

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOÃO DEL REI  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS E  
CONTÁBEIS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**

**RILDO WILLIAM RODRIGUES**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA A ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA**

**SÃO JOÃO DEL REI  
2018**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOÃO DEL REI  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**

**RILDO WILLIAM RODRIGUES**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA A ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Administrativas e Contábeis da Universidade Federal de São João Del Rei como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Especialização em Gestão Pública.

**SÃO JOÃO DEL REI  
2018**

**RILDO WILLIAM RODRIGUES**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA A ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Administrativas e Contábeis da Universidade Federal de São João Del Rei como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Especialização em Gestão Pública.

APROVADA EM ... DE ..... DE 2018

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. - Renato da Silva Vieira– UFSJ  
(Orientador)

---

Prof. Dr.Eduardo Belfort Rodrigues de Britto – UFSJ

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup>Elizete Antunes Teixeira Nogueira

**SÃO JOÃO DEL REI  
2018**

A incerteza é o habitat natural da vida humana - ainda que a esperança de escapar da incerteza seja o motor de atividade de atividades humanas. Escapar da incerteza é um ingrediente fundamental presumido, de todas e quaisquer imagens compósitas da felicidade genuína, adequada e total sempre parece residir em algum lugar à frente: tal como o horizonte, que recua quando se tenta chegar mais perto dele.

Zygmunt Bauman

Nós somos responsáveis pelo outro, estando atentos a isto ou não, desejando ou não, torcendo positivamente ou indo contra, pela simples razão de que, em nosso mundo globalizado, tudo o que fazemos ( ou deixamos de fazer ) tem impacto na vida de todo mundo e tudo o que as pessoas fazem (ou se privam de fazer) acaba afetando nossas vidas.

(Zygmunt Bauman)

Dedico este trabalho a minha esposa Lis e a todos aqueles que lutam por um mundo mais justo e digno.

**LISTA DE QUADROS**

**Quadro 01 Checklists Controles Formais..... 39**  
**Quadro 02 Levantamento, Priorização e Solução de Problema..... 40**

**LISTA DE FIGURAS**

<b>Figura 1 – Componentes Responsáveis pelo Controle Institucional.....</b>	<b>17</b>
<b>Figura 2 – Finalidades do Controle.....</b>	<b>20</b>

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 GESTÃO PÚBLICA.....</b>	<b>12</b>
<b>2.2. TRANSPARÊNCIA E EFICIÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA.....</b>	<b>14</b>
<b>2.3. CONTROLE INTERNO E SUA DEFINIÇÃO.....</b>	<b>16</b>
<b>2.4. TIPOS DE CONTROLES.....</b>	<b>16</b>
<b>2.5. FINALIDADES DO CONTROLE.....</b>	<b>20</b>
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>21</b>
<b>4. RESULTADO E DISCUSSÃO.....</b>	<b>22</b>
<b>4.1. OS OBJETIVOS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL .....</b>	<b>22</b>
<b>4.2. ABRANGÊNCIA INSTITUCIONAL DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL .....</b>	<b>23</b>
<b>4.3. PLANEJAMENTO: PEÇA BÁSICA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL .....</b>	<b>24</b>
<b>4.4. OBJETIVOS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>25</b>
<b>4.5. PLANO BÁSICO DE ORGANIZAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO..</b>	<b>26</b>
<b>4.6. CONDIÇÕES ESTRUTURAIS.....</b>	<b>26</b>
<b>4.7. ESTRUTURA DE SERVIDORES DE PROVIMENTO EFETIVO .....</b>	<b>27</b>
<b>4.8. ESTRUTURA FÍSICA.....</b>	<b>28</b>
<b>4.9. COORDENAÇÃO DOS CONTROLES.....</b>	<b>29</b>
<b>4.10. TÉCNICAS DE CONTROLES INTERNOS.....</b>	<b>29</b>
<b>4.11 INDICADORES DE DESEMPENHO.....</b>	<b>30</b>
<b>4.11.1 A CONTROLADORIA E A AUDITORIA NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .</b>	<b>31</b>
<b>4.11.2. A CONTROLADORIA.....</b>	<b>31</b>
<b>4.12. O PAPEL DO CONTROLADOR NO MUNICÍPIO .....</b>	<b>34</b>
<b>4.13. AUDITORIA.....</b>	<b>36</b>
<b>4.15. AS FUNÇÕES DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>37</b>
<b>4.16. DIAGNÓSTICOS.....</b>	<b>38</b>
<b>4.17. O ALCANCE DOS TRABALHOS DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>40</b>
<b>4.18 APURAÇÃO DE IRREGULARIDADES - UNIDADE DE CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>40</b>
<b>4.19. RISCOS NOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>42</b>
<b>4.20.1. OBSOLESCÊNCIA DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>42</b>
<b>4.21. CUSTO-BENEFÍCIO DOS CONTROLES .....</b>	<b>42</b>
<b>5. CONCLUSÃO.....</b>	<b>43</b>
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>44</b>
<b>7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>45</b>

## 1. INTRODUÇÃO

É comum e frequente que ocorram vários problemas na gestão pública. Para evitar isso há a necessidade de criação e implantação do controle interno nas instituições públicas e isso se torna obrigatório para o fornecimento de informações para a sociedade civil, sendo premissa importante para acompanharmos de maneira rígida e atual a verificação da aplicação dos recursos financeiros públicos.

A exigência de diversos setores da sociedade quanto a conduta e a transparência dos gestores públicos na aplicação dos recursos financeiros nos diversos programas sociais e econômicos tem gerado insatisfação para os usuários dos serviços públicos, pois atos de corrupção e enriquecimento ilícito por parte dos administradores públicos tem causado enorme insatisfação para a população brasileira devido aos diversos fatos e ocorrências nesse sentido, verificando-se que tais atos e ações integraram-se ao cotidiano e a rotina na vida dos brasileiros.

Assim, a prestação de contas na administração pública configura como importante ferramenta de análise e avaliação, tendo como órgãos públicos e institucionais responsáveis por isso os tribunais de contas e os diversos órgãos de fiscalização da administração pública, que através da orientação e fiscalização quanto ao cumprimento das leis determinam as condições necessárias para a realização de uma gestão pública honesta, com responsabilidade e transparência.

As dificuldades de atendimento dos serviços públicos, nos diversos setores de prestação de serviços, ocasionam transtorno e insatisfação, tanto para a população como para a administração pública. Muitas das vezes a gestão encontra muitas barreiras e empecilhos para oferecer serviços de qualidade.

A implantação de um sistema de controle interno eficaz que demonstre quais são essas dificuldades, como a falta de organização na estrutura administrativa do setor público, de pessoal com qualificação para a execução de determinadas atividades, de uma infraestrutura adequada e diversos outros problemas que compõem a necessidade da implantação do controle interno é um dos principais assuntos debatidos hoje na administração pública.

O objetivo maior do controle interno é a proteção ao patrimônio público e o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos em diversas áreas de atuação da administração pública para, que dessa maneira, consiga melhorar os indicadores de excelência nas atividades, projetos, programas e execução das políticas públicas.

De acordo com Souza (2004, p. 560) o controle no âmbito da administração pública pode ser conceituado como sendo:

Poder-dever de inspeção, registro, exame, fiscalização pela própria Administração, pelos demais poderes e pela sociedade, exercidos sobre conduta funcional de um poder, órgão ou autoridade com o fim precípua de garantir a atuação da Administração em conformidade com os padrões fixados pelo ordenamento jurídico.

Assim, o controle interno é ferramenta fundamental na gestão pública, oferecendo melhores condições e informações para os serviços públicos, evitando determinados vícios administrativos que acabam resultando em atos de corrupção e enriquecimento ilícito por parte dos agentes públicos.

Demonstrar os resultados positivos e os novos desafios na construção de uma estrutura forte e de qualidade como a implantação do controle interno é de fundamental importância.

O estudo realizado dos problemas existentes na sociedade brasileira e entre outras dificuldades, ainda não é possível dessa maneira encontrar um caminho sólido e consistente para as atividades e serviços públicos oferecidos pela administração pública.

As dificuldades da implantação do controle interno por parte dos gestores e administradores públicos apresentam como obstáculos certas resistências quanto à fiscalização dos atos administrativos e a dificuldade em admitir que o controle interno apresenta características positivas e não punitivas.

O controle interno, para uma parcela de administradores públicos é apenas um agente fiscalizador e não uma valiosa ferramenta auxiliar de trabalho.

Por isso, os agentes públicos acreditam que o controle interno traria forte impedimento à forma, conduta, ou maneira de administrar as políticas públicas, os bens públicos e principalmente o patrimônio público.

Entretanto, o controle interno é justamente o contrário, ou seja, ele busca evitar comportamentos inadequados e ilegais na conduta dos administradores públicos.

Assim, a incompreensão por parte dos administradores públicos das vantagens administrativas e pontos positivos que o controle interno oferece é um dos principais itens a ser esclarecido, propiciando vantagens muito importantes para a administração pública.

Dessa forma, os objetivos principais deste estudo é demonstrar como a administração pública através de uma gestão competente e de políticas públicas vem concentrando esforços na implantação do Sistema de Controle Interno.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Gestão pública**

De acordo com Poderes basilares da Administração Pública—Artigo 37 da Constituição Federal, para Flávia Martins André da Silva, (2006) a gestão pública é considerada atualmente um dos pilares mais importantes para qualificar a Administração Pública oferecendo melhores condições nos serviços públicos oferecidos à população em vários setores essenciais da nossa sociedade.

Segundo os princípios constitucionais da administração pública expressos no artigo 37 da Constituição brasileira, Andressa da Silva Santos,(2012) nesse sentido o controle para a gestão pública pode ser compreendido como uma ferramenta utilizada por organizações e pessoas (Estados, municípios, sociedade, instituições privadas e principalmente os indivíduos) para melhorar os processos, procedimentos e atividades alcançando as metas, atingindo os objetivos e promovendo desta forma esforços para a realização, como por exemplo de políticas públicas, que satisfaçam as necessidades da população.

Assim na medida em que avançamos e obtemos resultados positivos , o controle deixa de constituir um processo simplesmente intuitivo e passa a se caracterizar dessa forma como instrumento de processos sistemáticos e técnicos visando assegurar com razoável certeza a realização dos objetivos da organização principalmente para a Administração Pública.

Um ponto muito importante do sistema de controle na gestão pública está na distinção da gestão privada, ou seja, cada gestão apresenta características diferentes, pois cada um possui instrumentos de controle que lhe são adequados e próprios. Portanto a implantação do controle para a gestão pública torna-se a cada dia mais importante pela exigência de diversos setores da própria Administração Pública. Esse caminho metodológico decorreu do fato de que controle, enquanto instrumentos e processos gerenciais e administrativos, são comuns às organizações públicas e privadas. Não há, sob essa perspectiva, uma distinção relevante nesses dois tipos de organização. Isso se deve ao fato de que, em seu sentido geral, o conceito de organização diz respeito tanto aos órgãos e entidades do setor público (prefeituras, hospitais, escolas, etc.), quanto às empresas de forma geral (fábricas, bancos, supermercados, farmácias, etc.).

Sendo assim ,para fortalecer ainda mais a importância do sistema de controle interno foi criada uma das principais leis na Administração Pública para dar maior transparência aos gastos e investimentos em diversos setores públicos – a Lei Complementar nº 101/2000 – que

veio para melhorar o controle dos gastos públicos, ficando dessa forma conhecido como a Lei de Responsabilidade Fiscal, introduzindo novos e importantes conceitos para a utilização dos recursos financeiros públicos com transparência e principalmente com responsabilidade fiscal, buscando assim o equilíbrio nas contas públicas, ou seja, na Administração Pública não podemos gastar mais do que se arrecada e isso serve para a gestão pública.

Dessa forma a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal contempla e reforça o Sistema de Controle Interno em seu artigo 54 que diz:

Artigo 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.

Para promover maior transparência sobre a gestão pública, os responsáveis pela administração financeira e pelo Controle Interno, inclusive a autoridade máxima de cada Poder e do Ministério Público devem assinar o Relatório de Gestão Fiscal.

Além de assinar os Relatórios de Gestão emitidos pelas autoridades dos Poderes da República, o Controle Interno recebeu outra missão muito importante da Lei de Responsabilidade Fiscal - fiscalizar o cumprimento das novas normas estabelecidas por essa lei através do artigo 59 que diz:

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 consolidadas e mobiliárias, 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.

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificarem os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

Entretanto, a introdução e implantação de controles internos como instrumento de gestão governamental adotado internamente por órgãos da administração pública (prefeituras, secretarias, escolas, etc.) e voltado para a consecução de objetivos públicos relacionados à entrega de bens e serviços aos cidadãos precisam ser amplamente divulgados e colocados em funcionamento entre os diversos setores da Administração Pública, e mais, devem funcionar amplamente com o objetivo claro e transparente na promoção da responsabilidade, honestidade, eficiência e legalidade, principalmente para que os diversos problemas que enfrentamos ultimamente como a corrupção, improbidade administrativa, desvios de recursos públicos e outros não consigam se estabelecer de forma rotineira nos órgãos públicos dos diversos setores da Administração Pública, seja ela Municipal, Estadual e Federal.

A oportunidade de refletir a respeito de como o controle está presente na gestão pública, e quais são seus princípios e tipos fundamentais demonstram a importância da fiscalização, orientação, planejamento, políticas públicas onde o próprio Sistema de Controle Interno contribui de forma vantajosa para a sociedade onde o indivíduo, as instituições públicas, e finalmente as organizações, ou seja, onde todos passem a se beneficiar com bens e serviços públicos de qualidade.

## **2.2. Transparência e eficiência na gestão pública**

A transparência e eficiência na gestão pública tem como finalidade a visibilidade da gestão pública como fator de legitimidade proporcionando dessa maneira consenso, adesão, fiscalização, controle, democratização, aproximação entre Estado e indivíduo, fazendo corresponder políticas oficiais e demandas sociais, eficiência, reformulação das relações entre administrador e administrado, orientação social, educação, informação, devido processo legal e garantia do bom funcionamento estatal e dos direitos dos administrados e, principalmente,

instrumento de verificação de princípios como legalidade, moralidade, proporcionalidade, imparcialidade, impessoalidade e outros.

O artigo 37 da Constituição Federal de 1988, elenca os princípios inerentes à Administração Pública, que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A função desses princípios é oferecer unidade e coerência ao Direito Administrativo, controlando as atividades administrativas de todos os entes que integram a federação brasileira (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Art. 37- A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte [...]

É a ampliação da transparência, com intuito de romper com o segredo, tornando a gestão pública em público, onde toda a coletividade participa dos atos da Administração Pública.

Assim a ocorrência da publicidade dos atos administrativos através da publicação ou realizados pela comunicação (notificação ou intimação) de acordo com a natureza do ato (atos gerais ou individuais, normativos, de efeito externo ou interno etc.) e as finalidades que a publicidade pretende sobre ele (controle, fiscalização, eficácia, validade etc.) tem como característica levar de forma democrática todas as ações, programas sociais, políticas públicas, investimentos dos recursos públicos ao conhecimento do indivíduo, cidadão e sociedade facilitando assim melhores resultados para a gestão pública.

O princípio da eficiência, um dos princípios fundamentais da Administração Pública juntamente com os princípios da legalidade, impessoalidade, publicidade e moralidade, devem ser compreendidos como uma medida rápida, eficaz e coerente do gestor público com a nítida intenção de solucionar as necessidades da população com eficiência e eficácia.

De acordo com Flávia Martins André Silva (2006):

A necessidade da eficiência no serviço público prende-se às variedades destes e das exigências políticas, culturais e sociais de cada região e em face do momento a ser vivenciado pelos cidadãos.

O administrador público deve desempenhar com afinco as atribuições do seu cargo ou função, posto que fosse inadmissível compreender a desídia, para se esquivar de qualquer esforço físico e moral, a negligência de tal desempenho, sujeitando o referido servidor às sanções administrativas, civis e penais. Conforme o caso está sujeito às punições por crimes

de responsabilidade nos termos do art. 85 da Constituição da República e da Lei Federal nº 1.079/50, que dispõem sobre essas infrações, quando cometidas pelo Presidente da República, Governador do Estado e outros agentes públicos. Dessa forma o artigo 85 da Constituição da República e a Lei Federal nº 1.079/50 nos diz:

São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra:

I - a existência da União;

II - o livre exercício do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, do Ministério Público e dos Poderes constitucionais das unidades da Federação;

III - o exercício dos direitos políticos, individuais e sociais;

IV - a segurança interna do País;

V - a probidade na administração;

VI - a lei orçamentária;

VII - o cumprimento das leis e das decisões judiciais.

Parágrafo único. Esses crimes serão definidos em lei especial, que estabelecerá as normas de processo e julgamento.

### **2.3. Controle Interno e sua definição**

O Controle Interno tem como principal definição o poder para controlar e fiscalizar as atividades das instituições públicas, principalmente das pessoas, órgãos e entidades públicas. Sua finalidade essencial é proteger o patrimônio público. Controle Interno tem como prerrogativa necessária o ato de comandar exercendo não só a fiscalização, mas também orientações e normas para corrigir eventuais desvios e atos ilícitos cometidos pelos agentes públicos.

Originária do idioma francês, o controle significa segundo Gomes (2000) :

“Um conjunto de medidas exercidas sobre determinadas ações e processos de um sistema, para que não se desviem das normas preestabelecidas.”.

Para Chiavenato (2003),

O Controle é definido como “a função administrativa que consiste em medir o desempenho a fim de assegurar que os objetivos organizacionais e os planos estabelecidos sejam realizados.”

### **2.4. Tipos de controle**

Tipos de controle para a Administração Pública são divididos basicamente em controle interno e o controle externo.

O controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração - ex.: controle realizado pelo Poder Executivo sobre seus serviços ou agentes.

Já o controle externo é o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado - ex.: apreciação de contas pelo Tribunal de Contas, anulação de ato administrativo por decisão judicial, a sustação de ato normativo do Executivo pelo Legislativo (art. 49, V, CF).

O primeiro leva em consideração a natureza dos entes responsáveis pelo exercício do controle. Nessa perspectiva, o controle divide-se em institucional e social.

Cada tipo subdivide-se em nova classificação consoante a posição que ocupa com relação ao órgão ou entidade controlado e a finalidade do controle exercido.

O controle institucional é, nessa perspectiva, aquele realizado pelo próprio Estado ou, melhor, por intermédio do Congresso Nacional, do Poder Judiciário, do Ministério Público, dos Tribunais de Contas, das Controladorias-Gerais das Prefeituras e das Unidades de Auditorias das Secretarias, etc..

Cada uma dessas instituições se posiciona de forma diferente com relação ao órgão ou entidade auditado, e tem competência legal para exercer um tipo específico de controle.

Figura 1 – Componentes responsáveis pelo Controle Institucional.  
<https://saberes.senado.leg.br/mod/book/tool/print/index.php?id=36201>



Módulo I - História e Conceitos Básicos Site: Instituto Legislativo Brasileiro – ILB Curso: Introdução ao Controle Interno  
 Livro: História e conceitos básicos Impresso por: Rildo William Rodrigues Data: Sexta-feira, 23 Mar 2018, 10:36

As instituições que, por sua vez, pertencem à prefeitura e suas secretarias constituem órgãos de Controle Interno.

Enquadra-se também nessa classificação a controladoria geral do município e unidades de auditoria.

Assim a Controladoria Geral do Município torna-se responsável pelo controle de legalidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de todos os órgãos que integram a estrutura administrativa do município.

As Unidades de Auditoria são responsáveis pelo controle de legalidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade porém restritas a uma unidade administrativa específica como por exemplo a Secretaria de Saúde, a Secretaria de Educação, Instituto de Previdência do Município, etc.

Há distinção importante em relação ao controle de legalidade pelos órgãos de controle interno.

Esses órgãos limitam a examinar a conformidade dos atos e contratos administrativos aos ditames das normas tendo como exemplo: as leis, decretos, portarias, instruções normativas, etc. Não emitem, portanto, julgamentos como os que são expedidos ou realizados pelos Tribunais de Justiça e de Contas e não condenam os gestores ou definem sanções ou penalidades.

Os órgãos de controle interno são os que mais diretamente zelam pela realização dos serviços públicos tendo como elementos fundamentais a qualidade e a quantidade estabelecidos nos instrumentos de planejamento.

Outro Tipo de Controle existente é o Controle Social, que por sua vez, é aquele realizado por entes que não pertencem ao Estado, dessa forma vinculado à sociedade civil.

Enquadrando-se nessa categoria os cidadãos, associações, sindicatos, conselhos sociais e imprensa.

Nesse controle, a sociedade acompanha, cobra dos órgãos do Estado, a entrega de bens e serviços segundo os mesmos preceitos (critérios) citados acima. Exige não apenas o cumprimento das leis, mas a promoção de padrões de justiça social, de igualdade entre os cidadãos no atendimento pelo Estado.

A segunda forma de classificação encontrada na literatura, adota uma metodologia diferente.

Ao invés de considerar a natureza do órgão e a posição que ele ocupa com relação ao auditado, leva em conta a “relação de poder” que se expressa entre esses órgãos e entre eles e os cidadãos no que concerne à obrigatoriedade de prestação de contas (também designada de *accountability*) de suas ações (FILGUEIRAS, 2011).

O controle ou a accountability, nesse caso, segundo Filgueiras (2011), é de três tipos: vertical, horizontal e societal.

Controle Vertical: é controle dos cidadãos com relação aos representantes eleitos para a defesa de seus interesses no Executivo e no Parlamento (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas, Câmara de Vereadores). O mecanismo empregado pelos cidadãos nesse tipo de controle é o voto. Os cidadãos (os eleitores) exercem controle elegendo ou reelegendo seus representantes nas funções públicas.

Controle Horizontal: é aquele exercido pelos órgãos da própria administração pública: Controladorias-Gerais, Tribunais de Contas, Ministério Público Estadual, Ministério Público Federal, etc. Nesse tipo de controle, o poder e as competências dos órgãos são definidos previamente na Constituição e leis ordinárias federais, estaduais e municipais, conforme as esferas de governo.

Controle Societal: o controle societal, uma categoria mais recentemente incorporada ao conjunto dos instrumentos e processos à disposição dos cidadãos, consiste no exercício direto do controle mediante participação nos processos de tomada de decisão (elaboração dos orçamentos públicos, dos serviços de saúde, educação e assistência social a serem executados), do monitoramento da gestão e de seus resultados, mediante participação nos Conselhos Gestores e de Controle Social.

A partir da inclusão do controle como etapa fundamental no processo de administração de qualquer organização, surge a definição de “Controle Interno”, que pode dar nome a um setor, um departamento ou mesmo um conjunto de atividades na empresa ou órgão público, podendo assim ser chamado de Sistema de Controle Interno (SCI).

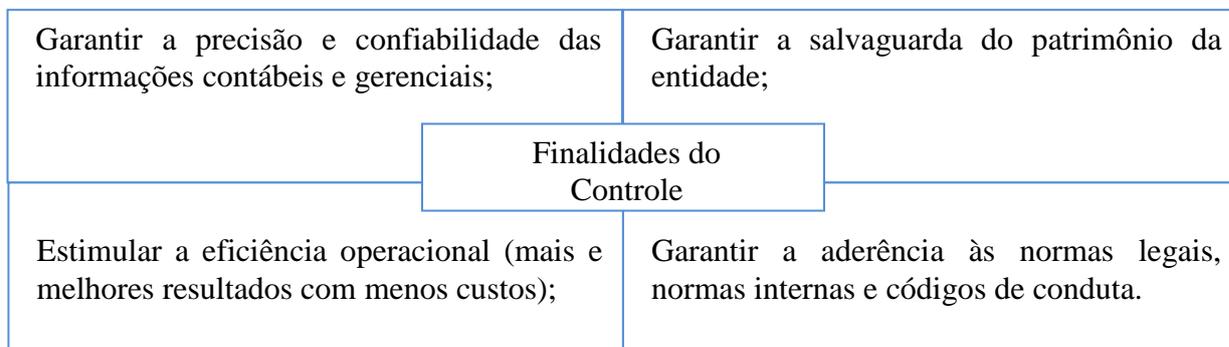
Outra definição de controle, trazida pelo autor Marcelo Cavalcanti Almeida, conceitua o controle interno em uma organização como “o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa” (ALMEIDA, 1996).

É importante ressaltar que, tanto nessa definição, como em outras definições o controle interno é visto como um conjunto ordenado de procedimentos. Dessa forma, ações de controle interno não são meramente pontuais ou eventuais, mas consistem em uma rotina a ser estabelecida nas atividades de qualquer organização, seja pública ou privada.

## 2.5. Finalidades do controle

William Attie (2011) apresenta de forma didática as 4 finalidades do controle em uma empresa ou repartição pública:

Figura 2: Finalidades do Controle (ATTIE, William, Atlas 2011).



De acordo com Flavia Martins André da Silva, 2006):

Na Administração Pública brasileira, a Constituição de 1988 estabeleceu no artigo 74 as finalidades do sistema de controle interno, que deve ser mantido por cada órgão de cada poder: Executivo, Legislativo e Judiciário.

Essas mesmas finalidades foram repetidas nas constituições estaduais e nas leis orgânicas municipais, de modo que aos sistemas de controle interno dos Estados e dos Municípios se aplicam as mesmas finalidades, respeitadas as devidas proporções e competências específicas.

Segundo William Attie (2011) alguma finalidade do sistema de controle interno pode ser genericamente estabelecida como:

- Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual (PPA) e a execução dos Programas de Governo e dos Orçamentos Anuais;
- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do órgão ou entidade pública;
- Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O tema do Controle da Administração Pública tem algumas normas fundamentais. Uma das primeiras é a Constituição Federal do Brasil (CF). Essa é a “mãe” de todas as normas brasileiras. Todas as outras normas são chamadas infraconstitucionais, porque estão

abaixo da Constituição e a ela devem se adequar, sob o risco de serem consideradas inconstitucionais.

O artigo 37 da Constituição de 1988 estabeleceu os princípios nos quais a Administração Pública deve pautar-se em todas as suas ações: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência.

Esses princípios devem ser seguidos por todos os agentes públicos, e a melhor forma de um administrador garantir seu cumprimento é implantando controles internos. Eles não são os únicos princípios mencionados na constituição federal, mas são os mais importantes quando se fala em administração dos recursos públicos arrecadados com o dinheiro dos nossos impostos.

### **3. METODOLOGIA**

As características envolvidas nesta metodologia têm como principal ferramenta a coleta de dados, pesquisa bibliográfica e índices que demonstram os resultados do Controle Interno para a Administração Pública.

Serão utilizados como fontes de pesquisas artigos acadêmicos de autores renomados, sites governamentais, bem como toda a legislação que regulamenta o assunto, que contribuirão para dar qualidade à pesquisa, demonstrando os resultados obtidos pela implantação do Controle Interno.

As dificuldades e os pontos positivos também estarão relacionados através da coleta de material didático comparando os dados atuais e os novos desafios para os próximos anos.

As principais comparações serão, as finalidades básicas para a implantação do sistema de controle interno apresentando como resultados características fundamentais propiciando fornecimento ao gestor público de dados e informações para a tomada de decisões sobre determinada política da área específica com supervisão em vários casos do próprio controle interno. As correções de erros detectadas pelos responsáveis pela execução das tarefas através da utilização das recomendações oferecidas pelo controle interno é outro ponto positivo para a administração pública reduzindo dessa forma o grande desperdício de recursos públicos.

Também serão utilizados dados e informações oferecidos pelos Tribunais de Contas sendo ferramenta fundamental para realizar a avaliação de resultado evitando assim a rejeição das contas públicas dos municípios e eliminando de forma gradual o desperdício financeiro na realização de obras e investimento públicos.

## **4. RESULTADO E DISCUSSÃO**

### **4.1. Os Objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal**

O principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal é melhorar a administração das contas públicas no Brasil, pois com isso todos os governantes terão pleno compromisso com o orçamento público e com as metas, que deverão ser apresentadas e aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo – Municipal, Estadual ou Federal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal fixa limites para despesas com pessoal, para dívida pública e ainda determina que sejam criadas metas para controlar receitas e despesas.

Além disso, segundo a Lei de Resposanbilidade Fiscal, nenhum governante pode criar uma nova despesa continuada (por mais de dois anos), sem indicar sua fonte de receita ou sem reduzir outras despesas já existentes. Isso faz com que o governante consiga controlar as despesas não comprometendo o orçamento ou orçamentos futuros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal é um código de conduta para os administradores públicos de todo o país que passa a valer para os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e, nas três esferas de governo (federal, estadual e municipal).

A Lei de Responsabilidade Fiscal fixa normas e limites para que todos os gestores públicos obedeçam determinadas regras, alterando a forma de administrar as finanças públicas, ou seja, com maior responsabilidade e controle nos gastos públicos.

Assim a prestação e demonstração das contas públicas para a sociedade sobre quanto e como gastam os recursos públicos nas diferentes áreas de atuação da Administração Pública é regra fundamental a ser seguida pelos administradores públicos adotando assim maior rigidez e controle nos gastos públicos eliminando dessa maneira o desperdício e melhorando os investimentos públicos em determinadas áreas – principalmente para o crescimento e desenvolvimento econômico.

O sucesso da Lei de Responsabilidade Fiscal ainda necessita do cumprimento das demais medidas de ajustes previstas pelo Programa de Ajuste Fiscal, principalmente com a reforma tributária e previdenciária, mas acima de tudo a Administração Pública deve agir com o compromisso e responsabilidade fiscal, sobretudo com auxílio os diversos segmentos da sociedade brasileira acompanhando com rigor a gestão pública dos agentes e administradores públicos.

## 4.2. Abrangência Institucional da Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar 101, de 2000- chamada Lei de Responsabilidade Fiscal-, alcança todos os entes da Federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, seus Poderes, fundos e entidades da Administração indireta: autarquias, fundações e empresas estatais, destas excluídas as empresas estatais que *não* dependem do Tesouro Central para realizar suas operações.

O art. 64 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 2000) prevê que:

A União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao cumprimento das normas desta Lei Complementar.

Mesmo não dependentes do erário central, autarquias e fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público (direito público ou privado) estão, todas elas, sujeitas aos limites e condições daquele código de finanças governamentais.

Ante esse regime fiscal, submetem-se também os consórcios públicos, quer os antigos, quer os novos, regulados pela Lei nº 11.107, de 2005.

Livre da Lei de Responsabilidade Fiscal está, por exemplo, uma empresa estatal que arrecada, ela mesma, o suficiente para seu próprio custeio, ainda que, para tanto, venda mercadorias e serviços ao ente central (Prefeitura ou Administração direta do Estado), exigindo tais operações, vale ilustrar, a contabilização intraorçamentária para evitar a dupla contagem no balanço consolidado (*Portaria Interministerial nº 338, de 26/04/2006*).

Muito embora escritorem segundo a Contabilidade Comercial (Lei nº 6.404, de 1976), as estatais dependentes e as fundações governamentais de direito privado, todas elas, devem produzir, em separado, demonstrativos segundo a Contabilidade Pública (Lei nº 4.320, de 1.964); isso, para viabilizar a consolidação financeira de todas as entidades do mesmo nível de governo.

No âmbito da Administração direta, ou centralizada, estão submetidos à Lei Fiscal os órgãos que se seguem, neles omitidos os da União, ou seja, para o nível estadual o Poder Executivo: a Administração do Estado; o Poder Legislativo : a Assembleia Legislativa e o Tribunal de Contas; e o Poder Judiciário: o Tribunal de Justiça e outros, quando houver. Para o nível municipal o Poder Executivo: a Prefeitura do Município; o Poder Legislativo: a Câmara dos Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver.

### 4.3. Planejamento: Peça Básica da Lei de Responsabilidade Fiscal

Planejar é preciso. Eis aqui exigência básica da Lei Fiscal.

O Município não mais poderá apresentar planos orçamentários feitos, apenas, para cumprir a forma da lei.

Planos sem compromisso com a realidade, copiados, singelamente, de modelos disponíveis no mercado.

Não planejar significa gastar o dinheiro público em prioridades imediatistas, de conveniência, que vão surgindo à frente.

Quantos empréstimos, onerosos, precisaram ser feitos por falta de planificação? Quanta dívida de curto prazo foi acumulada por superestimativa das receitas e despesas do orçamento? Quantas obras foram iniciadas à custa da paralisação de outras? Quantas ações, realizadas emergencialmente e a alto custo, poderiam ter sido antes previstas? Quantos servidores foram admitidos em setores que nada tinham a ver com as reais prioridades da Administração?

Nada mais exemplar dessa negligência do que planos plurianuais e Lei de Diretrizes Orçamentárias sem nenhuma quantificação física e financeira, apresentando somente intenções genéricas; quase sempre improváveis.

Presente esse desvio fiscal, a responsabilidade há de ser atribuída a dois Poderes estatais: o que elabora o projeto orçamentário (Executivo) e o que o aprova e acompanha sua execução (Legislativo).

A carência de planejamento orçamentário era justificada pela não edição da lei complementar que definiria os contornos básicos dos três instrumentos que integram o processo orçamentário nacional: *o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Orçamento Anual (art. 165, § 9º, Constituição Federal)*.

Agora, a Lei Complementar 101/00 disciplina certos conteúdos das diretrizes orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, ambas de iniciativa privativa do Poder Executivo.

Na análise dos instrumentos orçamentários seguem as seguintes recomendações:

I. O Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias devem estabelecer, por programa de governo, custos estimados e metas físicas.

II. Os programas governamentais devem ser melhor previstos, evitando-se elevada modificação do orçamento, quer mediante créditos adicionais ou por meio de transposições, transferências e remanejamentos.

III. Salutar que seja moderada, próxima à inflação do ano seguinte, a margem orçamentária para abertura, por decreto, de créditos suplementares (art. 165, § 8º da Constituição Federal).

IV. A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve estar municiada dos anexos de metas e riscos fiscais (art. 4º, § 1º a 3º da *Lei de Responsabilidade Fiscal*).

V. A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve evidenciar critérios objetivos para limitação de empenho, caso haja queda na receita estimada (art. 4º, I, “b” da *Lei de Responsabilidade Fiscal*).

VI. A Lei de Diretrizes Orçamentárias precisa enunciar objetivas condições para subvencionar entidades do terceiro setor (art. 4º, I, “f” da *Lei de Responsabilidade Fiscal*).

VII. A Lei Orçamentária Anual deve abranger todas as entidades públicas do Município, atendendo ao princípio orçamentário da unidade (art. 165, § 5º, I da *Constituição Federal*).

VIII. Oriundos da participação popular (art. 48, *Lei de Responsabilidade Fiscal*), as obras e outros projetos devem se individualizar, na Lei Orçamentária Anual, em específicas categorias programáticas.

IX. A transposição, transferência e remanejamento devem estar precedidos de lei específica (art. 167, VI da *Constituição Federal*).

X. A Lei Orçamentária Anual precisa detalhar-se até o nível do elemento de despesa (art. 15 da *Lei nº. 4.320, de 1964*).

#### **4.4. Objetivos do Sistema de Controle Interno**

O sistema de controle interno verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las legítimas (atender a todos os princípios constitucionais). Os objetivos do sistema de controle interno, além de comprovar a legitimidade dos atos estarão sempre alinhados com os objetivos da organização. O sistema de controle não é um fim, mas um meio. Toda entidade, com fins lucrativos ou não, possui uma razão de existir, uma missão. Ainda que as instituições possuam semelhanças, nunca são iguais; logo, um sistema de controle interno nunca será igual a outro, em que pese sempre

haver objetivos e controles comuns. O sistema de controle nasce, cresce, se aprimora e pode vir a morrer junto com a instituição.

As organizações existem para as pessoas e são movimentadas também por pessoas. Nessa acepção é natural entender-se que os sistemas de controles objetivam trabalhar os processos de forma eficiente e eficaz.

Dessa forma é mais fácil entendermos por que sistemas complexos de processamento de dados ou mesmo a inserção de familiares na organização não garantem operações isentas de problemas.

Os objetivos específicos do controle devem ser identificados ou desenvolvidos para cada atividade da organização, sendo dessa forma apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados aos seus objetivos gerais.

Em geral os objetivos dos sistemas de controle interno são a salvaguarda dos ativos da organização; a confiabilidade dos registros contábeis; a eficiência e a eficácia nas operações mediante a aplicação das melhores práticas gerenciais; a aderência às políticas; o cumprimento das leis e regulamentações; e a mensuração dos indicadores de desempenho da organização, tanto em processos, na sua missão, como financeiros.

#### **4.5. Plano Básico de Organização de um Sistema de Controle Interno**

O plano básico de organização diz respeito à forma como o sistema de controle é organizado, estabelece a divisão das tarefas entre unidades e pessoas, e define as relações de autoridade e responsabilidade, tendo em vista a missão da organização.

Cada sistema deve ser planejado especificamente para sua entidade devendo ser prático, econômico, eficiente e eficaz.

Alguns elementos são básicos e devem ser observados na organização de qualquer sistema de controle interno. Deve a Unidade de Controle Interno, como órgão que organiza as atividades de coordenação dos controles, estar orientada a pontos indispensáveis, a seguir descritos, visando ao sucesso no planejamento do sistema de controle.

#### **4.6. Condições Estruturais**

Os controles internos sofrem influência da cultura da organização. Logo, as linhas de autoridades devem estar bem definidas no organograma, cada cargo deve possuir o perfil do colaborador que é considerado adequado para a função, já facilitando a adaptação das pessoas, a manutenção do clima organizacional, a limpeza e a organização, as condições de

trabalho tanto materiais (*softwares* e equipamentos) quanto humanas, e o respeito nos relacionamentos são elementos que precisam ser sentidos pelas pessoas e observados pela Unidade de Controle Interno.

Estes fatores ambientais contribuem para a sedimentação da cultura de controle interno.

Outro fator importante a ser considerado é a vontade política, pois sem ela as dificuldades na implantação de um controle interno eficiente ficarão mais evidentes.

Assim a vontade política aqui tratada é a colaboração do agente público maior da entidade, que deve estudar as formas de estruturar e organizar o sistema de controle interno e, a partir disso, iniciar o processo legislativo do projeto que organiza o sistema.

Faz parte ainda do conceito de vontade política as condições de trabalho, em termos de equipamentos, capacitação e mensagem aos servidores sobre a importância do sistema de controle organizado por uma unidade central (ou mais unidades, bipartindo as funções relativas aos controles internos, dependendo da estrutura), dando o apoio com a autoridade que o cargo lhe confere para o funcionamento do sistema.

Após o funcionamento regular do sistema, a vontade política deve se manifestar na atenção às irregularidades levantadas pela unidade de controle e as decisões que devem ser tomadas para saná-las, inclusive sob pena de responsabilidade.

Sem esse fator - vontade política -, principalmente na fase inicial, não há como o sistema de controle interno funcionar na sua plenitude. Por isso o gestor será considerado responsável pela organização do sistema de controle.

Não pelo motivo de que ele deve operá-lo, mas porque é dele a responsabilidade de dar condições para que este nasça e se desenvolva de forma técnica e independente de pressões hierárquicas ou políticas que possam afetar a autonomia de seus integrantes.

#### **4.7. Estrutura de Servidores de Provedimento Efetivo**

Não é possível planejar e organizar processos e procedimentos de funcionamento das operações calcados em uma estrutura de servidores que não seja de provimento efetivo, isto é, os cargos em comissão somente devem ser ocupados para as funções de direção, chefia e assessoramento, assim como os estagiários somente em funções auxiliares e supervisionados. Esta medida garante a continuidade dos controles e bom andamento dos processos, pois a rotatividade de pessoas nas funções, ainda que os procedimentos estejam

disciplinados por escrito, é prejudicial ao aprendizado e causa transtornos à eficiência das operações.

Especificamente à formação relativa aos servidores da própria Unidade de Controle Interno, esta deve ser integrada por servidores de provimento efetivo, por ser a única forma impessoal de garantir a segurança (como princípio de organização) dos controles ao próprio chefe do Poder, ao Legislativo e ao Tribunal de Contas. Ainda a respeito da estruturação da Unidade de Controle Interno, em âmbito municipal, reproduz-se o seguinte excerto do Parecer nº 03-2003, da lavra da eminente Auditora Substituta de Conselheiro Exma. Sra. Heloisa Tripoli Goulart, acolhido pelo Tribunal Pleno do TCE-RS, em 02-04-2003:

O exercício das atribuições inerentes ao Sistema de Controle Interno dos Poderes do Estado deve ser, enquanto atividades exclusivas de Estado, da competência dos servidores efetivos dos Quadros da Administração Pública, incluídas aquelas atividades que impõem o elemento confiança, as quais deverão ser realizadas por servidores efetivos mediante comissionamento ou gratificação. Decorre daí que, no âmbito do controle interno, aquelas funções de confiança, as quais digam com a direção, chefia e assessoramento não se poderão realizar mediante cargos comissionados, pena de descumprimento, face à precariedade do vínculo, das finalidades para as quais instituído pela Constituição da República aquele Sistema. (Constituição, art. 74).

De acordo com a Constituição Federal em seu art.74 temos:

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 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 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.

#### **4.8. Estrutura Física**

A estrutura física para o funcionamento dos controles e do sistema de maneira geral é fundamental. Não há como imaginar o funcionamento de um sistema de controle sem que

os servidores dispusessem de mesas, cadeiras, móveis e equipamentos de trabalho necessários às suas funções.

A ausência de equipamentos mínimos revela o descaso da Administração com os serviços, levando os servidores a pensar que, não havendo por parte dos gestores a preocupação pela realização do melhor serviço, esta também não deve ser preocupação deles.

A Administração tem que demonstrar aos servidores que não economiza esforços para dar condições de trabalho, como móveis, redes de informática e tecnologias da informação, softwares.

#### **4.9. Coordenação dos Controles**

A coordenação-geral do controle interno tem como função representar interna e externamente, mediante assinatura conjunta com os chefes dos Poderes, os relatórios legais de gestão. São funções básicas inerentes à Unidade de Controle a normatização e a auditoria. No campo da normatização encontra-se a organização dos processos, os fluxos, rotinas e orientações, treinamentos internos, assessoria e consultoria, apoio institucional ao controle externo e melhoria contínua como garantia de cumprimento dos padrões de controle previamente estabelecidos em lei e regulamentos.

A auditoria, preferencialmente, em sintonia ao princípio da segregação de funções, deve ser realizada por unidade administrativa diferente da unidade que organiza os controles. Sugere-se, neste sentido, uma bipartição da denominada até aqui de “Unidade de Controle Interno” em dois departamentos: a Controladoria e a Auditoria.

A organização dos controles internos seria feita pela Controladoria e a Auditoria por departamento de Auditoria, em alinhamento ao princípio da segregação de funções.

Todavia, a melhor sistemática de organização, se apenas uma Unidade Administrativa ou tendo as suas funções bipartidas em dois departamentos nitidamente separados, deve ser estudada em cada caso concreto, mas sempre com a observância do princípio da segregação de funções.

#### **4.10. Técnicas de Controles Internos**

Algumas técnicas de controles internos devem estar inseridas nas rotinas das pessoas e unidades administrativas para que se alcancem os objetivos do controle.

Dentre estas técnicas temos a Autorização que consiste em limitar determinadas operações mediante autorização de pessoa diferente da que executa a tarefa.

Logo a seguir temos a Correlação que consiste em conciliar saldo de contas contábeis, ou ainda, as correlações existentes entre dados e informações. Exemplo: conciliação bancária, inventários físicos e contábeis, arrecadação de tributos no setor tributário e os valores lançados na contabilidade, o ingresso de bens patrimoniais no setor de patrimônio e os valores contabilizados.

A Numeração Sequencial é outra técnica de controle interno, ou seja, é uma forma de controle simples que consiste em numerar sequencialmente determinado documento, com o objetivo de assegurar a integridade do processo, como pedidos e autorizações.

Os Controles de Totais consistem em confrontar as somas dos valores que importam em conferências de forma a assegurar-se que todas as transações foram executadas.

Na sequência temos as Operações Pendentes que consistem em registrar as operações faltantes de um processo e criar rotinas de verificação dessas operações.

A Dupla Verificação é um elementar mecanismo para detectar erros, consistindo na repetição ou reexecução em detalhes da atividade sujeita a controle.

Pode ser efetuada pela mesma pessoa, todavia, a confiabilidade é aumentada quando é realizada por outra. É a implementação da cultura do “fazer e conferir” até o momento em que haja o comprometimento das pessoas em se concentrarem e fazer *certo da primeira vez*. Todavia, na prática, sabe-se que há a necessidade da conferência e esta cultura deve ser fomentada, evitando que haja a não preocupação de cada pessoa com a eficácia do processo.

O Controle Prévio difere da dupla verificação porque é realizado antes desta e envolve a avaliação de juízo da transação. Exemplo: controle da emissão da nota de empenho.

A Análise de Balanços é realizada com o auxílio da análise das demonstrações contábeis da organização que pode revelar importantes itens de controle ou a sua ausência, principalmente a análise da evolução de índices e indicadores onde as alterações significativas devem ser investigadas.

#### **4.11 Indicadores de Desempenho**

Os índices de desempenho nos processos devem ser criados e analisados e, assim como a análise de balanço, essa rotina revela desvios de comportamento e pode indicar desvios de controles.

#### 4.11.1 A Controladoria e a Auditoria no Sistema de Controle Interno

##### 4.11.2. A Controladoria

Para Padoveze (2004, prefácio) a Controladoria é o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la a maior eficácia. A base científica da Controladoria é a Ciência Contábil, onde repousam os fundamentos da gestão econômica. Ainda segundo o autor,

[...] a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa. Como a Ciência Contábil é a ciência do controle em todos os seus aspectos temporais – passado, presente, futuro–, e como a Ciência Social exige a comunicação de informação, no caso a econômica, à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades.

A Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude.[...] Podemos dizer que a Controladoria seria a Ciência Contábil dentro do enfoque controlístico da escola italiana. Pela escola americana, a contabilidade gerencial é o que se denomina Controladoria. (PAVODEZE, 2005, p.37)

A fim de estabelecer a definição da controladoria, Pavodeze (2005, p.3), citando Mosimann e outros, refere que:

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa; e
- como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Prossegue Padoveze, explicando que para esses autores, a Controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumental contábil. No entanto, o autor discorda da definição que a Controladoria seja uma área do conhecimento humano e a define como “a ciência contábil evoluída”, considerando como uma decorrência natural do alargamento do campo de atuação da Contabilidade.

Conforme Catelli (1999, p. 370);

A Controladoria tem por objeto a identificação, mensuração, comunicação e a decisão relativa aos eventos econômicos. Ela deve ser a gestora dos recursos da empresa, respondendo pelo lucro e pela eficácia empresarial. A Controladoria necessita estar sempre avaliando e controlando suas operações e seus produtos por meio de funções relacionadas com o planejamento estratégico, tático e operacional, orçamento empresarial e o sistema de custos. Essa necessidade configura-se com

base na garantia da continuidade da empresa, desenvolvendo-lhe seu desempenho e a otimização de seus resultados de forma a se tornar uma empresa válida.

Perez Júnior entende que a

[...] missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.

O papel da Controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. Diante disso, o Controller exerce influência à organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização.

No planejamento estratégico, cabe ao Controller assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para otimizar as análises.

No controle, cabe ao Controller exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade). (PEREZ JUNIOR, 1995, p.137)

No dizer de Schmidt (2006, p.12)

O aumento físico e a complexidade das organizações, fizeram com que surgisse a necessidade de criação de mecanismo de acompanhamento da gestão dessa nova forma de empreendimento.

O autor ainda refere à globalização e as relações governamentais como fatores impactantes para a criação da controladoria nas organizações, que veio como resposta ao processo de evolução natural no início do século XX, com raízes na gestão caracterizada pela delegação de autoridade e de responsabilidade e, a partir destas exigências, ocorreu a necessidade de mais checagens e demonstrações para controle interno, surgindo, assim, o papel do controle contábil, que caracterizou a função inicial da controladoria.

Peleias (2002, p.13), assim a define:

A Controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas. Ao colher os subsídios de outras áreas de conhecimento para desempenhar as funções que lhe são atribuídas, a Controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação na organização.

A organização, como uma empresa ou entidade sem fins lucrativos, é um sistema e deste sistema se ocupa a controladoria.

Por todo o exposto é possível definir a controladoria como um órgão administrativo, posto que não se constitui em ciência autônoma ou ramo do conhecimento. É a Contabilidade numa visão holística da gestão para a busca de informações que possam determinar a melhor

decisão por parte do administrador. Constitui-se, portanto, em um departamento que trabalha a Contabilidade, as informações monetárias, físicas e os indicadores de desempenho voltados para a qualidade da gestão.

A maior referência no setor público brasileiro em relação à controladoria, no entanto, é a Controladoria-Geral da União, criada pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, e Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, cuja competência é a de assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

Compete também à Controladoria-Geral da União dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas à lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público.

Além disso, a Controladoria Geral da União deve exercer, como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o sistema de correição e as unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

A Controladoria-Geral da União desenvolve, de forma paralela, as funções de organização, gestão da informação e auditoria dos controles internos, inclusive com ações punitivas relacionadas ao combate à corrupção.

De forma diversa, a proposta de controladoria para a gestão governamental aproxima-se mais da proposta voltada para a iniciativa privada, em que esta assume funções gerenciais, reservando as funções de verificação a posterior quanto a fraudes ou desvios a cargo da auditoria.

A presente proposta separa, nitidamente, as atribuições da controladoria das da auditoria, buscando preservar a segregação e independência nas funções. Assim, em última instância, a função da controladoria seria a de reduzir ao máximo o trabalho da auditoria, por meio de melhorias contínuas nos processos e nos controles internos.

A controladoria não deve possuir comportamento relacionado a punições ou verificações com o objetivo de encontrar fraudes dos demais departamentos ou pessoas. Porém, caso encontre fraudes, deve dar ciência imediata à auditoria. A controladoria deve informar, influenciar, persuadir, organizar, usar, portanto, o poder do conhecimento e da informação para exercer influência aos gestores e demais agentes públicos. Assim, a única autoridade hierárquica exercida pelo responsável pela controladoria é dentro do seu próprio

departamento e unidades subordinadas. Para exercer a sua função de gerar informações, a controladoria deve gerenciar os processos de trabalho, auxiliando a todos os departamentos e divisões a estabelecer e registrar suas rotinas diárias, semanais, mensais, anuais ou outros períodos necessários, e a forma, prazos e procedimentos pelos quais cada departamento, divisão ou pessoa se relaciona com os demais. A elaboração e a manutenção atualizada de organogramas, fluxogramas, manuais, e outros conceitos de gerenciamento devem ficar a cargo da controladoria, por possuir a visão ampla sobre o funcionamento e relacionamento entre os subsistemas que compõem o sistema de controle e informações. A verificação de falhas, erros e/ou desperdícios que possam provocar ineficiência ou infração à lei, com o sentido de apuração das responsabilidades, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ficar a cargo da auditoria, órgão independente e vinculado diretamente ao chefe do Poder.

#### **4.12. O papel do controlador no município**

O controlador, pelo dever de possuir a visão sistêmica da Administração Pública, dialogar com pessoas de diferentes áreas técnicas e deter conhecimento amplo sobre Administração Pública, deve estar amparado legalmente para o exercício do cargo e possuir perfil, habilitação e deter prerrogativas específicas que lhe permitam o exercício de suas funções de forma satisfatória.

As funções do controlador, por serem atividades de controle, organização e informação permanente, são caracterizadas dentre as funções típicas de Estado, ou seja, aquelas inerentes à natureza do ente político e que, por isso, não podem ser delegadas a terceiros ou ser investidas por servidores que não sejam de provimento efetivo. Além disso, a controladoria deve revestir-se da faculdade de proporcionar segurança à sociedade, ao chefe do Poder ou entidade, aos demais poderes e órgãos fiscalizadores internos e externos. Tais premissas somente podem ser satisfeitas se o controlador, além de ser um profissional capacitado com as condições técnicas e psicológicas necessárias, for servidor do quadro de pessoal efetivo. Sabido é que muitas Administrações Públicas não dispõem em seus quadros de profissional capaz de assumir a função. Neste caso, o concurso público é a imposição.

No que se refere à formação profissional do controlador, o Contador Dr. Olivio Koliver assim se manifesta sobre a formação profissional do *Controller*:

Aliás, esta é a razão fundamental que levou o Conselho Federal de Contabilidade a editar a Resolução nº 560-83 (20), que 'Dispõe sobre as prerrogativas profissionais

de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946<sup>7</sup>. Já nos seus considerandos, afirma a Contabilidade como ciência social ou aplicada, com objeto e objetivos próprios, ressaltando o binômio fundamentação científica/aplicação prática uma década antes da Resolução nº 750. Mais ainda, detalha o conteúdo em termos de exercício profissional.

Ademais, chama atenção o fato de que, passadas mais de duas décadas, prevê, no seu artigo 2º, que uma das funções típicas do profissional da Contabilidade é a de controller. ‘...exercendo qualquer tipo de função. Essas funções poderão ser as de analista, assessor, assistente, auditor interno ou externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, **controller**, educador, escritor ou articulista técnico, escriturador contábil ou fiscal, executor subordinado, fiscal de tributos, legislador, organizador, perito, pesquisador, planejador, professor ou conferencista, redator, revisor’.(KOLIVER, 2005, p.32)

Assim, não parece ser possível, à luz dos conhecimentos sobre Contabilidade, sistemas de controle e de informações, e diante da legislação profissional, que o controlador possua outra formação que não a Contábil, com o devido registro profissional. Mesmo assim, tanto quanto possível, conforme o porte da organização, a multidisciplinaridade nas profissões na controladoria é desejável, como profissionais da área do Direito, da Administração e da Economia. O livro do Dr. Olivio Koliver (2005), intitulado “*A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil*”, opina sobre a função do dirigente da controladoria:

Exercer a função de controller requer conhecimento da atividade para poder executá-la adequadamente, requer interação e liderança para, assim, acompanhar a dinâmica do processo e da exata dimensão do negócio para o qual está recebendo total confiança. Vê-se que a atuação nessa área não constitui um modismo, tampouco se restringe a uma função específica, pois, para que um processo de gestão se complete, o profissional, por excelência, deve ter visão ampla, atuando e controlando todas as áreas da organização. O ato de executar está baseado neste conjunto de elementos que se completam – liderança, fixação de objetivos, planejamento, implementação de ações, controle, avaliação de estoques, custos, preço de venda, consecução de metas, financeira, qualidade –, e, fundamentalmente, o controller deve ter conhecimento de Contabilidade, sabendo usá-la como instrumento de informação e de apoio. Em suma, requer habilidades interpessoais, conhecimento de si próprio e de sua capacidade, habilidade na utilização da tecnologia para concretizar as metas, traduzindo um conjunto de informações técnicas para uma linguagem de negócio e de decisão. Conclui-se que, para ser controller, não basta querer ser, é necessário, sim, estar preparado para saber ser e executar a função com conhecimento, disciplina e convicção.

O controlador não tem privilégios hierárquicos sobre as unidades administrativas que não estejam vinculadas expressamente à sua. Deve exercer influência técnica sobre todos os servidores e gestores das outras unidades. Entretanto, se a lei autorizar, poderá editar instruções normativas de controle, padronizando procedimentos técnicos. Há, portanto, a sugestão de que a lei local atribua uma autoridade de função à controladoria.

No entanto, a habilidade de comunicação, por meio das manifestações pessoais e por escrito, além do desenvolvimento de liderança de equipes são competências, habilidades e

atitudes que devem estar contemplados no processo de seleção (concurso público) ou, no caso de aproveitamento de servidor do quadro permanente, sejam desenvolvidas, sendo desejáveis treinamentos externos específicos com este fim, isso se o servidor possuir o perfil para o exercício da função. Algumas prerrogativas e garantias devem assistir o controlador e, pelo princípio constitucional da legalidade, devem estar expressamente previstas em lei no âmbito de cada ente governamental, tais como: ser escolhido entre os servidores de carreira mediante alguns parâmetros técnicos, como grau de instrução e trabalhos desenvolvidos; que não tenha sofrido nenhuma punição transitada em julgado que macule a sua integridade profissional; ter a garantia de livre acesso a todos os departamentos e informações.

De outro lado, vedações também devem estar previstas na legislação que venha a dispor sobre a controladoria, para garantir a independência ao seu responsável. Alguns exemplos de vedações ao controlador: não possuir qualquer grau de relação familiar ou de relacionamento conjugal ou afetivo com o gestor; não deter vinculações partidárias ou prestar serviços a partidos políticos; não ser ocupante de cargo ou função de agente político; não possuir negócios ou interesses diretos ou indiretos com a Administração; ou, ainda, qualquer outra forma de relacionamento com a Administração que possa afetar a autonomia profissional.

#### **4.13. Auditoria**

Do ponto de vista teórico, pode existir aparente conflito entre as funções da controladoria e da auditoria interna, haja vista que ambas visam ao controle das operações, medição de desempenho, interpretação de resultados e proteção dos ativos. Todavia, na prática as diferenças são identificáveis.

Oliveira (1998, p.29), evidencia as principais diferenças no tratamento das funções entre a controladoria e a auditoria:

A auditoria exerce uma função de assessoria, como órgão de staff. Nessa função a auditoria não exerce qualquer tipo de autoridade sobre os demais departamentos, podendo apenas recomendar, jamais impor, qualquer tipo de controle e outros procedimentos administrativos. A controladoria, por sua vez, tem como obrigação, entre outras áreas, em manter um controle efetivo sobre os gastos das demais áreas.

A controladoria é um órgão de linha, e como tal responsável pela execução de diversos trabalhos rotineiros. A auditoria não realiza atividades de linha, preocupando-se apenas com a revisão dos trabalhos de outros departamentos, inclusive os executados pela controladoria. Por exemplo, a auditoria avalia a eficácia dos procedimentos envolvendo a parte tributária das transações, procedimentos quase sempre definidos pela controladoria.

A diferença mais importante, no entanto, reside no fato de que a controladoria deve se caracterizar como um processo contínuo de identificação, de mensuração e de comunicação de informações para subsidiar as tomadas de decisões.

Sua função básica é suprir seus clientes internos de informações adequadas para a gestão econômica, financeira e operacional da empresa. Em outras palavras, a controladoria deve ser o grande banco de dados a serviço dos gestores da empresa. A auditoria interna, por sua vez, não oferece este serviço a seus usuários.

Nesse sentido, há perfeita sintonia entre as atuações da controladoria e da auditoria nas funções de Controle Interno, bipartindo as funções precípua da Unidade Central e otimizando a relação de segurança no controle.

#### **4.14 Posição na Estrutura Organizacional**

Caso a lei do município disponha sobre a organização do sistema de controle interno com atuação centralizada em uma Unidade Central de Controle Interno, esta deve integrar, em nível de assessoramento (*staff*), o Gabinete do Prefeito Municipal.

Entretanto, caso a lei local disponha sobre a organização do sistema de controle bipartindo as funções de organização e auditoria sobre os controles entre a controladoria e a auditoria, a primeira pode situar-se normalmente como órgão de linha, hierarquicamente vinculada à Secretaria da Administração, Fazenda ou Gestão, mas possuindo sob si todos os departamentos administrativos como o financeiro, compras, informática, licitações, almoxarifado, patrimônio e outros. Já a auditoria ficaria mais bem situada junto ao Gabinete do Prefeito, de forma independente à controladoria.

#### **4.15. As Funções da Unidade de Controle Interno**

A fiscalização do município será exercida pelo seu Sistema de Controle Interno, coordenada pela Unidade de Controle, que pode ser única ou ter as suas funções bipartidas, com atuação prévia, concomitante e posterior aos atos administrativos; objetivará a avaliação da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, e abrangerá todos os órgãos e os agentes públicos dos Poderes Executivo (Administração Direta e Indireta) e Legislativo integram o Sistema de Controle Interno Municipal.

É possível, como referido anteriormente, resumir as funções da Unidade de Controle em duas: organização dos controles e auditoria de verificação dos controles.

Na fase da organização, a unidade realiza o diagnóstico dos controles e avalia a gravidade, urgência, tendência dos problemas encontrados no sistema de controle, identifica

as atribuições conforme a estrutura organizacional, identifica as atribuições dos cargos, elabora em conjunto com os departamentos as rotinas periódicas, define os processos e seu fluxo, estabelece indicadores de desempenho para os processos e elabora os manuais de procedimentos e as suas atualizações.

Assim, é possível desdobrar a função de organização em diagnosticar, normatizar e orientar.

A auditoria verifica se o disposto pela controladoria foi realizado com obediência aos princípios constitucionais, às melhores técnicas de gestão e se o que foi estabelecido como procedimento e/ou processo estão sendo realizados pelas unidades administrativas.

#### 4.16. Diagnósticos

A Unidade de Controle Interno deve trabalhar, como ponto de partida, com o diagnóstico do sistema de controle interno.

Uma das formas de levantar os problemas das unidades administrativas é mediante *checklists* de controle. Esta técnica individualiza os setores e arrolam os controles mínimos considerados necessários para o funcionamento com eficiência dos sistemas.

A elaboração de *checklists* pressupõe o conhecimento dos controles mínimos necessários em cada unidade administrativa, mas também podem conter itens de controle geral da Administração.

O quadro, elaborado apenas para fins didáticos, dá um exemplo de como é possível elaborar um *checklist* de verificação dos controles. No modelo, a busca é pela identificação de alguns dos controles formais.

#### Quadro 1: Checklists Controles Formais

Legenda: S= Sim; N= Não; NA= Não-aplicável

	Descrição	S	N	NA
1	A fiscalização interna pelo sistema de controle interno é regada em lei?			
2	Os integrantes da controladoria e da auditoria possuem a habilitação necessária para o exercício da profissão?			
3	O organograma encontra-se atualizado com a descrição das funções de todas as unidades organizacionais?			
4	É disponibilizado bom ambiente de trabalho no que se refere às instalações físicas (limpeza, poluição sonora, segurança, equipamentos, <i>softwares</i> )?			
5	A estrutura de pessoal é adequada (Cargos em Comissão para chefia, direção ou assessoramento) e servidores efetivos para as tarefas de execução dos trabalhos, sem			

	desvios de função, identificados no organograma, com habilitação e qualificação adequada para as funções?			
6	O estatuto e o plano de cargos dos servidores encontram-se em conformidade com a legislação em vigor (atualizado)?			
7	O sistema de telefonia, internet, rede de informática correspondências, satisfaz?			
8	Existe na estrutura organizacional responsável pela elaboração, guarda, organização e consolidação da legislação?			
9	Os servidores participam regularmente de treinamentos, fazendo estes parte de política definida pela Administração?			
10	O órgão/entidade está inserido em algum programa de qualidade no serviço público?			
11	Existe regulamentação quanto à tramitação de processos administrativos?			
12	O arquivo de documentos é organizado e permite e fácil localização?			
13	O espaço físico destinado ao arquivo de documentos é adequado?			
14	Há descrição dos fluxos dos processos, centros de responsabilidade por cada etapa e dos padrões de qualidade mínimos?			

Após a elaboração dos *checklists* é preciso ordenar, priorizando os problemas encontrados. Estudos desenvolvidos pelo italiano Vilfredo Pareto, citado por Colenghi (1997, p.178), partem da premissa que existe um número reduzido de causas, na ordem de 20%, que são responsáveis por 80% dos problemas nos processos, e que, se corrigidos, os outros problemas são resolvidos automaticamente. No mesmo trabalho, Colenghi (1997, p.178), citando Charles H. Kepner e Benjamin B. Tregoe, sugere método para a priorização de problemas. É o denominado método GUT – (Gravidade x Urgência x Tendência). Consiste em individualizar e priorizar problemas. Para cada problema é dada uma nota quanto à gravidade, urgência e tendência, podendo ser 1 (um)=baixo, 3(três)=médio e 5 (cinco)=alto, multiplicados os fatores, em que a escala de prioridade (EP) representará a ordem dos problemas que devem ser atacados primeiro. Assim, a função da Unidade de Controle Interno, seguindo as duas técnicas supracitadas, é identificar e ordenar segundo a gravidade, urgência e tendência, aqueles problemas que, se resolvidos, poderão trazer em si a solução para outros. Como exemplo, pode-se citar a ausência de capacitação técnica dos servidores. Uma vez priorizado e em andamento a solução deste problema (capacitação), certamente a qualidade do trabalho geral tenderá a melhorar e outros problemas, decorrentes de erros pela falta de capacitação, tenderão a ser solucionados de forma automática.

Daí a importância de iniciar o trabalho procurando-se identificar os problemas prioritários, denominados *estruturais*, por tender a sua solução resolver outros problemas automaticamente.

Demonstra-se um modelo de levantamento, priorização e solução de problemas conforme os estudos citados por Colenghi (1997):

## Quadro 2 : Levantamento, Priorização e Solução de Problema.

<b>ÁREA:</b>				
<b>Problema:</b>				
<b>CLASSIFICAÇÃO QUANTO À PRIORIZAÇÃO DO PROBLEMA</b> 1 = baixo; 3=médio; 5=alto (G X U X T = EP)				
<b>Gravidade</b>	<b>: Urgência:</b>	<b>Tendência:</b>	<b>EP (Escala de Prioridade):</b>	
<b>CAUSAS</b>			<b>Ocorrências</b>	
<b>Causas Fundamentais:</b>				
<b>Soluções Sugeridas:</b>				
<b>O quê deve ser feito:</b>	<b>Quem deve fazer:</b>	<b>Quando: (datas)</b>	<b>Onde</b>	<b>Como deve ser feito</b>
Data:				
Nome e Assinatura:				

### 4.17. O Alcance dos Trabalhos da Unidade de Controle Interno

Os trabalhos de organização e fiscalização da Unidade de Controle alcançam todas as unidades administrativas do Município, seja da administração direta ou indireta, Poder Executivo ou Legislativo e, ainda, entidades que recebam recursos públicos e que devam prestar contas. Não há, salvo previsão em lei local, qualquer hierarquia entre os departamentos e a Unidade de Controle; contudo, há uma autorização para a coordenação dos controles do ponto de vista técnico que deve ser observada por todas as unidades, independente da secretaria de governo a que se vinculem.

Outras entidades ou empresas que recebam recursos do Poder Público a título de subvenções, auxílios, renúncia fiscal, subsídios ou qualquer outra forma de renúncia de receita, podem ser auditadas pela Unidade de Controle no que disser respeito à aplicação de recursos públicos do Município.

### 4.18 A Apuração de Irregularidades - Unidade de Controle Interno

A atuação da Unidade de Controle requer muita habilidade e competência no levantamento de irregularidades. Não deve as pessoas que atuam na Unidade de Controle

iniciar o seu trabalho pela auditoria. Primeiro faz-se o diagnóstico, departamento por departamento, dialoga-se com as pessoas para que as suas dificuldades sejam entendidas e ouvidas, bem como solicitadas sugestões sobre as rotinas e procedimentos e dos fluxos dos processos, enfim, tudo que for padronizado e escrito como procedimento deve ser produto do diálogo com as pessoas que realizam os trabalhos.

A arrogância e o autoritarismo não devem ser características das pessoas que atuam na Unidade de Controle. A imposição de regras não surtirá resultados positivos. Somente a construção conjunta com comprometimento pode frutificar.

A auditoria é a última etapa do trabalho da Unidade de Controle, seja ela central ou bipartida em controladoria e auditoria.

A auditoria verificará se o que foi estabelecido está sendo cumprido. Nesta etapa, caso haja inconformidades, sejam de ordem legal ou procedimental, a Unidade de Controle deve atuar primeiro verbalmente, inteirando-se do contexto em que se situa o problema e, somente após, lavrar a notificação de irregularidade.

Esta notificação deve oportunizar que o servidor apontado apresente os seus esclarecimentos, pois, a Unidade de Controle pode reconhecer que o apontamento procede ou não, em obediência ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, que deve nortear todos os processos administrativos, inclusive a atuação da Unidade de Controle.

Preferencialmente a análise dos esclarecimentos deve ser feita por pessoa diferente da que lavrou a notificação de irregularidade.

Do contrário, entendendo-se que os esclarecimentos não são suficientes para elidir a irregularidade, deve ser retornado ao servidor com as medidas que ele deve adotar para saná-las, com ciência à chefia imediata para que exerça o controle hierárquico. Caso o problema não seja sanado, será feito o apontamento ao chefe imediato do servidor, indagando-o sobre a omissão na solução do problema, e assim sucessivamente até a autoridade maior do órgão ou entidade.

Esgotando-se a fase interna e não sendo o problema solucionado, ou ao menos a previsão de saná-lo, não resta alternativa senão a de cumprir o art. 74, §1º, da Constituição, ou seja, representar ao respectivo Tribunal de Contas, na forma em que cada um tenha regrado o recebimento de denúncias por parte da Unidade de Controle. Havendo ainda indício de crime de responsabilidade ou penal, o Ministério Público também pode receber a representação.

#### **4.19. Riscos nos Sistemas de Controle Interno**

Os controles internos não podem ser considerados como a salvação da organização. Não significa que a entidade terá sucesso ao possuir bons controles; todavia, o insucesso é bem provável caso não mantenha controles adequados.

Alguns riscos rondam qualquer sistema de controle e podem ser identificados.

##### **4.20.1. Obsolescência dos Sistemas de Controle Interno**

Bons sistemas de controle interno deterioram-se sem melhorias constantes, seja por alterações em legislações, seja por melhores práticas, evolução tecnológica; logo, o risco é sempre presente e o antídoto é a revisão periódica.

Dessa forma a crença em sistemas perfeitos não está isento de falhas, até porque a manutenção do sistema é feito por pessoas e estas estão sujeitas a falhas.

Assim a ação rotineira das pessoas quanto aos controles pode impedir que se preste atenção em determinadas atividades que se afastam das melhores práticas, devido à fadiga, ao mau julgamento, à distração.

Porém os mais perfeitos controles podem ser estudados no sentido de encontrar falhas por deliberação das pessoas que fazem parte ou supervisionam os controles, para a satisfação de interesses pessoais agindo de má-fé, prejudicando assim o sistema e seus colaboradores.

Outro fator de risco está no conluio, ou seja, duas ou mais pessoas agindo deliberadamente para fraudar é o maior inimigo de qualquer sistema de controle. O conluio pode envolver pessoas de dentro e de fora da organização.

É preciso constantemente acompanhar as melhorias e revisão no sistema de controle interno, pois vários fatores podem prejudicar o funcionamento deste sistema.

#### **4.21. Custo-Benefício dos Controles**

O benefício advindo do controle deve ser maior que o custo do controle, sob pena de inviabilizá-lo no ponto de vista econômico. Contudo, alguns controles estratégicos, mesmo que um pouco onerosos, podem ser mantidos se houver objetivo de preservação da cultura dos controles, e estudado caso a caso.

## 5. CONCLUSÃO

A prática da boa governança utilizada na Administração Pública principalmente para atingir bons resultados no âmbito interno dos órgãos e instituições públicas tem no Sistema de Controle Interno o seu mais importante aliado para a obtenção desses resultados.

Os processos administrativos e de trabalho das instituições públicas através da implantação e execução do Controle Interno passaram por diversas transformações, sobretudo na relação custo-benefício que esse Sistema trouxe para a Administração Pública.

Portanto a edição e aplicação de atos administrativos que sintetizem as principais diretrizes, princípios e conceitos concernentes à função controle deve estar pautada por uma análise dessa relação custo-benefício.

Assim os principais benefícios advindos do planejamento e implementação de um sistema de controle interno são: a conscientização e o desenvolvimento de uma cultura de controle voltada para resultados e melhoria contínua dos processos de trabalho da instituição que adota tal sistema tendo como ferramentas a economicidade, onde o principal objetivo é apresentar de forma equilibrada o total dos gastos com os insumos necessários para o desenvolvimento dos processos de trabalho da organização, contribuindo de forma a diminuir os desperdícios financeiros encontrados com o auxílio do Controle Interno.

A relação entre os gastos e a produção determina o grau de eficiência com que as coisas são feitas da maneira certa, ou seja, mesmo com recursos escassos podemos distribuir de maneira equilibrada onde serão realizados os investimentos mais importantes para a instituição ou órgão público. Assim temos a célebre frase: “Fazer mais com menos recursos.”

Porém isto não significa que fazer mais com menos seja sinônimo de cortes de gastos, reduções de equipes e aumento de carga horária de trabalho.

É fato que estes itens podem fazer parte desta busca, porém, fazer mais com menos pode representar mudanças muito mais significativas do que estas óbvias (e tentadoras) interpretações. E para isso o Controle Interno pode auxiliar nestas decisões importantes com análises mais reais em relação aos recursos disponíveis sem prejudicar o bom andamento dos investimentos do setor público.

Dando sequência temos a eficácia onde os resultados atingidos das metas pactuadas tem relação direta e muito a ver com fazer a coisa certa.

Idalberto Chiavenato ensina que toda organização deve ser analisada sob o escopo da eficácia e da eficiência, ao mesmo tempo:

*Eficácia* é uma medida normativa do alcance dos resultados, enquanto *eficiência* é uma medida normativa da utilização dos recursos nesse processo. (...) A *eficiência* é uma relação entre custos e benefícios. Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos), a fim de que os recursos sejam aplicados da forma mais racional possível (...) (Chiavenato, 1994, p. 70).

Sob as dimensões da economicidade e eficiência, a racionalização do sistema de controles em seus múltiplos níveis possibilitará a redução de gastos com possíveis impropriedades de processo, tais como: duplicidade de ações, gargalos, metodologia de trabalho deficiente ou desatualizada, etc.

Com o aprimoramento da dimensão da eficácia, a organização será capaz de melhorar sua capacidade de entrega de produtos pelo ganho de objetividade e precisão de seus programas e ações institucionais.

Por fim, com o aprimoramento das dimensões da efetividade e da equidade, as instituições públicas estarão mais próximas do atingimento de sua visão e do cumprimento de sua missão, além do fortalecimento de sua imagem institucional perante a sociedade.

A importância do Controle Interno para a Administração Pública implica na participação de todos os envolvidos, principalmente o funcionalismo público – principal agente responsável por essas mudanças e transformações.

Dessa forma os resultados de uma gestão honesta, transparente - sem vícios administrativos como a corrupção - poderão contribuir para uma sociedade que realmente reconheça o trabalho e a seriedade das instituições públicas com a implantação e funcionamento do Controle Interno em todas as esferas da Administração Pública.

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O Controle Interno, em sua constituição, não possui critério de julgamento, muito menos aplicar sanções, multas ou penalidades aos agentes públicos, sendo esta função do Poder Legislativo e Poder Judiciário. O principal objetivo do Controle Interno é demonstrar quais melhorias podem ser realizadas nas instâncias da Administração Pública dando maior eficiência e controle de gastos. O funcionamento do Controle Interno deve ter uma aceitação geral dos gestores, administradores, servidores, enfim todos os que auxiliam na condução das atividades públicas dos serviços oferecidos não somente ao cidadão, mas para a melhoria da estrutura da própria Administração Pública, pois sozinha ela não consegue corrigir todos os problemas voltados para a sociedade brasileira. Dessa forma deve haver uma vontade coletiva tanto dos servidores como dos gestores públicos.

Assim o Controle Interno realça elementos fundamentais como a valorização do servidor público, a elevação da autoestima desses servidores com atitudes positivas com o uso de técnicas de motivação, estímulo ao trabalho em equipe, com o desenvolvimento da criatividade e outras características fundamentais e essências para a convivência harmoniosa obtendo dessa maneira um desempenho calcado na eficácia e eficiência.

Porém isso não nos dá a garantia de que os resultados apareçam rapidamente. Se não houver participação dos administradores públicos estando dispostos a ouvir sugestões e críticas construtivas estaremos dessa forma fadados ao fracasso.

Assim é de suma importância a participação de todos os setores da Administração Pública no desenvolvimento e implantação do Controle Interno principalmente o seu maior agente causador destas transformações: o servidor público.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

SOUZA, Patrícia Cardoso Rodrigues de. **Controle da Administração Pública**. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Curso Prático de Direito Administrativo. 2 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

Poderes basilares da Administração Pública – Artigo 37 da Constituição Federal (Flávia Martins André da Silva, 2006).

Os princípios constitucionais da administração pública expressos no artigo 37 da Constituição Brasileira (Andressa da Silva Santos, 2012).

Poderes-basilares-da-Administracao-Publica-Artigo-37-da-Constituicao-Federal. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2636/Poderes-basilares-da-Administracao-Publica-Artigo-37-da-Constituicao-Federal>>

Flávia Martins André da Silva. Disponível em <https://www.direitonet.com.br/artigos/perfil/exibir/106723/Flavia-Martins-Andre-da-Silva>.

Senado Federal. Disponível em: <https://saberes.senado.leg.br/mod/book/tool/print/index.php?Id=3620125/> Acesso em 29 de maio de 2018.

FILGUEIRAS, Fernando. Sociedade civil e accountability societal no controle da corrupção no Brasil. XXXV

ENCONTRO ANUAL DA ANPOCS -Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Ciências Sociais. Belo Horizonte, agosto de 2011.

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

Poderes brasileiros da Administração Pública – Artigo 37 da Constituição Federal (Flavia Martins André da Silva, 2006).

ATTIE, William. Auditoria, Conceitos e Aplicações. São Paulo: Atlas, 2011.  
[https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/CON1988\\_05.10.1988/art\\_74\\_.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/CON1988_05.10.1988/art_74_.asp)>Acesso em 04 de junho de 2018.

Senado Federal .Disponível em :<https://saberes.senado.leg.br/mod/book/tool/print/index.php?id=3620129/> Acesso em 06 de junho de 2018.

BRASIL.Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp\\_101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp_101.htm)>. Acesso em 06 de junho de 2018.

Khair , Amir Antônio Lei de Responsabilidade Fiscal : guia de orientação para as prefeituras / Amir Antônio Khair. – Brasília : Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000.144p.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Normas Brasileiras de Contabilidade – Auditoria Independente – Auditoria Interna – Perícia Contábil*. Porto Alegre: CRCRS: 2003. 272p.

BRASIL. Leis, decretos, etc. *Constituição da República Federativa do Brasil – 1988*.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria Básica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PADOVEZE, Clovis Luiz. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicacao. São Paulo: Pioneira Thonson Learning, 2005.

CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO,Sérgio Paulo Cintra. *Controladoria de Gestão: teoria e prática* 2. ed. São Paulo. Atlas,1995.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. Fundamentos de Controladoria.In: *Coleção Resumos de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2006, v.17.

PELEIAS, Ivan Ricardo. *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva, 2002.

KOLIVER, Olivio. A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil. Porto Alegre: CRCRS, 2005. 40 p.

KOLIVER, Olivio. *A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil*. Porto Alegre: CRCRS, 2005. 40p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, organização e métodos**: uma abordagem gerencial. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos na Empresa**: pessoas, organizações e sistemas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 67-76.

Senado Federal. Disponível em :<https://saberes.senado.leg.br/mod/book/tool/print/index.php?id=36201> Módulo I - História e Conceitos Básicos Site: Instituto Legislativo Brasileiro – ILB Curso: Introdução ao Controle Interno Livro: História e conceitos básicos Impresso por: Rildo William Rodrigues Data: Sexta-feira, 23 Mar 2018, 10:36