os aspectos mais importantes para a condução da gestão das organizações. Entre estas formas de gerenciamento se destacam as seguintes:

- gestão por competências;
- gestão por resultados;
- gestão por processos;
- gestão compartilhada; e

- gestão do conhecimento.

Vejam um pouco de cada um destes tipos de gestão.

2.1.2.1 Gestão por competências

Todo tipo de organização, invariavelmente, é composto por equipes, que são integradas por pessoas. O desenvolvimento e a evolução das organizações dependerão, primordialmente, da forma como estas equipes desenvolverem suas atividades, bem como que o sucesso destas equipes dependerão das qualidades individuais das pessoas que a compõe.

Nas décadas de 50 e 60, ao se analisar a relação entre o desempenho no trabalho e os perfis das pessoas, não se considerava o contexto social, as habilidades e as atitudes individuais.

Alguns estudos da época trouxeram uma nova abordagem ao analisar o perfil profissional considerando simultaneamente os conhecimentos, a educação, as habilidades, o desempenho no trabalho e as atitudes.

Mais recentemente, nos anos 90 passou-se a considerar que as competências devem possibilitar o alcance dos resultados pretendidos, através de produtos ou serviços produzidos e entregues, bem como que as constantes mudanças no conteúdo do trabalho são um dos fatores que definem as competências que serão necessárias para sua consecução.

Tais mudanças podem ser influenciadas pelo caráter dinâmico e instável da situação de trabalho, pela forma como são construídos os entendimentos recíprocos, referentes às situações que se apresentam, e pelas características do produto ou serviço que realmente deve ser entregue como resultado do trabalho.

Para Fleury e Fleury (2000), a noção de competência aparece sempre associada a verbos como saber agir, mobilizar recursos, integrar saberes múltiplos e complexos, saber aprender, saber se engajar, assumir responsabilidades, em suma, ter visão estratégica.

Já a Política Nacional de Capacitação dos Servidores para a Administração Pública Federal (ENAP, 2003) define Competências, como sendo o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias ao desempenho das funções dos servidores visando ao alcance dos objetivos de sua instituição.

2.1.2.2 Gestão por resultados

Na atuação do gestor, o processo de avaliação dos resultados alcançados é um dos processos de maior importância, uma vez que não adianta todo o processo anterior de planejamento e execução, se não houver uma análise direta acerca dos resultados obtidos.

Desta forma se busca, numa gestão por resultados, auferir se:

- os objetivos e metas traçados são atingidos;
- os interesses dos usuários/clientes são atendidos;
- estes interesses continuam os mesmos para os quais a organização se organizou; e
- todos os processos vinculados a atividades para consecução destes trabalhos (de apoio ou finalísticos) foram desenvolvidos de forma efetiva.

No processo de gestão, através da medição do desempenho, se acompanha de forma permanente as ações desenvolvidas pela organização, de forma que as informações obtidas possam retro alimentar o sistema, possibilitando todo um redirecionamento dos esforços, se for o caso.

Ressalte-se que tal acompanhamento é realizado tanto no ambiente interno, com a permanente análise do desempenho dos processos organizacionais e dos projetos de inovação, quanto no externo, pela identificação das ameaças que possam dificultar o desenvolvimento das ações implantadas ou planejadas, antes que elas possam impactar negativamente na organização, e nas novas oportunidades que possam ser aproveitadas.

À medida que a organização investe na inovação e na melhoria da qualidade e do desempenho de seus produtos e processos e na capacitação do pessoal, todo o processo de resultado é constantemente avaliado e revisto, considerando todos os dados e informações oriundas de todos os seus órgãos.

Assim torna-se necessária a utilização de um sistema de avaliação permanente do desempenho de todas as partes da organização que compõe o processo de produção do bem ou serviço a ser entregue ou disponibilizado aos clientes/usuários, através da análise não só do desempenho e da produtividade alcançados, mas também da satisfação oriunda do destinatário.

2.1.2.3 Gestão por processos

A divisão funcional do trabalho é um desafio das empresas modernas. Antes, o enfoque era na especialização, devendo cada funcionário devia preocupar-se apenas com sua atividade, que era restrita e focada. Apenas os gerentes tinham uma visão mais global.

Hoje em dia, a globalização e a competitividade exigem que os funcionários, tenham uma visão mais ampla e que sejam incentivados a capacidade de trabalhar em conjunto e de tomar decisão em equipe, de forma a facilitar o alcance dos objetivos da empresa.

Neste contexto, há o que se chama de Gestão por Processos, através da qual se torna possível definir claramente os clientes internos e externos, além de que como cada atividade interfere e como vai contribuir para o resultado final.

Tal clareza vai ser fundamental para que todos os funcionários entendam a importância de sua participação e como eles acabam por influenciar o resultado final dos trabalhos da organização.

Ressalte-se que os processos são intimamente ligados ao objetivo principal da organização, que é a entrega do produto ou serviço ao cliente, e que com sua utilização é possível obter-se informações válidas quanto aos problemas existentes até este fim, possibilitando a correção e melhoria dos processos em si.

Como exemplo atual, podemos ressaltar que qualquer organização que busque obter a certificação ISO 9000 precisa previamente, mapear todos seus processos, de forma detalhada.

A gestão por processos, ao permitir compreender todas as atividades vinculadas no seu processo produtivo, permite verificar, como mais facilidade, onde ocorrem os problemas e falhas no processo, facilitando também suas correções, ocasionando a redução do tempo das atividades, com conseqüente diminuição de seus custos, melhorando a eficiência interna e a qualidade dos produtos/serviços da empresa.

2.1.2.4 Gestão compartilhada

Na análise da gestão por competências, ressaltou-se que organizações são influenciadas tanto pelo ambiente externo quanto pelo interno.

Assim, quando fala-se em gerenciar, em qualquer nível, fala-se, primordialmente, em liderar pessoas, planejando seu uso e desenvolvimento de suas competências, organizando e coordenando sua atuação e a das equipes que elas integram e controlando os resultados obtidos.

Atualmente, as grandes mudanças que ocorrem no processo de gestão, indicam a necessidade do uso, pelas organizações, de sistemas de trabalho que implicam na estruturação de equipes e na formação de parcerias entre colaboradores e dirigentes.

Ressalte-se o fato que uma pessoa por mais conhecimentos que traga no âmbito da organização, nunca conseguirá entender ou mesmo executar, sozinha, todos os aspectos envolvidos nos processos organizacionais. Desta forma, a delegação de poderes aos demais escalões da organização, libera o gestor para as atividades de maior complexidade, como, por exemplo, o planejamento estratégico.

Neste método de gestão, onde os funcionários são chamados a participar de decisões acerca dos métodos ou processos de trabalho, traz resultados importantes, pois, afinal, são eles que operam a organização na ponta e podem, mais facilmente identificar procedimentos desnecessários ou antieconômicos.

Desta forma, tem ocorrido uma maior valorização nas organizações do potencial humano, uma vez que o diferencial tecnológico tem diminuído consideravelmente, em face da facilidade de seu acesso.

É importante destacar que o efetivo sucesso das organizações dependerá das competências organizacionais da empresa, e que estas são resultantes diretas das competências individuais das pessoas que a integram, bem como da forma como elas são gerenciadas e do suporte tecnológico existente, sendo relevante, desta forma, que os funcionários estejam motivados e comprometidos com os objetivos da empresa, o que é facilitado, sobremaneira, pela sua participação no processo de gestão, não apenas como executores, mas também como agentes relevantes no processo decisório.

Implantada a gestão participativa, os funcionários se sentem mais valorizados, conseguindo a organização desenvolver uma saudável relação de parceria como resultados visíveis no processo desenvolvimento de seus

produtos/serviços.

2.1.2.5 Gestão do conhecimento

Hoje, um dos grandes desafios atuais das organizações é o adequado gerenciamento dos conhecimentos disponíveis.

Diz-nos OLIVEIRA (2006), que a administração do conhecimento reflete o quanto a organização é capaz de se renovar e de inovar continuamente.

Assim, o sucesso organizacional está diretamente relacionado à obtenção e à utilização adequada destes conhecimentos, que são um fator primordial de produção do século XXI. O conhecimento, por sua natureza, é dinâmico e voltado para a ação. Seu uso, ao contrário de outros implementos não o exaure, mas sim o renova, através das mudanças e atualizações que se verificam necessários durante o processo.

O seu desenvolvimento está vinculado à forma em que seu detentor o distribui, podendo ocasionar importantes ganhos de produtividade na organização, os quais estão relacionados principalmente ao modo como ele é gerenciado pela organização.

Nas organizações, o conhecimento pode estar embutido em documentos, nas atividades e processos de trabalho, nas normas e nos softwares disponíveis. O possuído pelos colaboradores é o recurso mais valioso que as organizações possuem.

2.1.3 Gestão Pública

Hannah Arendt (1989), faz uma clara dicotomia entre o que ela classifica de duas esferas de atuação na vida humana: a pública e a privada. Enquanto na vida privada o homem busca proteção e refúgio frente ao mundo, na esfera pública é que se situaria a possibilidade da plena realização da condição humana, pois é no espaço público, através do discurso, que os homens podem agir, em meio à

pluralidade dos outros homens, para modificar o mundo. O exercício da cidadania se dá dentro desse contexto. Ser cidadão é ser um ator político na esfera pública.

Desta forma, não é sem motivo, ser recorrente em praticamente todos os governos um discurso da busca de uma administração pública mais moderna, mais eficiente e eficaz, de forma que o estado atinja da melhor forma seus objetivos.

Diz-nos SANTOS (2006) que os fins da gestão pública, resumem-se em um único objetivo, qual seja o bem comum da coletividade administrada.

Devemos entender que gestão, quando falamos da área pública, não é necessariamente sinônimo de Administração, pois ambas designam lógicas diferentes. Enquanto Administração é relacionada à idéia clássica das funções fundamentais do Estado, quais sejam, planejar, comandar, controlar, coordenar e organizar; enquanto que gestão tem maior ligação à idéia de utilização de técnicas próprias de empresas, que com o passar dos tempos, passaram também a ser utilizados no âmbito público, principalmente no pós-guerra, consolidando-se no Brasil a partir da reforma administrativa contida no Decreto 200/67, que passou a trazer uma visão mais moderna e empresarial do Estado.

Desta forma, podemos definir Gestão Pública como a aplicação no âmbito estatal de métodos mais recentes oriundos de empresas privadas.

2.1.3.1 O Estado

O Estado é uma instituição de direito público, soberana, organizada politicamente. São características fundamentais a existência de um governo, um povo e um território definido, sendo o Brasil definido na própria Constituição Federal, em seu artigo 1º como um Estado Democrático de Direito.

Segundo SILVA:

Na concepção aristotélica, o Estado tem como finalidades básicas:

- a segurança, com o objetivo de manter a ordem política, econômica e social;
- o desenvolvimento, com o objetivo de promover o bem comum. SILVA (2003, pág. 21).

Já Bobbio (1994, p. 1179) acrescenta também a soberania como característica básica do Estado, indicando que o conceito de soberania em sentido amplo, como sendo o Poder de mando de última instância, numa sociedade política. Este conceito está, assim, intimamente ligado ao Poder político. Já em sentido mais

estrito, em sua significação moderna, o termo soberania aparece, no século XVI, junto com o Estado Absoluto, para caracterizar, de forma plena, o Poder estatal, sujeito único e exclusivo da política.

Assim, vemos claramente que o estado busca atingir determinados objetivos delineados por suas leis, seguindo-se uma diretriz principal orientada pela Constituição que o rege.

Classicamente, as funções do Estado encontram-se hoje consensualmente definidas às funções executivas, inerentes ao Poder Executivo, às funções jurisdicionais, inerentes ao Poder Judiciário, entre as funções normativas, cabíveis ao Poder Legislativo, embora hoje ainda haja interferências que distorcem tais conceitos tradicionais, como por exemplo, o Executivo legislando através de Medidas Provisórias, ressaltando, que mesmo assim, o Congresso precisa aprová-las, ainda que posteriormente a sua plena eficácia. Tal divisão de poderes é prevista na própria Constituição Federal, que define os três poderes como independentes e harmônicos entre si.

Por fim, a CF/88 estabelece seus objetivos principais em seu artigo 3º, como segue abaixo:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. CF/88. Art. 3º.

Desta forma, cabe ao Estado Brasileiro, respeitados todos seus entes federativos e poderes estabelecidos, bem como suas atribuições específicas, buscar atingir estes objetivos determinados pela lei Magna, os quais são compostos por vários outros objetivos mais específicos que visam atender às necessidades da população, denominadas atividades-fim, como desenvolver a educação, a saúde, a economia, além de atividades administrativas que apóiam estes objetivos, estruturando o Estado para poder atender de forma eficiente estas atividades, as quais são chamadas atividades-meio, como vemos no quadro abaixo:

POLÍTICAS E ESTRATÉGIAS	
ATIVIDADES	Justiça Segurança Pública Defesa Nacional etc.
-FIM	Planejamento Orçamento Recursos Humanos Controle Interno Integrado
Educação Saúde – Saneamento Transporte Urbanismo Agricultura Gestão Ambiental etc.	ATIVIDADES- MEIO Material e Patrimônio Documentação Serviços Gerais Controle Interno de cada Poder
ADMINISTRATIVAS E DE APOIO	

Quadro 1 - Fonte: SILVA (2003, p.25), quadro adaptado pelo autor.

Para instrumentalizar estes esforços de busca de seus objetivos, o Estado dispõe de vários instrumentos que possibilitam este trabalho como os dispositivos constitucionais do Orçamento Anual, do Plano Plurianual, a da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

2.1.3.2 Evolução histórica da Administração Pública

Nos primeiros tempos, quando os países eram governados pelas famílias reais e pela nobreza, predominava a chamada Administração Pública Patrimonialista, na qual o Estado funcionava como uma mera extensão do poder soberano do rei, os direitos eram concedidos segundo critérios pessoais e os cargos públicos eram considerados prêmios por serviços prestados. Tudo era baseado em princípios pessoais dos representantes da máquina pública.

A partir da Revolução Industrial, a gestão pública passou a adotar o modelo burocrático baseado na impessoalidade, no profissionalismo e na racionalidade técnica. Foram estabelecidas as carreiras e a hierarquia funcional, e priorizados os controles administrativos. Contudo, estes mesmos controles que emanavam do

poder do estado, logo se tornaram um fim em si, através do carreirismo e do corporativismo, fechando-se às mudanças ocorridas após as duas grandes guerras, ocasionando o que se chama ainda hoje de burocratização, sinônimo de um governo lento, ineficiente e impessoal, pouco sensível aos problemas reais da sociedade.

O contexto em constante mudança e a degeneração da burocracia (burocratização) levaram a que fossem absorvidas tendências de organização e gestão pública gerencial, cujos preceitos vinham, inicialmente, das organizações privadas. O argumento era que a gestão efetiva da crise do estado devia se basear numa estratégia total, na busca de soluções econômicas, administrativas e políticas de forma integrada.

A Administração Pública Gerencial surgiu como questionamento e resposta à crise do estado social. Este tipo de administração caracteriza-se por uma instituição que visa a atender não aos interesses da burocratização, mas aos cidadãos como destinatários dos serviços prestados.

O modelo de gestão da administração gerencial reflete a moderna tendência de gestão compartilhada que, de forma coordenada, estimula a iniciativa e proatividade dos gestores que se identificam, ao mesmo tempo, com a missão, as crenças e os valores de sua organização.

A Administração Pública Gerencial recomenda controle dos resultados, eficiência, formatos organizacionais flexíveis e horizontais e processo decisório descentralizado, buscando tornar a organização pública pró-ativa, inovadora, indutora do controle social e voltada para o atendimento ao cidadão. Essa proatividade das organizações e de seus gestores é considerada condição fundamental para a criação empreendedora de valor na gestão pública.

A administração pública gerencial não prescinde de controles efetivos, preconizados pela gestão burocrática. Eles devem existir, mas não podem se constituir na razão de ser do estado. Devem sim permitir que ele controle a forma como os recursos são utilizados, para possibilitar que os resultados sejam alcançados, efetivando-se a sua razão de ser. Contudo, o uso abusivo da burocracia é o que levou ao excesso, ao que se chama de burocratização, esta sim extremamente prejudicial à administração pública, pois acaba por atribuir às atividades meio e de apoio importância maior do que às atividades fim da organização,

No Brasil os critérios de Administração Pública Gerencial e Empreendedora vêm sendo desenvolvidos gradativamente desde o início dos anos 90 e constituem-se em fundamentos da política do governo federal.

Foram estabelecidos como princípios de gestão:

- o atendimento ao cidadão como cliente/usuário,
- pró-atividade,
- iniciativa,
- autonomia gerencial,
- controle por objetivos e metas, e
- gestão por parcerias.

Mas apesar do esforço para que a administração pública brasileira torne-se empreendedora, ainda persistem muitos resquícios patrimonialistas e práticas burocráticas.

Na história recente do Brasil, os primeiros diagnósticos sobre a necessidade de simplificação e modernização da burocracia surgiram por volta dos anos 50, durante o governo Kubitschek, que em 1956 criou a Comissão de Simplificação Burocrática, embora os resultados obtidos não tenham sido relevantes.

Outro elemento importante na evolução da Administração Pública foi o Decreto Lei 200/67, que reorganizou a administração federal, inclusive criando sistemas de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade, entre outros.

Já em 1979, com o Programa Nacional de Desburocratização, criado por Hélio Beltrão, houve um grande movimento no sentido de proteger os cidadãos contra os excessos da burocracia que, invariavelmente, prejudicam que o acesso aos serviços públicos sejam prestados de forma ágil, transparente e com a qualidade requerida pela sociedade, embora, contudo, este movimento manteve o cidadão apenas como mero expectador.

Em 1990 foi realizada uma nova ação efetiva na busca da melhoria da qualidade do serviço prestado pelo Estado, que foi a implementação do Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade (PBQP), foi criado o Subprograma de Qualidade Produtividade da Administração Pública, com o propósito de implantar estes princípios nos órgãos e entidades públicos para torná-los mais eficientes na administração dos recursos públicos e realmente voltados para o atendimento das

demandas da sociedade.

Já em fevereiro de 2005, foi instituído no âmbito federal, por decreto presidencial o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA), resultado da fusão do Programa de Qualidade no Serviço Público com o Programa Nacional de Desburocratização. Foi o marco de integração de dois programas voltados para o mesmo fim: a melhoria da qualidade do serviço prestado ao cidadão e à sociedade, como veremos no próximo tópico.

Dentro desta busca de evoluir em sua forma de gestão do estado, tornou-se imprescindível o desenvolvimento de sistemas de controle que possibilitassem o cumprimento das várias metas estabelecidas pelo próprio estado, em cumprimento às leis e à própria Constituição Federal.

2.1.3.3 A busca pela excelência na Gestão Pública

Como já dito anteriormente, ao longo do tempo, a administração pública tem se caracterizado pela inoperância, por uma excessiva de burocracia e pelo descaso às necessidades de seus usuários, aos cidadãos como indivíduos e à sociedade como um todo.

A busca do resgate dessa imagem, procurando satisfazer as necessidades da sociedade (razão de ser do setor público) e compreendendo que o maior desafio é de natureza gerencial fez com que na década de 90 se iniciasse o estudo de um novo modelo de gestão pública, focado em resultados e orientado para o cidadão e para a sociedade.

Temos um bom exemplo, neste sentido, no âmbito do Governo Federal, a Secretaria de Planejamento e Gestão (Seges) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), após minuciosa análise de sistemas utilizados em diversos outros países e no setor privado do Brasil, estruturaram um modelo de gestão apoiado em critérios de excelência, o chamado Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – **GESPÚBLICA**, instituído pelo Decreto 5.378, de 23 de fevereiro de 2005.

Este programa tem por objetivo:

- avaliar permanente e periodicamente o grau de alinhamento das estratégias, planos e resultados da organização com os macro-objetivos e planos de governo;
- permitir à organização medir o avanço em termos de qualidade de gestão e de melhoria dos resultados;
- sensibilizar a organização para a implantação da gestão por resultados por meio da realização de ciclos contínuos de avaliação e melhoria;
- ajudar as organizações públicas a se transformarem em organizações de “classe mundial”.

Este modelo de gestão pública é embasado em padrões internacionais de excelência, sem deixar de considerar os fundamentos e os princípios previstos na constituição, que definem a natureza pública das organizações que compõem o aparelho do estado.

Desde sua criação, o Modelo de Excelência em Gestão Pública tem passado por aperfeiçoamentos contínuos com o propósito de acompanhar o “estado da arte” da gestão contemporânea.

Este modelo contempla e se inter relaciona com o chamado Ciclo **PDCA**, sistema idealizado por Shewhart e divulgado por Deming (COOPER e SCHINDLER, 2004), aplicável em qualquer processo organizacional, do mais simples ao mais complexo. Para que se tenha maior efetividade na organização, a gestão pode ser desenvolvida apoiada no ciclo **PDCA** (do inglês “Plan”, “do”, “check” e “act”), Ele é um método de tomada de decisão e de gerenciamento que se constitui no cerne de todos os processos de administração pela excelência.

No primeiro momento (**Plan - planejamento**), são definidos as metas, horizontes, métodos e técnicas a serem utilizados. Pode ser um planejamento estratégico, um plano de ação, um conjunto de padrões, procedimentos operacionais simples ou mesmo um cronograma de atividades. Feito o planejamento, é iniciada a execução das atividades e tarefas (**Do - execução**), exatamente como havia sido previsto na etapa anterior e, de imediato, começada a coleta de dados para verificação do processo. Nesta fase é feita também a preparação das pessoas que irão trabalhar no processo. No terceiro momento (**Check - verificação**) é onde ocorre de forma quase que simultânea com o momento anterior, a partir dos dados

coletados na execução, é desenvolvida a comparação dos resultados obtidos com as metas estabelecidas. Na última fase do processo (**Act - ação**), caso seja necessário, são feitas as correções para eliminar as causas identificadas como geradoras dos desvios, para que eles não voltem a ocorrer e se tenha a conformidade entre o idealizado e o alcançado. Esta correção pode ocorrer no planejamento realizado, na execução ou na própria forma de verificação. Na realidade, após seu início, o ciclo passa a ser constante não sendo mais caracterizado um momento inicial, pois a cada verificação pode ser iniciado um novo planejamento.

Este modelo é a representação de um sistema gerencial e observa também os fundamentos constitucionais, próprios da natureza pública, que constam do Artigo 37 da Constituição Brasileira, quais sejam:

- **Legalidade:** Nenhum resultado poderá ser considerado bom, e nenhuma prática de gestão poderá ser reconhecida como excelente à revelia da lei;
- **Moralidade:** Pautar a gestão pública em princípios morais de aceitação pública;
- **Impessoalidade:** Não fazer distinção de pessoas. O tratamento diferenciado deve restringir-se aos casos previstos em lei;
- **Publicidade:** Ser transparente, dando publicidade aos dados e fatos, possibilitando e conduzindo ao chamado controle social;
- **Eficiência:** • Fazer o que precisa ser feito com o máximo de qualidade ao menor custo, buscando assim, a melhor relação entre qualidade do serviço e gasto.

Orientados por estes princípios constitucionais, a GESPÚBLICA (Decreto 5.378, de 23 de fevereiro de 2005) também se apóia em outros princípios, chamados contemporâneos de excelência em gestão, a saber:

- **Valorização das pessoas:** as pessoas fazem a diferença quando o assunto é o sucesso de uma organização.
- **Visão de futuro:** a busca da excelência nas organizações públicas está diretamente relacionada à sua capacidade de estabelecer um estado futuro desejado que dê coerência ao processo decisório e que permita antecipar-se às novas necessidades e expectativas do cidadão e da sociedade.

- **Aprendizado Organizacional:** O aprendizado deve ser internalizado na cultura organizacional, tornando-se parte do trabalho diário em quaisquer de suas atividades, seja na constante busca da eliminação da causa de problemas, seja na procura de inovações e na motivação das pessoas pela própria satisfação de executarem suas atividades sempre da melhor maneira possível.

- **Agilidade:** A postura pró-ativa está relacionada à noção de antecipação e resposta rápida às mudanças do ambiente. Para tanto, a organização precisa correr riscos, antecipando-se no atendimento às novas demandas dos usuários e das demais partes interessadas.

- **Foco em Resultados:** O resultado é a materialização de todo o esforço da organização para o atendimento das necessidades de todas as partes interessadas. Desta forma, o sucesso de uma organização deve ser avaliado por meio de resultados medidos por um sistema de medição, um conjunto de indicadores que deve refletir as necessidades de todas as partes interessadas.

- **Inovação:** Significa fazer mudanças (tecnológicas, métodos e valores) para aperfeiçoar os processos, serviços e produtos da organização.

- **Controle Social:** A gestão das organizações públicas precisa estimular o cidadão e a própria sociedade a exercerem ativamente os seus papéis de guardiões de seus direitos e de seus bens comuns. Nesse sentido, a boa gestão pública pressupõe a criação de canais efetivos de participação do cidadão nas decisões públicas e na avaliação dos serviços, inclusive na avaliação da atuação da organização relativamente aos impactos que possa causar à saúde pública, à segurança e ao meio ambiente.

Outro fator louvável da **GESPÚBLICA**, é decorrente de sua preocupação no tocante ao chamado *feedback* do principal interessado, o cidadão. Nesse sentido, são disponibilizados dois instrumentos para auxiliar a organização nesta relação:

- o Guia para Elaboração da Carta de Serviços ao Cidadão: que é um documento que oriente as organizações sobre como elaborar esta carta, com a finalidade de informar aos cidadãos como acessar e obter os serviços ofertados por ela, além de constar os compromissos assumidos sobre a forma como estes serviços serão prestados

- o Instrumento Padrão de Pesquisa de Satisfação (IPPS): Para que a organização possa avaliar se seus produtos e serviços estão atendendo aos requisitos dos cidadãos e da sociedade é imprescindível que sejam realizadas pesquisas junto aos seus usuários, que é feita através deste instrumento desenvolvido pelo **GESPUBLICA**.

2.2 Controles

O conceito de controle tem sua origem ligada aos conceitos de matemática e de contabilidade, sendo que a própria idéia inicial da contabilidade implicava a necessidade de se controlar o crescimento patrimonial decorrente das trocas, compras e vendas de produtos (alimentos, gado, pedras preciosas, etc.), que geravam acúmulo de bens e riquezas, influenciando também o crescimento dos aglomerados humanos, formando-se cidades e posteriormente reinos e países.

Neste mesmo processo, começou também a necessidade de pessoas que tivessem condições de controlar os bens dos comerciantes, dos reis, dos produtores de produtos rurais, dos criadores de animais, etc., passando-se então a utilizar-se de grupos de pessoas que deveriam possuir conhecimentos matemáticos e conhecimento de leitura e escrita (na época um percentual ínfimo da população), os quais adquiriram diversas nomenclaturas, como por exemplo, os escribas egípcios, os ministros dragões chineses, (pois também dominavam a escrita), os quais deveriam desenvolver atividades de contagem, guarda e fiscalização dos bens dos seus senhores e reis.

Posteriormente, na Pérsia, os reis, que designavam sátrapas (prefeitos) para administrarem seu vasto reino, enviavam, para fiscalização tanto administrativa quanto financeira destes satrapias, pessoas que tinham inclusive poderes para afastá-los, o que consistia numa espécie primitiva de controle realizado pelo rei central quanto a seus administradores locais.

Modernamente, SLOMSKI (2003, p. 372) afirma com base em SCHMIDT (2000, p. 73-79) “que a Controladoria teve origem na escola Controlista ou na escola Veneziana, iniciada por Fabio Besta em 1880 com a obra *La ragioneria* e a subseqüente *Contabilità di stato* em 1897, em que, para BESTA “o controle econômico é o objeto de estudo da Contabilidade”.

2.2.1 Do Controle Público

O controle, como vimos, existe tanto na iniciativa privada quanto na Administração Pública.

No âmbito privado, enquanto o controle interno funciona dentro da estrutura da própria empresa, o controle externo é realizado, notadamente, por empresas de Auditoria Independente, além das fiscalizações inerentes às autoridades públicas, como as realizadas pelas autoridades tributárias ou trabalhistas.

No âmbito público, o controle interno também funciona dentro estrutura da organização, enquanto que o controle externo é realizado pelo poderes legislativos, ou seja, pelo Congresso Nacional, Assembléias Legislativas Estaduais e pelas Câmaras Municipais, auxiliados nesta função, pelos respectivos Tribunais de Contas, que efetivamente fiscalizam e geram relatórios que servem de base para a aprovação ou rejeição de contas dos administradores públicos.

2.2.2 Da base legal e constitucional da Controladoria Pública no Brasil

Embora desde a Constituição Federal de 1891 fosse prevista a atribuição de fiscalização das contas do Governo Federal pelo Congresso Nacional, a título de controle externo, somente na Constituição de 1967 previu a criação de sistemas de controle interno, com atuação nas áreas de fiscalização financeira e orçamentária, embora restrita apenas ao Poder Executivo.

Já na Constituição Federal de 1988, a chamada Constituição Cidadã, os sistemas de controle adquiriram maior importância, estabelecendo-se que os sistemas de controle internos de cada poder (incluindo-se então o Judiciário e o próprio Legislativo) exerceriam os trabalhos de fiscalização e controle, ampliando ainda sua atuação também aos campos contábil, operacional e patrimonial, além das fiscalizações financeira e orçamentária anteriormente já designadas, em observação aos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade, entre outros, em conjunto com o Tribunal de Contas da União, a

quem caberia o controle externo.

Desta forma, a nossa CF/88 previu, entre outros:

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

...

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

...

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

...

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

...

Art. 75. As normas estabelecidas nesta Seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete conselheiros. CF/88. Arts. 70, 71, 74 e 75 parciais (dispostos na íntegra no Anexo B desta pesquisa).

É importante ressaltar a extensão da atuação dos Controles internos, antes também bastante restritos, junto também aos Estados e Municípios.

Após a Constituição de 1988, várias legislações posteriores criaram novas responsabilidades para os Controles Internos, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000), que atribuiu à responsabilidade conjunta pelo Relatório de Gestão Fiscal dos órgãos e poderes, bem como a fiscalização do cumprimento das normas nela previstas, conforme disposto abaixo:

Seção IV

Do Relatório de Gestão Fiscal

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

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. Lei 101 Complementar 101/2000. Art. 54 (no Anexo C, há um compêndio de artigos da LC 101/2000 relativos aos Controles).

Outros exemplos claros de leis que precisam ser observadas pelo Controle Interno, pois complementam e disciplinam princípios e demais normas constitucionais, são a Lei 4.320/64 (Orçamento Público), o Decreto-Lei 200/67 (Administração Pública), a Lei 8.112/90 (Estatuto dos Funcionários Públicos Federais), a Lei 8.666/93 (Lei de Licitações), Leis orçamentárias e de diretrizes orçamentárias, entre muitas outras, isto se levando em conta apenas Leis Federais, uma vez que há incontáveis leis estaduais e municipais tratando também inerentes a esta temática.

Note-se que todas estas leis, em todos os âmbitos da administração pública, têm como característica marcante o aumento, sobremaneira, das atribuições tanto dos Controles Internos como dos Externos, indicando não apenas uma visão de fiscalização posterior, mas principalmente de análise permanente e preventiva, de forma a possibilitar um desenvolvimento da qualidade da Administração Pública como um todo.

2.2.3. Tipos de Controle na moderna gestão pública

Na administração pública, consoante expressa disposição constitucional, o controle possuiu duas vertentes principais: o interno e o externo (Di Pietro, 2005), conceitos instituídos para o setor público através da lei 4.320, de 17 de março de 1964, sendo que o controle interno, que consiste no cerne desta Dissertação, será visto em capítulo próprio.

Ressalta-se que as Constituições Federais de 1967 e 1988 consubstanciaram o fundamento constante na norma infraconstitucional anterior e bipartiram o controle

na Administração Pública, em interno e externo, sendo o primeiro implantado em cada Poder, independente e integrado, e o segundo, exercido pelo Poder Legislativo, que na esfera federal, conta com o apoio técnico do Tribunal de Contas da União (TCU).

Contudo além destes dois conceitos clássicos, com a evolução da sociedade e da própria Constituição, vários autores (MEDAUAR, 1993; PALOMBA, 1996 e FREITAS, 2004) passaram a defender a existência de outros controles.

2.2.3.1 Controle Judicial da Administração

O chamado controle Judicial da Administração, que, embora seja por natureza uma espécie de controle externo, não é o controle externo tradicional especificado na Constituição Federal, realizado através do Poder Legislativo, com o apoio dos Tribunais de Contas.

Ele é realizado, sempre mediante provocação, embora deva se concentrar quanto aos aspectos relativos à legalidade dos atos questionados, não cabendo questionamento quanto à oportunidade e conveniência dos administradores, embora também devam observar os demais princípios determinados pelo artigo 37 da Constituição Federal: impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Tal controle é preconizado no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal que diz:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. CF/88. Art. 5º, inciso XXXV.

Desta forma, o controle judicial se dá através de instrumentos variados, como o Mandado de Segurança Individual, o Mandado de Segurança Coletivo, a Ação Popular, a Ação Civil Pública, o Mandado de Injunção, o *Habeas Data* e o *Habeas Corpus*.

2.2.3.2 O Controle Social

Mais recentemente, tem se desenvolvido a idéia do chamado controle social, através de diversas iniciativas, notadamente dos próprios cidadãos ou de entidades

representativas da sociedade, que passaram a fiscalizar a gestão das finanças públicas, como resultado de um desenvolvimento maior da relação Estado/sociedade. Tal controle é embasado no disposto no artigo 74, § 2º da Constituição Federal, como vemos abaixo:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

...

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. CF/88. Artº 74, § 2º.

2.2.3.3 O Controle Externo

O chamado controle externo por excelência, por sua vez, é exercido preponderantemente pelo Poder Legislativo, organizado nos termos dos artigos 48 a 52 da Constituição Federal.

No que se refere às finanças públicas, entre outros aspectos, a fiscalização contábil, financeira, e orçamentária constitui competência exclusiva do Legislativo, consoante dispõe o art. 70 da Constituição Federal, atribuição a ser executada com o auxílio do Tribunal de Contas, cujas competências estão previstas nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal.

Segundo uma perspectiva histórica, conforme Citadini (1995), a primeira expressão do controle externo executado pelos Tribunais de Contas esteve afeta à verificação de legalidade dos atos da administração pública, herança do predomínio da ciência jurídica nas atividades do Estado. A abordagem eminentemente formal, no entanto, tem encontrado limitações diante da expansão das atividades desempenhadas pelo Estado, inclusive com recentes questionamentos gerais sobre os chamados princípios da administração pública, listados no artigo 37 da Constituição Federal, cujos conceitos têm adquirido uma característica expansionista sob o aspecto da administração em si. O que antes era restrito somente quanto a aspectos formais, agora adquire também nova forma, questionando-se atos e políticas também quanto à sua economicidade ou moralidade, por exemplo.

2.2.3.4 Considerações Gerais

Por último, mas não menos importante, temos o chamado Controle Interno, desenvolvido dentro da estrutura de cada Poder, no limite de sua competência, o será visto de forma mais ampla e detalhada, a partir do próximo tópico.

Desta forma, verificamos claramente que as ações de controle em geral, são procedimentos sistemáticos, que não se restringem mais à legalidade e formalidade dos atos, mas também quanto à busca constante da compatibilidade entre os objetivos e metas previstos e os resultados efetivamente obtidos, envolvendo também uma constante retro alimentação do processo administrativo, com vistas à correção de rumos e adequação de propostas.

Para isto, imperativo se faz necessário a estruturação de um sistema que permita a análise e diagnóstico das demandas, o planejamento das ações próprias e oportunas, e a avaliação e retro alimentação do processo em si, elementos estes fundamentais na consecução dos trabalhos dos controles de uma forma geral, e do Controle Interno, em especial.

2.3 Controle Interno

Na atualidade, o Controle Interno é amplamente difundido tanto nas empresas privadas, onde, aliás, se originou, como em instituições públicas, embora haja ainda, principalmente no âmbito Municipal, alguma resistência (BOTELHO,2009 e CRUZ, 2007) quanto à sua implementação, a revelia das determinações constitucionais e legais. Tal resistência se vê mesmo no primeiro Município que criou um órgão exclusivamente dedicado ao Controle Interno, a Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, que só o fez em dezembro de 1993, através da Lei Municipal 2068/93 (ANEXO A), isto é, mais de 05 (cinco) anos após a promulgação da própria CF/88.

Um controle interno eficiente consegue inibir não só fraudes, mas também é um valioso instrumento na detecção e correção de erros, desde sua prevenção, até a identificação e tomadas de decisão no sentido de correção das falhas verificadas.

Para se ter um sistema de controle interno organizado, devemos mantê-lo sob constante avaliação e verificação, adaptando-os às novas situações e tecnologias existentes.

As falhas de seu funcionamento, dos controles ineficientes ou não colocados em prática, pelos setores poderão resultar em problemas que comprometerão inteiramente sua finalidade.

No caso específico do poder público, que mais interessa a este estudo, se os gestores não implantarem controles adequados no âmbito de sua entidade, poderão incorrer no descumprimento de aspectos legais e da transparência de seus atos para divulgação à sociedade, lembrando que no âmbito público onde preceitos constitucionais e legais são mais rigorosos quanto à forma dos atos praticados pelos gestores, no exercício da Administração Pública.

Assim, com o aumento do tamanho e da complexidade das organizações estatais, uma supervisão direta dos gestores sobre todos os atos torna-se praticamente impossível, obrigando-os a delegar parte de suas funções operacionais, gerenciais e, principalmente, de controle a outros profissionais habilitados e autônomos.

Neste contexto, as atividades e os procedimentos de controle interno assumem grande relevância, como instrumento capaz de manter o fluxo atualizado de informações gerenciais à tomada de decisões e de proporcionar tranquilidade ao executivo pelos atos praticados por seus auxiliares (ATTIE, 2007).

Mas afinal de contas, o que é Controle Interno?

2.3.1 Conceitos de Controle Interno

Os autores da matéria apresentam diversos conceitos, algumas vezes divergentes acerca do tema.

Imoniana (2001, p. 95) cita a seguinte definição, dada pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA): “O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promoverem a eficiência das operações e fomentar maior adesão às políticas prescritas pela gerência”.

De acordo com a FASB (Financial Accounting Standards Board), (apud. KAM, 1990), controle interno consiste num conjunto de políticas e procedimentos que são

desenvolvidos e operacionalizados para garantir razoável certeza acerca da confiança que pode ser depositada nas demonstrações financeiras e nos seus processos correlatos, bem como na correta apresentação daquelas demonstrações financeiras, garantindo que foram preparadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e que incluem políticas e procedimentos de manutenção dos registros contábeis, aprovações em níveis adequados e salvaguarda de ativos.

Já Franco e Marra entendem o controle interno como:

(...) todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio. FRANCO E MARRA. 2001, p.261.

O IBRACON (apud Antunes, 1998) pronunciou com as seguintes palavras:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto ordenado dos métodos e medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis. IBRACON, apud Antunes, 1998.

De acordo com Almeida (1996), o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), através da Instrução SEST nº 02, de 5 de outubro de 1986, estabelece como orientação específica as normas para o exercício profissional da auditoria interna e enfatiza que controle interno corresponde a qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos.

O Departamento do Tesouro Nacional (1991), por sua vez, através da Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, traz o conceito de controle interno como sendo: o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado 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.

Mautz (1987, p.163) entende que “controle interno é a expressão usada para descrever todas as várias medidas tomadas pelos titulares e gerentes de organizações empresariais para dirigir e controlar empregados”.

Já a Entidade de Fiscalização Superior – INTOSAI –, voltada para a administração pública, promoveu em vários países uma pesquisa sobre o uso de controles internos, cujo resultado restou consolidado no **Guia para Normas de Controle Interno**. Este guia (INTOSAI, 1993) entende Controle Interno como todo o sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, ali incluídos a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecido pelos administradores segundo os objetivos da entidade. Tais elementos que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

Já ATTIE (2007) descreve que as organizações, ao realizarem suas operações internas, necessitam de procedimentos e mecanismos que assegurem a sua execução e o registro de forma correta, eficiente e ordenada, denominados controle interno.

Percebe-se que, independente das variações, os autores tendem a considerar o controle interno com sendo um instrumento de grande utilidade para realizar avaliações da própria gestão em si. Nos conceitos apresentados, verifica-se de forma marcante a presença de aspectos de direção e econômico-financeiros relacionados às instituições.

Outra dicotomia importante é que muitas vezes imagina-se o controle interno como sinônimo de auditoria interna. É uma idéia errônea, pois a auditoria interna é relativa a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Diz-nos Cavalheiro (2003, p. 41):

“controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela própria gerência do setor público, com a finalidade de comprovar fatos, impedir erros, fraudes e a ineficiência.” CAVALHEIRO. 2003, p.41.

Desta forma, temos alguns autores que acham que a auditoria atua sobre o controle interno no sentido de verificar se os controles são ou não eficientes; portanto, tendem a aceitá-la fora do controle interno. Entretanto, outra corrente a aceita como um mecanismo de informações para o Controle e avaliação de desempenho e do sistema de controle interno mantido pela organização. Na realidade o fato dela atuar sobre o controle interno não significa que não possa integrá-lo. A integração é com a função de prevenir danos e prejuízos para o patrimônio e assegurar que os controles funcionem a contento, com eficiência, possibilitando que o gestor tome decisões com o respaldo de informações úteis e confiáveis.

Mas, independente da corrente, os autores concordam que o Controle Interno precisa obedecer a determinados princípios para conseguir obter resultados satisfatórios, como vemos a seguir.

2.3.2. Princípios e meios observados pelo Controle Interno

Quanto aos controles internos, é importante ressaltar que existem princípios e meios que são necessários e devem ser desenvolvidos nas organizações, de forma a facilitar a consecução dos objetivos da entidade. As principais formas que podem dar suporte à proteção dos ativos e respaldo às informações estão apresentadas no Quadro abaixo:

Formas	Conceito
Segregação de funções	Ninguém deve ter sob sua responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação; devem ser executadas por pessoas e setores independentes entre si.
Sistema de autorização e aprovação	Compreende o controle das operações através de métodos de aprovações; a pessoa que autoriza não deve ser a mesma que aprova para

	não expor ao risco os interesses da empresa.
Determinações de funções e responsabilidade	Determina a noção exata aos funcionários sobre suas funções, incluindo as responsabilidades do cargo com a definição através de organogramas.
Rodízio de funcionários	Corresponde ao rodízio dos funcionários para reduzir a possibilidade de fraudes.
Carta de fiança	Determina aos funcionários que em geral lidam com valores, a responsabilidade pela custódia de bens e valores, resguardando a empresa e dissuadindo, psicologicamente os funcionários a tentações
Manutenção de contas de controle	Indica a precisão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários.
Seguro	Compreende a manutenção de apólice de seguros, valores e riscos a que está sujeita a empresa.
Legislação	Atualização permanente sobre a legislação vigente, para diminuir riscos e não expor a empresa a contingências fiscais e legais.
Diminuição de erros e desperdícios	Indica a detecção de erros e desperdício na fonte devido a controles mal definidos
Contagens físicas independentes	Correspondem as contagens periódicas de bens e valores, visando aumentar o controle físico e proteger os interesses da empresa.
Alçadas progressivas	Compreende estabelecer de forma escalonada, dando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.

Quadro 2 – Princípios fundamentais a serem adotados nos controles internos. Adaptado pelo autor. Fonte: Attie (2007, p.190-191).

Obedecidos tais princípios, as atribuições e responsabilidades inerentes aos Controles Internos têm chance muito maior de êxito na busca de um controle efetivo e de qualidade.

2.3.3 A importância dos controles internos para as organizações

Os controles internos são importantes em todo tipo de organização, independente do seu grau de complexidade, contudo à medida que as organizações aumentam em tamanho, fica mais clara a necessidade da existência de um controle interno eficiente, em face do muitos setores criados e dos níveis de autoridade e responsabilidade que vão se criando neste ínterim, de forma a que a instituição possa continuar crescendo de forma eficiente e eficaz, sem perdas desnecessárias.

Ressalte-se que, uma vez adotada uma política de controles internos, torna-se necessário que toda a organização aceite seu pleno funcionamento, pois se uma área descumprir as determinações do controle interno, seguramente isto terá conseqüência em outras áreas, como por exemplo, à área de vendas com relação à área de custos.

Além disso, no exercício de suas atividades, o gestor, em face de suas diversas atribuições, não consegue muitas vezes dedicar um maior tempo e aprofundamento na análise dos números constantes nos relatórios da entidade. Tampouco, é usual que estes relatórios demonstrem claramente a existência de malversação, desvios ou uso indevido de recursos, sendo que a existência de um Controle Interno de qualidade é fundamental para a tomada de decisão do gestor, ao assegurar a credibilidade destes relatórios.

Para Oliveira, Perez e Silva (2004, p.83) “[...] um sistema contábil que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é até certo ponto inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios”.

Neste mesmo tema, Boynton, Jahnsen e Kell (2002, p.320) defendem a importância dos controles internos, que devem possuir três elementos preponderantes, que são:

- Confiabilidade de Informação;
- Obediência às leis e regulamentos aplicáveis;
- Eficácia e eficiência de operação.

Ao que diz respeito à confiabilidade de informações, este fator depende em muito do tamanho e complexidade da organização, pois quanto maior e mais complexa a entidade, mais complexa será a sua estrutura. Ou seja, para controlar as

operações eficientemente, serão necessários relatórios concisos que reflitam a situação das atividades da organização em cada momento.

No tocante a obediência dos procedimentos, cabe à administração delimitar os responsáveis por cada área, cabendo a cada um a prevenção ou descoberta de erros ou fraudes. Sendo assim, observa-se que a manutenção e obediência dos controles internos são indispensáveis para execução e obtenção dos resultados esperados.

Por fim, quanto à eficácia e eficiência das operações, bem como ao que hoje se chama de efetividade, que vem a ser a real ocorrência de efeitos, impactos ou transformações de realidade quanto às metas estabelecidas, pode-se dizer que um sistema de controle interno possui caráter preventivo, sendo que seu funcionamento adequado constitui certa proteção e segurança para organização, que na maioria das vezes sofre com fraquezas humanas. Desta forma, estes elementos, somados a uma postura ética do gestor e do responsável pelo controle interno, traduzem-se em um retorno positivo para a organização.

Assim, verificamos que o controle interno eficaz não é contra o gestor, muito pelo contrário, ele possibilita que o mesmo não seja surpreendido por um eventual controle externo, quando, muitas vezes, já não é possível corrigir a situação ou recuperar os valores perdidos.

Para que um controle interno seja eficaz, é necessária a adoção de práticas rotineiras quanto à verificação e revisão dos processos, o que irá reduzir a possibilidade de erros ou tentativas fraudulentas, pois com controles internos frágeis ou inexistentes, ocorrem, freqüentemente, erros involuntários, desperdícios e até fraudes.

Deste modo, destacamos a importância dos controles internos, não só para o processo de tomada de decisão, como também na manutenção da atividade empresarial ou para a gestão pública, servindo como auxílio na prevenção de futuras incoerências administrativas.

Especificamente quanto ao setor público, a ausência de Controle Interno significa que administração pública não a garantia da correção quanto à mensuração do cumprimento de metas nem quanto à execução de orçamentos, pela inobservância de um dos intrínsecos elementos da administração.

O Controle Interno em uma entidade desempenha como objetivo maior, a

proteção do patrimônio, o que se manifesta como resultado, e, obviamente, constitui ferramenta de apoio à contabilidade, o que revela a necessidade de estudos direcionados nessa área, tendo em vista a importância de um Sistema de Controle Interno que evidencie indicadores de excelência na execução das políticas públicas.

O Controle Interno ganha importância na esfera estatal em virtude dessa esfera não dispor de mecanismos naturais de correção de desvios, processo que ocorre nas atividades privadas, onde a própria busca por retornos financeiros já funcionam como eficazes instrumentos para reduzir desperdícios, melhorar o desempenho e alocar recursos de forma mais eficiente, o que não ocorre no âmbito público.

2.3.4 Objetivos do Controle Interno

Os objetivos de um sistema de controle interno, segundo a definição do AICPA (apud Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, 1988), são quatro:

- 1) Proteção dos Ativos contra perdas de qualquer natureza, incluindo:
 - desperdício;
 - fraude;
 - erro;
 - ineficiência ou falta de cuidado;
 - perdas decorrentes de circunstâncias anormais (fortuitas, tais como incêndio, inundações ou roubo).

A proteção dos ativos está diretamente ligada à segregação de funções, ou seja, a separação de controle, custódia e autorização para movimentação de ativos, em função como as responsabilidades e os riscos potenciais envolvidos.

2) Obtenção de informações adequadas e confiáveis;

As informações confiáveis têm por pressuposto que os registros contábeis estão respaldados em documentos hábeis e idôneos. Quanto às informações adequadas, dependerão do objetivo a que se propõem.

Informações voltadas para o público externo (fisco, acionistas, bancos credores) devem estar consubstanciadas nos Princípios Fundamentais da Contabilidade. Entretanto, se a informação destina-se à tomada de decisão, algumas

vezes podem ser utilizados dados dispostos em formato não usual, típicos da contabilidade gerencial, como, por exemplo, a análise de dados financeiros através do regime de caixa.

Informação adequada também deve ser obtida no tempo apropriado. Pode ser confiável, mas extemporânea e, portanto, tornar-se obsoleta.

3) Promoção da eficiência operacional;

A administração estabelece metas de desempenho (eficácia). As ações desenvolvidas para alcance dessas metas (eficiência), deve compreender, de forma ordenada e sistêmica, a otimização do uso dos fatores de produção (humanos, materiais, financeiros e informacionais).

4) Cumprimento de normas traçadas pela administração, onde também se inclui auxiliar o planejamento estratégico da companhia.

Garcia, em trabalho publicado na revista Pensar Contábil, assim se pronuncia acerca do tema:

As políticas representam os parâmetros traçados pela alta direção, para tomada de decisão, a níveis descentralizados, quando em situações repetitivas. Quando adotadas de maneira participativa levam ao alcance dos objetivos programados. As políticas podem apresentar-se sob o aspecto estratégico, normas de comportamento da organização, ou sob o aspecto organizacional, normas relativas ao desenvolvimento do trabalho, tendo por fundamento básico estabelecer o corpo de regras a ser seguido para chegar aos fins preestabelecidos. GARCIA. 1998, P16.

No âmbito público, os objetivos do Controle Interno estão capitulados no artigo 74 da Constituição Federal em vigor, que assim os menciona:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. CF/88, art.74.

2.3.5 Características do Sistema de Controle Interno

As características do Controle Interno compreendem, segundo Attie (1998, p. 115, 116):

- Plano de organização: plano simples que se deve prestar ao estabelecimento de linhas claras de autoridade e responsabilidade. A independência estrutural de funções como operações, custódia, contabilidade e auditoria, a chamada segregação de funções é elemento essencial. Entende-se por segregações de funções a separação das atividades de execução das de controle, ou seja, quem faz não controla. Assim, ninguém pode ter o controle completo de uma transação, sob pena de causar vulnerabilidade no sistema. A independência estrutural requer uma separação de funções feita de um modo que de fora de cada departamento sirvam como controle das atividades, de dentro do departamento. Ressalte-se que a independência estrutural requer separação, contudo o trabalho destes departamentos deve permanecer integrado, a fim de não causar transtorno ao bom andamento do trabalho;

- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração: constituído de sistema adequado de contabilidade para assegurar que as transações sejam classificadas e registradas com respaldo em documentos hábeis, em conformidade com o plano de contas e em tempo hábil (oportunidade);

- Manual de procedimentos: que estabelece os procedimentos operacionais e contábeis, normatiza as políticas e instruções e uniformiza tais procedimentos;

- Manual de formulários e documentos: que possibilita padronizar os formulários, estabelecendo seus objetivos, finalidades, nível de informação que deve conter, emitentes usuários, pontos de controle, critérios e locais de arquivos, devendo conter ainda, campos específicos para vistos, assinaturas e autorizações;

- Estímulo à eficiência operacional: que abrange a competência e responsabilidade do pessoal, deixando clara a responsabilidade de cada um por prejuízos ocorridos por negligência, incapacidade técnica ou fraude; e

- Aderência às políticas existentes: constituída de Supervisão – indica que os funcionários devem ser supervisionados por pessoas de reconhecido valor e

probidade, e Auditoria interna para atuar na organização como um fator de persuasão, pelo fato de os servidores saberem que estão sendo monitorados.

2.3.6 Componentes dos Controles Internos

Antes de ser adotado e definido o controle interno em qualquer tipo de entidade, é necessário entender quais são os componentes imprescindíveis pra sua implantação, e os componentes necessários à criação dos controles internos mais conhecidos são:

- Ambiente de Controle: Segundo a definição de Boynton, Johnson e Kell (2002, p.321), Este ambiente de controle “dá o tom” em uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham. Representa o alicerce dos outros componentes, disciplinando-os e estruturando-os. Na verdade em uma organização onde haja interdependência entre os departamentos, o ambiente de controle pode ser mais bem visualizado conforme foi falado anteriormente através do plano de organização, representado normalmente pelo organograma e complementado pelas diretrizes da administração e manuais de procedimentos.

- Atividade de Controle: Segundo a definição de Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 321-322) “Atividade de controle são políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes definidas pela administração estão sendo seguidas”. Quanto à atividade de controle, isso nada mais é do que os procedimentos a serem adotados, para que sejam alcançados os objetivos pré-definidos; e

- Monitoração do Controle: Quanto à monitoração, trata-se da fiscalização sistêmica dos controles internos, a fim de diminuir ao máximo possível discrepância quanto ao resultado. Ainda segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 322), “Monitoração é o processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos”.

Além das três variáveis apresentadas, o AICPA (apud, CRC-SP, 1988, p.55), é bem taxativo e considera que além dos três elementos citados, o funcionamento

dos controles internos depende “[...] da escolha de funcionários aptos e experientes, capazes de cumprir os procedimentos de forma eficiente e econômica”.

Desta forma, fica evidente que de pouco adianta estabelecer objetivos, procedimentos, vislumbrando um resultado coeso, caso não haja uma preocupação acerca da qualidade e comprometimento das pessoas que irão executar as fases do planejamento.

2.3.7 Limitações do Controle Interno

Os sistemas de controle interno são necessários ao ambiente dos negócios, principalmente num momento de mudanças cada vez mais rápidas e acentuadas e crises como atualmente vemos. Entretanto, estes sistemas são limitados e podem apenas prover um razoável grau de segurança para a busca dos objetivos da empresa, e estão sujeitos a distorções e falhas decorrentes do mau entendimento das instruções ou informações.

Quando se fala que a empresa mantém um bom controle interno, não quer dizer que a mesma esteja isenta de fraudes, o IBRACON cita as seguintes limitações:

- a) A exigência usualmente imposta pela administração de que um controle seja eficiente em relação a seu custo, ou seja, que o custo de um procedimento de controle não seja desproporcional em relação à perda potencial, resultante de fraude ou de erro.
- b) O fato de que a maior parte dos controles tende a ser direcionada para cobrir transações conhecidas e rotineiras e não as eventuais (transações fora do comum).
- c) O potencial de erro humano por desleixo, distração, falha de julgamento ou má interpretação de instruções.
- d) A possibilidade de se escapar a controles por meio de conluio, seja com terceiros ou com membros da organização.
- e) A possibilidade de que um funcionário responsável por determinado controle possa abusar de sua responsabilidade (exemplo: um membro da administração poderia passar por cima de determinado controle).
- f) A possibilidade de que os procedimentos poderão tornar-se inadequados em vista de mudanças nas condições, bem como a observância dos procedimentos poderá deteriorar-se.” .IBRACON. 1988, p. 324,

Segundo Crepaldi (2002) na aplicação dos procedimentos de controle interno, podem ocorrer falhas ou distorções resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos.

Apesar do Controle Interno se revelar um inibidor de erros ele não é infalível, pois é vulnerável à má fé e à desídia humanas. Nesse sentido, os controles internos podem apenas fornecer segurança razoável, pelas seguintes limitações inerentes (NEVES GARCIA, 1998 e BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002):

- Erros de julgamento: os erros de julgamento são comuns à administração, quanto à interpretação dos dados, ocasionando tomada de decisões errôneas;

- Falhas: as falhas são caracterizadas na maioria das vezes por incompreensão do que está sendo solicitado pelo controle, por deficiência humana como o cansaço, descuido etc. Essas falhas podem ocorrer ainda por “Instrução inadequada dos funcionários com relação às rotinas internas” Crepaldi (2002, p.222);

- Conluio: o conluio é a forma mais leviana e irresponsável, que afeta a credibilidade e confiabilidade dos controles internos, uma vez que indivíduos percebem a falha no controle e fazem uso de atos reprováveis à luz da lei, para beneficiamento próprio.

- Atropelamento: o atropelamento pela administração, nada mais é que a não obediência aos procedimentos estipulados, com o intuito de conseguir benefício próprio. Apesar de parecer menos grave que o conluio, atitudes como essa, podem dar por fim a estrutura de controles internos, já que o exemplo em organizações vem quase sempre de cima para baixo.

- Custos versus Benefícios: esta é uma das questões mais importantes, pois há situações onde é melhor não adotar os controles internos, pois seu retorno não compensaria o trabalho e o custo de sua implantação.

Assim, apesar de ter sido defendido até o presente momento que os controles internos são uma importante ferramenta de gestão e de extrema importância para manutenção da atividade empresarial e de gestão pública, eles também são passíveis de erros, uma vez que os dados e informações inerentes aos mesmos são manipulados por pessoas, sujeitas a erros, falhas e manipulações.

Isso, contudo, não quer dizer que na verdade os mesmos não apresentavam mais que uma falsa ilusão de segurança, mas ao contrário, a inexistência de controles internos consistentes ensejará o crescente surgimento destes erros e fraudes operacionais, sendo erros irregularidades involuntárias ocorridas nos procedimentos ou demonstrativos contábeis, e fraudes irregularidades propositais.

Todo procedimento delituoso, tem início, via de regra, em erros intencionais ou testes acerca da eficiência dos controles, envolvendo pequenos valores. Segundo NEVES GARCIA (1998), caso estes pequenos delitos não sejam detectados em tempo hábil, abrem caminho para a realização de golpes de grande porte.

2.3.8 A relação entre os órgãos de Controle Interno e Externo no âmbito público

Sob a égide da Constituição Federal de 1946, não mais era possível o efetivo acompanhamento da administração financeira e orçamentária do Estado, especialmente pela proliferação de entidades públicas com estrutura independente (Estatais, Empresas Públicas, Autarquias, etc.).

Desta forma, a Constituição da República de 1967 incluiu, entre as atribuições do sistema de controle interno, a de criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa (art. 72, inciso I), estabelecendo a necessidade de haver integração entre o controle externo e o controle interno – com o que se pretendeu evitar o “gigantismo do controle externo, a multiplicação indevida de esforços e procedimentos, com a elevação de custos operacionais. Prevaecem as racionalizações administrativas e as economias processuais” (SOUZA, 1989, p.385).

Já na Exposição de Motivos do anteprojeto de reforma da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União de 1967, constou que a concepção do Controle Interno, buscava, segundo SANTOS (1993, p.26) “desobrigar o Tribunal de Contas de encargos que só aparentemente lhe davam autoridade para exercer o controle da Administração Pública, mas que, em verdade, tem sido meramente simbólico, servindo tão-só para burocratizar o serviço público, aumentar o curso de uma massa infindável de papéis, que entrava e interfere na prática de atos para cujo exercício a Constituição confere competência às autoridades administrativas”.

Vê-se aí, claramente a clara correlação existente entre os dois tipos de controle, o externo e o interno, sendo que este último foi criado e desenvolvido de forma a auxiliar os trabalhos do primeiro, possibilitando ao Controle Externo um modo de “filtragem” das informações, com conseqüente diminuição de burocracia e fiscalizações exaustivas e muitas vezes desnecessárias.

A CF/88, não só manteve o sistema misto e integrado de fiscalização – Controle Interno e Controle Externo, como o desenvolveu com mais atribuições e responsabilidades, além de abrir a possibilidade de outros tipos de controles como já vimos anteriormente.

Este duplo controle das entidades públicas o controle interno, instituído e funcionando dentro da estrutura interna do próprio órgão, e o controle externo, exercido pelo do Poder Legislativo, com o apoio dos Tribunais de Contas, tem evoluído ao longo dos anos, podendo hoje ser efetuado também pela sociedade, pela atuação do Ministério Público e, mais recentemente, pelos conselhos municipais específicos criados para cada área do governo.

Recentemente, a própria LRF foi mais enfática ao estabelecer, por exemplo, a obrigatoriedade da participação dos controles internos no Relatório de Gestão Fiscal em seu art. 54, § único.

Percebe-se que o controle interno atua, de forma sistêmica e coordenada com o controle externo, como agente capaz de dotar as organizações de procedimentos que visem aperfeiçoar seus recursos e propiciem um gerenciamento efetivo do patrimônio e estabelecem normas de conduta para os gestores e subordinados, seja em instituições privadas ou nas governamentais.

As regulamentações existentes sobre o tema para os órgãos públicos reforçam a transparência, a eficiência e a economicidade dos recursos utilizados para suprir as necessidades coletivas.

2.3.9 O COSO

O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*), criado em 1985, era uma comissão, posteriormente transformada em comitê, formada por um grupo norte-americano de entidades profissionais da área contábil, como a **AAA** (América Accounting Association), a **FEI** (Financial Executives International), **IIA** (The Institute

of Internal Auditors), o **AICPA** (American Institute of Certified Public Accountants) e o **IMA** (Institute of Management Accountants), e seu primeiro objeto de estudo foram os controles internos.

Em 1992, foi publicado um trabalho que se tornou uma referência mundial no tocante ao estudo e implantação de controles internos: "*Internal Control – Integrated Framework*" (Controles Internos – Um Modelo Integrado). Neste estudo o COSO deliberou o conceito para controles internos e emitiu o relatório que fornece uma matriz com a qual as organizações podem revisar e melhorar seus sistemas de controle internos. Essa definição satisfaz as necessidades de diversos usuários e provê uma matriz com a qual a entidade pode avaliar e melhorar seus sistemas de controles internos (COCURULLO, 2006, p. 68).

O COSO é uma entidade privada sem fins lucrativos e dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. Entre seus benefícios, tanto empresas de grande porte como pequenas instituições costumam utilizar controles internos para atender seus diferentes propósitos, como, por exemplo, servir de base para obter conformidade com legislações, implantar projetos de Governança Corporativa, etc.

Com o advento da **SOX** (Lei Sarbanes-Oxley), e a necessidade de certificação dos Controles Internos pela Administração, em cumprimento à Seção 404 da mesma Lei, embora existam outras estruturas de controles internos, espera-se que aquela desenvolvida pelo COSO se torne o modelo dominante, sendo a sua adoção é recomendável (DELOITTE, 2006), o que, aliás, é o que tem ocorrido até agora.

O COSO estabeleceu que um sistema de controle interno deva conter os cinco componentes que seguem:

- **Ambiente de Controle:** Aspectos relacionados à cultura, integridade, valores éticos, filosofia, se caracterizando como base para os demais componentes;
- **Avaliação de Riscos:** Identificação e análise dos riscos relevantes que comprometam o atendimento dos objetivos da Companhia;
- **Atividade de Controle:** Controles para assegurar que as diretrizes e os objetivos estão sendo observados nas atividades executadas pelos colaboradores nos processos;
- **Informação e Comunicação:** Práticas utilizadas para capturar e

comunicar as informações pertinentes, em formato e prazo, que possibilitem a execução das responsabilidades dos colaboradores; e

- **Monitoramento:** Avaliação da qualidade e a atualização dos controles no tempo.

Outro conceito importante do **COSO** é acerca das categorias dos objetivos que são:

- **Operacional:** Relativa à efetividade e eficiência das operações da Companhia;

- **Relatórios Financeiros:** Relativa à efetividade do reporte (divulgação de dados) da Companhia, que vem a ser o objetivo principal da Seção 404 da **SOX**;

- **Conformidade:** Relativa à aderência da Companhia às Leis e Regulamentações.

2.3.10 Novidades do Controle Interno

Além da SOX e do desenvolvimento do COSO, recentemente, em novembro de 2008, no âmbito nacional, consoante este crescimento da importância do Controle Interno demonstrado nesta pesquisa, no âmbito tanto das organizações privadas quanto das públicas, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução CFC nº 1.135/08, tratando especificamente acerca do Controle Interno no âmbito público, matéria esta antes tratada de forma residual junto a outros temas, trazendo conceitos consolidados acerca desta temática.

Esta Resolução decorre, como mencionado no seu próprio texto, da internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países, inclusive o Brasil, ao processo de convergência de suas Normas de Contabilidade Pública às normas internacionais.

Nesta resolução, disposta na íntegra no Anexo D desta pesquisa, são definidos diversos conceitos inerentes ao Controle Interno, tais como sua abrangência, classificação, estrutura e componentes.

Com efeito, vemos que o papel do Controle Interno, continua a aumentar inclusive com o aumento de literatura especializada e artigos científicos tratando da matéria.

3 DA PESQUISA REALIZADA JUNTO ÀS PREFEITURAS

O presente capítulo analisa os resultados das pesquisas que foram enviadas a três prefeituras dentro do Estado do Rio de Janeiro, de forma a se vislumbrar uma perspectiva acerca do *status quo* evolução da Controladoria Pública nestes Municípios.

Como já explicado no item **1.4 Limitações da Pesquisa**, o propósito da pesquisa era que a mesma fosse realizada com um número maior de Prefeituras, o que não foi possível pelos motivos já dispostos.

Assim, a pesquisa acabou por abranger três Prefeituras no Estado do Rio de Janeiro, sendo a Prefeitura denominada **A** – de grande porte e da Região Metropolitana do estado; a Prefeitura **B** – de pequeno porte e da Região Serrana do Estado; e a Prefeitura **C** – de pequeno porte e do interior do Estado.

Agora passaremos a analisar mais detidamente alguns aspectos observados nos questionários examinados

3.1 Dos resultados das pesquisas

Alguns dos resultados da pesquisa realizada, com uma análise individual por Prefeitura segue abaixo, seguindo-se, ao final, uma análise conjunta das três Prefeituras pesquisadas.

3.1.1 A Prefeitura da Região Metropolitana (grande porte)

Nesta Prefeitura, foram obtidas as seguintes informações:

1) Esta Prefeitura possui Controle Interno implantado e em funcionamento, desde o período de 1988-1993, criado e regido por Lei Municipal, Regimento Interno e outros atos normativos.

2) Sua estrutura conta com a existência de setores internos formais, e mais de cem funcionários, além de estar vinculada diretamente ao Prefeito.

3) Seu Controlador é Contador de formação, funcionário de carreira da Prefeitura, onde trabalha a cerca de 11-15 anos, embora tenha experiência na área de Contabilidade/Controladoria a mais de 20 anos. Sua idade é de 41-50 anos, do sexo masculino e com especialização em Controladoria.

4) Os funcionários da Controladoria participam de treinamentos permanentes, com cronogramas anuais.

5) No tocante às atividades em si, o planejamento das atividades é feito tanto proativamente, com planejamento prévio, como reativamente, de acordo com as situações que ocorrem.

6) As áreas de atuação da Controladoria são amplas, a saber:

- Tesouraria;
- Controle de Bens Patrimoniais;
- Almoxarifado;
- Recursos Humanos (Folha de pagamento, aposentadorias, direitos trabalhistas, etc.);
- Compras, contratações, e obras (Licitações, dispensas e inexigibilidades);
- Certificação das contas das Secretarias, empresas públicas, fundações e autarquias;
- É responsável, através de órgão interno, pelo subsistema de contabilidade da Prefeitura;
- Geri o sistema de informações que utiliza dados dos sistemas corporativos da Prefeitura para produzir relatórios gerenciais ao Prefeito e demais dirigentes;
- Monitora e orienta os gestores municipais quanto à implementação dos controles internos; e
- Realiza auditorias em obras, receitas, avaliação de metas e programas do PPA, e nos sistemas informatizados corporativos municipais.

7) O órgão ou setor fiscalizado é quem primeiro tem acesso aos relatórios da auditoria realizada pela Controladoria, tendo estes relatórios formato pré-estabelecido e subdivisões por pontos analisados.

8) A forma de realização dos exames é amostral, com percentual de amostragem variável de acordo com a área em análise e o prazo disponível, sendo tal amostragem feita com o uso de softwares próprios, parcialmente aleatória e parcialmente direcionada a situações suspeitas.

9) Quanto à frequência das análises realizadas pela Controladoria, os exames são realizados durante todo o ano, com um cronograma pré estabelecido, de forma que não há concentração relevante em determinado período do ano.

10) Por fim, o Poder Legislativo desta Prefeitura não possui Controladoria própria, utilizando a Controladoria do Município para a análise de suas contas, e a Controladoria monitora as respostas às diligências do Tribunal de Contas.

3.1.2 A Prefeitura da Região Serrana (pequeno porte)

Nesta Prefeitura, foram obtidas as seguintes informações:

1) Esta Prefeitura possui Controle Interno implantado e em funcionamento, desde o período de 2003-2008, criado e regido por Lei Municipal.

2) Sua estrutura não conta com a existência de setores internos formais, contando com 1-5 funcionários, estando vinculada diretamente ao Prefeito.

3) Seu Controlador é Contador de formação, funcionário de carreira da Prefeitura, onde trabalha a cerca de 16-20 anos, embora sua experiência na área de Contabilidade/Controladoria seja de 06-10 anos. Sua idade é de 41-50 anos, do sexo feminino e sem especializações.

4) Os funcionários da Controladoria participam apenas de treinamentos aleatórios e esparsos.

5) No tocante às atividades em si, o planejamento das atividades é feito tanto proativamente, com planejamento prévio, como reativamente, de acordo com as situações que ocorrem.

6) As áreas de atuação da Controladoria são as seguintes:

- Tesouraria;
- Controle de Bens Patrimoniais;
- Almoxarifado;
- Recursos Humanos (Folha de pagamento, aposentadorias, direitos trabalhistas, etc.); e
- Compras, contratações, e obras (Licitações, dispensas e inexigibilidades).

7) O órgão ou setor fiscalizado é quem primeiro tem acesso aos relatórios da auditoria realizada pela Controladoria, tendo estes relatórios formato pré-estabelecido.

8) A forma de realização dos exames é amostral, com percentual de amostragem variável de acordo com a área em análise e o prazo disponível, sendo que tal amostragem é parcialmente aleatória e parcialmente direcionada a situações suspeitas.

9) Quanto à frequência das análises realizadas pela Controladoria, os exames são realizados somente em época específica, visando dar suporte à prestação de contas da Prefeitura.

10) Por fim, o Poder Legislativo desta Prefeitura possui Controladoria própria, e a Controladoria monitora as respostas às diligências do Tribunal de Contas.

3.1.3 A Prefeitura do interior (pequeno porte)

Nesta Prefeitura, foram obtidas as seguintes informações:

1) Esta Prefeitura possui Controle Interno implantado e em funcionamento, desde o período de 1999-2002, criado e regido por Lei Municipal, Regimento Interno e outros atos normativos.

2) Sua estrutura não conta com a existência de setores internos formais, contando com 1-5 funcionários, estando vinculada diretamente ao Prefeito.

3) Seu Controlador é Contador de formação, funcionário de carreira da Prefeitura, onde trabalha a até 05 anos, sendo de igual tempo sua experiência na área de Contabilidade/Controladoria. Sua idade é de 31-40 anos, do sexo masculino e sem especializações.

4) Os funcionários da Controladoria participam apenas de treinamentos periódicos e pontuais.

5) No tocante às atividades em si, o planejamento das atividades é feito tanto proativamente, com planejamento prévio, como reativamente, de acordo com as situações que ocorrem.

6) As áreas de atuação da Controladoria as seguintes:

- Tesouraria;

- Controle de Bens Patrimoniais;
- Almoxarifado;
- Compras, contratações, e obras (Licitações, dispensas e inexigibilidades); e
- Inspeções em contratos (por amostragem).

7) A Secretaria a qual está vinculado e não o órgão ou setor fiscalizado é quem primeiro tem acesso aos relatórios da auditoria realizada pela Controladoria, sendo estes relatórios divididos por pontos analisados.

8) A forma de realização dos exames é amostral, com percentual de amostragem variável de acordo com a área em análise e o prazo disponível, sendo que tal amostragem é parcialmente aleatória e parcialmente direcionada a situações suspeitas.

9) Quanto à frequência das análises realizadas pela Controladoria, os exames são realizados durante todo o ano, com um cronograma pré estabelecido, de forma que não há concentração relevante em determinado período do ano.

10) Por fim, o Poder Legislativo desta Prefeitura possui Controladoria própria, e a Controladoria monitora as respostas às diligências do Tribunal de Contas.

3.1.4 Dos principais resultados comparados entre as Prefeituras pesquisadas

Quanto aos aspectos mais importantes observados nas respostas dos Municípios, alguns fatos merecem destaque:

1) **O fator mais importante é que todas estas Prefeituras possuem Controles Internos implantados e funcionando**, criados por Leis Municipais, o que já é um grande avanço. As datas de implantação das Controladorias indicam vinculação direta ao tamanho do Município, isto é, a Prefeitura de grande porte foi a primeira a criar a Controladoria, e assim sucessivamente. A diferença da implantação da primeira (1993) para a última é de mais de 10 anos, embora a determinação da existência do Controle Interno remonte à CF/88;

2) Outro efeito verificado também é que a única Prefeitura em que a Controladoria possui setores internos formais é a de grande porte, que, aliás, possui mais de 100 funcionários lotados no órgão, enquanto que as outras duas não possuem setores internos formais e possuem até 05 funcionários. Todavia todas as

Controladorias são vinculadas diretamente ao Prefeito, o que é recomendado pelas boas práticas de controle, por dar maior independência ao Controlador e seus funcionários;

3) Outro dado relevante é que todos os três controladores são contadores e funcionários de carreira das Prefeituras, embora quanto às especializações, apenas o Controlador do Município de grande porte possui, sendo na área de Controladoria.

4) Quanto ao treinamento do pessoal da Controladoria, apenas a Prefeitura de grande porte fornece treinamento permanente com cronogramas anuais, enquanto nas de pequeno porte, em uma os treinamentos são periódicos e pontuais, e na outra os treinamentos são esparsos e aleatórios.

5) No tocante às atividades em si, em todas as Prefeituras o planejamento das atividades é feito de forma proativa como reativa.

6) Quanto às atribuições, a Controladoria da Prefeitura de grande porte apresenta uma área de atuação muito mais ampla, abrangendo além das áreas comuns às outras (Tesouraria, Controle de Bens patrimoniais, Almoxarifado e Compras, contratações), as atribuições relativas à certificação das contas das secretarias, empresas, fundações e autarquias municipais, faz avaliação de cumprimento de metas e programas do PPA, entre outros.

7) Na Prefeitura de grande porte e na da região serrana, o órgão ou setor fiscalizado é quem primeiro tem acesso aos relatórios da auditoria realizada pela Controladoria, enquanto que na Prefeitura do interior ele é encaminhado inicialmente à Secretaria a qual este órgão está vinculado.

8) Outro elemento comum a todas é que a realização dos exames é feita de forma amostral, com percentual variável de acordo com a área em análise e o prazo disponível, possuindo a Prefeitura de grande porte softwares próprios que a auxiliam no processo de amostragem.

9) Quanto à frequência das análises realizadas pela Controladoria, na Prefeitura de grande porte e na do interior do Estado os exames são realizados durante todo o ano, com um cronograma pré estabelecido, de forma que não há concentração relevante em determinado período do ano, enquanto que na de pequeno porte da Região Serrana, eles são realizados em época específica, visando dar suporte à prestação de contas da Prefeitura.

10) Finalmente, é importante ressaltar que todas as três Controladorias monitoram as respostas às diligências dos Tribunais de Contas, embora seja curiosa a constatação de que nos Municípios menores o Poder Legislativo possui Controle Interno próprio, enquanto que na Prefeitura de grande porte, a Controladoria do Município é quem analisa suas contas.

Os dados completos e consolidados relativos às respostas obtidas na pesquisa encontram-se dispostos no apêndice C deste trabalho.

4 CONCLUSÕES, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

A presente pesquisa buscou trazer um escopo geral acerca do *status quo* do Controle Interno no Brasil, sua evolução e mudanças ocorridas nos últimos anos, principalmente no que concerne à Administração Pública Brasileira.

Vimos de forma clara como a gestão pública tem evoluído, através do uso de técnicas oriundas do setor privado, buscando-se assim uma maior eficiência e eficácia no atendimento aos objetivos dos entes federativos, tentando deste modo, diminuir a burocracia, ainda muito presente no setor público, possibilitando assim, uma melhor relação entre o Estado e o seu cliente primário, o cidadão.

É inegável o aumento das atribuições do Controle Interno Público nos últimos anos no Brasil, principalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a chamada Constituição cidadã, e mais recentemente, através da Lei Complementar 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ressalte-se que esta valorização dos Controles Internos não se restringe ao Brasil, ou mesmo ao setor público. Hoje, em face das fraudes de grande porte que assolaram o mundo, como os casos da Enron ou da WorldCom num passado recente, ou mesmo a atual crise mundial deflagrada no final de 2008 e que tem afetado de forma contundente as economias e as perspectivas de crescimento mundial, o Controle Interno adquiriu uma importância ainda maior.

Dentro desta ótica, muitas mudanças de cunho legal e regulatório têm ocorrido ao redor do mundo, como, por exemplo, a SOX, e têm contribuído de forma determinante para o fortalecimento de sistemas de Controles internos nas organizações, havendo hoje uma grande convergência de interesses e atenção em todos os elos da sociedade interessados neste processo: governo, empresas, investidores, trabalhadores, etc.

O COSO, uma entidade sem fins lucrativos formada por um grande leque de entidades, é um exemplo disto, tendo, desde sua criação, buscado o desenvolvimento do Controle Interno, como elemento fundamental para o bom funcionamento das organizações.

Desta forma, buscou-se levantar e analisar os muitos trabalhos científicos dedicados a esta temática, de forma a possibilitar a resposta ao problema de pesquisa formulado, a fim de verificar o estado da arte do controle interno, tanto no

setor privado como no âmbito público, no exterior e no Brasil, de forma a subsidiar as conclusões que se seguem.

Como funcionam os controles internos nas Prefeituras do Estado do Rio de Janeiro selecionadas?

Pudemos verificar nos dados recolhidos ao longo deste trabalho na ampla bibliografia estudada, somados às considerações obtidas na pesquisa realizada junto a três prefeituras no Estado do Rio de Janeiro, conforme disposto no **Capítulo 3**, e dos **Apêndices A, B e C**, este último consolidando os dados conseguidos, que embora o ritmo de implementação e desenvolvimento das Controladorias ainda não seja uniforme em todas as Prefeituras, já há uma preocupação quanto ao tema. As Controladorias, nas Prefeituras estudadas, foram criadas da forma tecnicamente melhor indicada, isto é, vinculadas diretamente ao Prefeito; são comandadas por Contadores; acompanham as diligências dos Tribunais de Contas; e dentro de suas disponibilidades, tem utilizado de técnicas e práticas modernas, de forma a facilitar a descoberta de fraudes e a proteção do bem público.

Quais os benefícios inerentes a um bom sistema de controle interno nos órgãos públicos?

A implementação e o desenvolvimento de um bom sistema de controle interno, possibilita ao gestor um grau muito grande de conhecimento e principalmente de confiabilidade das informações que ele tem a sua disposição para subsidiar suas decisões e políticas, pois pode propiciar a ele, análises efetivas e técnicas relativas aos reais efeitos de suas tomadas de decisão anteriores.

Além disso, também funciona como um escudo de segurança do próprio gestor, pois, além de descobrir muitas fraudes quando ainda podem ser sanadas pelo mesmo, um sistema eficiente de Controle Interno tem um efeito inibidor importante quanto a fraudes, uma vez que o seu funcionamento eficaz consegue desmotivar novas tentativas de fraude junto a este mesmo órgão, em face de um histórico prévio de sucesso na defesa do patrimônio público.

Outro fator relevante, é que um bom Controle Interno acaba por facilitar e diminuir a interferência dos próprios órgãos externos de Controle, que podem se concentrar seu exíguo tempo em órgãos que apresentam um histórico pior de uso do dinheiro público, trazendo assim benefício direto ao cidadão, que passa a ter seu dinheiro melhor fiscalizado.

Desta forma, o Controle Interno, antes visto pelos gestores como um órgão que dificultava o processo de gestão, através da colocação de empecilhos, hoje funciona como um órgão indispensável de assessoria do gestor na sua tomada de decisão, seja ele de qualquer esfera ou órgão público, através da ampla gama de vantagens, que ao final, além da defesa primaz do patrimônio público, acaba também por ser, em face da dura legislação atual acerca de responsabilidades, importante para a própria segurança administrativa do gestor.

Diante do apurado, o autor sugere que o presente trabalho seja aprofundado, através de outras pesquisas, junto a outros Municípios do Estado do Rio de Janeiro, e a outros órgãos públicos de forma a possibilitar um estudo representativo das condições gerais dos controles internos no âmbito público, o que, sem dúvida, poderá nos indicar novos caminhos e práticas a serem adotadas, sendo passo relevante para a integração de esforços no sentido do desenvolvimento do Controle Interno no âmbito público e do aumento da eficiência e da eficácia na gestão pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR nº 14.724/2002:** Baixada em 15 de novembro de 2008 do site <http://www.scribd.com/doc/2367303/ABNT-NBR-14724-2002-Trabalhos-academicos>.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti de. **Auditoria:** um curso moderno e completo. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti de. **Auditoria:** um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. **Professional Standards** – Vol.1 U.S. Auditing Standards – Attestation Standards, New York: AICPA, 1997.

ANGELI, Eduardo. **Hayek e a Teoria das Instituições.** 2007. 117f. Dissertação (Mestrado em Economia), Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2007.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de riscos e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil.** 1998. 218 f. Dissertação. (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ARAÚJO, Francisco José de. **A estruturação dos controles internos e a independência da auditoria interna.** Vitória-ES. COBRAI (Congresso Brasileiro de Auditoria Interna), 1998.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional.** FGV, Rio de Janeiro, 2001.

ARENDT, H. **A condição humana.** Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1989.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria interna**. Atlas, São Paulo, 1986.

_____. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARBOSA, Evanir L. **Controle interno na administração pública**: instrumento de controle e de gerenciamento. Monografia do curso de Especialização em Direito Municipal, UFRGS, Porto Alegre, 2002.

BASTOS, Paulo Sergio Siqueira. **A Auditoria na Prevenção e Detecção de Fraudes na Gestão Pública**: Um Estudo á Auditora no Combate ás Fraudes e á Corrupção. 2007. 131 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007.

BENDA, Ernst; HESSE, Konrad et al. **Manual de Derecho Constitucional**. Traducción de Antonio López Pina. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 2001.

BOBBIO, Norberto et al. **Dicionário de política**. Tradução de Carmem Varrialle et alii. Brasília: Ed. da UnB, 1994.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade – Para uma Teoria Geral da Política**. São Paulo. Editora Paz e Terra, 2007.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. Curitiba: Juruá, 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL, DEPARTAMENTO DO TESOUREIRO NACIONAL. 1991. **Instrução Normativa nº 16, de 20/12/1991.** *Controle Interno*. Disponível em: <www2.mre.gov.br/cuset/legisla.htm> Acesso em 15/10/2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 Lei, decretos, etc.**

_____. **Constituição Federal Comentada e Legislação Constitucional.** NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria Barreto B. Andrade. [S.l]: Revista dos Tribunais, 2006, 992 f.

_____. **Decreto da administração Federal, Decreto-Lei, n. 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

_____. **Decreto da administração Federal, Decreto n. 5.378, de 23 de fevereiro de 2005.** Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPUBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964.

_____. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, Inciso XXI, da Constituição Federal. Institui Normas para Licitações e Contratos da Administração Pública e dá outras Providências. Brasília, 1993.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A Reforma do Aparelho do Estado e a Constituição de 1988. **Revista del Clad: Reforma y Democracia**, n.4, 1995. Texto para Discussão ENAP no.1. Brasília, 1995.

CABRAL, Luiz Novaes & Bleinat, Sérgio A. IBRACON. **Controle Interno**. São Paulo: Atlas, 1992. p.53.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELÁSQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Jul/2005. Disp. em:

<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIInEspecial/a05vIInesp.pdf>.

Acesso em: 02 de outubro de 2008.

CASTELO BRANCO, Maurício. **Planejamento estratégico empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A Organização do Sistema de controle interno dos Municípios**. Porto Alegre, CRC/RS, 2003.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução a Teoria Geral da Administração**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

_____. **Recursos Humanos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CIALDINI, Alexandre Sobreira; NASCIMENTO, Roberto Sérgio. **Controle da Execução Orçamentária**. Orçamento Público: Planejamento, execução e controle. Universidade Aberta do Nordeste. Fundação Demócrito Rocha. Fascículo 12. Teresina: 2003.

CITADINI, Roque Antonio. **O controle Externo da Administração Pública**. São Paulo: Max Limonad, 1995.

COCURULLO, Antonio. **Gerenciamento de Riscos Corporativos**. IBGC – Instituto

Brasileiro de Governança Corporativa, 2006. Disponível em: <www.ibgc.org.br/imagens/StConteudoArquivos/Forum_03_Cocurullo.pdf>. Acesso em: 02 Out. 2008.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre:Bookman, 2005.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Controle interno nas empresas – 10**. São Paulo: Atlas, 1998.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 836 de 22 de fevereiro de 1999**. Aprova a NBC T 11 – IT – 03 Fraude e Erro. Disponível em:<www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp>. Acesso em 15 Set. 2008.

CGU - Controladoria-Geral da União. **Auditoria e fiscalização**. Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/OQueE/>> Acesso em: 12 out. 2008.

CONTROLE INTERNO NBTC RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.135/08. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc. Acesso em: 02 Jan. 2009.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. Trad. Luciana de O. da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

CRAWFORD, David. **C.O.S.O. & Self Assessment**. The University of Texas System, 2006. Disponível em: <www.utsystem.edu/aud/Links/C.O.S.O..ppt>. Acesso em: 15 Out. 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Auditoria Contábil: Teoria e Prática. 2 ed. **Diversa** : Ano I, n 1 : p. 85-99 : jan./jun. 2008

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo, Atlas, 1997.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Auditoria Governamental**: Contém amplo comentário acerca da Carta de Lima e traz uma visão preliminar das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP). 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

DA VIÁ, Sarah Chucid. **Opinião Pública**: técnica de formação e problema de controle. São Paulo: Loyola, 1983.

DELOITTE TOUCH TOHMATSU. **LEI Sarbanes-Oxley**: Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos. 2003. Disponível em: <http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley%281%29.pdf>. Acesso em: 28 Nov. 2008.

DELOITTE TOUCH TOHMATSU. **Destruidores de Valor**. 2006. Disponível em: <<http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Deloitte%20Pesquisa%20Destruidores%20de%20Valor.pdf>>. Acesso em: 28. Nov. 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **Apostila de apoio ao treinamento do curso de análise e melhoria de processos**. Brasília, 2003.

FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES. International Federation of Accountants (IFAC). **Normas internacionais de auditoria**. Tradução de Vera Maria Conti Nogueira e Danilo A. Nogueira. Ibracon: São Paulo, 1998.

FILHO, Antônio José. A importância do controle interno na administração pública **Diversa** : Ano I, nº 1: p. 85-99 :: jan./jun. 2008

FLEURY, A. e FLEURY, Maria Tereza L. **Estratégias empresariais e formação de competências**. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os princípios fundamentais**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GARCIA, Francisco A. N.: Controle Interno: Inibidor de Erros. **Pensar Contábil**, n. 2, 1998; p.16.

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

_____. **Como Elaborar Projeto de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria de Negócios**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria Operacional e de Gestão**. São Paulo: Atlas, 1992.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Trad.: Antonio Z. Sanvicente. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IBRACON. **Princípios Contábeis, Normas e Procedimentos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

IMONIANA, J.O. **Auditoria**: abordagem contemporânea. Itapetininga, Associação de Ensino de Itapetininga, 2001.

INTOSAI – Internacional Organization of Supreme Audit Institutions. Guia para normas de Controle Interno. Trad. Heloísa Garcia Vidal Pinto. **Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal**, Brasília, v.19, 1993.

JURAN J. M. Juran **Planejando para a qualidade**. São Paulo: Pioneira, 1990.

KAM, Vernon. **Accounting theory**. Nova Iorque: Wiley, 1990.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KWASNICKA, Eunice Lacana. **Introdução à Administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Airan Almeida de. **A Gestão de Estado brasileiro e o desafio de desenvolver competência: limites e possibilidades**. Workshop modernização da Gestão. Belo Horizonte.: [s.n.], 2008. 65 f.

LIMA, Wellington de Pontes. **Controles Internos e Riscos de Auditoria: Influência na Extensão dos Testes Substantivos em Auditoria das Demonstrações Contábeis**. 2002. 135 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira & REIS, Heraldo da Costa. **Lei 4320 Comentada**. Rio de Janeiro, IBAM, 28 Ed., 1998.

MACHADO, Marcus Vinícius Veras. PETER, Maria da Glória Arrais. **Manual de Auditoria Governamental**. 1. ed. 3 Triagem. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUTZ, R.K. 1987. **Princípios de auditoria**. São Paulo, Atlas.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. São Paulo: Revista dos

Tribunais, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo, Malheiro Editores, 2000.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO. **Manual para avaliação da gestão pública**. Brasília. 2004.

MODESTO, Paulo. **Agências executivas**. A organização administrativa entre o casuísmo e a padronização. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 54, fev. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2587>> Acesso em: 08 dez. 2008.

MORAIS, M. G. C. T. **Auditoria Interna e a Importância do Controle Interno Preventivo**. 2000. 209 f. Dissertação de Mestrado em Gestão de Empresas. ISCTE – Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. Lisboa, 2000.

NEVES GARCIA, Francisco Aristides. **Controle Interno: Inibidor de Erros**. Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, n. 2, nov. 1998.

NICOLETTI, J. R. O processo de Mudança Sob a Ótica da Teoria das Organizações. Nov. 2008. Disponível em: <<http://pt.shvoong.com/businessmanagement/management/1709647-processo-mudan%C3%A7a-sob-%C3%B3tica/>> Acesso em 15 Out. 2008.

NUNES, J. O. Auditoria pública e privada: uma análise comparativa. **Revista Eletrônica de Contabilidade do Curso de Ciências Contábeis da UFSM**, v. 3, n.1, 2006.

NUNES, Selene Peres Peres e NUNES, Ricardo da Costa. **Dois anos da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil**: uma avaliação dos resultados à luz do modelo do fundo comum. Disponível em: <<http://www.federativo.gov.br>>. Acesso em 15 Nov. 2008.

OLIVEIRA, Eliane Meira Barros de. **GAO: Alguns aspectos de relevo para os tribunais de contas.** SIMPOSIO SOBRE AUDITORIA GOVERNAMENTAL. 1995 Curitiba, 10 f.

OLIVEIRA, Jayr Figueiredo de; SILVA, Edison Aurélio da. **Gestão Organizacional.** Descobrimo uma chave de sucesso para os negócios. São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Luís Martins de. FILHO, André Dinis. **Curso Básico de Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Luiz Martins de.; PEREZ JR, José Hernandez.; SANTOS SILVA, Carlos Alberto dos. **Controladoria Estratégica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PALOMBA, Renato Carreri. Controle externo: evolução e tendências. **Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal**, Brasília, n.22, 1996.

PAULO, Wanderlei Lima de et al. **Risco e Controles Internos:** Uma Metodologia de Mensuração dos Níveis de Controle de Risco Empresariais. **Revista Contabilidade & Finanças** – USP, São Paulo. n. 43, jan./abr. 2007.

PAVANELLI, Rossana. **MBA Planejamento, gestão e avaliação do desempenho estratégico.** UPIS. Brasília, 2003.

PEIXE, Blênio Cesar Severo. **Finanças Públicas:** Controladoria Governamental. Curitiba, Editora Juruá, 2008.

PISCITELLI, Roberto. **O controle interno na administração pública federal brasileira.** Brasília. ESAF, 1998.

_____ **Contabilidade Pública:** uma abordagem da administração financeira pública. São Paulo, Editora Atlas, 1995.

PORTER, M. E. **Estratégias competitivas essenciais**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA – Disponível em http://www.gestaopublica.net/article_read.asp?id=97. Acesso em 25 nov. 2008.

QUINELLO, Robson. **A Teoria Institucional Aplicada à Administração**. São Paulo: Editora Novatec, 2007.

RAMIÓ, C. Las auditorias administrativas en el sector público: experiencias en la administración regional de Cataluña. **Gestión y Política Pública**, v. 4, n. 1, 1995, p. 185-206.

RIO DE JANEIRO. **Lei Municipal nº 2.068 de 22 de dezembro de 1993**. Disponível em: <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/controladoria/pdf/lei2068.pdf>. Acesso em 03 Jan. 2009.

SANTOS, Clezio Saldanha. **Introdução à Gestão Pública**. São Paulo, Editora Savaira, 2006.

SANTOS, Homero. A importância do controle interno – breves considerações. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n.67, 1996.

_____. Estrutura e competência das unidades de controle interno: breves considerações. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n.24(55), 1993.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookmann, 2000.

SHLEIFER, A. & VISHNY, R.W. : **Corruption**. Quarterly Journal of Economics, 1993.

SILVA, Lino Martins da. Auditoria das Receitas Publicas: Análise Crítica e Contribuição. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v.VII, n.30, p.50-63, nov.

2005/jan.2006.

_____. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo.** São Paulo: Atlas, 2003.

SIMMONS, M.R. **COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Based Auditing.** Altamont Springs, Internal Auditor, p. 68-73, Dec 1997.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Luciano Brandão Alves de. A integração dos controles interno e externo. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n.20, V 42, 1989.

SOUZA, Sergio Santi de. **Contribuição ao Estudo de Técnicas para Automação da Auditoria de Gestão no Âmbito do Comando da Aeronáutica.** 2001. 215 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001.

VELASCO SANCHEZ, E. La capacitación de altos funcionarios públicos en el Reino Unido y la Polonia. **Gestión y Política Pública**, v. 15, n. 2, p. 307-367, 2006.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Carta de apresentação

APÊNDICE B – Pesquisa

APÊNDICE C – Resposta dos pesquisados - consolidada

APÊNDICE A**Carta de Apresentação****UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - UERJ
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS - FAF
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Prezados(as) Senhores(as),

Trata o presente expediente de um encaminhamento de uma pesquisa (que segue em anexo), relacionada a uma Dissertação de Término de Curso do Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças (FAF) da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), com o título “A importância do Controle Interno numa visão moderna de Gestão Pública”.

Esta pesquisa está sendo encaminhada a todos os responsáveis de Órgãos de Controle Interno e/ou setores com atribuições similares (quando encontrados) ou então às Secretarias de Governo (quando não encontrados órgãos correlatos) das 92 (noventa e duas) Prefeituras Municipais do Estado do Rio de Janeiro, com o intuito de obter informações atualizadas acerca do atual estágio do controle interno nos Municípios do Estado do Rio de Janeiro.

Os resultados obtidos serão analisados e consolidados, de forma a fornecer importantes informações específicas, além de propiciar um retrato geral do estado da arte da Controladoria neste Estado. Tais dados, serão posteriormente, caso haja interesse (informado no questionário), disponibilizados aos Controladores dos Municípios, **ressaltando que tal consolidação se dará de forma a não identificar individualmente as Prefeituras envolvidas**, tanto no resumo geral, como na Dissertação em si, evitando assim, qualquer exposição desnecessária.

Por fim, acrescento que os trabalhos inerentes à pesquisa em questão serão supervisionados pelo Professor Lino Martins da Silva, Professor Adjunto da UERJ e ex-Controlador Geral do Município do Rio de Janeiro e orientador desta Dissertação.

Desde já, agradeço os bons préstimos e a contribuição de Vossas Senhorias.

Atenciosamente,

Roberto de Araújo Vieira
Mestrando

Prof. Adjunto Lino Martins da Silva
Orientador

APÊNDICE B**Pesquisa**

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - UERJ
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS - FAF
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS



Questionário Mestrado UERJ

Questionário de Pesquisa

(A ser respondido pelo Controlador Geral, quando existente).

MUNICÍPIO: _____

PARTE I – Pergunta inicial

1) A Prefeitura possui Controladoria Geral, Controle Interno ou órgão similar?

() Sim () Não

(se não houver tal órgão, a pesquisa se restringe a esta pergunta).

PARTE II – Identificação/perfil

Respondente(nome): _____

Cargo: _____

E-Mail: _____

Telefones:(____) _____ - (____) _____

2) Qual a formação acadêmica do Controlador Geral?

- Contador Advogado Administrador
 Economista Nenhum curso superior
 Outros? _____

3) Qual a idade?

- de 18-25 anos de 26-30 anos de 31-40
 de 41-50 anos de 51-60 anos 61 anos ou mais

4) Sexo? Masculino Feminino

5) Possui especialização?

- Sim Não

6) É especializado em:

- Auditoria Sim Não
Finanças Sim Não
Controladoria Sim Não

7) É funcionário de carreira da Prefeitura?

- Sim Não **(se negativa a resposta pular a próxima pergunta)**

8) Há quanto tempo trabalha na Prefeitura

- Até 5 anos de 6 a 10 anos de 11 a 15 anos
 de 16 a 20 anos mais de 20 anos

9) Há quanto tempo trabalha na área de controladoria/contabilidade?

- Até 5 anos de 6 a 10 anos de 11 a 15 anos
 de 16 a 20 anos mais de 20 anos

PARTE III – Situação da Controladoria

10) Quantas pessoas compõem os quadros da Controladoria?

- de 1 a 5 pessoas de 6 a 10 pessoas de 11 a 20
pessoas
 de 21 a 40 pessoas de 41 a 100 pessoas mais de 100 pessoas

11) Quando a Controladoria foi implantada?

- antes de 1988 de 1988 a 1993 de 1994 a 1998
 de 1999 a 2002 de 2003 a 2008

12) A Controladoria é vinculada diretamente ao Prefeito, sem subordinação a outras Secretarias/órgãos?

- Sim Não

13) A Controladoria possui setores internos formais (Auditoria, Contabilidade, compras, etc.)?

- Sim Não

14) A estrutura orgânica da Controladoria está regida por? (resposta pode ser múltipla)

- Lei Municipal
 Regimento Interno

- Portaria/Resolução/Decreto
- Organograma de áreas
- Outros: _____

15) Quanto ao treinamento dos quadros funcionais da Controladoria?

- Há treinamentos permanentes, com cronogramas anuais
- Há treinamentos periódicos e pontuais
- Há treinamentos apenas aleatórios e esparsos

PARTE IV – Do planejamento e da execução das atividades

16) Como é feito o planejamento das atividades de controladoria?

- Somente reativos, procedendo-se a exames de acordo com notícias prévias de problemas (TCE, TCU, Câmaras Municipais, notícias de jornais, etc...)
- Somente proativos, com planejamento prévio do que será feito e quando, dentro de um plano de auditoria com cronograma de atividades estabelecido
- Reativo e proativo, com planejamento prévio e de acordo com o que a situação pede

17) Quais as áreas de atuação em que a Controladoria trabalha? (respostas múltiplas)

- Tesouraria
- Controle de bens patrimoniais (móveis, imóveis e intangíveis)
- Almoxarifado
- Recursos Humanos (folha de pagamento, aposentadorias, direitos trabalhistas, etc.)
- Compras, contratações, obras, etc. (Licitações, dispensas e inexigibilidades)
- outros: _____

18) Após a fiscalização, quem tem acesso primeiro aos relatórios da auditoria?

- o fiscalizado (órgão ou setor em análise)
- a Secretaria a qual o órgão fiscalizado está ligado
- o Prefeito
- a Secretaria de Governo

19) Os relatórios são dispostos de qual forma? (respostas múltiplas)

- Tem formato pré-estabelecido
- São divididos por pontos analisados
- São disponibilizados aos órgãos fiscalizados

20) Na execução da fiscalização qual o nível de abrangência definido?

- total, ou seja, de 100% do ponto analisado (folha de pagamento, compras, etc...)
- amostral

21) Se for amostral, qual o universo da amostra analisada?

- em torno de 10%
- de 11% a 30%
- de 30% a 50%
- de 50% a 90%
- total
- variável de acordo com a área em análise e o prazo disponível

22) Se amostral, qual a forma utilizada para escolha desta amostra?

- manualmente aleatória
- feita com o uso de softwares próprios
- parcialmente aleatória e parcialmente direcionada a situações suspeitas
- somente direcionada a situações suspeitas

23) Qual a freqüência das análises da Controladoria?

Os exames são realizados em época específica, visando dar suporte à prestação de contas da Prefeitura

Os exames são realizados durante todo o ano, com um cronograma pré estabelecido, de forma que não há concentração relevante em determinado período do ano

24) O poder legislativo do Município também possui Controladoria própria?

Sim

Não possui, embora utilize a Controladoria do Município para análise de suas contas

Não possui e não é feita pela Controladoria da Prefeitura

25) A Controladoria monitora as respostas às diligências do Tribunal de Contas?

Sim

Não

PARTE V – Pergunta final

26) Deseja receber o resultado da pesquisa? (Se positivo indicar o e-mail para envio).

Sim Não _____

Obrigado!

Roberto de Araújo Vieira
Mestrando – FAF/UERJ

Prof. Adjunto Lino Martins da Silva
Orientador

E-mail para envio do questionário, dúvidas ou maiores informações:

robertoarvieira@gmail.com

Telefone para contato: (XX) XXXX-XXXX

APÊNDICE C

Resposta dos entrevistados / Tabulação dos dados

(para fins de melhor formatar as respostas obtidas, arredondou-se o percentual daquele de maior frequência, quando possível, de modo a se totalizar 100%)

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - UERJ
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS - FAF
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



Questionário Mestrado UERJ

Questionário de Pesquisa

(A ser respondido pelo Controlador Geral, quando existente).

MUNICÍPIO: FORAM PESQUISADOS 03 (TRÊS) MUNICÍPIOS FLUMINENSES

PARTE I – Pergunta inicial

1) A Prefeitura possui Controladoria Geral, Controle Interno ou órgão similar?

(100%) Sim (-) Não

(se não houver tal órgão, a pesquisa se restringe a esta pergunta).

PARTE II – Identificação/perfil

Respondente(nome): _____

Cargo: _____

E-Mail: _____

Telefones:(____)_____ - (____)_____

2) Qual a formação acadêmica do Controlador Geral?

(**100%**) Contador () Advogado () Administrador
 () Economista () Nenhum curso superior
 () Outros? _____

3) Qual a idade?

() de 18-25 anos () de 26-30 anos (**33%**) de 31-40
 (**67%**) de 41-50 anos () de 51-60 anos () 61 anos ou mais

4) Sexo? (**67%**) Masculino (**33%**) Feminino

5) Possui especialização?

(**33%**) Sim (**67%**) Não

6) É especializado em:

Auditoria () Sim () Não
 Finanças () Sim () Não
 Controladoria (**100%**) Sim () Não

(da única resposta positiva anterior obtida)

7) É funcionário de carreira da Prefeitura?

(**100%**) Sim () Não (**se negativa a resposta pular a próxima pergunta**)

8) Há quanto tempo trabalha na Prefeitura

(**33%**) Até 5 anos () de 6 a 10 anos () de 11 a 15 anos
 (**33%**) de 16 a 20 anos (**33%**) mais de 20 anos

9) Há quanto tempo trabalha na área de controladoria/contabilidade?

(**33%**) Até 5 anos (**33%**) de 6 a 10 anos () de 11 a 15 anos
 () de 16 a 20 anos (**33%**) mais de 20 anos

PARTE III – Situação da Controladoria

10) Quantas pessoas compõem os quadros da Controladoria?

(**67%**) de 1 a 5 pessoas () de 6 a 10 pessoas () de 11 a 20
 pessoas
 () de 21 a 40 pessoas () de 41 a 100 pessoas (**33%**) mais de 100 pessoas

11) Quando a Controladoria foi implantada?

() antes de 1988 (**33%**) de 1988 a 1993 () de 1994 a 1998
 (**33%**) de 1999 a 2002 (**33%**) de 2003 a 2008

12) A Controladoria é vinculada diretamente ao Prefeito, sem subordinação a outras Secretarias/órgãos?

(**100%**) Sim () Não

13) A Controladoria possui setores internos formais (Auditoria, Contabilidade, compras, etc.)?

(**33%**) Sim (**67%**) Não

14) A estrutura orgânica da Controladoria está regida por? (resposta pode ser múltipla)

(100%) Lei Municipal

(67%) Regimento Interno

(67%) Portaria/Resolução/Decreto

() Organograma de áreas

() Outros: _____

15) Quanto ao treinamento dos quadros funcionais da Controladoria?

(33%) Há treinamentos permanentes, com cronogramas anuais

(33%) Há treinamentos periódicos e pontuais

(33%) Há treinamentos apenas aleatórios e esparsos

PARTE IV – Do planejamento e da execução das atividades

16) Como é feito o planejamento das atividades de controladoria?

() Somente reativos, procedendo-se a exames de acordo com notícias prévias de problemas (TCE, TCU, Câmaras Municipais, notícias de jornais, etc...)

() Somente proativos, com planejamento prévio do que será feito e quando, dentro de um plano de auditoria com cronograma de atividades estabelecido

(100%) Reativo e proativo, com planejamento prévio e de acordo com o que a situação pede

17) Quais as áreas de atuação em que a Controladoria trabalha? (respostas múltiplas)

(100%) Tesouraria

(100%) Controle de bens patrimoniais (móveis, imóveis e intangíveis)

(100%) Almoxarifado

(67%) Recursos Humanos (folha de pagamento, aposentadorias, direitos trabalhistas, etc.)

(100%) Compras, contratações, obras, etc. (Licitações, dispensas e inexigibilidades)

(67%) outros: Foram citados, entre outros: inspeções em contratos (por amostragem); certificação das contas das Secretarias, empresas fundações e autarquias; auditoria de obras, receitas, avaliação de metas e programa do PPA.

18) Após a fiscalização, quem tem acesso primeiro aos relatórios da auditoria?

(67%) o fiscalizado (órgão ou setor em análise)

(33%) a Secretaria a qual o órgão fiscalizado está ligado

() o Prefeito

() a Secretaria de Governo

19) Os relatórios são dispostos de qual forma? (respostas múltiplas)

(67%) Tem formato pré-estabelecido

(67%) São divididos por pontos analisados

(33%) São disponibilizados aos órgãos fiscalizados

20) Na execução da fiscalização qual o nível de abrangência definido?

() total, ou seja, de 100% do ponto analisado (folha de pagamento, compras, etc...)

(100%) amostral

21) Se for amostral, qual o universo da amostra analisada?

() em torno de 10%

() de 11% a 30%

() de 30% a 50%

() de 50% a 90%

() total

(100%) variável de acordo com a área em análise e o prazo disponível

22) Se amostral, qual a forma utilizada para escolha desta amostra?

- manualmente aleatória
- (33%)** feita com o uso de softwares próprios
- (100%)** parcialmente aleatória e parcialmente direcionada a situações suspeitas
- somente direcionada a situações suspeitas

23) Qual a frequência das análises da Controladoria?

- (33%)** Os exames são realizados em época específica, visando dar suporte à prestação de contas da Prefeitura
- (67%)** Os exames são realizados durante todo o ano, com um cronograma pré estabelecido, de forma que não há concentração relevante em determinado período do ano

24) O poder legislativo do Município também possui Controladoria própria?

- (67%)** Sim
- (33%)** Não possui, embora utilize a Controladoria do Município para análise de suas contas
- Não possui e não é feita pela Controladoria da Prefeitura

25) A Controladoria monitora as respostas às diligências do Tribunal de Contas?

- (100%)** Sim
- Não

PARTE V – Pergunta final

26) Deseja receber o resultado da pesquisa? (Se positivo indicar o e-mail para envio).

- (100%)** Sim Não _____

Obrigado!

Roberto de Araújo Vieira

Mestrando – FAF/UERJ

Prof. Adjunto Lino Martins da Silva

Orientador

E-mail para envio do questionário, dúvidas ou maiores informações:

robertoarvieira@gmail.com

Telefone para contato: (XX) XXXX-XXXX

ANEXOS

ANEXO A – Lei Municipal da cidade do Rio de Janeiro nº 2.068, de 22 de dezembro de 1993.

ANEXO B – Artigos da CF/88 relativos aos Controles Interno e Externo.

ANEXO C – Artigos da LRF.

ANEXO D - Resolução CFC nº 1.135/08 - NBC T 16.8 – Controle Interno.

ANEXO A**Lei nº 2.068 de 22 de dezembro de 1993**

Institui o Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo, cria a Controladoria Geral do Município e dá outras providências.

Autor: Poder Executivo

O PREFEITO DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO, faço saber que a Câmara Municipal decreta e eu sanciono a seguinte lei:

Art. 1º - Fica instituído o Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo, cujo órgão central é a Controladoria-Geral do Município.

§ 1º - A ação setorial do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria será desempenhada por agentes setoriais subordinados técnica e administrativamente à Controladoria-Geral do Município.

§ 2º - Os Agentes Setoriais pertencem ao quadro técnico aludido no art. 13 e serão lotados nas Secretarias e na Procuradoria Geral do Município para o desempenho de funções inerentes ao Sistema.

Art. 2º - Fica criada na estrutura básica do Poder Executivo a Controladoria-Geral do Município, subordinada diretamente ao Prefeito, com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle de operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

V - examinar as demonstrações contábeis, orçamentárias e financeiras, qualquer que seja o objetivo, inclusive as notas explicativas e relatórios, de órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional;

VI - examinar as prestações de contas dos agentes da administração direta, indireta e fundacional responsáveis por bens e valores pertencentes ou confiados à Fazenda Municipal;

VII - Vetado.

VIII - Vetado.

IX - Vetado.

X - Vetado.

XI - controlar os custos e preços dos serviços de qualquer natureza mantidos pela administração direta, indireta e fundacional;

XII - exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da administração direta, indireta e fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Município, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidade ou ilegalidade perante o Tribunal de Contas do Município.

§ 3º - Após as verificações ou inspeções nos setores da administração direta, indireta e fundacional, o setor de fiscalização opinará sobre a situação encontrada, emitindo um certificado de auditoria em nome do órgão fiscalizado.

Art. 3º - São competências da Controladoria-Geral do Município como órgão central do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria:

I - orientar e expedir atos normativos concernentes à ação do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria;

II - supervisionar tecnicamente e fiscalizar as atividades do Sistema;

III - programar, coordenar, acompanhar e avaliar as ações setoriais;

IV - determinar, acompanhar e avaliar a execução de auditorias;

V -promover a apuração de denúncias formais, relativas a irregularidades ou ilegalidades praticadas em qualquer órgão ou entidade da administração, dando ciência ao titular do Poder Executivo, ao Tribunal de Contas do Município, ao interessado e ao titular do órgão ou autoridade equivalente a quem se subordine o autor do ato objeto da denúncia, sob pena de responsabilidade solidária nos termos do § 1º do art. 96 da Lei Orgânica do Município;

VI - aplicar penalidades, conforme legislação vigente, aos gestores inadimplentes;

VII - propor ao Prefeito o bloqueio de transferência de recursos do Tesouro Municipal e de contas bancárias;

VIII - elaborar e manter atualizado o Plano de Contas Único para os órgãos da administração direta e aprovar o Plano de Contas dos órgãos da administração indireta e fundacional;

IX - Vetado.

Art. 4º - O titular da Controladoria-Geral do Município, denominado Controlador-Geral, será nomeado pelo Prefeito e deverá satisfazer os seguintes requisitos:

I - ser, preferencialmente, servidor ocupante de cargo de carreira técnica e/ou profissional, nos casos e condições previstas na lei;

II - escolaridade universitária completa, inclusive registro no Conselho Regional de Contabilidade;

III - idoneidade moral e reputação ilibada;

IV - notórios conhecimentos na área de controle interno e de administração pública;

V - mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados e práticas de controle interno no setor público.

Art. 5º - A estrutura básica da Controladoria-Geral do Município é a constante do Anexo I, que fica criada por esta Lei.

Parágrafo Único - Ato do Prefeito detalhará a estrutura ora instituída.

Art. 6º - São atribuições da Contadoria-Geral, da Coordenadoria de Normas Técnicas e da Auditoria-Geral, instituídas na forma do art. 5º.

I - Contadoria-Geral - Acompanhar e avaliar os resultados dos registros contábeis, dos atos e fatos relativos às despesas da administração pública, com vistas à elaboração das contas de gestão da Prefeitura do Município;

II - Coordenadoria de Normas Técnicas

- a) elaborar normas e os métodos de administração financeira e contabilidade na forma estabelecida pela Controladoria-Geral do Município;
- b) coordenar as atividades de informática no âmbito da competência da Controladoria-Geral do Município.

III - Auditoria-Geral - Exercer o controle interno do Poder Executivo, por meio de auditoria, inspeções, verificações e perícias, objetivando preservar o patrimônio municipal e controlar o comportamento praticado nas operações.

Art. 7º - Ficam extintos na estrutura do Poder Executivo os seguintes órgãos com sua estrutura organizacional, seus cargos em comissão e funções quantificadas no Anexo II:

I - Auditoria-Geral e Inspeção-Geral de Finanças, ambos da Secretaria Municipal de Fazenda;

II - Inspeções Setoriais de Finanças das Secretarias Municipais e órgãos equivalentes.

Art. 8º - Vetado.

Art. 9º - Ficam criados na estrutura organizacional da Controladoria-Geral do Município os cargos em comissão e funções gratificadas descritos no Anexo III.

Art. 10º - Lei de iniciativa do Poder Executivo fixará o quantitativo, por categoria funcional, do pessoal de apoio necessário ao funcionamento dos órgãos setoriais, de acordo com o volume e complexidade das atividades.

§ 1º - Os servidores lotados até a data de 31 de agosto de 1993 nas Inspeções Setoriais de Finanças, na Inspeção-Geral de Finanças e na Auditoria-Geral, as últimas da Secretaria Municipal de Fazenda, podem ser cedidos, no interesse da administração pública, para a Controladoria-Geral do Município, até que se consolide o quadro definitivo de pessoal deste órgão.

§ 2º - Os órgãos efetivos da Controladoria-Geral do Município serão preenchidos através de aprovação em concurso público de provas e de provas e títulos.

§ 3º - Vetado.

§ 4º - Vetado.

Art. 11 - Fica criada a categoria funcional Técnico de Controle Interno, de nível Superior de Terceiro Grau, com o quantitativo de cinquenta servidores, cujos cargos ficam criados por esta Lei.

Parágrafo Único - Vetado.

Art. 12 - São atribuições do Técnico de Controle Interno do Poder Executivo as atividades de nível superior de planejamento, supervisão, coordenação, orientação, controle, assessoramento especializado e execução de trabalhos, estudos, pesquisas e análises relacionadas com:

I - avaliação dos controles orçamentários, contábil, financeiro e operacional;

II - estabelecimento de métodos e procedimentos de controles a serem adotados pelo Município para proteção de seu patrimônio;

III - realização de estudos no sentido de estabelecer a confiabilidade e tempestividade dos registros e demonstrações orçamentárias, contábeis e financeiras, bem como de sua eficácia operacional;

IV - realização de estudos e pesquisas sobre os pontos críticos do controle interno de responsabilidade dos administradores;

V - verificações físicas de bens patrimoniais, bem como a identificação de fraudes e desperdícios decorrentes da ação administrativa.

Art. 13 - O Quadro Técnico da Controladoria-Geral do Município será constituído por servidores das categorias funcionais Contador, Técnico de Controle Interno e Técnico de Contabilidade, com os quantitativos fixados no Anexo IV.

Art. 14 - É vedada a nomeação para exercício de cargo de confiança, no âmbito do sistema de controle interno, assim como para os cargos que impliquem a gestão de recursos financeiros, na administração direta, indireta e fundacional, de pessoas que tenham sido:

I - responsáveis por atos julgados irregulares, pelo Tribunal de Contas do Município, por Tribunal de Contas da União, de Estado, Distrito Federal ou Município ou, ainda, por Conselho de Contas do Município;

II - julgadas comprovadamente culpadas, em processo administrativo, por ato lesivo ao patrimônio público de qualquer esfera de Governo.

Art. 15 - Ficam transferidos para a Controladoria-Geral do Município os servidores das categorias funcionais Contador e Técnico de Contabilidade lotados nas extintas Inspetoria-Geral de Finanças, Auditoria-Geral e Inspetorias Setoriais de Finanças.

Art. 16 - Vetado.

Art. 17 - Vetado.

Art. 18 - Ficam transferidos da Inspetoria-Geral de Finanças - SMF e da Auditoria-Geral - SMF para a Controladoria-Geral do Município o acervo, saldo das dotações orçamentárias e patrimônio.

§ 1º - As instalações e bens móveis das Inspetorias Setoriais de Finanças ficarão afetados para uso das atividades do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria.

§ 2º - Fica transferido o acervo documental de todas as Inspetorias Setoriais, extintas na forma do art. 7º, para a Controladoria-Geral do Município.

Art. 19 - O Poder Executivo instituirá e poderá pagar ao quadro técnico da Controladoria-Geral do Município, como definido no Anexo IV, uma Gratificação de Controle Interno, com base em sistemas de pontos, até o limite individual de duzentos e quarenta pontos para os servidores de nível superior e de cento e sessenta pontos para os de nível médio.

§ 1º - O valor unitário de ponto será equivalente a vinte e nove por cento da Unidade de Valor Fiscal do Município - UNIF vigente no primeiro dia do mês a que se refere o pagamento.

§ 2º - A Gratificação de que trata este artigo se incorporará aos vencimentos para efeito de cálculo da Gratificação Adicional por Tempo de Serviço, prevista no art. 126 da Lei nº 94, de 14 de março de 1979, e será regulamentada pelo Poder Executivo quanto aos critérios de pontuação, que não poderão exceder os limites de duzentos e quarenta pontos para os ocupantes dos cargos de nível superior e de cento e sessenta pontos para os de nível médio.

§ 3º - Farão jus à gratificação os servidores integrantes do Quadro Técnico da Controladoria-Geral do Município, quando no efetivo desempenho de funções inerentes à fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial das unidades da administração direta, indireta e fundacional do Poder Executivo, obedecidas as seguintes condições:

I - Vetado.

II - Vetado.

III - Vetado.

§ 4º - Vetado.

§ 5º - Vetado.

§ 6º - A Gratificação poderá ser concedida aos servidores a que alude o § 1º do art. 10 que desempenha as atividades referidas no § 3º observados estes limites:

I - duzentos e quarenta pontos para os ocupantes de cargos de nível superior;

II - cento e sessenta pontos para os ocupantes de nível médio;

III - Vetado.

§ 7º - Vetado.

Art. 20 - Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Cesar Maia

Prefeito

ANEXO B**Constituição Federal de 1988****Artigos 31, 70, 71, 74 e 75**

“ ...

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

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente, sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais.

...

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

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

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o

auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias

ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1.º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2.º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3.º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4.º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

...

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1.º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2.º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Art. 75. As normas estabelecidas nesta Seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do

Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete conselheiros.“

ANEXO C**Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04/05/2000)****Artigos 54, 55, e 59**

“ ...

Seção IV**Do Relatório de Gestão Fiscal**

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

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. 55. O relatório conterá:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;

b) dívidas consolidada e mobiliária;

c) concessão de garantias;

d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterà apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

...

Seção VI

Da Fiscalização da Gestão Fiscal

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

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para 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.

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária. Lei 101 Complementar 101/2000.”

ANEXO D

Resolução CFC nº 1.135/08 - NBC T 16.8 – Controle Interno

CONTROLE INTERNO
NBTC

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.135/08

Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº. 184/08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, às normas internacionais, até 2012;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 16.8 – Controle Interno.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Brasília, 21 de novembro de 2008.

Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim
Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC T 16 – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.8 – CONTROLE INTERNO

Índice	Item
DISPOSIÇÕES GERAIS	1
ABRANGÊNCIA	2 – 3
CLASSIFICAÇÃO	4
ESTRUTURA E COMPONENTES	5 - 12

DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do 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.

ABRANGÊNCIA

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:
 - (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
 - (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
 - (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
 - (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
 - (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
 - (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:
 - (a) a preservação do patrimônio público;
 - (b) o controle da execução das ações que integram os programas;

(c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

CLASSIFICAÇÃO

4. O controle interno é classificado nas seguintes categorias:
 - (a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
 - (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
 - (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

ESTRUTURA E COMPONENTES

5. Estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.
6. O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.
7. Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.
8. Avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:
 - (a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
 - (b) a forma como serão gerenciados;
 - (c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
 - (d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.
9. Para efeito desta Norma, entende-se por riscos ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil.
10. Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

- (a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
 - (b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.
11. Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.
 12. O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.”