

**CONSELHO REGIONAL DE
CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL**

**ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS
TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL –
ATRICON**

**A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA
DE
CONTROLE INTERNO
MUNICIPAL**

Jader Branco Cavalheiro
Paulo Cesar Flores

Porto Alegre-RS
Agosto de 2007

Editor:
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL
Rua Baronesa do Gravataí, 471
90160-070 Porto Alegre-RS
Fone/fax (51) 3228-7999
E-mail: crcrs@crcrs.org.br
Internet: www.crcrs.org.br

4ª edição – revista e atualizada

Coordenação-geral: Contador Rogério Rokembach
Presidente do CRCRS

Autores:
Contador Jader Branco Cavalheiro – CRCRS nº 45.022
Contador Paulo César Flores – CRCRS nº 47.221

Tiragem: 8.000 exemplares

Os conceitos apresentados nesta publicação são de inteira responsabilidade dos autores.

APRESENTAÇÃO

Colega:

O Programa de Fiscalização Preventiva – Educação Continuada do CRCRS tem o objetivo de fiscalizar por meio da atualização dos profissionais da Contabilidade do Rio Grande do Sul.

Esta ação também é alcançada pela edição de livros, com abordagens tanto técnicas quanto da legislação profissional contábil e das normas vigentes.

Assim, afinados com essa diretiva, estamos, pois, mais uma vez pondo à disposição da Classe Contábil esta publicação, que trata do tema “A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal”.

Destaca-se a parceria entre este CRCRS e a ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – na edição desta publicação, que permitirá sua maior difusão.

Finalmente, manifestamos nossos agradecimentos aos autores, Contadores Jader Branco Cavalheiro e Paulo César Flores, pelo destacado trabalho realizado.

Porto Alegre, 10 de agosto de 2007.

Contador ROGÉRIO ROKEMBACH
Conselheiro Presidente

PREFÁCIO

Certamente a diversidade dos instrumentos de comunicação dos dias atuais contribuiu muito na troca de informações entre todos os quadrantes do mundo. Fatos vividos se repetem pela similitude com outros vividos pelos nossos antepassados. Alguns positivos, outros naturalmente não.

A corrupção, tão presente nos noticiários, não é descoberta recente. Na verdade, a História nos diz que surgiu desde o início da Humanidade. Daí ser, lamentavelmente, uma deformação da sua gênese. O que parece estar tão em evidência hoje, já ocorrera no passado, mas sem a dinâmica, rapidez e conhecimento de agora.

Nesse contexto, não seria nenhuma heresia afirmar que a evolução tecnológica, especialmente dos meios de comunicação tradicionais, que apropriados evidentemente da instrumentalidade da era cibernética, propiciou a troca de conhecimentos culturais e fatos universais, positivos e negativos, inclusive a ocorrência de atos de corrupção, mal corrosivo da Humanidade, impregnado tanto na iniciativa privada como na pública.

Nisso se coloca questão pontual: se não podemos exterminar os malefícios da corrupção, pelo menos devemos agilizar eficazmente seu combate ou minimizar seus prejuízos, e eliminar a impunidade.

Veja a importância da participação popular neste particular, quando tem a sua disposição ouvidorias, disque-denúncias, os Tribunais de Contas, o Ministério Público, a Polícia e tantos outros meios.

Sabidamente é necessário muito mais, como, por exemplo, uma ação conjunta entre os diversos órgãos de controle, e aqui vale registrar proposta que recentemente fizemos como Presidente da ATRICON, em junho do ano corrente, ao Ministro de Estado do Controle e da Transparência, ao TCU, aos demais Tribunais e às lideranças municipalistas, para a realização de um mutirão nacional, com a participação de diversas instituições ligadas ao sistema de controle, para reestruturação e fortalecimento do CONTROLE INTERNO a partir dos municípios. Afinal, trata-se, no mínimo, de cumprir plenamente o que determina a Constituição Federal, arts. 31 e 70.

Diferentemente do que usualmente afirmam muitos administradores, o controle interno não é mais um a fiscalizar as ações governamentais, que acaba por emperrar a máquina administrativa e, por consequência, a execução de seus programas, constituindo-se, sim, o *longa manus* do administrador e nele tem seu aliado. Se bem-estruturado e ativo, certamente auxiliará o gestor, possibilitando-lhe uma

visão, das mais variadas situações que envolvem a administração, oportunizando que sejam realizados ajustes e correções que venham a evitar o desperdício ou desvio do dinheiro público. O controle interno pode ser considerado o instrumento mais eficaz, dentre todos, no combate à corrupção. Ademais, sua existência e funcionamento, previstos constitucionalmente, simplesmente são ignorados por muitos chefes de Poderes, tanto do Executivo quanto do Legislativo, mormente em nível municipal. Tal não pode continuar a ocorrer.

Muito embora o controle interno seja um instituto já previsto na estrutura da administração pública, com sede constitucional, muitos destacavam que o assunto não havia sido regulamentado, o que ocorreu com a vigência da Lei Complementar nº 101-2000, a chamada “Lei de Responsabilidade Fiscal”. Em razão das suas exigências, dentre elas *a obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal*, vem consolidando a idéia como instrumento fundamental em toda a estrutura da administração pública, desde o nível municipal.

Dizente com o controle externo, os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, em convênio da ATRICON (Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil) juntamente com o IRB (Instituto Ruy Barbosa) e o Ministério do Planejamento, firmaram convênio de financiamento, em abril de 2006, com o BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento) para implementação de um Programa de Modernização do Controle Externo, o PROMOEX. Este convênio e programa complementaram o que o TCU antes iniciara, em julho de 2003.

Mas, algo mais, urge igualmente se promover com relação à modernização do controle interno.

No *site* da ATRICON (www.atricon.org.br) temos modelo sobre legislação instituidora do controle interno.

Para simplificar e resumir os principais problemas no combate à fraude e à corrupção, diria que eles começam a partir da inexistência ou ineficiência do controle interno, se consolidam nas eventuais falhas do controle externo e na generalização da “*idéia da impunidade*”, situações que merecem correção urgente.

Repiso: a má aplicação de recursos públicos, o desperdício e a corrupção revelam-se primeiro como resultado da ausência ou fragilidade do controle interno. Temos de ter um controle interno que não seja somente no papel. Precisamos dele atuante, efetivo e eficaz.

Sendo assim, o livro do Auditor Público Externo do TCE/RS Contador Jader Branco Cavalheiro e do Contador Paulo César Flores se constitui em valiosa colaboração sobre o tema, desmistificando a

criação desse instrumento, evidenciando sua importância para o administrador, para a administração pública e para o interesse da sociedade.

Nesta obra – de linguagem simples e fácil entendimento – os autores trazem importantes colocações do ponto de vista teórico, técnico e didático, numa visão da melhor e mais qualificada prática da instituição do controle interno, razões pelas quais nos encanta o temário, diria vital, para qualquer gestor que preza a austeridade na administração pública.

Certamente pela experiência de ambos os autores no trato com a matéria, se propiciará aos acadêmicos, professores e profissionais das mais diversas áreas de atuação, e especialmente aos gestores, profissionais contábeis e servidores públicos, oportunos subsídios no que tange à importância da instituição do controle interno no âmbito da Administração Pública.

Porto Alegre 15 de agosto de 2007.

Victor José Faccioni
Presidente da ATRICON

PREÂMBULO

Sabidamente, de 20% a 30% dos orçamentos são ineficientes ou corrompidos na sua elaboração e, especialmente, na sua execução, conforme dados de organizações nacionais e internacionais. Assim, a cada um milhão de reais, duzentos mil reais vão para o ralo.

A miséria só existe porque há muita corrupção e incompetência nos governos.

Para mim, não haverá um sinal verde enquanto houver um menino nas sinaleiras do Brasil.

Passaram-se seis anos da primeira edição realizada pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Foi em 2001, após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar nº 101-2000, em que se deu maior ênfase a respeito do controle interno. Daí meu desafio de enriquecer aquela edição.

Esta quarta edição é resultado de um trabalho que, a cada dois anos, venho editando com o apoio do CRCRS, numa evolução perfectível a respeito do místico e incompreensível controle interno.

Falo isso porque, para quem estudou o assunto no meio acadêmico há mais facilidade de compreensão, mesmo que as atividades operacionais e de rotina, quero dizer, sua execução, sejam extremamente difíceis.

Por isso, precisava de um oxigênio, um acréscimo, um ganho de qualidade e experiência no desenvolvimento do trabalho.

Foi daí que convidei o Contador Paulo César Flores, meu ex-colega de Tribunal de Contas e atual consultor de municípios, para juntos, escrevermos essa edição. O Contador Paulo sempre foi um técnico de altíssima capacidade, um especialista na área pública, sendo respeitado e requisitado em todo o Brasil para cursos, treinamentos e palestras.

Com raríssimas exceções, ainda não houve avanços significativos no controle interno dos Municípios; a não ser pela instituição de uma lei criando “o sistema (*sic*) de controle interno”. Não se cria sistema, se desenvolve, se aprimora. Cria-se, sim, a Unidade, o Departamento, o Setor ou a Seção de Controle Interno.

Além disso, a história mostra que houve recrutamento de pessoal não-qualificado, inclusive com indicações políticas, além de criação de comissões, que não estão levando a trabalho ou lugar algum. Reúnem-se, às vezes, uma vez por semana ou quinzena, após o expediente, não tendo uma orientação adequada para qual finalidade está exercendo a função e qual a sua responsabilidade técnica. O exercício do controle interno tem

de ser retroalimentado diuturnamente, buscando as correções necessárias e o aprimoramento. Tem de haver planejamento e continuidade diários.

Infelizmente ainda existem municípios que colocam todo o tipo de profissional, menos aqueles necessários e essenciais. É professor, auxiliar de enfermagem, motorista, cargo comissionado, mecânico, desenhista, almoxarife, entre outros, todos trabalhando ou fazendo que trabalham no controle interno, em um nítido desvirtuamento profissional e de função.

Por isso, enquanto os órgãos de fiscalização não se atentarem efetivamente para isso e exigirem responsabilidade técnico-profissional qualificada, haverá pouca evolução, isenção e credibilidade no controle interno, inclusive os políticos, demais técnicos municipais e a sociedade não darão o valor necessário e devido àquele setor. O cerne da questão está na forma e conteúdo de sua criação. Na maioria dos municípios não tem nada disso. Por isso, o controle interno tende a não funcionar e nem irá funcionar se continuar assim.

Conheço poucos e bons setores de controle interno, normalmente criados a partir de uma estrutura com profissionais que têm prerrogativas profissionais para o exercício do trabalho em auditoria. Esses municípios tiveram também um ganho de qualidade, pela autonomia e independência do controle interno, resultando em uma melhor organização em sua estrutura e, por conseqüência, numa melhor prestação de serviços à sociedade.

Enfim, essa obra serve para renovar e relembrar bons costumes e preceitos básicos de auditoria como um todo.

Eu tenho esperança que haja uma melhoria geral, pois a sociedade está se dando conta da importância do controle interno, e começará a cobrar os resultados de todos.

À Diretoria da ATRICON, Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil, meus agradecimentos pelo apoio logístico, em especial ao Exmo. Conselheiro Victor José Faccioni, Presidente da entidade, homem público que reúne pulmão, coração e cérebro numa só direção: prestação de serviços qualificado à sociedade.

Ao Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul meus agradecimentos ao Presidente Rogério Rokembach e seus pares, por permitir mais uma vez a divulgação de um trabalho tão ou mais importante quanto a própria prestação do serviço público ou realização de obras: o seu controle.

Ao Tribunal de Contas, alegria, satisfação, consciência e responsabilidade em pertencer a um dos melhores quadros técnicos do Brasil, meu fraternal respeito e admiração ao Presidente, Dr. Sandro Dorival Marques Pires e sua Diretoria.

Aos meus colegas de Tribunal de Contas, em especial àqueles que lutam por um mundo mais justo e perfeito, meus agradecimentos, em especial, aos colegas da Supervisão de Contas Estaduais, em que, citando o Contador Ivan Parizotto e a equipe do SIPAG – Serviço de Instrução do Parecer Prévio e Acompanhamento da Gestão Fiscal, saúdo e agradeço também a Angela Huve, Clayton Moreira, Cristina Casado, Carlos Dornelles, Elton Lersch, Janete Fagundes e Joir Brum pela paciência, tolerância, conhecimento e entusiasmo repassados.

Neste livro os leitores são brindados também com um poema de Luiz Coronel, chamado "Os Corruptos", que retrata em versos a indignação e o sentimento do povo brasileiro.

Por um Brasil mais justo e que tenha homens mais livres e de bons costumes.

Contador Jader Branco Cavalheiro

OS CORRUPTOS

OS CORRUPTOS
SÃO ININTERRUPTOS,
E OSTENTAM-SE
IMPOLUTOS.

TORPES OU CULTOS,
SÃO ASTUTOS, DISSIMULADOS
E RESOLUTOS.

OS CORRUPTOS
NÃO SÃO ESTÚPIDOS,
EMITEM MIL REVERÊNCIAS
A CADA MINUTO.

OS CORRUPTOS
TEM CONSCIÊNCIA RASA
E BOLSOS ABRUPTOS.

ESQUEMAS LARGOS,
OU CURTOS
SEMPRE SECRETOS,
OCULTOS.

FLAGRADOS EM FURTOS
DE VULTO
NUM CURTO CIRCUITO
O TUMULTO.

É PRECISO SER ESTULTO
PRA ESQUECER
QUE O INDULTO,
JÁ FAZ PARTE
DESSE CULTO....

(O CÁRCERE
É REDUTO
ONDE NÃO CABEM,
FAUSTOS E PLUTOS).

CORRE TUDO
POR DECURSO.
UM DISCURSO CÊNICO,
TÊNUE LÁGRIMA
E UM RECURSO...

OS CORRUPTOS
SE ALASTRAM
NO REDUTO DAS SIGLAS
MINISTÉRIOS, TOGAS,
BATINAS E COTURNOS.

OS CORRUPTOS
SÃO HÁBEIS, NUNCA ESTÚPIDOS,
E ALIAM-SE A CÚMPLICES
DE VULTO
NA PRÁTICA DO AUXÍLIO
MÚTUO.

OS CORRUPTOS
SE APOSSAM
DOS FRUTOS
DO ALHEIO TRABALHO
SEM NENHUM
ESCRÚPULO.

LUIZ CORONEL

SUMÁRIO

1. Introdução	13
2. Características da Administração Pública e a relação com o controle	14
3. O Controle na Administração Pública – tipos de controle	17
4. A necessidade de profissionalização no setor público	20
5. Tópicos sobre a história do Controle Interno	21
6. O Sistema de Controle Interno no contexto da Administração Pública	21
6.1. Significado de Administração	21
6.2. Natureza dos Sistemas de Controle na Administração Pública	22
7. Os aspectos constitucionais atinentes ao Sistema de Controle Interno	24
8. O Controle Interno na legislação infraconstitucional	26
9. Valores éticos e Controles Internos	27
10. Conceitos relativos aos Sistemas de Controle Interno	28
10.1. Conceitos de Sistema	28
10.2. Conceito de Controle Interno	29
10.3. Conceito de Sistema de Controle Interno	30
11. Objetivos do Sistema de Controle Interno	33
12. Plano básico de organização de um Sistema de Controle Interno	34
12.1. Condições estruturais	34
12.2. Vontade política	34
12.3. Estrutura de servidores de provimento efetivo	35
12.4. Estrutura física	36
12.5. Coordenação dos controles	36
12.6. Princípios e regras para a organização do Sistema de Controle Interno	37
12.6.1. Segurança razoável	37
12.6.2. Integridade e competência	38
12.6.3. Acompanhamento dos controles	38
12.6.4. Organização	39
12.6.5. Registro oportuno	39
12.6.6. Sistemas de autorização e execução	39
12.6.7. Segregação de funções	40
12.6.8. Acesso restrito	40
12.6.9. Determinação das responsabilidades	40
12.6.10. Normatização	40
12.6.11. Comunicação interna	41
12.6.12. Cumprimento da legislação	41
12.6.13. Proteção dos ativos	41
13. Técnicas de Controles Internos	42
13.1. Autorização	42
13.2. Correlação	42
13.3. Numeração seqüencial	42
13.4. Controle de totais	42
13.5. Operações pendentes	42
13.6. Dupla verificação	43
13.7. Controle prévio	43
13.8. Análise de balanços	43
13.9. Indicadores de desempenho	43
14. A Responsabilidade pelo Sistema de Controle Interno	43

15. A Unidade de Controle Interno	44
15.1. Coordenação do Sistema de Controle Interno	44
15.2. A Controladoria e a Auditoria do Sistema de Controle Interno	45
15.2.1. A Controladoria	45
15.2.1.1. O papel do controlador no município	49
15.2.2. Auditoria	52
15.3. Posição na estrutura organizacional	53
15.4. As funções da Unidade de Controle Interno	54
15.4.1. Diagnósticos	55
15.4.2. Normatização	59
15.4.3. Orientação	60
15.4.4. Auditoria	60
15.5. Autonomia da Unidade de Controle Interno e seus integrantes	62
15.5.1. A Unidade de Controle Interno e a participação em Conselhos ou Comissões	63
15.5.2. A Unidade de Controle Interno e a emissão de pareceres sobre atos de gestão	63
15.6. A atuação da Unidade de Controle Interno no Poder Legislativo	64
15.7. A atuação da Unidade de Controle Interno nas entidades da Administração Indireta	65
15.8. O alcance dos trabalhos da Unidade de Controle Interno	66
15.9. A apuração de irregularidades pela Unidade de Controle Interno	66
15.10. Formação profissional	67
16. Riscos nos Sistemas de Controle Interno	70
16.1. Obsolescências dos Sistemas de Controle Interno	70
16.2. Crença em sistemas perfeitos	70
16.3. Rotina	70
16.4. Má-fé	71
16.5. Conluio	71
16.6. Custo-benefício dos controles	71
17. Modelo de projeto de lei para a organização do Sistema de Controle Interno nos Municípios	72
Bibliografia	80
Os autores	85

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem o propósito de difundir e de ressaltar as atribuições do Sistema de Controle Interno dentro de uma visão sistêmica e holística da Administração.

Entender os motivos para a organização dos controles é tão importante quanto editar leis. A ausência de trabalhos técnicos voltados para os controles internos administrativos leva os técnicos da administração governamental a interpretar de diversas formas as finalidades do controle, muitas vezes burocratizando-as *ou deturpando-as de sua verdadeira finalidade*.

A intenção não foi a de abranger todo o universo de hipóteses técnicas existentes inerentes aos controles internos. Todavia, oferecemos ao leitor toda a base teórica e prática para o entendimento do significado dos controles internos e os caminhos para a sua organização.

A organização de um sistema de controle tem por finalidade, em última instância, propiciar melhores serviços públicos e efetiva entrega de suas ações ao usuário-cidadão, alcançando, assim, o objetivo constitucional de atender ao princípio da eficiência.

Organizar um sistema significa organizar o funcionamento dos processos inerentes à gestão pública de forma a evitar erros, fraudes e desperdícios.

Os governantes, na ânsia de cortar gastos, muitas vezes efetivam cortes lineares, quase que indiscriminados, especialmente nos investimentos, prejudicando a população. A máxima *é proibido gastar* deveria ser trocada por *é proibido gastar mal*. Sem generalizar, grande parte dos gastos públicos excessivos é fruto, dentre outros, da ausência de planejamento adequado, da burocracia excessiva, de um foco distorcido do objetivo do Poder Público, de interesses pessoais sobrepondo-se aos interesses públicos, de conflitos interpessoais e políticos dentro da instituição, do recrutamento e treinamento inadequado dos servidores, de meios informatizados obsoletos. É possível resumir todas as causas levantadas como a ausência de um sistema de *controle interno efetivo*.

A solução para a organização do sistema de controle interno não significa apenas aprovar lei em sentido formal, mas, sobretudo, entender a finalidade dos controles internos e visualizar a Administração de forma sistêmica, como um todo, em todos os seus processos.

2. CARACTERÍSTICAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A RELAÇÃO COM O CONTROLE

A Administração Pública, no dizer de Meirelles, *em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.* (MEIRELLES, 2004, p.64)

Prossegue o autor (p.84): “Administração Pública, portanto, é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando ao bem comum”.

A Administração Pública diferencia-se da administração na iniciativa privada pela obediência compulsória aos princípios constitucionais básicos da legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público. Logo, não há possibilidade de comparação direta entre a Administração Pública e aquela praticada na iniciativa privada. Exemplificando: a Administração Pública naturalmente terá seus processos mais morosos, pois terá de licitar, obedecer a prazos e ritos processuais, motivar decisões, dar publicidade aos atos com datas predeterminadas pela legislação, dentre outros.

Todavia, afastada em preliminar a possibilidade de comparações puras e simples com o segmento privado, é também princípio constitucional que a gestão deve ser eficiente, eficaz, efetiva, equitativa. Assim, a gestão tem de ser conduzida utilizando-se dos mesmos conceitos e técnicas de gestão da iniciativa privada, apenas adaptados ao setor público, tendo em vista a observância de princípios específicos.

Neste sentido, o administrador deve planejar, organizar, dirigir e controlar os recursos humanos, técnicos e materiais postos à sua disposição, devendo, sobre esta gestão, prestar as devidas contas (*accountability*).

Accountability significa o dever de prestar contas sobre a gestão. Kolliver (2005, p.17) afirma que “sabidamente, a palavra *accountability* deriva, precisamente, de *Accounting*, ou seja, de Contabilidade.”

Na Administração Pública é ainda mais forte do que na iniciativa privada o conceito de prestação de contas sobre a gestão, já que sempre são geridos recursos de terceiros, nunca próprios. O dever de prestar contas é inerente a toda atividade pública (Constituição da República, art. 70) e, sendo assim, é de extrema importância os meios postos à disposição ou a serviço da sociedade, para o exercício do controle do poder. Daí surge o conceito de *accountability*, que se aplica à gestão governamental.

Para Nakagawa (1993, p.17), *accountability* é “a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

Ruth Richardson, Ministra das Finanças da Nova Zelândia de 1990 a 1993, em artigo denominado “As Reformas no Setor Público da Nova Zelândia”, publicado por Pereira (1998, p. 216), esclarece que,

o conceito de accountability precisa ser tão fundamental para o setor público quanto o é para o setor privado. Para ter sentido, a accountability precisa envolver níveis específicos de desempenho, liberdade administrativa para buscar os resultados e sanções por falhas. Portanto, uma relação efetiva de accountability exige: especificação antecipada dos níveis de desempenho, autoridade para determinar como os recursos serão empregados para produzir os resultados desejados, um processo de avaliação para saber se os resultados foram obtidos. (PEREIRA, 1998, p.216)

Nas organizações públicas, todos os que guardam e administram bens ou rendas têm o dever de prestar contas sobre essa responsabilidade. Forte é, portanto, a necessidade de instrumentos de controle para aferir a correta utilização dessa responsabilidade, analisada por unidade administrativa de governo, programas e ações de governo, bem como pelos seus gerentes. Mais do que uma necessidade, o controle sobre as prestações de contas na Administração Pública é um dever.

Reconhece-se que a maneira de executar as atividades em cada órgão sofre influência direta das crenças e valores implícitos nas regras, atitudes, comportamentos, hábitos e costumes que caracterizam as relações humanas. Entretanto, defende-se a idéia que todo órgão deve possuir uma cultura organizacional facilmente identificável, adequada, moderna e transparente. Verifica-se, entretanto, que a *performance* na Administração Pública está distante de qualquer uniformidade.

Por isso, o mais importante, nesse momento, é que os órgãos de controles interno e externo se orientem para as novas regras, sendo ne-

cessários três instrumentos nos planos de ação: direção, profundidade e intensidade.

A **direção** significa o caminho para onde a cultura conduz o órgão. A cultura influencia o comportamento das pessoas de maneira que as metas sejam cumpridas, tornando-se um patrimônio positivo importante para o órgão. Se a cultura dirigir o órgão de forma divergente à orientação, à missão e às metas, irá constituir-se num passivo indesejável.

A **intensidade** é o grau de pressão exercida pela cultura sobre as pessoas em relação à direção desejada.

A **profundidade** consiste no nível em que a cultura está disseminada, compreendida e compartilhada entre as pessoas. Se o nível for baixo, sinalizará o treinamento e a orientação que deverá haver no órgão. Se for verificada que no órgão há uma “forte cultura”, pode-se caracterizar como uma cultura direcionada para a realização das metas do órgão.

Massimo Giannini (1974) em *Controllo: Nozioni e Problemi, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1974, v. 4, *apud* Odette Medauar, diz que a função **controle** contém elementos invariáveis que se resumem:

- **numa verificação** (exame da conduta em relação à norma);
- **num juízo** (de conformidade ou desconformidade, isto é, de verificação da regularidade da função); e
- **numa medida** (a providência a ser adotada, em decorrência do juízo feito).

3. O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – TIPOS DE CONTROLE

Na Administração Pública, a função do controle é exercida em decorrência de diversas imposições constitucionais. Pesquisando a Carta Magna Federal, destacam-se, para o objetivo desta obra, o controle externo (na sua relação com o controle interno) e o controle interno.

O controle externo é aquele exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, conforme preconizam os arts. 31 e 71 da Constituição Federal – CF.

O controle externo tem como principal finalidade verificar a probidade da Administração, a guarda, a administração e o emprego legal do Erário e o cumprimento da Lei Orçamentária.

O *controle interno municipal* é aquele exercido pelos Poderes Executivo e Legislativo, em razão dos mandamentos contidos nos arts. 31, 70, 71 e 74 da Constituição Federal – CF.

Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo sobre seu pessoal e atos administrativos praticados.

Importante ressaltar que a matéria aqui tratada também encontra respaldo nas Leis Orgânicas Municipais e na Lei Federal nº 4.320-64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Portanto, o controle interno é orientado para realizar a auto-avaliação da administração (com suas limitações usuais); abrange preocupações de ordem gerencial (eficiência e contributividade), programática (eficácia e convergência) e administrativo-legal (conformidade).

No que se refere ao controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, a primeira e principal finalidade é verificar se o Sistema de Controle Interno municipal está funcionando adequadamente, com uma estrutura adequada, que revele em suas ações resultados positivos, no sentido de subsidiar o administrador com informações e elementos técnicos e também de evitar desperdícios, abusos, fraudes e desfalques, ainda comuns no nosso cotidiano.

Assim, ao controle externo cabe a verificação do atendimento das disposições contidas nos arts. 31, 70 e 74 da Constituição Federal, ou seja, a verificação da efetiva atuação do Sistema de Controle Interno dos órgãos e entidades auditados. Neste sentido, os procedimentos mais comumente analisados são:

I – se a efetiva fiscalização do Município (Executivo e Legislativo) vem sendo realizada pelo Sistema de Controle Interno do Poder pela Unidade de Controle Interno, ou equivalente, com **competências e forma de atuação definidas em lei;**

II – se a Unidade de Controle Interno organiza e/ou audita periodicamente o funcionamento das áreas operacionais vinculadas à realização da despesa e seus processos (Setor de Compras, de Licitações, de Engenharia, etc.) quanto à observância das normas legais vigentes (em especial a Lei Federal nº 4.320-64 e a Lei Federal nº 8.666-93) e quanto aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência e publicidade, utilizando-se **de mecanismos e formas de atuação padronizados;**

III – se os integrantes da Unidade de Controle Interno são **servidores efetivos** especificamente designados para essa finalidade (como referência nas Cortes de Contas o Parecer da Auditoria n° 03-2003 e da Informação n° 60-2002 da Consultoria Técnica do TCE-RS);

IV – se há para os profissionais da unidade de Controle Interno salvaguardas legais que lhes assegurem independência para se desincumbir de suas atribuições funcionais;

V – se a Unidade de Controle Interno planeja sua atuação por meio de plano de trabalho que contemple todas as áreas da administração, priorizando maior frequência de investigações nos setores mais suscetíveis a erros/desvios ou de maior complexidade, ou que consumam expressivo volume de recursos financeiros;

VI – se as irregularidades apuradas pelo órgão de controle interno são precedidas de contraditório e ampla defesa, comunicadas à hierarquia funcional e, por último, caso não-sanadas, ao Chefe do Poder Executivo, para providências, e ao Tribunal de Contas do Estado, nos termos do art. 74, §1º, da Constituição Federal, na forma regradada pelas Cortes de Contas;

VII – se a Unidade de Controle Interno exerce a fiscalização prévia, concomitante e posterior nas diversas áreas de atuação da Unidade, emitindo relatórios periódicos;

VIII – se ocorre a utilização, por parte da administração superior, dos relatórios de auditoria produzidos pela Unidade de Controle Interno, como elemento hábil à tomada de decisões gerenciais e/ou corretivas, com vista a reparar e/ou evitar a ocorrência de ilegalidades, irregularidades e deficiências;

IX – se os profissionais do controle interno recebem periodicamente treinamento e orientação – participação em cursos, seminários, palestras, etc. –, propiciando-lhes novos conhecimentos, atualização e aprimoramento, a fim de melhor executarem sua obrigação funcional;

X – se existem controles cuja manutenção não se justifica, em face de o custo ser superior ao risco, da duplicidade de controle, da existência de outra forma mais racional e menos onerosa de controle, da irrelevância do que se pretende controlar, etc.;

XI – se a realização, por parte da Unidade de Controle Interno, de averiguações periódicas visando a avaliar se o fluxo de operações de receita, despesa, patrimônio, estoques, dívidas, vem desenvolvendo-se em conformidade com as normas legais, e, ainda, se os procedimentos administrativos praticados pelos agentes públicos asseguram confiabilidade.

4. A NECESSIDADE DE PROFISSIONALIZAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

A profissionalização do servidor público se faz necessária principalmente a partir da edição da Emenda Constitucional nº 19-98, que acrescentou o § 2º ao art. 39 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 39. ...

*§ 2º A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para **a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos**, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados. (grifo nosso)*

Em apoio a essa profissionalização, se não explicitamente, todavia mediante diversas exigências, um conjunto de regras vem requerendo da Administração Pública e, por conseqüência, do servidor público **um preparo mais adequado** para lidar com os instrumentos de gestão, especialmente em se tratando do aprimoramento do sistema de controle interno, o que culmina com a necessidade de criação de uma Unidade de Controle Interno.

Aliás, cabe mencionar o trecho da palestra do Exmo. Senhor João Féder, Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, sobre o tema “O Tribunal de Contas e a Auditoria Operacional”, em que relaciona controle com recursos públicos:

*“O Estado não tem dinheiro. Nenhum dinheiro é do Estado. O dinheiro, antes e depois de entrar nos cofres públicos, é do povo e, como tal, **o seu controle** paira acima de qualquer outro direito. (grifo nosso)”*

Neste sentido é requerido que cada entidade governamental tenha o seu plano de capacitação dos servidores, evitando que haja concentração em determinadas áreas em detrimento de outras, sendo o conhecimento e a informação disponibilizado ao alcance de todos.

5. TÓPICOS SOBRE A HISTÓRIA DO CONTROLE INTERNO

O termo *controle* acompanha a história da civilização. Em Roma, 55 a.C., Marco Túlio Cícero já asseverava:

O orçamento nacional deve ser equilibrado” e “os pagamentos a governos estrangeiros ou a terceiros devem ser reduzidos, se a nação não quiser ir à falência”.

Esta citação sempre é mencionada pelo Exmo. Sr. Conselheiro e quando do exercício da Presidência do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, Dr. Sandro Marques Dorival Pires, em suas palestras.

A palavra *controle* tem sua origem no francês, pois o *contre-rôle* era um registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados.

6. O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO CONTEXTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

6.1. SIGNIFICADO DE ADMINISTRAÇÃO

Os gestores, que antes gerenciavam orçamentos inflados, às vezes sem dinheiro para cobrir as despesas ou alternativas para obtê-lo, hoje se defrontam com a realidade de acompanhamento e equilíbrio entre o orçado, o executado e a programação financeira.

Assim, há um consenso sobre a necessidade de criar *mecanismos de gestão* capazes de controlar a eficiência dos gastos e da arrecadação, o cumprimento ou não de objetivos sociais reconhecidamente prioritários, a concentração de renda e outros que envolvem a sociedade brasileira como um todo. Basta uma leitura nos manuais atuais de auditoria do Tribunal de Contas da União para perceber esse novo contexto. O cenário institucional que se desenha no País pressupõe *mudanças de fundo no modelo de administração*.

A Administração Pública atualmente tende a migrar do modelo *burocrático* para o *gerencial*. A diferença entre a Administração Pública gerencial e a burocrática é a *forma de controle*, deixando de basear-se somente nos processos (burocrática: fiz licitação para a construção de uma escola e contrata professores), *para concentrar-se nos processos mas também nos resultados* (gerencial: estão sendo atendidos os alunos, dando-lhes condições plenas de aprendizado?) identificando *o cidadão como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços*.

Os resultados da ação do Estado são considerados ruins, bons ou excelentes não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros (isso é fundamental), mas porque as necessidades do cidadão estão ou não sendo atendidas.

Administrar, portanto, é um misto de arte e ciência, sendo que as técnicas de gestão voltadas à Administração Pública têm ganhado saltos significativos, cuja tendência é a diminuição da dependência da arte para cada vez mais sedimentar-se a ciência na Pública Administração. Resumidamente significa dizer que Administração é planejar, organizar, dirigir e controlar e, dessa forma, é possível dizer que sem controle não há Administração, pois, os quatro elementos da Administração interagem dinamicamente, são dependentes entre si, e constituem um processo de permanente aperfeiçoamento.

6.2. NATUREZA DOS SISTEMAS DE CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A adoção de controles internos e a sua organização estão relacionadas com a gestão das instituições governamentais, fazendo parte desta como instrumentos para a viabilização da sua missão institucional. A garantia de honestidade, de eficiência, de prevenção dos erros e fraudes em qualquer organização não existe porque os processos são trabalhados por pessoas que, naturalmente, estão sujeitas a falhas, intencionais ou não. O que existe são meios de prevenir e detectar problemas de ordem formal ou material que podem resultar em atos antieconômicos ou dolosos perante a Fazenda Pública. A articulação com os departamentos e pessoas, a elaboração do plano de organização, a manutenção e melhoria no Sistema de Controle Interno são funções próprias da Unidade de Controle Interno.

Os administradores necessitam de informações, porém muitas vezes elas não existem ou estão numa apresentação ou formatação inadequada. Acrescente-se a isso o fato que, na maioria das vezes, essas informações são entregues tardiamente, quando já não são mais tão necessárias.

A constante preocupação com a economicidade das ações de governo e a constatação que as informações na Administração Pública são distorcidas e insuficientes; impõe que seja aperfeiçoada a idéia de desenvolver novas ferramentas de controle interno que permitam levantar indicadores gerenciais principalmente no que diz respeito às atividades-fim (as que prestam serviços diretamente ao cidadão).

Importa referir três conceitos relacionados à obtenção de informações:

- *dados*: fatos ou suas representações (imagens, sons, números, etc.) que podem ou não ser úteis ou pertinentes para uma atividade;
- *informação*: dados reunidos, articulados e trabalhados cuja forma e conteúdo são apropriados para um uso (determinado);
- *conhecimento*: combinação de idéias, conjunto de informações, regras, procedimentos e instintos que guiam ações e decisões.

Ainda se trabalha com “dados”, sendo que as “informações” atualmente já estão sendo desenvolvidas pelos mais diversos órgãos públicos. Na realidade, pouco se tinha de informação a respeito das finanças públicas, estadual e municipal.

Para mostrar ao gestor os caminhos que ele pode ou não seguir, para orientá-lo a tomar melhor as decisões, mediante um conjunto de informações razoáveis, tem-se um grande desafio: chegar à etapa do *conhecimento*.

Assim, por estar relacionado à missão institucional, ter por ferramenta de trabalho a organização dos processos, foco nos resultados, problemas formais e materiais e por gestionar informações de toda a ordem relacionada à gestão governamental, a natureza dos controles internos é pública e precisa ser levada a efeito com segurança. Daí o seu enquadramento nas funções precípuas de Estado, não podendo ser desempenhado por servidores que não sejam de provimento efetivo.

7. OS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS ATINENTES AO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A 1ª Constituição da República Brasileira – de 1824 – de alguma forma já tratava a necessidade de controle. As Constituições seguintes – 1891, 1930, 1934 – também apresentaram disposições consideráveis a respeito da matéria. A de 1946 clarificou o assunto na órbita constitucional, pois, em seu art. 22, assim dispôs:

...

Art. 22. A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada, na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e, nos Estados e Municípios, pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais.

Os mais diversos conteúdos sobre Administração Pública nas Constituições encontram-se sob a forma de normatização, relacionando o controle como um mecanismo de vigilância de um Poder, especialmente do Legislativo sobre o Executivo, a título exemplificativo.

A Constituição de 1967 aprimorou a norma geral sobre controle, encontrando-se nos arts. 16 e 70 estas determinações:

Art. 16. A fiscalização financeira e orçamentária dos Municípios será exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e controle interno do Executivo Municipal, instituídos por lei.

...

Art. 70. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

A Constituição de 1988 trouxe novas exigências à Administração Pública, inclusive no que se refere ao controle, haja vista estas disposições:

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

...

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

Fazendo-se uma pequena reflexão, **infere-se que**:

1º – o art. 31 aplica-se somente aos Municípios;

2º – o art. 70 aplica-se em todas as esferas de Governo, especialmente na União, nos Estados e no Distrito Federal;

3º – o art. 31 esclarece que por ser o controle interno organizado na forma de sistema, uma das suas características é que ele é composto, na verdade, por uma série de subsistemas (por exemplo, o sistema de controle patrimonial, o sistema contábil, o sistema de informações gerenciais). Há, portanto, dentro do sistema geral, denominado sistema de controle interno, vários subsistemas;

4º – a parte final do art. 70 induz a pensar que cada Poder terá o seu sistema de controle interno (“... e pelo sistema de controle interno de cada Poder”); todavia, pela regra constitucional, em sua interpretação, não há conflito, embora aparente, posto que para os municípios existe a regra específica do art. 31 e, entre regra específica e geral, aplica-se a específica, por disciplinar em regime especial sobre o assunto, ou seja, até que haja medida judicial afastando a aplicabilidade do art. 31 da CF/88, quem organiza o sistema de controle interno é o Poder Executivo.

8. O CONTROLE INTERNO NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

O aprimoramento no que toca ao controle interno verificado no texto da Constituição de 1967 é reflexo da Lei Federal nº 4.320-64, que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços das esferas de Governo, bipartindo o controle, na Administração Pública, em interno e externo.

O controle interno já era previsto em vários dispositivos legais anteriores à Lei Complementar nº 101-2000, os quais já continham exigências a respeito da matéria, especialmente a Lei Federal nº 4320-64 e o Decreto-Lei nº 200-67, e depois a Constituição Federal de 1988, nos arts. 31 e 74, com a previsão do controle interno dos Municípios e demais entes da Federação, respectivamente. Trata-se, pois, de assunto muito antigo.

Assim, existem dois momentos marcantes em termos de controle na Administração Pública: o primeiro, com o Regulamento de Contabilidade Pública, de 1922; e o segundo, com a edição da Lei Federal nº 4.320-64. Por certo, o controle sempre está calcado na Contabilidade.

Veja-se que, com o passar dos anos, houve o sucateamento informal de parte daqueles instrumentos legais, bem como o desinteresse, desprezo e esquecimento de regras básicas por parte de órgãos, gerando a necessidade de se criar algo que desencadeasse o interesse por essas regras básicas. Conseqüentemente, surgiu a necessidade de uma legislação adequada às novas exigências – com uma linguagem contemporânea, tendo em vista inclusive os novos conhecimentos técnicos existentes – e de um maior número de profissionais de nível superior mais bem preparados e com maiores condições de se adaptarem aos avanços tecnológicos. Neste contexto, destaca-se a importância do profissional da Contabilidade como elemento capaz, por sua formação, que alcança a qualificação técnica exigida à prática do controle interno. Aliado a isso, o único curso de graduação que estuda os controles internos é o da Ciência Contábil.

A ausência de organização voltada aos controles internos não deriva da falta de legislação, seja de ordem constitucional ou infraconstitucional, mas, sim, da postura despreocupada diante da proteção da gestão quanto aos erros, fraudes e desperdícios.

Na lógica seqüencial jurídica necessária para a organização dos controles internos, não basta a Constituição Federal de 1988 prever a organização do sistema de controle, como também não basta as legislações infraconstitucionais exigirem relatórios, assinaturas e procedimentos; faz-se necessária a existência de lei local regravando os princípios de organização dos controles e, por fim, que seja a atuação da Unidade de Controle disciplinada em documento hábil (instrução normativa de controle ou manuais), elaborado pela própria Unidade de Controle Interno.

9. VALORES ÉTICOS E CONTROLES INTERNOS

Ético vem de *ethos*, que quer dizer caráter. Ética corresponde ao comportamento moral da humanidade vivendo em sociedade, seja nos relacionamentos familiares, sociais ou profissionais. As normas gerais de convivência de um grupo criam a moral. Portanto, ética é a aplicação da moral e esta varia conforme o grupo social e a época.

No campo das organizações, com ou sem fins lucrativos, é relevante que a instituição possua o seu código de ética como instrumento propulsor de boas práticas, sendo requisito essencial aos controles internos que a integridade das pessoas seja valorizada como forma de institucionalização na cultura da entidade. Não há sistema de controle que resista a ausência generalizada de valores éticos na organização. Os valores éticos da entidade devem ser elaborados e publicados pela organização, com acesso a todos os colaboradores, pois as pessoas tendem a se espelhar nos gerentes em relação às suas atitudes; daí a necessidade de haver o exemplo institucional formalizado.

Problemas como a ausência de estrutura para o fortalecimento dos controles, a falta de segregação de funções e a tolerância em relação a condutas inadequadas, enfraquecem os valores éticos e prejudicam os controles internos. Assim, deve a Administração, por intermédio da Unidade de Controle Interno, identificar, divulgar e disseminar normas de condutas e os valores da instituição. ***No entanto, é importante frisar: os valores morais devem ser considerados já como requisito de ingresso na instituição, e não apenas os critérios técnicos e de conhecimentos.***

10. CONCEITOS RELATIVOS AOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

10.1. CONCEITOS DE SISTEMA

A teoria dos sistemas, sob a óptica de seu fundador Von Bertalanffy, no dizer de Catelli (2001, p.36), revela que [...] *é uma nova visão da realidade que transcende os problemas tecnológicos, exige uma reorientação das ciências, atinge uma ampla gama de ciências desde a física até as ciências sociais e é operativa com vários graus de sucesso.*

Sistema, no dizer de Sanches (SANCHES,1997, p.243), corresponde ao

conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vista à consecução de objetivos bem determinados. Os objetivos devem ser claramente definidos para que as partes possam ser articuladas de modo a possibilitar o atingimento dos resultados pretendidos. Normalmente um sistema é um subsistema de outro mais abrangente e passível de decomposição em subsistemas menores. Se tomarmos um automóvel como exemplo de sistema, constataremos que ele é um subsistema do sistema frota, que é subsistema do sistema trânsito urbano, etc. Por outro lado ele pode ser decomposto, pelo menos, em subsistema de controle, subsistema propulsor e subsistema de informações. Um sistema só pode funcionar bem na medida em que seus subsistemas operem de modo apropriado, pois a realização de seus objetivos constituem etapas intermediárias para a viabilização dos objetivos do sistema. O sistema maior dentro do qual interage um subsistema específico é denominado de 'ambiente'. A funcionalidade de um sistema depende, sempre, da apropriada estruturação de seus subsistemas e da harmoniosa articulação entre estes, bem como de que se dê séria consideração às restrições do ambiente. De um modo em geral os sistemas são articulados através de quatro componentes básicas: entradas ('inputs'), processos ('throughput'), saídas ('outputs') e realimentação ('feedback').

No dizer de Perez Junior, *sistema é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, em conjunto, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.* (1995, p.28)

10.2. CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

É importante observar as definições encontradas em dicionários da língua portuguesa e em técnicos, referente a controle interno:

“Controle – fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos ou sobre produtos, serviços, materiais, etc., para que tais atividades, ou produtos, não desviem das normas e determinações preestabelecidas.”

(Novo Dicionário Aurélio, Rio de Janeiro, Nova Fronteira).

“Controle – conjunto de técnicas, procedimentos e comportamentos através das quais os processos, empreendimentos, programas e organização são mantidos direcionados para seus fins e objetivos.”

(Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins, Brasília, Prisma).

Pode-se registrar ainda a significação dada por *Hely Lopes Meirelles*: o controle, em tema de Administração, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.

Controlar significa comparar o que foi feito com um padrão, com o que deveria ser feito. É um espelho, um parâmetro.

Historicamente, o conceito da palavra **controle** sempre foi cercado de polêmicas e incompreensões, na medida em que, por diversas vezes, os gestores públicos entendem-no única e exclusivamente como **um ato de interferência de profissionais**, a bem do serviço público, na sua missão constitucional de verificar falhas e irregularidades – e corrigi-las – em sua administração. Ledo engano, embora para essa finalidade estejam presentes os órgãos de controle externo e interno.

Os controles internos **servem para auxiliar** o gestor na busca de sua missão – colocar serviços públicos à disposição da comunidade –, tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no Município, não com conhecimento empírico (baseado somente na experiência – quando existe – e sem nenhum conhecimento científico), mas, sim, voltado para técnicas modernas de administração (planejamento e gestão). Antes de ser meio de fiscalização, os controles internos têm cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos da sua administração. Em síntese, os controles internos dão a possibilidade de exercer, realmente, a função de “gestor dos negócios públicos”.

Para que se organizem ações de controle, é indispensável que o ente público tenha uma estrutura administrativa organizada, com funções, atribuições e competências claramente definidas e distribuídas.

Também é importante referir que controle interno não é auditoria. Attie (1998) define com propriedade as diferenças entre os controles internos e auditoria:

Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Há, portanto, nítida separação entre organização dos controles internos e a auditoria.

10.3. CONCEITO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Pode-se definir o Sistema de Controle Interno somando-se os conceitos de “sistema” e de “controle interno”. É, portanto, o mecanismo de autocontrole da própria Administração, exercido pelas pessoas e Unidades Administrativas e coordenado por um órgão central, organizado, e em parâmetros gerais, por lei local. Consiste a atuação do sistema de controle, em sua essência, na fiscalização que realizam mutuamente as unidades administrativas, cujas funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser tomado por um setor sem que outro o acompanhe e/ou revise, desde que sem entraves ao processo.

Portanto, sistema é um conjunto composto por partes individuais, que têm uma missão em comum, em que cada parte é peça fundamental para o todo. São exemplos de sistema: uma orquestra, na qual cada instrumento tem uma função, mas com objetivo comum; o corpo humano, em que cada órgão tem a sua importância e funcionamento, sendo parte integrante e necessário à sobrevivência; o motor de um veículo, no qual cada peça tem a sua função para que este funcione. Um sistema sempre pressupõe que seja formado por vários outros subsistemas (por exemplo: sistema respiratório é um subsistema do sistema corpo humano).

A atuação do sistema de controle interno é realizada antes, durante e depois dos atos administrativos, com a finalidade de acompanhar o planejamento realizado, garantir a legitimidade frente aos princípios consti-

tucionais, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e garantir que os dados contábeis sejam fidedignos.

Assim, um órgão ou entidade governamental é um sistema aberto que interage com o ambiente. Vale-se de recursos materiais, humanos e tecnológicos, cujo processamento em todas as unidades organizacionais, como compras, licitações, materiais, financeiro, contabilidade, pessoal, atividades-meio ou fim, resulte em bens e serviços que são oferecidos à sociedade. Cada unidade e pessoa que nele opera é parte do sistema e depende do trabalho das outras pessoas e unidades. Ocorrendo falha no meio do processo, a qualidade do resultado final será afetada.

O funcionamento do sistema pressupõe a otimização de procedimentos, técnicas e organização dos seus componentes de tal maneira que haja a racionalização dos recursos, desde a entrada, processamento e saída dos serviços postos à disposição da sociedade. Essa otimização pode ser definida como eficiência (sentido restrito, não na concepção de princípio constitucional).

Padoveze (2005, p.14) citando Ackoff diz que *a riqueza produzida por uma corporação é a diferença entre os consumos por ela possibilitados e o seu próprio consumo*. Padoveze define a eficiência como a relação existente entre o resultado obtido e os recursos consumidos para conseguir aquele resultado.

O desafio das organizações governamentais é, nesse sentido, de fazer mais com menos. Para isso, é preciso gerir (planejar, organizar, dirigir e controlar) o seu sistema de controle e de informações de forma mais eficiente, mas também eficaz. Daí a necessidade de a Administração Pública preocupar-se em medir o seu trabalho, os seus resultados, compará-los com parâmetros por meio de mecanismos gerenciais, para que possam ser melhorados.

Uma entidade somente precisa de um sistema de controle porque os interessados, internos e externos, da organização precisam assegurar-se que as operações estão sendo realizadas com eficiência, eficácia e efetividade, garantindo o cumprimento das finalidades da instituição. Uma pequena empresa individual, em que o proprietário domina todas as operações, não necessita de um sistema de controle interno; todavia, à medida que a empresa cresce e suas operações ficam complexas, é preciso garantir a eficiência e eficácia em todos os processos internos, por meio da organização de um *sistema de controle*.

As bibliografias consultadas apresentam semelhanças ao definirem controle interno. O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto

Americano de Contadores Públicos Certificados, citado por William Attie (1992, p.197), define controle interno como *plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.*

Um sistema de controle interno deve ser planejado para ser eficiente. Deve também sempre levar em consideração que os operadores dos processos internos são as **pessoas**. Não se concebe um sistema de controle interno para as máquinas, mas, sim, destinado às pessoas. E estas, por sua vez, estão sujeitas a falhas, propositais ou não. Assim, além da necessidade da política de recursos humanos, que propicie a fidelidade das pessoas à organização, desde o comportamento ético – que deve ser objeto de análise na admissão –, passando pelo sistema de remuneração, benefícios, possibilidades de oferecer segurança e crescimento profissional e pessoal, também é preciso prever meios pelos quais os erros e as fraudes possam ser encobertos, criando-se mecanismos para impedi-los e identificá-los.

11. 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, devem estar 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. Ele está dentro da 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 em função destas. *Ao aceitarmos isso como verdade, fica 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, bem como apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados aos seus objetivos gerais. Em geral os objetivos dos sistemas de controle interno são:

- a) a salvaguarda dos ativos da organização;
- b) a confiabilidade dos registros contábeis;
- c) a eficiência e a eficácia nas operações mediante a aplicação das melhores práticas gerenciais;
- d) a aderência às políticas;
- e) o cumprimento das leis e regulamentações; e
- f) a mensuração dos indicadores de desempenho da organização, tanto em processos, na sua missão, como financeiros.

12. PLANO BÁSICO DE ORGANIZAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O plano 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.

12.1. 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.

12.2. VONTADE POLÍTICA

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 vontade política, principalmente na fase inicial, não há como funcionar o sistema de controle interno. Por isso é que o gestor é 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.

12.3. ESTRUTURA DE SERVIDORES DE PROVIMENTO 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 prin-

cípio 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 o 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 (veja-se Constituição, art. 74). (grifo nosso)*

12.4. ESTRUTURA FÍSICA

A estrutura física para o funcionamento dos controles e do sistema de maneira em 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*.

12.5. 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 con-

trole 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.

12.6. PRINCÍPIOS E REGRAS PARA A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

12.6.1. *Segurança Razoável*

O sistema de controle interno deve oferecer a segurança razoável de que os objetivos gerais da organização serão cumpridos (missão). Equivale a um nível satisfatório de confiança por meio da garantia da independência profissional dos integrantes e dos departamentos. Ainda que reconheçamos como metodologias existentes a “Unidade de Controle Interno” ou a “Controladoria”, ambas integrando funções por vezes conjuntas de “organização dos controles e auditoria” ou “auditoria e contabilidade” em nome do princípio da segregação de funções, estas tarefas devem ser desempenhadas, por medida de segurança, por departamentos diferentes e independentes. A Auditoria deve reportar-se à alta gerência e ser independente da Controladoria ou da Contabilidade. A Controladoria organiza os controles contábeis e os relacionamentos com os outros departamentos, sendo que a auditoria recomenda-se que seja desempenhada por departamento de Auditoria independente.

Ainda em nome do princípio da segurança dos controles é que não se recomenda que a coordenação dos departamentos de auditoria (principalmente) e de controladoria sejam ocupados por servidores que não sejam de provimento efetivo.

12.6.2. *Integridade e competência*

Chefes, diretores e colaboradores devem caracterizar-se por sua integridade pessoal e profissional, possuir um nível de competência que lhes permita entender a importância de desenvolver, implantar e manter controles internos apropriados, e alcançar os objetivos gerais de tais controles. Neste sentido, o incentivo à educação formal e à formação profissional deve ser constante. Pessoas instruídas e educadas podem entender com mais facilidade a finalidade dos controles.

12.6.3. Acompanhamento dos Controles

Os sistemas de controle modificam-se com o passar dos tempos. Procedimentos antes eficazes tornam-se obsoletos devido ao ingresso de novas tecnologias, alterações e inclusões de pessoas, assim como modificações nos processos. É importante que haja rotinas de verificação e acompanhamento constante do sistema de controle interno, contudo, *verificações em separado* são fundamentais.

As rotinas constantes fazem parte do próprio sistema de controle e devem estar inseridas no seu planejamento. Consistem em testar permanentemente os controles por meio de *amarrações* do sistema, mediante relatórios e suas correlações ou evoluções relativas a índices de desempenho. Por exemplo, o relatório de gastos com veículos é verificado por pessoa diferente da que elabora o relatório e esta tem a responsabilidade de identificar desvios de comportamento no consumo de combustíveis. Ocorrendo alterações, devem ser investigadas e podem revelar deficiências no controle interno. Indicadores de desempenho nos processos são excelentes instrumentos de avaliação dos controles internos. É conveniente que para todos os processos sejam criados indicadores para medir sua eficácia e eficiência. Desvios devem ser sempre investigados e podem indicar deficiências ou melhorias necessárias nos controles. Exemplo pode ser dado com o processo de compra, desde o pedido até a chegada do material, em relação ao tempo que o processo leva na organização, assim como o prazo médio de compras (tempo para pagamento), no qual os desvios em comparações com os tempos e prazos médios históricos podem indicar problemas ou novas necessidades de controles internos.

A avaliação em separado dos controles internos serve não só para testar a eficácia dos controles, mas inclusive para testar a eficácia das verificações constantes, ou seja, da auto-adaptação dos controles. A função de avaliação em separado dos controles internos é feita pela auditoria interna e externa.

12.6.4. Organização

A estrutura do controle interno, todas as transações e os fatos significativos devem estar claramente documentados, e a documentação deve estar sempre disponível para exame. Mais difícil do que guardar os documentos é encontrá-los quando se necessita deles. Por isso, é importante que a instituição tenha consciência que um sistema de digitalização de documentos e informatização sobre a localização eletrônica e física dos documentos é essencial para a economia e segurança da organização. Muitas instituições chegam a alugar prédios em localizações nobres para a guarda de documentos, o que é um desperdício.

12.6.5. Registro oportuno

As transações e os fatos significativos devem ser prontamente registrados e adequadamente classificados. Contabilidade e outros registros administrativos em atraso apontam para falta de controles internos ou sua ineficiência.

12.6.6. Sistemas de autorização e execução

As transações e fatos relevantes devem ser autorizados e executados somente por pessoas que atuem no âmbito de sua competência. As permissões de acesso a *softwares* ou a determinados documentos e informações devem ser claras e obedecidas, além de atender ao princípio da segregação de funções. Todas as referências sobre o sistema de autorização e execução devem ser feitas no manual de organização do sistema de controle interno.

12.6.7. Segregação de funções

As tarefas e responsabilidades essenciais ligadas à autorização, ao processamento, ao registro e à revisão das transações e fatos devem ser distribuídas entre diferentes pessoas e/ou unidades administrativas, com o fim de reduzir os riscos de erros, fraudes e desperdícios. O trabalho de uma pessoa ou unidade deve ser automaticamente verificado por outra nos fluxos normais de trabalho. Não pode uma única pessoa ter todo um processo sob o seu domínio, se este domínio possibilitar erros, fraudes ou desperdícios não identificáveis em seu curso normal.

12.6.8. Acesso restrito

O acesso a recursos, registros e determinados locais deve ser limitado a pessoas autorizadas, responsáveis por custódia ou uso, como as do almoxarifado e as da tesouraria. Os recursos devem ser confrontados com os registros periódicos, para assegurar a responsabilidade e determinar a sua compatibilidade. Por exemplo, em uma Prefeitura Municipal, os valores arrecadados e baixados pelo sistema tributário devem ser comparados com a arrecadação lançada na Contabilidade.

12.6.9. Determinação das responsabilidades

Todos devem conhecer os direitos e deveres das pessoas e das unidades administrativas, bem como as atribuições de seus cargos com a linha hierárquica claramente definida. Não há como cobrar responsabilidades se não estiverem claras as atribuições. Ressalta-se que, modernamente, não basta que as pessoas conheçam as suas responsabilidades do ponto de vista “vertical” da organização, mas, sim, que também conheçam os seus papéis nos processos de gestão.

12.6.10. Normatização

Todos os procedimentos, processos e documentos devem ser alvo de normatização ou mediante instruções de controle ou manual de organização do sistema de controle interno. A organização do organograma, por exemplo, com definição das atribuições específicas e comuns das unidades administrativas, o desenho do fluxo dos processos internos, os manuais de procedimentos setoriais, as rotinas das unidades, bem como as determinações sobre formulários, procedimentos, prestações de contas, devem ser objetos de normatização. Deve-se ter o cuidado para que as normatizações sobre controles internos não sejam extensas, que sejam simples e sofram periódica reavaliação.

12.6.11. Comunicação interna

Sistemas de comunicação interna e acesso aos meios de comunicação devem ser regulamentados. O uso indiscriminado de sistemas de comunicação eletrônica pode ser muito prejudicial para a entidade, por provocar perdas de tempo, desestimular o relacionamento pessoal entre os servidores em detrimento de mensagens eletrônicas, provocar mal-entendidos por mensagens lidas e interpretadas equivocadamente, provocar falhas de segurança em sistemas da empresa por recebimento de vírus e outros. O acesso à internet também deve ser regulamentado para evitar abusos. Com a expansão dos meios de comunicação, a entidade deve estabelecer os mecanismos de

comunicação que considera aceitáveis e sua utilização de forma coerente com os objetivos da organização.

12.6.12. *Cumprimento da legislação*

O conhecimento sobre a legislação que envolve a entidade é essencial para os controles internos. As pessoas envolvidas com a instituição devem dominar a legislação em que estão inseridas. Para tanto, deve haver clara determinação sobre que unidades devem cumprir determinadas legislações, bem como manter o acompanhamento sobre as atualizações ou novidades legislativas que interferiram na organização. Por exemplo, a segurança no trabalho é regulamentada e não pode haver desconhecimento sobre essa legislação pela parte competente da entidade.

12.6.13. *Proteção dos ativos*

Proteger os ativos significa proteger não apenas o caixa, mas os bens e os direitos de qualquer natureza. Determinar as responsabilidades sobre a guarda e proteção dos ativos é item de controle interno, como, por exemplo, estabelecer qual a unidade deve preocupar-se com a busca de direitos tributários, com a guarda e conservação dos bens móveis e imóveis, seguros, sistemas de vigilância e proteção contra furtos e roubos.

13. 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. Citam-se algumas que devem ser obrigatoriamente instituídas por qualquer sistema de controle interno.

13.1. AUTORIZAÇÃO

Consiste em limitar determinadas operações mediante autorização de pessoa diferente da que executa a tarefa.

13.2. CORRELAÇÃO

Consiste em conciliar saldo de contas contábeis, ou ainda, a correlação existente 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.

13.3. NUMERAÇÃO SEQUENCIAL

É uma forma de controle simples que consiste em numerar seqüencialmente determinado documento, com o objetivo de assegurar a integridade do processo, como pedidos e autorizações.

13.4. CONTROLE DE TOTAIS

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

13.5. OPERAÇÕES PENDENTES

Consistem em registrar as operações faltantes de um processo e criar rotinas de verificação dessas operações.

13.6. DUPLA VERIFICAÇÃO

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.

13.7. 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.

13.8. ANÁLISE DE BALANÇOS

A análise das demonstrações contábeis da organização 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.

13.9. 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.

14. A RESPONSABILIDADE PELO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A responsabilidade em dar condições para a manutenção do sistema de controle e as suas melhorias é da Administração da entidade. No dizer de Paulo N. Migliavacca (2004, introdução) *Avaliar as necessidades de controles para cada estrutura é tarefa para seus administradores. Ignorá-las é ser conivente com o que vier a acontecer*. É fácil identificar essa responsabilidade quando se indica o responsável pelo patrimônio da organização; logo, a preservação do patrimônio é tarefa da Administração. Os mecanismos utilizados pela Administração em relação ao controle interno determinam o tom da sua preocupação com os controles. Não raras vezes, as Administrações têm dificuldades em visualizar benefícios diretos pelo fortalecimento dos controles, e tendem a diminuir

custos de pessoal de controle (o custo é visível), todavia, não percebe que põem o patrimônio a toda sorte de erros, fraudes e desperdícios.

Por ser tarefa técnica e complexa, a Administração deve estruturar um departamento que, formalmente, seja responsável pela instituição, manutenção e melhorias nos controles internos. A falta de condições de trabalho, treinamento e orientação podem esvaziar os propósitos da unidade de controle e, neste caso, a responsabilidade é da Administração.

15. A UNIDADE DE CONTROLE INTERNO

15.1. COORDENAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

É de extrema importância e necessidade um conjunto de unidades técnicas, articuladas, a partir de um órgão de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizadas em cada nível de governo, especialmente agora, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que, em seu art. 59, reforça a consistência do mandamento constitucional.

Utiliza-se a expressão “Unidade de Controle Interno” para determinar a responsabilidade pela organização e fiscalização (auditoria) do sistema de controle interno por apenas uma unidade, mas é possível – e até desejável – distribuir as funções em departamentos diferentes. É possível que o sistema de controle seja coordenado por um único departamento, ligado ao Gabinete do Prefeito ou do dirigente máximo do órgão ou entidade. Nesse caso, ele acumula as funções de *organização* e *auditoria* dos controles. Entretanto, em homenagem ao princípio da segregação de funções, sugere-se que as funções de organização dos controles e de auditoria sejam realizadas de forma independente.

A controladoria se encarrega de organizar os controles contábeis e seus relacionamentos com os demais departamentos, e o departamento de Auditoria, fica responsável pela auditoria e fiscalização sobre o funcionamento do sistema, inclusive pela assinatura dos relatórios de gestão. Este é o modelo que atualmente sugerimos, independentemente do porte do município.

Existem outros modelos, em que há a criação da controladoria, mas não há segregação entre organização dos controles e auditoria, o que não é recomendável pela ausência de segregação e até de autonomia, pois, muitas vezes, estes departamentos ainda se encontram vinculados a determinadas Secretarias de governo, como a Fazenda, por exemplo.

Portanto, a sugestão para a organização do sistema de controle interno hoje passa pela bipartição das funções da “Unidade Central de Controle Interno” em outros dois departamentos segregando a organização e a auditoria, respectivamente em Controladoria e Auditoria.

15.2. A CONTROLADORIA E A AUDITORIA NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

15.2.1. 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 de-

fine 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 a 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.*** (grifos nossos)

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 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 CGU 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 trazida por este estudo 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 que objetivem 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.

15.2.1.1. *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'. 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 Contador Enory Luiz Spinelli, então Presidente do CRCRS, ao apresentar 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 desenvolvidos, 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.

15.2.2. 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 precípuas da Unidade Central e otimizando a relação de segurança nos controles.

15.3. 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.

15.4. 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 está sendo cumprido pelas unidades administrativas.

15.4.1. *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.

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 regrada 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>)?			

	Descrição	S	N	NA
5	A estrutura de pessoal é adequada (CCs 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 economista 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):

LEVANTAMENTO, PRIORIZAÇÃO E SOLUÇÃO DE PROBLEMAS

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

15.4.2. *Normatização*

A padronização dos mecanismos e da forma de atuação do controle interno municipal é de vital importância. Nesse sentido, a Unidade de Controle Interno poderá emitir instruções normativas, de observância obrigatória no Município, exercendo papel normatizador ou, ainda, elaborar manuais de procedimentos.

Nos ensinamentos de Oliveira (2002, p.398),

Manual é todo e qualquer conjunto de normas, procedimentos, funções, atividades, políticas, objetivos, instruções e orientações que devem ser obedecidos e cumpridos pelos executivos e funcionários da empresa, bem como a forma como estes devem ser executados, quer seja individualmente, quer seja em conjunto.

O objetivo de se editarem manuais é facilitar o funcionamento da organização, pois facilita a comunicação e solidifica procedimentos. Os manuais podem conter informações sobre a estrutura da organização, processos, atividades e tarefas, procedimentos, regras internas, ética, formulários.

A importância dos manuais é a unificação em um documento de muitas informações sobre a entidade, que podem ser fontes de fácil e constante consulta, pois padroniza procedimentos e documentos, evitando discussões sobre versões de certos procedimentos e rotinas, e identificando as linhas de autoridade. Todo o trabalho sugerido de normatização, desde a missão, visão e valores da instituição, o organograma, a identificação dos processos, atividades e tarefas, o perfil dos cargos, as rotinas, as regras internas de comportamento e o código de ética da instituição, devem ser objetos de manualização, trabalho este que sugerimos seja feito pela Unidade de Controle. Pode ser elaborado um único manual com todos os itens anteriormente referidos ou, ainda, um manual para cada finalidade.

Os manuais devem ser atualizados periodicamente, preferencialmente com datas predeterminadas para a sua reavaliação.

15.4.3. *Orientação*

Decorrência natural do trabalho da Unidade de Controle será a procura, pelos servidores e pelas demais unidades administrativas, de auxílio quanto a procedimentos e rotinas. Esta orientação a ser dada pela Unidade de Controle (ou Controladoria) deve ser sempre para esclarecer procedimentos já previstos ou aperfeiçoá-los. Não pode e não deve a Unidade de Controle transformar-se em órgão parecerista, pois para isso existem as assessorias específicas, como a assessoria jurídica, por exemplo.

Uma atitude proativa da Unidade de Controle, em primeiro aprender o funcionamento da Administração, conhecer os procedimentos e rotinas de cada unidade administrativa, normatizar os processos em conjunto com as pessoas e departamentos envolvidos, entender que é necessário ouvir os servidores e suas dificuldades e nunca “apontar” sem antes oferecer o direito de esclarecimento, certamente construirá um ambiente de colaboração entre a Unidade de Controle e as demais unidades, desenvolvendo a orientação saudável e preventiva quanto aos erros e desperdícios.

15.4.4. *Auditoria*

A função auditoria tem passado por expressivos avanços em seus propósitos, posturas e concepções. Identificada inicialmente como uma atividade típica do setor privado, esse posicionamento contamina e emerge obrigatória e positivamente como uma função no setor público, pelas seguintes razões:

- a função *controle* é parte integrante do processo administrativo;
- a função *auditoria* é parte indissociável do controle.

A auditoria modernamente compartilha responsabilidades sobre os resultados de uma gestão. Na gestão pública, essas responsabilidades sobrelevam-se, considerando-se a natureza e a abrangência de sua repercussão – a alocação ótima dos bens públicos sociais. Para a consecução desse objetivo, é conveniente enfatizar a necessidade de avaliação do gerenciamento dos programas e da prestação de serviços. Nesse aspecto, os órgãos e as entidades devem desenvolver ***sistemas de informações gerenciais*** confiáveis e a implementação de ***indicadores de desempenho, tanto do ponto de vista dos orçamentos (PPA, LDO e LOA), quanto relativos aos processos de gestão.***

Com fundamento numa nova forma de administração, **a gerencial** e, por conseqüência, de controle, surge um novo conceito de auditoria, não com o sentido repressivo, adstrito a padrões rígidos, mas sob um enfoque do controle prospectivo, técnico, como uma atividade de vanguarda na vigilância e orientação, exercitado em nome do interesse público. Uma auditoria voltada para o **exame da eficiência, eficácia e efetividade** dos atos administrativos, sob os ângulos da **legitimidade, razoabilidade e economicidade**, trabalhando nas causas dos desconroles existentes. Assim, além da auditoria de regularidade deve haver a auditoria operacional, ou seja, da área-fim da Administração, por meio da análise dos indicadores de desempenho associados aos programas de governo, estabelecidos no plano plurianual.

Em processos de auditoria, um dos instrumentos utilizados é a avaliação dos controles internos como fonte de orientação para a profundidade dos procedimentos de análises. A documentação sobre o funcionamento dos sistemas de controle pode-se dar de forma descritiva, por meio de fluxogramas ou questionários.

O método descritivo consiste na narração detalhada das características do sistema de controle, funções, procedimentos, formulários, sistemas de autorizações, registros, arquivos e tudo o mais que envolve o funcionamento dos controles internos. O método de fluxograma consiste em desenhar os processos graficamente, numa seqüência lógica. Esse método permite uma rápida visualização de todo o sistema, recurso não oferecido por outras metodologias. O método de questionários consiste na aplicação de perguntas padronizadas com questões fundamentais sobre os controles internos de cada subsistema de controle e questões estruturais de todo o sistema ou, ainda, perguntas específicas destinadas a atender auditorias especiais. Esse método permite identificar, com muita clareza, as deficiências no sistema de controle por meio de perguntas que requerem respostas do tipo “sim”, “não” ou “não-aplicável”, sendo determinado no questionário, por exemplo, que respostas do tipo “não” correspondem a um problema quanto à organização formal do sistema de controle interno.

A forma em que é documentada a eficácia e a eficiência do controle interno por parte da auditoria deve ser estudada em cada caso, mas, por parte da Unidade de Controle, no que diz respeito à melhoria constante do sistema de controle, sempre deve ser considerado o relatório da auditoria como fonte de informação.

15.5 AUTONOMIA DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO E SEUS INTEGRANTES

Os profissionais que integram a Unidade de Controle Interno, seja como unidade central ou ainda na Controladoria e na Auditoria, devem possuir autonomia profissional. Não se pode confundir autonomia profissional com ausência de hierarquia. É evidente que existirá uma relação hierárquica entre os integrantes da Unidade de Controle com outro departamento no município, haja vista que são servidores públicos e como tais sujeitos a regras e normas atinentes a estes. Entretanto, algumas prerrogativas devem ser conferidas aos servidores das Unidades de Controle, para que lhes sejam asseguradas a autonomia requerida. Significa a autonomia profissional:

a) o direito de ter acesso a quaisquer documentos e informações necessárias ao desempenho de suas funções;

b) o direito de organizar, normatizar, investigar e levantar as irregularidades e dar os encaminhamentos necessários ao cumprimento da legislação, observado o contraditório e a ampla defesa, sem que haja o exercício de autoridade que tenha por objetivo constranger ou prejudicar pessoalmente o servidor da Unidade de Controle em razão do exercício de suas funções.

Em função da necessária autonomia não é defeso o exercício de cargos em comissão na Unidade de Controle Interno, uma vez que o controle interno não serve apenas ao Prefeito ou ao Presidente do Legislativo ou às entidades da Administração Indireta, mas ao Legislativo como controle externo, ao Tribunal de Contas e à Sociedade.

Além disso, igualmente não oferece autonomia qualquer relação de trabalho que não seja a estatutária. Pode-se associar também, como vedada, qualquer outra forma de relacionamento que atente contra a autonomia, como, por exemplo, a relação de parentesco ou qualquer outra forma de relação conjugal ou afetiva com o chefe do Poder, a realização de atividades políticas com ou sem filiação partidária, a realização de negócios com a Administração ou, ainda, a participação em qualquer comissão temporária ou permanente na Administração.

No que diz respeito às atividades de auditoria, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 781, de 24 de março de 1995, aprovou a *NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno*, prevê que o auditor deve preservar a sua autonomia profissional (3.2).

15.5.1. *A Unidade de Controle Interno e a participação em Conselhos ou Comissões*

Os servidores que integram a Unidade de Controle, seja ela central ou bipartida em Controladoria e Auditoria, possuem comprometimento com a organização dos controles e sua fiscalização. Este comprometimento requer absoluta imparcialidade na análise e no processo decisório sobre as regularidades que possam ser cometidas nos atos administrativos. Sendo assim, não podem os integrantes das Unidades de Controle fazer parte de comissões de licitações, sindicâncias ou processos administrativos, inventários e outras comissões, pois, justamente eles devem organizar e fiscalizar estes atos, o que retiraria a imparcialidade se fizesse parte do processo. Igualmente, pelos mesmos motivos, os servidores das Unidades de Controle não devem fazer parte de conselhos municipais.

15.5.2. *A Unidade de Controle Interno e a emissão de pareceres sobre atos de gestão*

É natural que com a atuação constante sobre os atos administrativos a Unidade de Controle passe a ser referência na Administração e venha a ser solicitada, com mais frequência, a emitir opiniões sobre atos que ainda serão realizados pelos gestores. Todavia, a Unidade de Controle possui comprometimento amplo, com todo o funcionamento da Administração, de forma sistêmica. Ao aceitar emitir pareceres a Unidade de Controle em curto espaço de tempo se tornará um órgão meramente reativo, ou seja, irá trabalhar somente para atender as solicitações de pareceres, deixando a visão sistêmica sem acompanhamento e, na prática, se ocupando de atos pontuais em detrimento da organização geral e fiscalização completa da gestão.

Este é um risco que as Unidades de Controle não devem correr, pois a conseqüente perda de foco muda a natureza da Unidade de Controle de proativa para reativa. É de lembrar que os órgãos e entidades possuem assessorias próprias para a emissão de pareceres. Também é de lembrar que um parecer que venha a dar a Unidade de Controle não a eximirá da responsabilidade sobre os atos praticados, nem vinculará a sua atuação, pois poderá possuir entendimento diferente no momento da fiscalização, diante do caso concreto. Algumas experiências práticas já foram analisadas, em que as Unidades de Controle passaram a absorver todo o seu tempo emitindo pareceres sobre pretensos atos de gestão, desfocando sua atuação, perdendo visão holística e passando a atuar ape-

nas quando provocada. Por isso, não é recomendável a emissão de pareceres solicitados pela Administração sobre futuros atos de gestão, pois se os controles estiverem organizados e houver fiscalização, haverá a tendência de legitimidade dos atos.

15.6. A ATUAÇÃO DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO NO PODER LEGISLATIVO

A unidade de coordenação do controle interno preferencialmente deve situar-se no âmbito do Poder Executivo, pois, assim prevê o art. 31 da Constituição da República. Todavia, se a lei local dispor que cada Poder terá uma Unidade de Controle, esta terá validade até que seja analisada pelo Poder Judiciário, o qual autorizará a sua manutenção ou decretará a sua invalidação. Registre-se, quanto a isso, que já existem precedentes judiciais neste sentido que não podem ser negligenciados. Neste caso, é conveniente que a lei estabeleça uma comissão composta por membros das duas unidades, para que os procedimentos sejam padronizados. Também é possível que a Unidade Central de Controle seja no Executivo e haja uma seccional de controle, hierarquicamente vinculada à Unidade de Controle do Executivo, situada no Legislativo e atuando especificamente na organização dos controles da Câmara Municipal.

No que diz respeito à atuação da Unidade de Controle no Poder Legislativo, esta se limita às funções administrativas do Legislativo como organizar todos os fluxos e procedimentos, revisão da estruturas organizacionais, normatização, orientação, e auditoria em relação a processos de despesas, limites constitucionais e legais, aplicação de recursos e os atos de gestão administrativa deste Poder. Não pode, por exemplo, servidor do Executivo, mesmo integrante da Unidade de Controle, interferir em atos do Legislativo que digam respeito ao seu funcionamento para a manutenção da estrutura como um Poder, como as votações, o trabalho das comissões, etc. Igualmente não pode a Unidade de Controle, sob o manto dos controles internos, tentar impedir atos relativos à gestão do Legislativo, como a suspensão de diárias, impedindo, assim, os vereadores de viajarem. Neste caso, existindo supostas irregularidades, estas serão objeto de apontamento e de esclarecimento, mas não de atitude que tenha por fim impedir o Legislativo de praticar atos de gestão.

15.7. A ATUAÇÃO DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO NAS ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA

Nos termos do art. 31 da Constituição da República a Unidade de Controle deve ser organizada no Poder Executivo, administração direta. Esta Unidade Central responde pela organização e conseqüente padronização dos controles em todos os órgãos e entidades, inclusive os da administração indireta. Sendo assim, deve a Unidade Central organizar o sistema de controle nas entidades levando em consideração a padronização, mas atendendo as peculiaridades de cada entidade.

É possível que na entidade tenha uma pessoa ou departamento que gerencie o sistema exclusivamente afeto à entidade da administração indireta. Neste caso, ainda que a gerência seja exercida na entidade, há a vinculação com a Unidade de Controle Interno no Executivo. Pode ser denominado este departamento como uma seccional da Unidade de Controle Interno, todavia, a assinatura de relatórios de gestão e a emissão de pareceres sobre as demonstrações contábeis são realizadas pela Unidade de Controle Interno situada no Poder Executivo, administração direta.

15.8. 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.

15.9. A APURAÇÃO DE IRREGULARIDADES PELA 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 pes-

soas 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 vai verificar 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 todas 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. Entendendo-se que procedem aos esclarecimentos arquiva-se a notificação. 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.

15.10. FORMAÇÃO PROFISSIONAL

É indispensável referir a necessidade de profissional Bacharel em Ciências Contábeis com respectivo registro no Conselho Regional de Contabilidade e investido legalmente para o cargo de Contador para a

atuação na Unidade de Controle Interno, *quando o trabalho exigir verificação e análise de demonstrações ou verificações contábeis.*

Essa exigência também se faz necessária no Legislativo que, possuindo gestão e patrimônio próprios, é atingido pelo Princípio da Entidade; logo, interessa à Contabilidade o estudo de suas mutações patrimoniais.

O contador não precisa ser o coordenador da equipe de controle interno, porém as tarefas de auditoria, verificação de demonstrações contábeis ou contas e outras correlatas (Decreto-Lei nº 9.295-46, art. 25, “c” e art. 26¹) devem ser afetas a ele, sob pena de exercício ilegal da profissão contábil, pois a auditoria contábil é prerrogativa dos bacharéis em Ciências Contábeis regularmente inscritos no respectivo CRC, conforme ensina Attie (1998):

(...) a auditoria é uma ramificação da contabilidade, sendo uma cadeira administrada, regularmente, no curso de ciências contábeis. A auditoria é uma especialização do curso de contabilidade; possui técnicas e procedimentos próprios para a consecução de suas atividades.

Nessa linha, o Conselho Federal de Contabilidade, mediante a Resolução nº 781, de 24 de março de 1995, estabeleceu as normas profissionais do auditor interno que devem ser seguidas por quem atua na área contábil na Unidade de Controle ou especificamente na Auditoria:

O Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da

¹ Art. 25. São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
 - b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
 - c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade. Os peritos serão escolhidos entre profissionais de nível universitário, inscritos no órgão de classe competente, o qual fornecerá a certidão (Lei nº 7.270, de 10 de dezembro de 1984, altera o art. 145 do CPC).
- Art. 26. Salvo direitos adquiridos ex vi do disposto no art. 2º do Decreto nº 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, *as atribuições definidas na alínea c do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados.*

legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

Mediante a Resolução nº 961, de 16 de maio de 2003, o Conselho Federal de Contabilidade exclui a possibilidade de o auditor verificar o seu próprio trabalho, conforme transcrevemos:

Os princípios básicos que devem fundamentar qualquer regra de independência do auditor são:

- a) o auditor não deve auditar o seu próprio trabalho; (grifos nossos)*
- b) o auditor não deve exercer funções gerenciais; e*
- c) o auditor não deve promover interesses pelo seu cliente.*

Também não é demais lembrar que significa ferir de morte o princípio de controle interno *da segregação de funções* o exercício de auditoria pelo mesmo profissional que realiza a contabilidade do Município. Este princípio, citado pela INTOSAI², impede que uma tarefa tenha o seu ciclo completado por apenas uma pessoa ou setor, sendo organizada sua tramitação de forma a que, obrigatoriamente, uma pessoa ou setor possa detectar erros/fraudes/desperdícios nas fases anteriores.

Nesse sentido, também é importante o trabalho que o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul vem desenvolvendo com os gestores públicos na fiscalização do exercício profissional, uma vez que atividades técnicas específicas da profissão Contábil estão sendo desempenhadas por leigos.

Por isso e no contexto deste trabalho, o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, como órgão fiscalizador de exercício profissional, tem atuado de forma sistemática e providencial, verificando os casos em que leigos estejam exercendo atividades que, regulamentadas por lei, são de exercício profissional contábil. Tal assertiva tem base e convencimento cada vez maior na medida em que, atualmente, vigendo a elaboração, análise e avaliação dos relatórios da Lei Complementar nº 101-2000, encontra-se matéria eminentemente contábil e em certos dispositivos exclusivamente relacionados à Contabilidade.

Observa-se, ainda, que, mesmo em pequenos municípios deve-se realizar concurso, cuja formação seja a de contador (com situação regular no respectivo CRC), para atuar especificamente na Unidade de Controle e não para chefe de controle interno (até porque para chefe/responsável não se realiza concurso; escolhe-se/indica-se).

² *International Organization of Supreme Audit Institution.*

16. 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:

16.1. 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.

16.2. CRENÇA EM SISTEMAS PERFEITOS

Não existe sistema de controle isento de falhas, até porque a manutenção dos sistemas é feita por pessoas e estas estão sujeitas a falhas.

16.3. ROTINA

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.

16.4. MÁ-FÉ

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.

16.5. CONLUIO

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.

16.6. 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.

17. MODELO DE PROJETO DE LEI PARA A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS

SUGESTÃO DE PROJETO DE LEI

(modelo: Controladoria e Auditoria)

Dispõe sobre a organização e a atuação do Sistema de Controle Interno no Município e dá outras providências.

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º. A organização e fiscalização do Município pelo sistema de controle interno ficam estabelecidas na forma desta Lei, nos termos do que dispõe o art. 31 da Constituição da República.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança a Administração Direta e seus Poderes, a Administração Indireta, os Consórcios que a Administração fizer parte, os permissionários e concessionários de serviços públicos, beneficiários de subvenções, contribuições, auxílios e incentivos econômicos e fiscais.

CAPÍTULO II DAS FINALIDADES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Art. 2º O Sistema de Controle Interno do Município, com atuações prévias, concomitantes e posterior aos atos administrativos, visa à avaliação e controle da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores municipais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, aplicação das subvenções e renúncia de receitas e, em especial, tem as seguintes atribuições:

I – avaliar, no mínimo, por exercício financeiro, o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e os orçamentos do Município;

II – colaborar e controlar o alcance do atingimento das metas fiscais de resultados primário e nominal;

III – colaborar e controlar o alcance do atingimento das metas físicas das ações de governo e os resultados dos programas de governo, mediante indicadores de desempenho definidos no Plano Plurianual, quanto à eficácia, à eficiência e à efetividade da gestão nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Municipal;

IV – comprovar a legitimidade dos atos de gestão;

V – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;

VI – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

VII – realizar o controle dos limites e das condições para a inscrição de despesas em restos a pagar;

VIII – supervisionar as medidas adotadas pelos Poderes, para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, caso necessário, nos termos dos arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº 101-2000;

IX – tomar as providências indicadas pelo Poder Executivo, conforme o disposto no art. 31 da Lei Complementar nº 101-2000, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

X – efetuar o controle da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições da Lei Complementar nº 101-2000;

XI – realizar o controle sobre o cumprimento do limite de gastos totais do Poder Legislativo, inclusive no que se refere ao atingimento de metas fiscais, nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 101-2000, informando-o sobre a necessidade de providências;

XII – cientificar a(s) autoridade(s) responsável(eis), a Controladoria e a Auditoria, quando constatadas ilegalidades ou irregularidades na Administração Municipal, conforme o caso.

CAPÍTULO III DA ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Seção I

*Dos Poderes, Órgãos, Entidades e Agentes que Integram
o Sistema de Controle Interno*

Art. 3º. Integram o Sistema de Controle Interno do Município os Poderes Executivo e Legislativo, os órgãos da administração direta, as entidades da administração indireta e seus respectivos agentes públicos.

Parágrafo único. A coordenação e normatização dos controles ficam a cargo da Controladoria e a fiscalização a posterior, por meio de auditorias a cargo do departamento de Auditoria Interna.

Seção II

Da Estrutura Administrativa da Controladoria e da Auditoria

Art. 4º Lei específica disporá sobre:

I – a alteração da estrutura administrativa do Município, de que trata a Lei nº ____/____, para a inserção da Controladoria e da Auditoria no organograma.

II – a criação de cargos e de função de confiança de coordenação da Controladoria e da Auditoria, as respectivas atribuições e a remunerações.

Art. 5º A designação das funções de confiança de que trata o artigo anterior é privativa do Chefe do Poder Executivo Municipal e dar-se-á dentre os servidores de provimento efetivo, com capacitação técnica e profissional para o exercício do cargo.

§ 1º Para atender o disposto neste artigo, considerar-se-á a seguinte ordem de preferência:

I – possuir especialização, mestrado ou doutorado na área de controladoria ou auditoria respectivamente;

II – possuir nível superior na área de Ciências Contábeis;

III – ter desenvolvido projetos e estudos técnicos de reconhecida utilidade para o Município;

IV – maior tempo de experiência na Administração Pública.

§ 2º. Não poderão ser designados os servidores:

I – contratados por excepcional interesse público;

II – em estágio probatório;

III – que tiverem sofrido penalização administrativa, civil ou penal transitada em julgado;

IV – que realizem atividade político-partidária;

V – que exerçam, concomitantemente com a atividade pública, qualquer outra atividade profissional;

VI – que possuam parentesco com o Chefe do Poder Executivo, até o terceiro grau;

VII – que tiverem, nos últimos doze (12) meses, afastamentos do serviço público superiores a 45 (quarenta e cinco) dias consecutivos ou alternados.

§ 3º. Ao cônjuge do Chefe do Poder Executivo aplica-se o disposto no parágrafo anterior.

§ 4º. Constitui exceção à regra prevista no § 2º, inciso II, quando necessária a realização de concurso público para investidura em cargo necessário à composição da Controladoria ou Auditoria.

Art. 6º. Em caso de a Auditoria ser formada por apenas um profissional, este deverá possuir formação acadêmica em Ciências Contábeis e registro em Conselho Regional de Contabilidade.

Parágrafo único. No caso de a Auditoria ser integrada por mais de um servidor, o responsável pela análise e verificação das demonstrações e operações contábeis deverá, necessariamente, possuir curso superior em Ciências Contábeis e registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade.

Seção III
Das Garantias dos Servidores da Controladoria e da Auditoria

Art. 7º São garantias dos servidores da Controladoria e da Auditoria:

I – autonomia profissional para o desempenho das atividades na administração direta e indireta;

II – acesso a documentos e banco de dados indispensáveis ao exercício das funções de controle interno;

Art. 8º O agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação da Controladoria e da Auditoria no desempenho de suas funções, ficará sujeito à pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

Parágrafo único. Quando a documentação ou a informação envolver assuntos de caráter sigiloso, deverá ser dispensado tratamento especial de acordo com o estabelecido pelo Chefe do Poder Executivo.

Art. 9º Os servidores da Controladoria e da Auditoria deverão guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos a que tiver acesso em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a coordenação, normatização e fiscalização, sob pena de responsabilidade.

Seção IV
Da Competência da Controladoria e da Auditoria
Subseção I
Da Controladoria

Art. 10. Compete à Controladoria a organização e normatização dos serviços de controle interno.

§ 1º. Para o cumprimento das atribuições previstas no *caput* deste artigo, a Controladoria terá como atribuições:

I – dispor sobre a necessidade da instauração de serviços seccionais de contabilidade e controles internos na administração direta, indireta e Poder Legislativo.

II – utilizar técnicas de controle interno, com a observância dos princípios de controle interno da INTOSAI – Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria;

III – regulamentar as atividades de controle, por meio de instruções normativas;

IV – emitir parecer sobre as contas prestadas ou tomadas por órgãos e entidades relativas a recursos públicos repassados pelo Município;

V – aprovar, rejeitar e solicitar esclarecimentos ou documentos de prestações de contas dos recursos públicos recebidos pelo Município a órgãos de outras esferas de governo;

VI – criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos do Município;

VII – concentrar as consultas a serem formuladas pelos diversos subsistemas de controle do Município;

VIII – responsabilizar-se pela disseminação de informações técnicas e legislação aos subsistemas responsáveis pela elaboração dos serviços;

XI – organizar o sistema de custos do município;

X – propor a realização de treinamentos aos servidores;

XI – representar à Auditoria sobre irregularidades verificadas na gestão de recursos do Município.

§ 2º. As instruções normativas de controle interno terão força de regras que, sendo descumpridas, importarão em infração disciplinar a ser apurada nos termos do regime de trabalho a que se enquadra o agente público infrator.

Subseção II Da Auditoria

Art. 11. Compete à Auditoria a fiscalização pela aderência dos servidores aos controles internos, bem como a fiscalização da legitimidade da aplicação dos recursos públicos, da eficiência do gasto, da fiscalização da instituição e ingresso de recursos, renúncias de receitas, subvenções e prestações de contas.

Parágrafo único. Para o cumprimento das atribuições previstas no *caput* deste artigo, a Auditoria terá como atribuições:

I – determinar a realização de inspeção ou auditoria sobre a gestão dos recursos públicos municipais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas;

II – dispor quanto às denúncias encaminhadas pelos cidadãos, partidos políticos, organização, associação ou sindicato, sobre irregularidades ou ilegalidades na Administração Municipal.

III – opinar em prestações ou tomadas de contas, exigidas por força de legislação.

IV – efetuar, em caso de irregularidade:

- a) a oportunização ao servidor ou setor o qual se imputa irregularidade o contraditório e ampla defesa;
- b) representar aos responsáveis pelas unidades administrativas para efeitos de controle hierárquico;
- c) representar à Controladoria, para efeitos de adoção de procedimentos corretivos e/ou preventivos;
- d) representar ao Prefeito, em caso de a irregularidade não ser sanada;
- e) representar ao Tribunal de Contas em caso de não-saneamento da falha e/ou em casos de prejuízo ao erário;
- f) disponibilizar ao Tribunal de Contas, na forma estabelecida por este, todos os atos de seu exercício fiscalizatório.

Seção V

Da Assinatura dos Relatórios de Gestão Fiscal

Art. 12. Os Relatórios de Gestão Fiscal do Chefe do Poder Executivo e do Poder Legislativo, previstos no art. 54 da Lei Complementar nº 101-2000, serão assinados pelo respectivo chefe do Poder, pelo profissional responsável pela Contabilidade, pelo responsável pela administração financeira e também pelo Coordenador da Auditoria Interna.

Parágrafo único. Em caso de divergência da Auditoria em relação a informações do relatório de gestão fiscal e os fatos não terem sido sanados antes da emissão do relatório, estes serão identificados no relatório de auditoria e representados ao Tribunal de Contas do Estado.

CAPÍTULO IV DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 13. Nos termos da legislação poderão ser contratados especialistas para atender às exigências de trabalho técnico específico, em caráter temporário, em áreas de atuação não contempladas pelos profissionais integrantes da Controladoria ou da Auditoria, ou em situações cuja necessidade de serviço impeça o seu funcionamento normal.

Art. 14. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

PREFEITO MUNICIPAL

BIBLIOGRAFIA

- _____. *Controladoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Futura, 1998.
- _____. *Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- ANDRADE, Zenio Rosa. *O Controle Interno de Órgãos Municipais*. Santa Catarina, 1989.
- ARAÚJO, Luis César G. de. *Organização e métodos e as modernas ferramentas de gestão organizacional: arquitetura, benchmarking, empowerment, gestão pela qualidade total, reengenharia*. São Paulo: Atlas, 2001.
- ATTIE, William. *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas, 1986.
- Attie, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. Leis, decretos, etc. *Constituição da República Federativa do Brasil – 1988*.
- BRASIL. Leis, decretos, etc. *Lei Complementar nº 101-2000-LRF*.
- BRASIL. Leis, decretos, etc. *Lei Federal nº 10028-2000*.
- BRASIL. Ministério do Planejamento. *Programa de Qualidade do Serviço Público.- PQSP*. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>> Acesso em: out. 2006.
- BRASIL. *Plano Diretor da Reforma do Estado*. Brasília: Governo Federal, 1995.
- BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual Técnico de Orçamento (MTO) SOF/MOG*. 2000.
- CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CAVALHEIRO, Jader Branco Cavalheiro *et alii*. *Um modelo teórico para a avaliação do sistema de controle interno no setor público*. Porto Alegre, 1999.
- CAVALHEIRO, Jader Branco Cavalheiro. Visão Sistêmica do Controle na Administração Pública. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 7, 1999. *Trabalhos apresentados*. Canela: CRCRS, 1999.
- CAVALHEIRO, Jader Branco. *A Organização do Sistema de Controle Interno dos Municípios*. Porto Alegre: CRCRS, 2001.
- CAVALHEIRO, Jader Branco. *A Organização do Sistema de Controle Interno dos Municípios*. 2.ed. Porto Alegre: CRCRS, 2003.
- CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. O Planejamento Governamental na LRF como forma de aplicação do gerenciamento por resultados e o equilíbrio das contas públicas. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 8, 2001. *Trabalhos apresentados*. Gramado: CRCRS, 2001.
- COLENGHI, Vitor Mature. *O 8 e M e qualidade total: uma integração perfeita*. Rio de Janeiro: Qualitymark. 1997.

- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Normas Brasileiras de Contabilidade – Auditoria Independente – Auditoria Interna – Perícia Contábil*. Porto Alegre: CRCRS: 2003. 272p.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Porto Alegre: CRCRS: 2003. 240p.
- D’AVILA, Marcos Zähler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. *Conceitos e Técnicas de controles internos de organizações*. São Paulo: Nobel, 2002.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 1994.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FLORES, Paulo César. Monografia: A Controladoria na Gestão Governamental. São Leopoldo. Unisinos. 2006.
- FREITAS, Jorge Eduardo Mesquita. Monografia: A Implantação do Sistema de Controle Interno Municipal: uma Análise Prática. Santana do Livramento, 2002.
- GARCIA, Ronaldo Coutinho. *A Reorganização do Processo de Planejamento do Governo Federal: O PPA 2000-2003*. Brasília: IPEA - Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas, 2000.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. *Controle de Gestão: uma Abordagem Contextual e Organizacional*. São Paulo: Atlas, 2001.
- GRUPO DE TRABALHO INTERMINISTERIAL. Relatório e Projeto de Lei Complementar de que trata o Art. 165 da Constituição Federal. *Revista ABOP*, n. 40, ago., 1998.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBCG. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>> Acesso em: out. 2006.
- JAMES, Giacomoni. *Orçamento Público*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. *A estratégia em ação - Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- KOLIVER, Olivio. *A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil*. Porto Alegre: CRCRS, 2005. 40p.
- _____. *A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil*. Porto Alegre: CRCRS, 2005.
- MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; COSTA REIS, Heraldo da. *A Lei 4320 Comentada*. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1993.

- MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. *Controles Internos nas Organizações: um estudo abrangente dos princípios de controle interno*. 2.ed. São Paulo: Edicta, 2004.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- NASCIMENTO, José Olavo do. *Inventários nos Entes Públicos e Temas Conexos*. Porto Alegre: CRCRS, 2002.
- NETO, Bruno Belíssimo. *Novas Metodologias do Controle Interno*. São Paulo, 2001.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial*. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria Estratégica*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- OLIVEIRA, Saulo Bárbara (org.). *Gestão por processos: fundamentos, técnicas e modelos de implementação: foco no sistema de gestão de qualidade com base na ISO 9000:2000*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.
- OSBORNE, David. *Reinventando o Governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. 10.ed. Brasília: MH Comunicação, 1998.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria Básica*. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2004.
- PELEIAS, Ivan Ricardo. *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter Kevin. *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. *Controladoria de Gestão: teoria e prática* 2. ed. São Paulo. Atlas, 1995.
- RECH, Ruy Remy. Artigo: Controle da Administração Pública, Porto Alegre, 2001
- RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda do RS. Grupo de Trabalho. *Sistema de Controle Interno*. Porto Alegre, 1993.
- SÁ, Antonio Lopes de ; SÁ, Ana Maria Lopes de. *Dicionário de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1990.
- SANCHES. Osvaldo Maldonado. *Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins*. Brasília: 1995.
- SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. Fundamentos de Controladoria. In: *Coleção Resumos de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2006, v.17.
- SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. O papel do Controle Interno na Administração Pública. CAGE. *Revista SINDAF*, Porto Alegre, 2002.

SPECK, Bruno Wilhelm. *Inovação e Rotina no Tribunal de Contas da União - o Papel da Instituição Superior de Controle Financeiro no Sistema Político-Administrativo do Brasil*. Brasília. Site do BNDES Federativo.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VIANA, João José. *Administração de materiais: um enfoque prático*. São Paulo: Atlas, 2000.

OS AUTORES:

JADER BRANCO CAVALHEIRO

Contador . Pós-graduando nas áreas de Metodologia do Ensino e Administração Financeira. Cursando Especialização em Gestão Pública e Controle Externo, pela Escola de Gestão e Controle Francisco Juruena do TCE-RS.



Representações:

Conselheiro Suplente no Conselho Regional de Contabilidade do RS; Coordenador da Comissão de Estudos de Contabilidade Pública (CRCRS); Membro da Comissão de Responsabilidade Social (CRCRS); Conselheiro e Presidente do Conselho Deliberativo do Sindicato dos Contadores do RS; e Vice-Presidente do Conselho Deliberativo da Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP). Presidente do Rotary Club Porto Alegre (2007/08).

Como Auditor Público Externo do TCE/RS (ingresso em jan/1989) exerceu as seguintes funções:

Coordenador do Serviço Regional de Caxias do Sul; Supervisor das Contas Estaduais; Diretor de Controle e Fiscalização; Membro do Escritório da Qualidade. Recebeu: 3 Votos de Louvor; 1 Honraria – réplica Carga Farrapa; e 1 Medalha Ercílio Domingues

Foi Professor das disciplinas de Auditoria I da Universidade de Passo Fundo e de Contabilidade Governamental I e II da Universidade de Caxias do Sul. Proferiu palestras em aulas inaugurais da Ulbra, UFRGS, UNIFRA e Fapa para alunos de Ciências Contábeis.

Instrutor de diversos cursos no TCE/RS, ASCAM/RS, ABRASCAM, ARTAFAM, FAMURS e UVERGS sobre Gestão, Controle Interno, Licitações, Reforma Administrativa, Lei de Responsabilidade Fiscal e Contabilidade.

Assessor do Prefeito Municipal de Porto Alegre – 2005 e 2006

Autor dos Livros:

- A organização do sistema de controle interno dos municípios (3 edições – 2001 – 03 – 05); e – Introdução à contabilidade e auditoria governamental – 1995.

Autor de diversos trabalhos e artigos publicados em jornais, revistas e internet:

- Despesa Orçamentária: obrigatoriedade de sua contabilização pelo regime de competência e sua inclusão em Restos a Pagar
- Um enfoque prático sobre contabilização de consórcios por entidades públicas municipais

- A Avaliação do Sistema de Controle Interno dos Municípios
- Controle Governamental: um modelo teórico para a avaliação do sistema de controle interno no setor público
- Visão Sistêmica do Controle da Administração Pública
- A Evolução do Controle no Poder Público
- A Gestão das Finanças Públicas
- O Controle e as fraudes
- Um Inventário da Transição aos Novos e Atuais Administradores
- *Accountability* e Controle Social
- A Gestão do Conhecimento na Governança
- Planejamento governamental na LRF como forma da aplicação do gerenciamento por resultados e o equilíbrio das contas públicas "O planejamento estratégico público"
- O Profissional e a Lei de Responsabilidade Fiscal

PAULO CÉSAR FLORES



Contador. MBA em Controladoria, Especialista em Contabilidade, Auditoria e Finanças Governamentais. Instrutor de cursos nas áreas de Planejamento, Contabilidade, Controles Internos, Auditoria, Sistemas de Custos e Gestão. Autor de artigos e livros. Sócio-diretor do IGAM – Instituto Gamma de Assessoria a Órgãos Públicos.

DIRETORIA DA ATRICON



Cons. Victor José Faccioni
(Vice-Correg. TCE-RS) Presidente

Cons. Luiz Sérgio Gadelha Vieira
(Correg. TCM-CE) Diretor Secretário

Cons. Manoel Paulo de Andrade Neto
(TC-DF) Diretor Financeiro

Cons. Paulo Ernani Miranda Ortegá
(TCM-GO) Diretor Suplente

Cons. Manoel Figueiredo Castro
(Correg.TCE-BA) Diretor Suplente

Cons. Valter Albano da Silva
(Vice-Pres.TCE-MT) Diretor Suplente

Auditor Carlos Maurício Cabral Figueiredo
(TCE-PE) Diretor Suplente

Cons. José Carlos Pacheco
(Pres.TCE-SC) Vice-Presidente Região Sul

Cons. Maurício Faria
(TCM-SP) Vice-Presidente Região Sudeste

Cons. Júlio José de Campos
(TCE-MT) Vice-Presidente Região Oeste

Cons. Sabino Paulo Alves Neto
(Correg. TCE-PI) Vice-Presidente Região Nordeste

Cons. Lauro de Belém Sabbá
(TCE-PA) Vice-Presidente Região Norte