

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO NA CONTROLADORIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

André Guilherme¹
Joana D'arc Medeiros Martins²

RESUMO

O estudo demonstra a importância do controle interno na administração pública, dando característica ao controle na administração pública, destacando os conceitos, princípios, formas, técnicas, finalidades e conceituando. Destacando ainda, a controladoria e sua implementação dando ênfase a lei de responsabilidade fiscal. O objetivo geral deste artigo foi de analisar os procedimentos adotados na Controladoria Geral do Rio Grande do Norte e possíveis divergências encontradas; evidenciar estímulo à obediência às normas legais; conceito de controle interno na administração pública e sua importância. A metodologia utilizada para atingir os objetivos do trabalho foi estudo bibliográfico, embasado em diversas obras, observando a legislação pertinente, seguindo de um estudo de caso. Os dados foram coletados diretamente na Controladoria do Estado do RN, no período de fevereiro e março de 2012, buscando nos processos recebidos por aquela entidade, os órgãos analisados, as diligências feitas e as normas infringidas. A análise dos resultados demonstrou que no estudo documental foi possível constatar que há muitos erros, tais como: realização de despesa sem empenho prévio, pagamento de despesa sem liquidação, compra realizada sem a especificação completa, vigência de prazo de contrato expirado e dispensa de licitação acima do valor estabelecido. Para evitar ou diminuir, é necessário que os gestores públicos invistam nos órgãos de controle, fazendo, assim, com que a máquina pública não desacelere e a população não seja prejudicada.

Palavras-Chave: Conceito de controle interno. Princípios da Administração Pública. Processos analisados na controladoria Geral do Rio Grande do Norte.

ABSTRACT

The study demonstrates the importance of internal control in public administration, giving the characteristic control in public administration, highlighting the concepts, principles, forms, techniques, goals and conceptualizing. Noting also the controller and its implementation with an emphasis on fiscal responsibility law. The purpose of this paper was to examine the procedures adopted in the Comptroller General of the

¹ Discente do Curso de Pós Graduação Especialização em Contabilidade e Auditoria Governamental do Centro Universitário do Estado do Rio Grande do Norte – UNI-RN. E-mail: guilherme-andre@uol.com.br

² Docente orientadora do Curso de Pós Graduação Especialização em Contabilidade e Auditoria Governamental do Centro Universitário do Estado do Rio Grande do Norte – UNI-RN. E-mail: joanadarc@unirn.edu.br

Rio Grande do Norte and possible discrepancies found; stimulus will show obedience to the laws; concept of internal control in public administration and its importance. The methodology used to achieve the objectives of this study was a bibliographical study, based on several works by observing the relevant legislation, following a case study. Data were collected directly into the RN State Comptroller, between February and March 2012, seeking the cases received by the employer and the organs analyzed, the steps taken and rules broken. The results showed that the desk study it was found that there are many errors, such as: implementation of expense without prior commitment, payment of expense without liquidation, carried out without buying the complete specification, the term-term contract expired without bidding above the set value. To avoid or decrease, public managers need to invest in the organs of control, doing so, the machine does not slow down public and the population is not impaired.

Keywords: Concept of internal control. Principles of Public Administration. Cases discussed in the comptroller General of the Rio Grande do Norte.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por finalidade discorrer sobre a função do controle interno do poder público e a função da controladoria mediante a Lei de responsabilidade Fiscal da Administração Pública, conceituando-os, destacando-os, caracterizando-os e mostrando a suas funcionalidades.

Para Meirelles (2004), controle, em se tratando de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro. Ainda segundo o próprio autor, o controle administrativo é todo aquele que o executivo e os órgãos de administração dos demais poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle, de legalidade e de mérito. Sob ambos aspectos, podem e devem operar sob o controle administrativo para que a atividade pública, em geral, se realize com legitimidade e eficiência, atingindo sua finalidade plena, que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais dos administradores.

Controladoria, segundo Rebién e Amorim (2007), Deve acompanhar a execução dos registros de atos e fatos contábeis buscando assessorar e colocar todas as informações geradas á disposição dos gestores públicos para tomada de decisões.

Neste contexto, o objetivo do estudo é analisar os procedimentos adotados na Controladoria Geral do Rio Grande do Norte e possíveis divergências encontradas; propiciar o estímulo à obediência às normas legais, inclusive instruções normativas, estatutos, regimentos internos e outros instrumentos normativos; assegurar o cumprimento das diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão ou entidade; estimular a eficiência do pessoal, pela vigilância de suas atividades; demonstrar a importância do controle no serviço público;

- . Realizar um panorama geral do controle da administração pública;
- . Conceituar orçamento público;
- . Conceituar controle interno na administração pública.

Trata-se de um estudo bibliográfico, onde inicialmente foi feita uma revisão na literatura especializada no assunto. Em seguida deu início a pesquisa documental, para analisar os processos identificando o atendimento ou não da legislação vigente e apontando possíveis irregularidades encontradas.

O trabalho é caracterizado também como um estudo de caso, pois, os processos analisados de despesa pública foram coletados na controladoria Geral do Rio Grande do Norte.

A população é composta por 17.000 processos que tramitaram na Procuradoria Geral do Estado do RN, compreendendo o período de 02/01/2011 a 31/12/2011. A amostra analisada é de 3.400 processos, dentre os órgãos destaca-se SESAP - Secretaria de saúde do RN, a FAPERN – Fundação de Apoio à Pesquisa do Estado do Rio Grande do Norte, PGE - Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte, entre outros.

A pesquisa bibliográfica abrangem a leitura, análise e interpretação de livros, periódicos, documentos mimeografados ou xerocopiados, mapas, fotos, manuscritos, etc. Todo material recolhido deve ser submetido a uma triagem, a partir da qual é possível estabelecer um plano de leitura. Trata-se de uma leitura atenta e sistemática que se faz acompanhar de anotações e fichamentos que, eventualmente, poderão servir à fundamentação teórica do estudo.

Por tudo isso, deve ser uma rotina tanto na vida profissional de professores e pesquisadores, quanto na dos estudantes. Isso porque a pesquisa bibliográfica tem

por objetivo conhecer as diferentes contribuições científicas disponíveis sobre determinado tema. Ela dá suporte a todas as fases de qualquer tipo de pesquisa, uma vez que auxilia na definição do problema, na determinação dos objetivos, na construção de hipóteses, na fundamentação da justificativa da escolha do tema e na elaboração do relatório final.

Encontra-se em Andrade (1999), Gil (1991), Severino (2000), entre outros, importantes diretrizes para o êxito na pesquisa bibliográfica, no que se refere à leitura, análise e interpretação de textos.

O estudo de caso é uma metodologia de investigação particularmente apropriada quando procuramos compreender, explorar ou descrever acontecimentos e contextos complexos, nos quais estão simultaneamente envolvidos fatores. Yin (1993), afirma ainda que este método é adequado quando pretendemos definir os tópicos de investigação de forma abrangente, quando queremos considerar a influência do contexto de ocorrência do fenômeno em estudo e quando queremos socorremo-nos de múltiplas fontes de evidências.

Yin (1994, p. 13) define “estudo de caso” com base nas características do fenômeno em estudo e com base num conjunto de características associadas ao processo de recolha de dados e às estratégias de análise dos mesmos. Para este autor, o estudo de caso é um processo de investigação empírica com o qual se pretende estudar um fenômeno contemporâneo no contexto real em que este ocorre, sendo particularmente adequado ao seu uso quando as fronteiras entre o fenômeno em estudo e o contexto em que ele ocorre não são claramente evidentes. Este autor acrescenta que, pelo fato de muitas vezes ser difícil isolar o fenômeno em estudo do contexto em que ocorre, é normalmente necessário usar múltiplas fontes de evidência (dados) e cruzar (triangular) os diferentes dados recolhidos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A expressão Administração deve ser analisada sob dois aspectos: subjetivo (formal) e o objetivo (material).

Sob o aspecto subjetivo, Administração é o conjunto de órgãos e entidades públicas que exercem atividades administrativas, compreendendo pessoas jurídicas,

órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se tripartite a atividade estatal: a função administrativa. Sendo assim, corresponde a todo o aparelhamento de que dispõe o Estado para a consecução das políticas traçadas pelo Governo.

Sob o aspecto objetivo, Administração Pública significa a atividade concreta do Estado dirigida à consecução das necessidades coletivas de modo direto e imediato.

A Administração Pública, como todas as organizações administrativas, é baseada numa estrutura hierarquizada com graduação de autoridade, correspondente às diversas categorias funcionais, ordenada pelo poder executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação. (JUND, 2004)

Administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado a realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviços e executá-lo, com o também dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil.

Organização da Administração no desempenho de suas atribuições, o Estado adota duas formas básicas de organização e atuação administrativas: Centralização e descentralização.

A Centralização administrativa ocorre quando o Estado realiza suas tarefas de forma direta, por intermédio dos órgãos e agentes integrantes da Administração Direta. Sendo assim, os serviços são prestados diretamente pelos órgãos do Estado, despersonalizados, integrantes de uma mesma pessoa política, ou seja: União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

A Descentralização administrativa ocorre quando o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) desempenha algumas de suas funções por intermédio de outras pessoas jurídicas. A descentralização, portanto, pressupõe a existência de suas pessoas jurídicas distintas, quais sejam: o Estado e a entidade que executará o serviço, por ter recebido do Estado essa atribuição.

Administração Direta constitui o conjunto dos órgãos integrados na estrutura central de cada poder das pessoas jurídicas de direito público com capacidade política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sendo, portanto, a gestão

dos serviços públicos realizada pelas próprias pessoas políticas por intermédio dos seus órgãos.

Características da Administração Direta:

- a) Ausência de Personalidade Jurídica;
- b) Ausência de Patrimônio Próprio;
- c) Capacidade Processual Excepcional;

Administração Indireta Constitui o conjunto dos entes (entidades com personalidade) que, vinculados a um órgão da Administração Direta, prestam serviços públicos ou de interesse público e proporcionarão ao Estado a satisfação de seus fins administrativos.

Características da Administração Indireta:

- a) Personalidade Jurídica;
- b) Criação ou Autorização por Lei Específica;
- c) Patrimônio próprio;
- d) Vinculação aos órgãos da Administração direta;

Entidades integrantes da administração indireta:

Autarquia São entes administrativos ou Serviço autônomo, criado por lei específica, com personalidade jurídica de direito público interno, patrimônio e receita próprios, para a consecução de atividades típicas da Administração pública, requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão financeira e administrativa descentralizada.

São classificadas nas seguintes categorias:

- a) Autarquias institucionais;
- b) Autarquias Corporativas;
- c) Autarquias regimes Especiais

Empresa Pública São Pessoas jurídicas de direito privado criadas ou autorizadas por lei específica, com capital exclusivamente público (100% do capital), para realizar atividades econômicas ou serviços públicos de interesse da Administração instituidora, nos moldes da iniciativa particular, podendo revestir de qualquer forma admitida em direito (LTDA, S/A, dentre outras). São exemplos de

Empresa Pública: Caixa Econômica Federal, Companhia Estadual de água e Esgoto.

Sociedade de Economia Mista São Pessoas jurídicas de direito privado, com a participação do poder público e de particulares no seu capital, sendo a maior parte das ações com direito a voto pertencente ao poder público (50% + 1), criadas para a realização de atividade econômica de interesse coletivo, podendo, também, exercer serviços públicos. São semelhantes à empresa pública, tendo como diferenças básicas o fato de o capital ser diversificado (capital público e privado), só podendo ter a forma de sociedade anônima (S/A). São exemplos de Sociedade de Economia Mista petróleo Brasileiro S/A – PETROBRÁS e Banco do Brasil S/A.

Fundação Pública São entidades integrantes da Administração Indireta, voltadas ao desempenho de atividades de caráter social, assistência médica e hospitalar, pesquisa, educação e ensino, atividades culturais, dentre outras de caráter assistencial. Essas entidades não podem ser criadas para exploração de atividades econômica, de cunho lucrativo, pois, para esse fim, existem as empresas públicas e as sociedades de economia mista. São exemplos de Fundações Públicas: FUNAI- Fundação Escola de Serviço Público, Fundação Nacional de Saúde- FNS.

Características das Fundações Públicas:

- a) São criadas por dotação patrimonial;
- b) Desempenham atividade atribuída ao Estado no âmbito social;
- c) Sujeitam-se ao controle ou tutela por parte da Administração Direta;
- d) Possuem personalidade jurídica de direito público, em regra;
- e) Criação por autorização legislativa específica.

2.2 ORÇAMENTO

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o sistema de planejamento associado ao orçamento-programa passou a ser composto por três peças complementares e articuladas: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei do Orçamento Anual – LOA, cada uma delas com diferenças de conteúdo e abrangência temporal. Dois elementos são comuns a tríade: possuem a natureza de lei e são de iniciativa do Poder Executivo.

O PPA é uma peça de planejamento estratégico orientada para um período temporal de quatro anos, sendo que o primeiro ano correspondente ao segundo ano do mandato do chefe do Poder Executivo e o último ano compreende o primeiro exercício financeiro do mandato seguinte. Este documento tem por conteúdo a definição regionalizada das diretrizes, objetivos e metas da administração pública, relativas as despesas com (i) investimento, (ii) inversões, (iii) transferências destinadas a realização de despesas de mesma natureza das anteriormente mencionadas, (iv) despesas de custeio decorrentes dos investimentos e inversões previstas, e (v) despesas de duração continuada relativas as ações-fim desenvolvidas pelo governo.

Todas as previsões constantes no PPA estão distribuídas por funções, sub-funções e programas, de acordo com Decreto nº 2.829/98 e a Portaria nº42/99 da Secretaria de Orçamento Federal. Cada um dos programas deve disponibilizar informações sobre objetivo, órgão responsável, valor global, prazo de conclusão, fonte de financiamento, indicadores quantitativos da situação que pretende modificar, metas regionalizadas e ações não integrantes do OPA.

Estas novas regras representam um progresso relevante no desenho institucional do ciclo orçamentário. Ao permitir o maior detalhamento das ações e disponibilizar um amplo e diversificado leque de informações sobre as ações previstas, garantem maior transparência informacional e ampliam as condições para o controle das ações governamentais.

A LDO é uma peça do sistema de planejamento que, a partir dos programas e das determinações do PPA, dispõe sobre um conjunto de elementos que necessariamente devem ser observados quando da elaboração do orçamento anual, são eles: (i) metas e prioridades da administração pública, (ii) despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, (iii) alterações na legislação tributária, (iv) política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, (v) equilíbrio entre receitas e despesas, (vi) critério e forma de limitação de empenho, (vii) controle de custo, (viii) avaliação de resultados.

As quatro últimas exigências passarão a ser cobradas a partir do exercício financeiro de 2001, conforme previsão constante na Lei Complementar nº101/2000 que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A mesma legislação incorporou uma dimensão trienal a LDO ao exigir que a mesma contenha metas fiscais anuais para o exercício de referência e os dois

exercícios seguintes, relativas as receitas, as despesas, aos resultados nominais e primários e ao montante da dívida pública.

Não obstante a relevância dos dados exigidos pela lei de “responsabilidade fiscal” para a composição do PPA, lembramos as dificuldades associadas as previsões de despesas, resultados nominais e montante da dívida pública, numa economia onde a participação da conta Serviço da Dívida na despesa pública é relevante, crescente e fortemente dependente de taxas de juros, que fogem ao controle das esferas subnacionais de governo.

Por fim, temos a Lei Orçamentária, com periodicidade anual e composta pelo (i) orçamento fiscal, que envolve o conjunto de receitas e despesas, exclusive as relativas a seguridade social, dos poderes Executivo – seus fundos, suas fundações e todo o conjunto da administração direta e indireta – Legislativo e Judiciário, (ii) o orçamento da seguridade social, composto por todas as receitas e despesas com saúde, assistência social e seguridade social da administração direta e indireta, e (iii) o orçamento de investimento das empresas cuja o Poder Público disponha da maioria do capital social com direito a voto, neste caso, não admite-se a hipótese de inclusão das despesas de custeio.

A LOA é um documento que formaliza o conjunto de decisões políticas relativas as fontes dos recursos repassados ao setor governamental e a aplicações dos mesmos em bens e serviços cujo destino final deve ser a satisfação do interesse público. Em tese, é um documento que expressa as escolhas públicas realizadas por um determinado grupo social em relação a quanto estão dispostos a pagar para dispor da cesta de bens demandas junto ao governo.

2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Como forma de aprimoramento e organização das finanças públicas brasileiras, foi sancionada, em maio de 2000, a Lei Complementar n °101, popularmente conhecida de Lei de Responsabilidade Fiscal- LRF.

Essa Norma foi elaborada com intuito de regulamentar dispositivos do art.163 e todo o contexto do artigo 169 da constituição da República, no texto destinado às finanças públicas, bem como estabelecer regras de responsabilidade fiscal, transparência dos atos públicos, prestação de contas e normas específicas destinadas a contabilidade pública.

Visando estabelecer um conjunto de regras para que os gestores público dos entes da Federação administrem (com prudência, ética, transparência e responsabilidade) suas receitas e despesas, inclusive evitando desequilíbrios orçamentários e endividamento excessivos, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe uma ruptura histórico-econômica, política e administrativa ao país, ou seja, passou a ser obrigatório o que já era dever: planejar e administrar com responsabilidade e profissionalismo a coisa pública.

A principal origem da LRF foi o Fundo Monetário Internacional, organismo do qual o Brasil é Estado-membro. Esse organismo tem editado e difundido algumas normas de gestão pública em diversos países, entre eles, Nova Zelândia, por meio do Fiscal Responsibility Act, em 1994, e a comunidade Econômica Européia, a partir do Tratado de Maastricht.

O principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal, consiste em estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Os seus objetivos são basicamente os mesmos de uma política orçamentária fundamental, tais como: Função Alocativa, Função redistributiva, Função estabilizadora.

A Lei de Responsabilidade Fiscal abrange a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, extensiva a todos os poderes, Autarquias, fundação Públicas, Empresa Públicas, Sociedades de Economia mista, Fundos, Entidades Estatais Dependentes, ou seja, estão excluídas, parcialmente, só as empresa que não dependem de recursos do tesouro do ente ao qual se vinculam.

Tendo em vista que a Lei de Responsabilidade é uma Norma de Finanças Pública, as suas regras se inserem nos principais princípios inerentes à atividade administrativa, tais como: Legalidade, anterioridade, impessoalidade, Moralidade e Eficiência. A LRF Contém alguns princípios básicos de responsabilidade na gestão fiscal, entre outros, podemos citar:

- a) Planejamento;
- b) Transparência na gestão fiscal;
- c) Equilíbrio das contas públicas;
- d) Responsabilidade na gestão fiscal;
- e) Cumprimento de metas de resultado;
- f) Obediência a limites para dívida consolidada, e dívida mobiliária;
- g) Obediência a limites e condições para realização de operações de crédito;

- h) Cumprimento para geração de despesa de pessoal;
- i) Cumprimento de condições para geração de despesa da seguridade social;
- j) Cumprimento de condições para geração de despesa obrigatórias de caráter continuada;
- k) Cumprimento de condições para renúncia de receita.

Planejamento significa administrar a coisa pública baseada em planos previamente traçados e sujeitos à apreciação e aprovação da instância legislativa, garantindo-lhe a necessária legitimidade, característica do nosso regime democrático de governo.

Transparência na gestão fiscal significa não sonegar informações à sociedade, devendo torná-las públicas, divulgando-as amplamente, de forma compreensível e sucinta a quem delas necessitar para fins de conhecimento das ações de governo e ainda da situação econômico-financeira do ente federado (União, Estado, Distrito Federal e Município). Em outras palavras significa divulgar amplamente, de forma inteligente sucinta, as informações que a comunidade precisa ter para conhecer a real situação fiscal da União, Estado ou Município.

Equilíbrio fiscal das contas públicas Esse equilíbrio não se refere apenas em relação à igualdade entre o total das receitas previstas e o das despesas fixadas na lei orçamentária. Essa situação é pertinente ao equilíbrio orçamentário. Refere-se também à busca de equilíbrio na execução orçamentária, ou seja, do Estado com suas finanças organizadas e equilibradas.

Responsabilidade na gestão fiscal Esse princípio faz com que o gestor previna riscos e corrige desvios capazes de afetar as contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e obediência a limites no que tange a renúncia de receita, geração de despesa com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operação de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição de restos a pagar.

Cumprimento das metas de resultado cumprimento de metade de resultado pode ser alcançado através do monitoramento constante entre a arrecadação de receitas e o dispêndio de recursos. Assim, deve sempre ser verificado, ao final de um bimestre, se a realização da receita comporta a execução das despesas fixadas,

caso contrário, o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estaria comprometido.

Obediência a limites para dívida consolidada, inclusive para dívida mobiliária. Os limites globais para dívida consolidada dos três níveis de governo serão verificados a partir de percentual da Receita Corrente Líquida, representando o nível máximo admitido para cada um deles, sendo que a verificação do seu atendimento será realizada ao final de cada quadrimestre, ou semestre, no caso dos Municípios com menos de 50 mil habitantes.

Obediência a limites e condições para realização de operação de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária. A Lei de responsabilidade determina que o Ministério Público seja órgão responsável para verificar o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente. DEUSVALDO CARVALHO, LRF Doutrina e Jurisprudência, 20/03/2008.

2.4 CONTROLADORIA PÚBLICA E CONTROLE INTERNO

Controladoria

Para a criação da Controladoria na Administração Pública é de extrema importância a busca de eficiência e eficácia na gestão de recursos públicos. Para tanto, é fundamental identificar a posição da Controladoria na estrutura organizacional e a descrição de aspectos relacionados a implementação da Controladoria, os quais serão abordados na sequência.

2.1.1 Posição da Controladoria na Estrutura Organizacional

Uma questão recorrente é onde a Controladoria deverá estar situada na estrutura organizacional da entidade, ou seja, se é um Órgão de Linha ou de Staff.

De acordo com Tung (apud CALIJURI, 2004, p. 41), quanto à organização padrão da Controladoria “não há diferença entre a organização da Controladoria e a dos demais departamentos da empresa”, mas cita que “o controller é, antes de tudo, um executivo de staff cuja função principal é obter e interpretar os dados que

possam ser úteis aos executivos na formulação de uma nova política empresarial e, especialmente, na execução desta política”.

Mas a autora contrapõe citando Castelli (2004, p. 41), “o controller é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica”. Autoridade de linha é a autoridade exercida sobre os subordinados de cima para baixo. Autoridade de staff é a autoridade para aconselhar, mas não para comandar. “A Controladoria, implantada com independência funcional, sem nenhuma subordinação hierárquica, traz inúmeros benefícios ao relacionamento entre o Poder Legislativo, o Poder Executivo e o Tribunal de Contas.” (SÁ, 2001, p.2).

2.1.2 Implementação da Controladoria

A Controladoria para ser implantada no âmbito da Administração Pública deve ser normatizada através de lei para estabelecer a estrutura organizacional. Conforme Nakagawa (apud FLORES 2007, p. 8), a implementação da Controladoria deve começar pelo diagnóstico da organização. De acordo com Flores (2006, p. 25), deve-se considerar como relevantes os seguintes itens para efeito da implementação da Controladoria: revisão ou elaboração da estrutura organizacional, identificação das competências das unidades organizacionais, fluxo dos processos e os controles internos. A estrutura organizacional projeta e organiza os relacionamentos dos níveis hierárquicos e o fluxo das informações essenciais de uma organização. O organograma é a forma mais comum de representar a organização e a revisão ou elaboração da estrutura organizacional tem como objetivo organizar as competências das unidades administrativas. Flores, explica a revisão ou elaboração da estrutura organizacional: A estrutura organizacional é a evidenciação de como órgão ou entidade se organiza formalmente, fruto de sua departamentalização. Importa à Controladoria o conhecimento da estrutura organizacional bem como as competências das unidades administrativas que a compõem para a organização dos controles. (FLORES, 2006, p. 26).

A identificação das competências das unidades organizacionais, de acordo com Flores (2006, p. 27), é determinante para a Controladoria conhecer o sistema de informações da organização governamental como forma de suprir o gestor para a decisão. É necessário a Controladoria conhecer a organização “em movimento” com

os seguintes propósitos: conhecer o processo decisório, elaborar normas de conduta, estabelecer estrutura de comunicação, criar subsistemas de informação que incluam registros e relatórios. “Só é possível a tomada de decisões corretas através da obtenção de informações corretas. A Controladoria entra no processo decisório apresentando ao gestor uma simulação de situações que lhe permita estimar o melhor resultado.” (FLORES, 2006, p. 27).

Assim, conforme Flores (2006, p. 29), a identificação de todos os processos e das responsabilidades de cada unidade administrativa é de extrema importância para o conhecimento sobre o sistema de informações do órgão/entidade, pois permite à Unidade de Controladoria identificar as inconformidades como também propor revisões.

De acordo com Flores (2006, p. 30), a função da Controladoria, é identificar e ordenar segundo a gravidade, urgência e tendência, aqueles problemas que, se resolvidos, poderão trazer em si a solução para outros. Uma das formas de levantar os problemas das unidades administrativas é através de check-lists de controle. Essa técnica individualiza os setores e arrola os controles mínimos considerados necessários para o funcionamento com eficiência dos sistemas. Quanto ao papel do Controlador ele é antes de tudo o responsável pela execução dos controles. Este coleta e analisa os dados para oferecer alternativas aos gestores públicos para a tomada de decisões.

Conforme Flores, (2006, p. 19), para administração pública ser eficiente e eficaz é preciso enfrentar o desafio de gerir (organizar, controlar, dirigir e planejar) o seu sistema de controle. É necessário que os gestores públicos comparem seus resultados através de mecanismos gerenciais, afim de que possam ser melhorados.

Controle Interno

O controle interno ou controle interno administrativo, segundo Domingos Poubel de Castro, 3ª Edição 2010 representa a segurança do administrador. É fundamental, em primeiro lugar, para o gestor público, porque este responde, com seus bens e reputação, pelos atos que realiza ou delega a terceiros para praticar em seu nome. O administrador deve estabelecer segurança em todos os níveis e de forma prévia para dar suporte a todos os seus atos decisórios. O controle interno é o instrumento para dar sustentação aos números que se divulgam e sobre os quais se

tomam decisões. Tratando-se, neste caso, do controle interno financeiro, tendo como base a contabilidade.

O controle interno é peça fundamental para a auditoria. Emite opinião sobre os resultados de uma gestão ou sobre a realidade dos números divulgados nos balanços.

O controle interno é importante para os gestores e auditores. Razão pela qual o principal papel de uma auditoria interna é garantir para os dirigentes da entidade que os controles internos estão funcionando adequadamente. Na visão de Fayol, administrar significa prever, organizar, comandar, coordenar e controlar.

A definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) é a mais comentada até os dias atuais:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) Subdivide o controle interno em Controles administrativo e Controles contábeis:

- O controle administrativo – Compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas. Que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Exemplos: controle de contratos, convênios, controle como verificação física.
- O controle contábil – Compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Exemplo: controle que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil.

No Brasil, a definição mais difundida “controle interno” é de que este

[...] compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia.

Na área pública, segundo (POUBEL)

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

O Objetivo do controle interno na área pública é de funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão.

O controle interno é de responsabilidade do administrador, cabe a ele gerir o patrimônio e os recursos da instituição que dirige, sem desperdícios e desvios. O gestor deve manter as condições que demonstrem a prática da boa administração, permitindo a verificação, por parte dos órgãos de fiscalização, de que agiu com correção e competência.

Princípios básicos do controle interno:

- a) Fixação de responsabilidade – Deve haver delimitação de responsabilidade, para evitar comprometimento da eficiência;
- b) Segregação de funções – consiste na pessoa que realiza uma operação não pode ser a mesma envolvida na função de registro;
- c) Ciclo de uma transação – determina que uma só pessoa não deve realizar todas as fases de uma transação, que seja funcionário ou administrador;
- d) O pessoal de controle deve ser criteriosamente selecionado – para contratação de funcionários para cargos de controle, torna-se necessário que seu passado seja investigado e as referências, conferidas;
- e) Rodízio de pessoal – a entidade deve promover, periodicamente, o rodízio de servidores, visando, inclusive, permitir que cada um possa ser capaz de desenvolver novas tarefas. Isso impede a existência de servidores, imprescindíveis, traz motivação ao pessoal e aumenta a segurança do sistema de controles;
- f) As tarefas devem estar previstas em manuais operacionais – as instruções inerentes ao desempenho funcional da estrutura de vem ser escritas em manual de organização, a fim de evitar a ocorrência de erros e aumentar a eficiência operacional;

- g) A utilização de processo eletrônico – sempre que possível, a entidade de adotar processo eletrônico para registrar as operações, aumentando a eficiência operacional dos controles internos, evitando erros e fraudes.

Finalidades do controle Interno

São cinco as principais finalidades do controle interno:

- a) Segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada-** Ou seja, todo gestor deve ter cautela, para que os atos praticados e sujeitos a julgamento externo estejam cobertos por controles prévios seguros, suportados por documentos que os comprovem, dentro da legislação pertinente e com responsabilidade bem definida.
- b) Promover a eficiência operacional da entidade-** Essa eficiência implica no estabelecimento de padrões e métodos adequados que possam permitir que todas as áreas desenvolvam suas funções de forma racional, harmônica, integradas entre si e voltadas para os objetivos globais.
- c) Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas-** O objetivo é assegurar que os propósitos da administração, estabelecidos por meio de suas políticas e procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelos servidores.
- d) Proteger os ativos-** Existem três interpretações ao conceito de proteção dos ativos. A primeira, entende que o ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável. A segunda trata de proteção contra erros involuntários (não intencionais). A mais restrita das interpretações entende que a proteção aos ativos refere-se, tão somente, aos erros intencionais.
- e) Inibir a corrupção-** A falta de uma boa gerência é a maior fragilidade para com a corrupção, a terra onde não se tem controle, a tendência ao desmando é grande.

Focos, Tipos e Técnicas de Controle Interno

- a) Focos do controle interno-** A organização e o funcionamento de um controle interno administrativo qualquer, independente da forma ou das técnicas utilizadas, têm, sempre, um foco principal. Estar centrado em um dos três segmentos: Na administração, na pessoa ou produto.
- b) Tipos e técnicas de controle-** Os controles atuam em tempos e formas, diferentes, mas voltados para resultados comuns, visando assegurar a conformidade

da atividade a determinadas regras ou normas. O controle foi dividido no tempo em: Controle Prévio, Controle Concomitante, Controle Subsequente (posterior).

Independente da forma, tipo e tempo, uma gestão deve contar com controle interno, para ser capaz de garantir o resultado de sua missão, reduzindo riscos e preservando a responsabilidade dos dirigentes, que é indelegável e inerente à sua autoridade.

Controle exigidos pela Lei do Orçamento

A Lei 4320/1964 estabeleceu regras para União, Estados e os Municípios em matéria do controle do orçamento, quando definiu no artigo 75 que a execução orçamentária compreende:

- a) a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;
- b) a finalidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens, valores públicos;
- c) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termo de realização de obras e prestação de serviços;

Controle exigidos pela Lei de Responsabilidade

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, as responsabilidades dos agentes públicos foram substancialmente aumentadas, porque, na sua essência, a lei proibiu que a gestão de um governo sobrecarregasse a gestão de um futuro administrador, com passivos criados sem a devida cobertura de ativos. A Lei de Responsabilidade traz exigências para que a prefeitura organize controles internos:

a) Controle das fontes Vinculadas- Os administradores já sabem da necessidade do controle do orçamento, tanto que fontes de recursos que possuem aplicação em finalidade prefixada por lei ou mediante convênio contavam com um controle individual por meio de contas bancárias específicas.

b) Controle da despesas com pessoal- fixa limites, conceitos e exige monitoramento permanente sujeito, inclusive, a tornar sem efeito legal os atos que infringirem a lei.

c) Controle dos convênios- As transferências recebidas pelos Municípios através de convênios, as quais a Lei de Responsabilidade Fiscal designou como transferências voluntárias, passaram a ser tratadas como forma de cobrança de responsabilidade e motivo de penalidades. A penalidade imposta é o não recebimento de recursos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas para finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e se corrijam os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, e destaca o planejamento, o **controle**, a transparência, e a responsabilização, como premissas básicas. A Lei de Responsabilidade Fiscal auxilia para que o controle aconteça, pois através dos mecanismos que a regem, o administrador público tem de administrar, com certo controle, suas verbas, a fim de evitar maiores problemas quando do fechamento das prestações de contas.

Controle exigido pela constituição federal

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 74, revela que os Poderes Legislativo, Executivo, Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- a) Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e orçamentos da União;
- b) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- c) Exercer o controle das operações de crédito, avais, e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- d) Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Nota-se, de todo o exposto que, o **controle** é um dos elementos indispensáveis para a Administração e de extrema relevância para esta e para seus administrados. O controle no atual modelo de gestão pública atua de forma a resguardar que a administração esteja em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico; sendo: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Mais do que isso, o controle deixou de ter o

apenas o aspecto verificador da legalidade e passou a realizar um controle dos resultados, assumindo um importante papel, transformando-se num instrumento de gerenciamento para Administração e de garantia, para a população, de uma prestação de serviços eficiente, com o mínimo de recursos, sem desvios ou desperdícios.

3 ANÁLISES DOS RESULTADOS

Os processos que deram entrada, para análise, na controladoria geral do Rio Grande do Norte estão relacionados aos seguintes órgãos:

- 1) ARSEP- Agência Reguladora de Serviços Públicos do Rio Grande Do Norte;
- 2) FJA- Fundação José Américo;
- 3) Fundac- Fundação de Assistência à Criança e o Adolescente;
- 4) SAPE- Secretaria de Agricultura Pecuária e Pesca;
- 5) SEARA- Secretaria do Estudo de Assuntos Fundiários e Apoio a Reforma Agrária;
- 6) SESAP- Secretaria de Estado e Saúde Pública;
- 7) ITEP- Instituto Técnico Científico de Polícia;
- 8) FAPERN- Fundação de Apoio a Pesquisa do Estado do Rio Grande do Norte
- 9) PGE- Procuradoria Geral do Estado Do Rio Grande Do Norte.

Os processos foram analisados pelo setor, SUFFIN 3, da Controladoria Geral do Rio Grande do Norte no período de 02/01/2011 a 31/12/2011, numa população de 17.180 processos e a sua amostra num total de 3.430 processos, dentre essas amostras foram detectadas as seguintes irregularidades:

- a) Realização de despesa sem empenho prévio, não obedecendo o artigo 60, da lei complementar 4320 de 17/03/1994;
- b) Pagamento de despesa sem a real liquidação, não respeitando os artigos 62 e 63 da Lei complementar 4320, onde fala que o pagamento de despesa só será pago após sua regular liquidação;
- c) Compras realizadas sem a especificação completa do bem adquirido infringindo o artigo 15, parágrafo 7º da Lei complementar 8.666/93;

- d) Licitação dispensável cujo o valor ultrapassa o limite estabelecido pelo artigo 24 II, da lei complementar 8.666/1993, onde diz que o limite máximo é de 10% de 80.000,00 ou seja 8.000,00 reais;
- e) Excesso de processos sendo enviados à Controladoria com o argumento do artigo 24, inciso IV, onde diz, que é dispensável no caso de emergência ou calamidade pública, infringindo tal artigo e seu inciso;
- f) Duração de contrato superior ao determinado no artigo 57 inciso II e parágrafo 3º, 4º da Lei complementar 8.666/1993;
- g) Contratos com acréscimos superior ao determinado no parágrafo 1º artigo 65, da Lei Complementar 8.666/1993, ou seja, ultrapassando o limite de 25% e 50%.

Diante das irregularidades, a Controladoria Geral do Estado, não cumprida a diligência, encaminha o processo ao Tribunal de Contas do Estado – TCE/RN e ao Ministério Público Estadual para tomar providências.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi analisar os procedimentos adotados na Controladoria Geral do Rio Grande do Norte e possíveis divergências encontradas; propiciar o estímulo à obediência às normas legais, inclusive instruções normativas, estatutos, regimentos internos e outros instrumentos normativos; assegurar o cumprimento das diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão ou entidade; estimular a eficiência do pessoal, pela vigilância de suas atividades; demonstrar a importância do controle no serviço público;

- Realizar um panorama geral do controle da administração pública;
- Conceituar orçamento público;
- Conceituar controle interno na administração pública.

O Controle Interno não é uma faculdade do poder executivo, é uma imposição constitucional, dizer que o controle interno burocratiza a entidade ou instituição pública é um despautério.

Após a análise das irregularidades nos processos, foram diligenciados e foram atendidos na sua totalidade. Ficou evidente que falta do gestor público um

maior investimento para os servidores que lidam com as comissões de controle interno e a controladoria, evitando, assim, atraso na liberação dos mesmos e tornando os funcionários com maior eficiência no trabalho realizados. Não é mais possível que o gestor público ignore o órgão de controle interno e suas atividades precípuas. É necessário que a Administração Estadual invista no órgão para que este seja capaz de cumprir todas determinações das Leis que o amparam, além de possibilitar ao gestor público a otimização dos recursos públicos.

REFERÊNCIA

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Controller**: o perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho. Disponível em: <<http://www.nossocontador.com/Artigos/13.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2012.

CARVALHO, Deusvaldo. **Lrf Doutrina e Jurisprudência**. 3. Ed. São Paulo: Campus, 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão. 3. Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2010.

FLORES, Paulo César. **Controladoria na Gestão Governamental**. 2006. Trabalho de Conclusão de Curso (especialização), Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2006.

FLORES, Paulo César. **Controladoria na Gestão Governamental**. XI Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Bento Gonçalves, 12-14 set. 2007.

JUND, Sergio. **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública**. 3. Ed. São Paulo: Ed.Campus, 2008. (Série Provas e Concursos)

MACHADO JR., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 29. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDES, Renato Geraldo; BIASI, Fabia Mariela de. Livro Lei de Licitações e contratos administrativos. 19. Ed. São Paulo: Editora zênite, 2009.

RIBIEN, Airton Roberto; AMORIM, Adriana Viegas. **Controladoria na Administração Pública Municipal**: estudo de modelo para Prefeitura de Nova Santa Rita/RS. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/136.pdf>. Acesso em: 06 fev. 2012.

SÁ, José Augusto de. Contabilidade e Administração Pública. **Boletim IOB**. 2001/2002. v. 1.

SOARES FILHO, José Guilherme. **Lei De Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dp&A, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: Planejamento e Métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.