



LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO
DO RIO GRANDE DO NORTE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOSELIUDO FONSECA DA SILVA

**A CONTRIBUIÇÃO DA COMISSÃO DE CONTROLE INTERNO DA SET/RN, PARA
UMA MAIOR TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO DAS CONTAS PÚBLICAS DO RIO
GRANDE DO NORTE**

NATAL/RN
2011

JOSELIUDO FONSECA DA SILVA

**A CONTRIBUIÇÃO DA COMISSÃO DE CONTROLE INTERNO DA SET/RN, PARA
UMA MAIOR TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO DAS CONTAS PÚBLICAS DO RIO
GRANDE DO NORTE**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte como requisito obrigatório para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: (M.Sc) Daniele da Rocha Carvalho.

NATAL/RN
2011

JOSELIUDO FONSECA DA SILVA

**A CONTRIBUIÇÃO DA COMISSÃO DE CONTROLE INTERNO DA SET/RN, PARA
UMA MAIOR TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO DAS CONTAS PÚBLICAS DO RIO
GRANDE DO NORTE**

Monografia apresentada à Faculdade
Natalense para o Desenvolvimento do Rio
Grande do Norte - FARN para obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

APROVADA EM: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Prof^a. Daniele da Rocha Carvalho, MSc.
FARN – Faculdade Natalense de Desenvolvimento do RN

Membro examinador: Prof. Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira, Dr.
FARN – Faculdade Natalense de Desenvolvimento do RN

Membro examinador: Prof. José Emerson Firmino, MSc.
FARN – Faculdade Natalense de Desenvolvimento do RN

Dedico este trabalho ao meu Deus fiel, que permitiu que tudo fosse realizado. Minha esposa Marisa, meus filhos Roosevelt, Alice e Maryla, minha neta Priscilla, que sempre estão presente nos momentos bons e difíceis da minha vida, me dando força para continuar a luta e alcançar os objetivos que almejo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha orientadora, professora Daniele da Rocha Carvalho, pelos ensinamentos e dedicação dispensados no auxílio à concretização desta monografia.

À minha filha Maryla, pela dedicação, incentivo e paciência, pois sem a sua ajuda, a realização deste trabalho não seria possível.

À minha mãe Alice, que apesar dos seus 89 anos e de ser portadora do Mal de Alzheimer, continua sendo minha fonte de inspiração.

Aos amigos que conheci durante o curso, pela verdadeira amizade que construímos em particular àqueles que estiveram sempre ao meu lado (Laudemar, Edna, Thiago, Kaline, Laise e Adriana), por todos os momentos que passamos durante os quatro últimos anos, meus sinceros agradecimentos.

Por fim, gostaria de agradecer a todos os professores do curso de Ciências Contábeis da FARN, pelos ensinamentos disponibilizados nas aulas, cada um de forma especial, contribuiu para a conclusão desse trabalho e conseqüentemente para a minha formação profissional.

“O segredo do sucesso é a constância do
propósito.” (Benjamin Disraeli)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTO E COLOCAÇÃO DO PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Objetivo geral	12
1.2.2 Objetivos específicos.....	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
2 CARACTERIZAÇÃO DA SECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE (SET/RN)	13
2.1 ORGANOGRAMA	14
2.2 DA COMISSÃO DE CONTROLE INTERNO	15
3 REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
3.1 DIFERENÇAS ENTRE O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL E O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	16
3.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
3.2.1 Princípios do Controle Interno.....	23
3.2.2 Controle na Execução Orçamentária.....	25
3.2.3 Instrumento de Controle – Contabilidade	26
3.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	27
3.4 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	29
3.5 DIFICULDADES PARA ESTABELECIMENTO/IMPLANTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DAS ATIVIDADES DO CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	31
3.6 ORÇAMENTO PÚBLICO	32
3.6.1 Princípios Orçamentários.....	35
4 METODOLOGIA	37

4.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA.....	37
4.2 UNIVERSO E AMOSTRA.....	37
4.3 COLETA DE DADOS	38
5 ANÁLISE DOS DADOS	39
5.1 ESTRUTURA DA COMISSÃO DE CONTROLE INTERNO DA SET/RN	39
5.1.1 Habilitação dos Servidores	39
5.1.2 A Caracterização do Controle Interno na SET/RN.....	40
5.1.2.1 Instruções devidamente formalizadas	41
5.1.2.2 Influências Organizacionais	41
5.2 LISTAGEM DAS ATIVIDADES.....	42
5.3 RELAÇÃO DE PROCESSOS ENTRADAS E SAÍDAS.....	43
5.4 MECANISMO DE AÇÃO: QUANDO OCORRE DILIGÊNCIAS	45
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	46
REFERÊNCIAS.....	48
APÊNDICE	

RESUMO

As contas públicas tornaram-se, nos dias atuais, uma preocupação não só para os gestores, mas também para a sociedade no sentido de fiscalizar como estão sendo gastos os recursos públicos, tornando-os mais transparente. Na medida em que se depara com a corrupção e a ineficácia administrativa que assolam o sistema público atual, é de suma importância a atividade do controle interno como forma de garantir lisura e legalidade aos processos que nele ocorrem. Embora a Constituição da República de 1988 tenha se preocupado com a implantação e efetivação prática de um sistema de controle interno na Administração Pública, o tema, mereceu destaque anteriormente no que diz respeito à Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Porém, foi com a promulgação da Constituição de 1988 que o controle interno ganhou relevância no contexto constitucional. O interesse da pesquisa está no âmbito de verificar se o Controle Interno da SET/RN, pertencente ao Estado do Rio Grande do Norte, está contribuindo para melhoramento nas contas públicas. O presente estudo buscou analisar se o controle interno da Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte (SET/RN) contribui para uma maior transparência na gestão das contas públicas do Rio Grande do Norte. Para atingir tal objetivo, a pesquisa averiguou como estão sendo executadas as atividades da Comissão de Controle Interno da SET/RN, fazendo um comparativo nos últimos três anos, também houve caracterização de sua estrutura, bem como identificação dos pontos fracos e fortes após sua implantação e os mecanismos de ação que o configuram. Concluiu-se que o trabalho realizado pela Comissão de Controle Interno é deveras importante no sentido de tornar as despesas da SET/RN mais correlatas e transparentes, contribuindo com um maior transparência das contas públicas do Estado do Rio Grande do Norte.

Palavras-chave: Controle Interno. Administração Pública. Transparência.

ABSTRACT

The public accounts have become today, a concern not only for managers but also for society to oversee how it spends public funds, making them more transparent. To the extent that faces corruption and administrative inefficiency that plague the current public system is of paramount importance to internal control activity in order to ensure fairness and legality to the processes that occur in it. Although the Constitution of 1988 has been concerned with the practical implementation and realization of a system of internal control in public administration, the topic was highlighted earlier with regard to Law 4320 of March 17, 1964. However, it was with the Constitution of 1988 that the internal control gained prominence in the constitutional context. The research interest is in verifying that the Internal Control of the SET / RN, belonging to the State of Rio Grande do Norte, is contributing to improvement in public accounts. The present study was to examine whether the internal controls the Department of Taxation of the State of Rio Grande do Norte (SET / RN) contributes to a more transparent management of public accounts of Rio Grande do Norte. To achieve this goal, the research investigated how they are running the activities of the Commission's Internal Control SET / RN, making a comparison in the last three years, there was also the characterization of their structure as well as identifying strengths and weaknesses after deployment and mechanisms of action that shape. It was concluded that the work of the Committee for Internal Control is very important in making the cost of SET / RN related and more transparent, contributing to an increased transparency of public accounts of the State of Rio Grande do Norte.

Keywords: Internal Control. Public Administration. Transparency.

1 INTRODUÇÃO

O controle das contas públicas, desde muito tempo, tem sido motivo de preocupação por parte dos gestores públicos, conforme institui a Lei 4.320/64 nos seus artigos 75 e 76. Porém, a partir da Constituição Federal de 1988 foi dada maior ênfase ao controle interno e externo, na esfera da União, Estado e Municípios de acordo com os artigos 70, 71 e 74.

O controle interno, no âmbito da Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte (SET/RN), surgiu em 12 de novembro de 1997, através do Ato Normativo nº 003/97 da Controladoria Geral do Estado (CONTROL) e tem o objetivo de controlar a fiscalização e de dar transparência aos gastos públicos junto à sociedade, facilitando assim aos gestores as tomadas de decisões.

Este mecanismo de controle tem como objetivo principal dotar as contas públicas de lisura e transparência, evitando dessa forma a corrupção e o desperdício no serviço público.

Após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - Lei Complementar nº 101, criada em 04 de maio de 2000, tornaram-se ainda mais necessários os mecanismos de controle por parte dos gestores públicos para tomada de decisões, dando mais transparência às suas ações. A LRF melhora as responsabilidades na gestão fiscal dos recursos públicos. Esta lei, através do seu artigo 59, cria a obrigatoriedade da existência do controle interno, bem como o comprometimento da sociedade na fiscalização das contas públicas, no que se refere aos municípios.

Antes da Lei, gastava-se dinheiro contando com verbas futuras e incertas, agora esse ato fica mais controlado pelo fato de se ter mais compromisso com o orçamento. Se a despesa não estiver prevista no orçamento, serão necessários cortes e ajustes mais adiante, esclarece (SILVA, 2002).

A comissão de controle interno da SET/RN, analisa todos os gastos no âmbito da própria instituição, tais como compras, contratos, suprimento de fundos, nomeação de pessoal, entre outros. Os processos analisados pela comissão são oriundos das unidades de finanças, educação fiscal, de pessoal, recursos humanos, gabinete do secretário e da comissão de licitação.

É feito em cada processo acima citado uma rigorosa análise, no que se refere à legalidade dos atos. Após esta análise é emitido parecer, enviando à CONTROL, para ser referendado e posteriormente é autorizado o pagamento das despesas junto ao setor financeiro.

Atualmente os gestores públicos sabem da importância das comissões de controle interno, visto que com um bom controle as questões financeiras se tornam mais transparentes, evitando que a coisa pública venha a sofrer danos ou lesões ao erário público.

Este trabalho oferecerá ao leitor o conhecimento teórico e prático para o entendimento de um sistema de controle interno. Tomar-se-á por base a idéia de que organizar um sistema de controle interno permite melhores serviços públicos e efetivas ações ao cidadão, organizando o funcionamento dos processos inerentes à gestão públicas de forma a combater erros.

1.1 CONTEXTO E COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Para que se aumente a probabilidade dos objetivos e metas das entidades de administração pública sejam atingidos de forma fiel, concreta e confiável é necessário o desenvolvimento de um plano de ação, métodos e medidas adotados pela instituição, que sintetizem e evidenciem a consecução dos objetivos determinados pelo Poder Público.

O interesse da pesquisa está no âmbito de verificar se o Controle Interno da SET/RN, pertencente ao Estado do Rio Grande do Norte, está contribuindo para melhoramento nas contas públicas, já que cumpre o artigo 59 da LRF que diz: [...] o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar.

A partir do que foi exposto, apresenta-se o seguinte problema de pesquisa:
Até que ponto a Comissão de Controle Interno da Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte (SET/RN), contribui para uma maior transparência na gestão das contas públicas do RN?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar se o controle interno da Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte (SET/RN) contribui para uma maior transparência na gestão das contas públicas do RN.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Caracterizar a estrutura do Controle Interno da SET/RN;
- Identificar mecanismos de ação do Controle Interno da SET/RN;
- Listar atividades inerentes ao Controle Interno da SET/RN;
- Destacar as entradas e saída de processos analisados pelo Controle Interno nos últimos três anos.
- Identificar os pontos fracos e fortes existentes após a implantação do controle interno na SET/RN;

1.3 JUSTIFICATIVA

Apesar de ser uma exigência legal, o Controle Interno tem sua aplicação voltada principalmente por uma razão de ordem social. Por sua vez, a pesquisa analisará a atuação do controle interno na Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte (SET), visando demonstrar à população que este sistema apresenta-se como um instrumento potencial para o alcance dos interesses públicos inibindo práticas errôneas e prejudiciais ao patrimônio público.

Por fim, acredita-se que este trabalho servirá: para melhoramento dos procedimentos no Controle Interno da SET/RN; demonstrar a importância deste departamento, tanto para a sociedade, quanto para o Estado do Rio Grande do Norte; ser um forte parâmetro para implantação de controle interno em outras secretarias do Estado do Rio Grande do Norte, bem como contribuir como fonte de consulta para posteriores pesquisas, envolvendo a temática.

2 CARACTERIZAÇÃO DA SECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE (SET/RN)

Denominada Secretaria da Fazenda até 1990 e depois Secretaria de Fazenda e Planejamento até fevereiro de 1995, estes organismos do aparelho estatal potiguar atendiam à missão governamental de arrecadar os recursos, planejar e elaborar o orçamento público, controlar e executar os gastos da estrutura do Governo do Rio Grande do Norte.

A partir da sugestão de uma consultoria contratada pela equipe de transição do novo governo que se instalou a partir de janeiro de 1995, a missão de arrecadar as receitas estaduais foi seccionada do controle dos gastos bem como do planejamento, do orçamento e da realização das despesas.

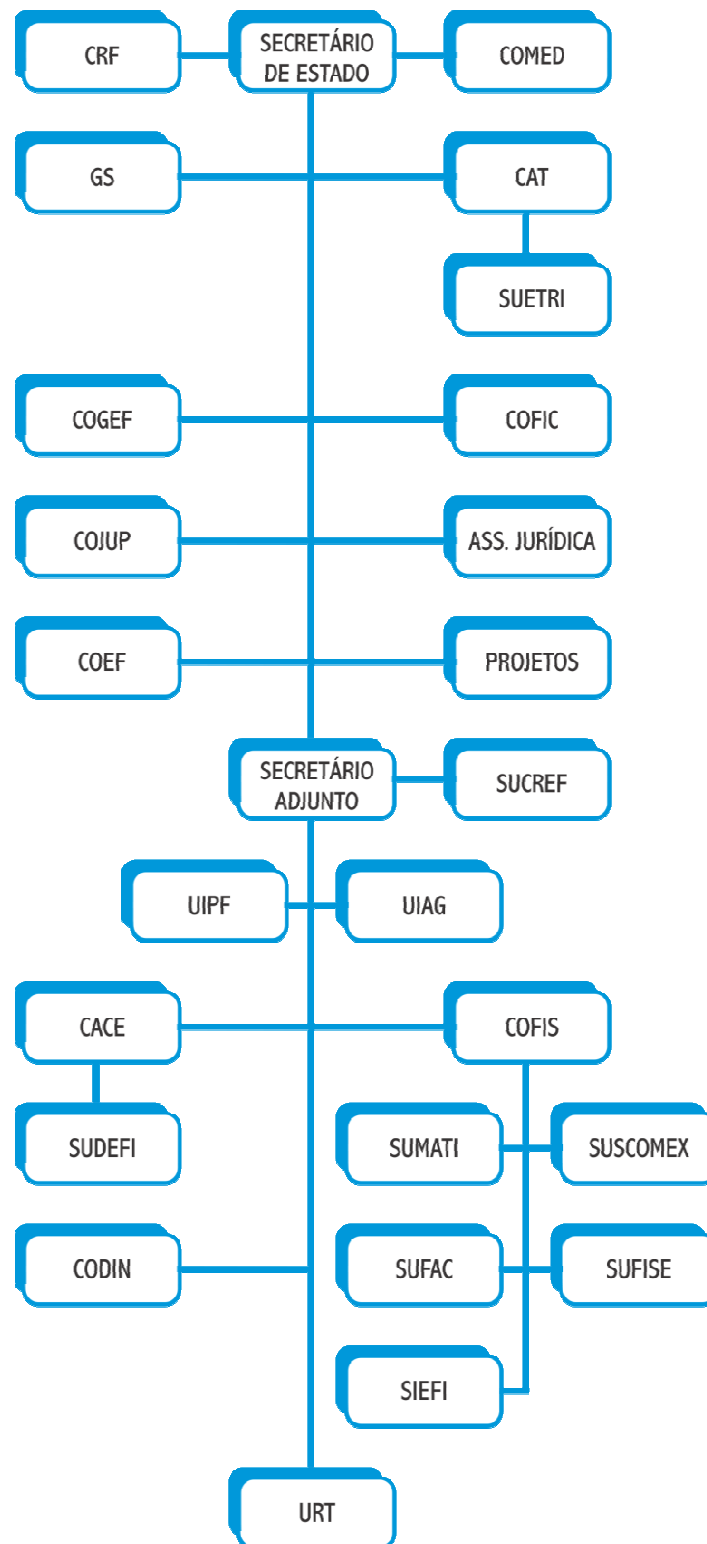
Assim, pela Lei Complementar Estadual nº 129, de 02 e fevereiro de 1995, foi extinta a Secretaria de Fazenda e Planejamento. Em seu lugar foram criadas a Secretaria de Tributação, encarregada exclusivamente da missão de gerir a Receita Estadual e a Secretaria de Planejamento e Finanças, encarregada de controlar e executar a Despesa Pública, do Planejamento e da realização do Controle Interno e da Contabilidade Pública.

Posteriormente, em 09 de janeiro de 1997, através da edição da Lei Complementar Estadual nº 150, foi criada a Controladoria-Geral do Estado, separando este órgão da Secretaria de Planejamento e Finanças, tendo por finalidade a supervisão técnica das atividades do Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo, ligada funcionalmente ao Gabinete Civil do Governo adotando uma política pública de orientação aos diversos setores de controle interno de cada órgão ou entidade da Administração Estadual.

A Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte (SET/RN) é um órgão da administração direta com atuação no estado do Rio Grande do Norte, composta atualmente por um mil e quarenta e um servidores, com funcionamento de segunda à sexta-feira em horário comercial.

A finalidade da Secretaria é arrecadar os tributos de competência estadual e controlar as atividades de fiscalização das operações geradoras de tributos, em consonância com a legislação pertinente.

2.1 ORGANOGRAMA



FONTE: Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte

A CCI, dentro do organograma acima, está localizada junto ao Gabinete do Secretário (GS).

2.2 DA COMISSÃO DE CONTROLE INTERNO

A Comissão de Controle Interno (CCI) é um órgão colegiado, diretamente subordinado ao Gabinete do Secretário, responsável por identificar se as operações foram realizadas de acordo com o Manual de Procedimentos do Controle Interno do Poder Executivo e registradas de acordo com as orientações e normas legais, além de verificar se estão de acordo com as normas e procedimentos na Administração Pública, dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, legitimidade, economicidade, transparência e supremacia do interesse público.

Como atribuições básicas desta comissão, pode-se citar as funções de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, de realizar outras atividades de manutenção e aperfeiçoamento do sistema de controle interno, inclusive quando da edição de leis, regulamentos e orientações, bem como desenvolver e manter sistemática apropriada com vistas a assegurar a coleta, o armazenamento e a atualização das bases de informações gerenciais de forma a propiciar análises, avaliações e relatórios sobre as atividades do controle interno.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 DIFERENÇAS ENTRE O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL E O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na medida em que a crise financeira mundial se instala no Brasil, a economia do país sofre diversas transformações que refletem diretamente nas organizações, estas necessitam criar mecanismos de controle que as auxiliem na adaptação em novo mercado bastante competitivo.

Uma das maneiras de controle, sem dúvida, pode-se afirmar que é a contabilidade, já que um dos campos da contabilidade vem facilitar aos gestores a tomada de decisões, através da Contabilidade Gerencial. Com isso o controle se torna mais transparente tanto no privado quanto no setor público.

Para Favero et al (1995, p. 14),

Infelizmente a informação contábil apresentada pela grande maioria das empresas brasileiras está direcionada unicamente para atendimento das exigências fiscais (usuário alvo-governo). Desta forma, percebe-se que a maioria dos profissionais é aparentemente míope no que diz respeito à informação gerencial.

Toda e qualquer empresas sempre terá dentre os seus objetivos principais, o de gerar lucro aos seus sócios ou acionistas. Para que esse lucro seja obtido de forma correta é necessário se ter um correto sistema contábil que seja controlado mais efetivamente no tocante às informações gerenciais.

Desta forma surge um importante conceito para gerenciar tais informações, o chamado Controle Interno, que segundo Attie (1998, p. 117), enfatiza:

O conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar. Regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos: a) a salvaguarda dos interesses da empresa; b) precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; c) o estímulo à eficiência operacional; d) aderência às políticas existentes.

Na organização privada o controle interno é exercido pelo empresário, que dependendo das necessidades e estruturas de suas empresas impõe procedimentos e normas com a finalidade de atingir seus objetivos. Desta forma, faz com que seus colaboradores sejam responsáveis pelo processo de execução.

No âmbito da administração pública, a função de controle é exercida em decorrência de exigências legais, que vem sendo evidenciado desde a criação da Lei 4.320/64 e passando a ser obrigatória a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBCASP). Esse controle é exercido dentro da própria administração por agentes do mesmo poder.

Segundo Meirelles (2004, 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”.

Os gestores públicos devem ter em mente a responsabilidade de se preocupar constantemente com os produtos, bens e serviços oferecidos aos cidadãos e devem prestar-lhe contas permanentemente. Para isso o controle interno funciona como ferramenta de métodos e medidas que devem ser seguidos a fim de se manter a confiabilidade e a legalidade de suas ações.

O controle é instrumento eficaz de gestão e não é novidade do ordenamento jurídico brasileiro. Observa-se que a Constituição Federal brasileira dispõe sobre o assunto:

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

Como forma de explicitar uma comparação entre a Gestão Pública e a Gestão Privada apresenta-se, abaixo o Quadro 1:

Quadro 1: Diferenças entre a Gestão Pública e a Gestão Privada

GESTÃO PÚBLICA	GESTÃO PRIVADA
Tem como objetivo o bem-estar da coletividade	Tem como objetivo a geração de lucro para seus proprietários
Deve seguir os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência	Não é obrigada a respeitar princípios constitucionais. Sua essência baseia-se na vontade do proprietário
O recurso utilizado é público	O recurso utilizado é particular
É necessário prestar contas para coletividade	Não precisa prestar contas para a coletividade, apenas para os sócios da empresa.

Fonte: próprio autor

Não se pode comparar de forma direta a Administração Pública daquela praticada na iniciativa privada. A administração pública se diferencia da privada pela obediência aos princípios constitucionais básicos e será naturalmente mais morosa, pois para qualquer tipo de gasto, há exigência de licitar, obedecer a prazos, dar publicidade aos atos dentre outros. Porém, a gestão tem de ser conduzida se utilizando dos mesmos conceitos e técnicas de gestão da iniciativa privada, apenas adaptados ao setor público, tendo em vista a observância de princípios específicos.

3.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No âmbito da Administração Pública, existem dois tipos de controle, o interno exercido pela própria administração e o externo exercido por órgãos independentes desse poder. No modelo federativo brasileiro as entidades são a União, os Estados-Membros, os Municípios e o Distrito Federal.

O fundamento do controle interno na Administração Pública Brasileira está no artigo 76 da Lei 4.320/64, o qual estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária: 1) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração

responsáveis por bens e valores públicos; e 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A distinção entre Governo e Administração Pública é que Governo é o conjunto de poderes e órgãos constitucionais e a Administração Pública é o conjunto de órgãos para a consecução dos objetivos do Governo.

Os princípios mais relevantes que norteiam a Administração Pública são: Legalidade, Moralidade, Impessoalidade, Publicidade e Eficiência.

Para que sejam atingidos os princípios da Administração pública, acima citados, é necessário que se haja um controle efetivo das atividades exercidas pelos órgãos públicos. Desta forma surge o controle interno.

Para que se possa ter um entendimento do controle interno na esfera da administração pública, é de fundamental importância conhecer como se aplica nos Governos e quais são seus limites, ou seja, ter o conhecimento do ambiente de atuação do mesmo.

De acordo com Castro (2009, p.8):

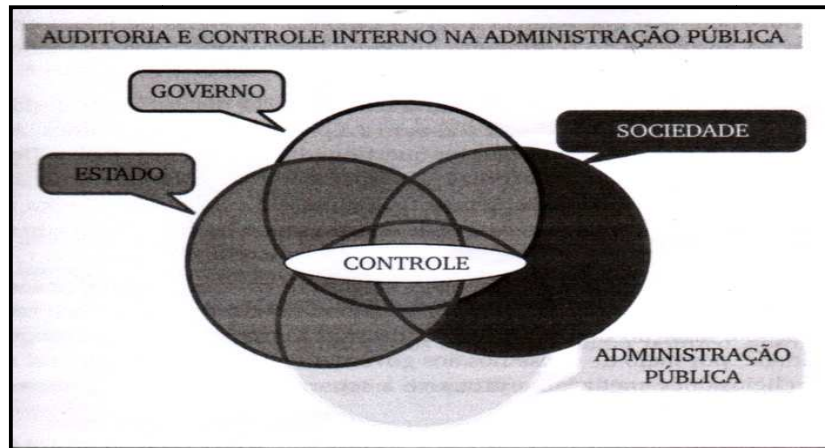
A chave para a compreensão de todos os processos ligados à auditoria e ao controle interno na Administração Pública está no entendimento das características da gestão pública. Uma vez que dominados alguns conceitos, é possível desmistificar o discurso que alega ser o tema demasiado complexo.

A palavra controle geralmente transmite a idéia de fiscalização e verificação de atividades. Em seu sentido mais amplo, a atividade de controle interno dentro das repartições públicas se cumpre na função permanente de controladoria para uma atuação mais transparente e eficaz de cada setor da administração pública.

Segundo Branco (1995, p.27):

Controle Interno é o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Figura 1 – Auditoria e Controle Interno na Administração Pública



Fonte: Castro (2009, p. 7)

Corroborando com Branco, tem-se outros autores que conceitua controle interno como sendo:

Segundo Meirelles, (1999, p. 600):

Controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de Administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

Para Bugarin (2003, p. 66):

Com a Constituição de 1988, o controle tornou-se universal, abrangendo todos os atos da Administração, seja despesa ou receita, além de recair sobre cada agente da Administração responsável por bens e valores públicos.

O controle interno é uma atividade que tem destaque tanto na teoria administrativa quanto na legislação brasileira. A Lei 4.320 de 1964 que estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios, prevê o Controle Interno, como fase da função executiva, da seguinte forma:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Na Constituição Federal de 1967, o controle interno é citado pela primeira vez como determinação constitucional, disposto nos seguintes termos, art. 71: “A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através do controle externo e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei”.

Gradativamente o controle interno ganhou mérito, contudo, a Constituição de 1988 trouxe inovação constitucional no que se refere a controle, determinando claramente os seus objetivos aliados aos princípios básicos da Administração Pública.

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 renúncias de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]

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

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

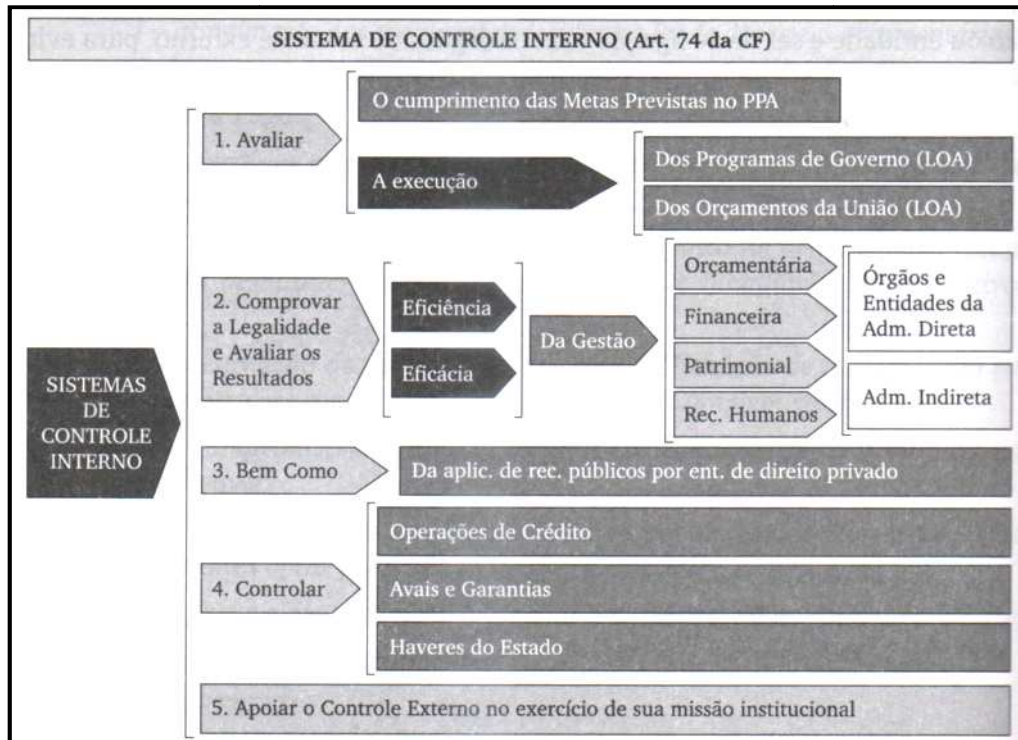
II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

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

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

Figura 2 – Sistema de Controle Interno (Art. 74 da CF)



Fonte: Castro (2009, p. 92)

Os controles internos, feitos nos órgãos públicos, têm o papel fundamental de auxiliar seus gestores nas tomadas de decisões. Desta forma, contribuem para que os setores que fazem o controle externo, possam fazê-lo com mais segurança. Os órgãos responsáveis pelo controle externo são na esfera federal, o Tribunal de Contas da União (TCU), nos estados e municípios e no Distrito Federal, os Tribunais de Contas Estaduais (TCE), e em alguns municípios do Brasil, os Tribunais de Contas do Município (TCM).

De acordo com o entendimento de Chaves (2009, p.13):

Controle Externo é a fiscalização e a apreciação das prestações de contas dos responsáveis pela coisa pública, quando exercidas por um ente que está fora do âmbito no qual o fiscalizado está inserido.

Após a adoção dos controles internos nos órgãos públicos em qualquer esfera, e por consequência a atuação dos controles externos por parte do Tribunal de Contas da União (TCU) e dos Tribunais de Contas Estaduais (TCE), os gastos públicos se tornaram mais transparentes, evitando desta forma o desperdício do dinheiro.

A partir desses controles, os gestores públicos passaram a ter mais cuidados no cumprimento dos orçamentos atribuídos às suas pastas, práticas antes não observadas.

De acordo com Chaves (2009, p.14),

O foco principal do controle têm sido as despesas. O controle deve garantir que elas não ultrapassem os limites estabelecidos nos orçamentos públicos, de modo a zelar pelo planejamento público; que sejam executadas cumprindo todos os ritos licitatórios previstos, velando pela isonomia de oportunidades entre os fornecedores de bens e serviços ao setor público, sem favorecimentos ilícitos, e pela certeza de que as aquisições sejam realizadas dentro de parâmetros razoáveis, isto é, sob condições de mercado.

A importância do controle na Administração Pública brasileira passou a ser enfatizada com a Reforma Administrativa de 1967, consoante o art. 6º do Decreto Lei 200/67 para colocar o controle, ao lado do planejamento, entre os cinco principais princípios fundamentais que norteiam a atividade pública.

Nos termos do artigo 75 da Lei 4.320/64, o controle da execução orçamentária tem como objetivos a legalidade dos atos que resultem em arrecadação da receita ou a realização da despesa; o surgimento ou a extinção de obrigações.

3.2.1 Princípios do Controle Interno

Os princípios do controle interno são fundamentos com o objetivo a evitar erros e fraudes. É através deles que se estabelecem as diretrizes e regras que visam ao atendimento de objetivos específicos.

Os princípios do Controle Interno são traduzidos da seguinte forma, segundo Peter e Machado (2003, p.25):

- **Relação custo/benefício:** consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto ao atendimento dos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar;
- **Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários:** a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a

competência e integridade do pessoal. Assim, é imprescindível que haja uma política de pessoal que contemple;

- **Delegação de poderes e determinação de responsabilidades:** visam assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, fazendo-se necessário um regimento/estatuto e organograma adequado, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades da organização; e manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade;

- **Segregação de funções:** a estrutura de um controle interno deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

- **Instruções devidamente formalizadas:** para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

- **Controles sobre as transações:** é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/entidade e autorizados por quem de direito;

- **Aderência às diretrizes e normas legais:** é necessária a existência, no órgão/entidade, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Desta forma para se ter um controle interno que atenda aos objetivos da instituição, seja eficiente e eficaz, primeiramente deve ser implantado seguindo os princípios citados acima.

ATTIE (1992) apresenta estudo analítico, resumido a seguir, dos itens que aponta como componentes do controle interno:

- **Plano de Organização:** formalização da estrutura da organização, que será concebida de acordo com os objetivos a serem alcançados, e onde serão estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade dos diversos níveis hierárquicos.

- **Métodos e medidas:** estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para alcançar-se determinado fim; compõem o manual de operações da organização e, se o sistema for adequadamente planejado, deve conter procedimentos destinados a promover o controle.

- **Proteção do patrimônio:** definições sobre os meios pelos quais são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização, instruções sobre autorizações, segregações de funções, custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais.

- **Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis:** conjunto de medidas que asseguram a precisão dos elementos dispostos na contabilidade; plano de contas composto de um adequado e abrangente elenco de contas, acompanhado da descrição clara e objetiva do funcionamento delas.

- **Eficiência operacional:** definição adequada dos métodos e procedimentos operacionais; descrição das atividades de cada função de modo a facilitar o cumprimento dos deveres; seleção, treinamento e supervisão do pessoal adequados às atividades.

- **Políticas administrativas:** sistema de regras e princípios traçados pela alta administração que representam as guias de raciocínio para as tomadas de decisões em todos os níveis, de forma a focalizar o objetivo principal da organização.

3.2.2 Controle na Execução Orçamentária

Com o advento da Lei Complementar nº 4.320/64 foi estabelecido que o controle da execução orçamentária e financeira da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, seria exercido pelos poderes legislativos e executivos, e controlados pelos controles interno e externo, conforme preceitua o artigo 70 da Constituição Federal de 1988.

O controle da execução orçamentária dar-se-á além de seus princípios constitucionais, pela legalidade dos seus atos, dos quais resultam a arrecadação da receita e a realização das despesas. Outro ponto seria a fidelidade funcional dos agentes públicos, responsáveis por bens e valores, e o cumprimento dos cronogramas de realizações das obras e serviços.

Para que a execução orçamentária consiga atingir os pontos obrigatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal, os gestores devem se apoiar nos seguintes princípios:

Figura 3 – Princípios norteadores da LRF

Princípios	Fundamentos
Não gastar mais do que arrecadar	Permitir planejamento fiscal consistente
Não se endividar mais do que a capacidade de pagar	Tornar gestão fiscal transparente
Escolher corretamente os gastos prioritários	Criar instrumentos de controle social eficazes e democráticos
Combater o desperdício	Responsabilizar e punir o mau gestor

Fonte: Adaptado de Motta (2001)

Torna-se necessário além da existência do controle dos atos públicos a existência de um órgão que exerça tais atividades, mais um vez constata a importância do Controle Interno como órgão.

3.2.3 Instrumento de Controle – Contabilidade

Na área Federal, Estadual ou no Distrito Federal, a contabilidade tem seu fundamento na Lei 4.320/64 e em especial no título IX, capítulos I a IV.

São disponibilizadas informações aos gestores nas áreas social, econômica e financeira, exigências básicas do controle contábil nas seguintes legislações: na Constituição Federal de 1988, o Decreto-Lei 200/67 a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), as portarias STN nºs 516 e 517, de 14 de outubro de 2002.

Conforme Reis (2000; 7-8):

[...] determina a legislação em vigor que a Contabilidade seja organizada a fim de permitir: evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quanto, de qualquer modo, arrecadam receitas, efetivem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados; a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens e dinheiro públicos acompanhamento da execução orçamentária; o conhecimento da composição patrimonial; a determinação dos custos dos serviços industriais; o levantamento dos balanços gerais; a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros; o controle dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a Administração Pública for parte; evidenciar o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada e as dotações

disponíveis; o controle de todos os fatos de natureza financeira ou não, independentes da execução orçamentária.

A Contabilidade Pública tem como base a Lei 4.320/64, que atribui normas para elaborar e controlar os orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Também registra previsão da receita e fixa as despesas estabelecidas no Orçamento Público do exercício, além de controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as variações patrimoniais.

Pode-se perceber que a contabilidade pública é uma fonte importante para o controle e tomada de decisão para os gestores públicos e fiscalização por parte da sociedade.

A Contabilidade Pública tem como objetivo também, atualizar os gestores públicos, fornecendo informações exatas para tomada de decisões dos órgãos de controle interno e externo para que seja cumprida a legislação.

Há tramitando no congresso nacional desde 1996 o projeto de Lei Complementar nº 136, cujo objetivo é reformular a atual Lei 4.320/64, sobre normas gerais de direito financeiro, ou seja, adequar procedimentos contidos na Constituição de 1988. O projeto de Lei traz mudanças significativas quanto aos aspectos contábeis, visando conceber a contabilidade como instrumento de controle de custos e fonte de informação para tomadas de decisões.

Esta obrigatoriedade e tratamento da contabilidade como fonte importante de informação já está traduzida nas NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público).

3.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Complementar 101 no ano de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal foi elaborada pelo poder executivo e encontra fundamento nos artigos 163 e 169, mas precisamente no artigo 165, §9º da Constituição Federal.

Tem como propósito, perfeitamente enunciado, corrigir os rumos da administração pública, disciplinando os gastos de acordo com as receitas, utilizando-se de técnicas como o planejamento governamental, o controle interno e externo.

Conforme Pelicioli (2000, p. 109), a LRF dá suporte à criação de um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal, até então inexistente no cenário brasileiro.

Ao colocar regras claras, em percentuais de gastos e contratação de pessoal entre outros pontos, essa Lei tem o intuito de dar um basta em uma prática que comum, até a criação da mesma: um governante deixar dívidas para a administração posterior. Com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal essa prática foi criminalizada.

Motta (2000, p.51), esclarece que:

A responsabilidade passa, com a LRF, a ser personificada e personalizada, - sem prejuízo do princípio da impessoalidade da gestão, - otimizando não só o cumprimento da vontade do povo, consagrado no orçamento pelos seus legítimos representantes, quando pela tutela legal, que se de um lado imputa sanções, - na Lei de Responsabilidade Fiscal ao ente federativo ou empresa estatal dependente que não cumprir aos ditames da responsabilidade fiscal, mas dá espaço para ação do controle definir o agente que por meio da pessoa jurídica violou a norma e alcançá-lo

Com a edição da Lei, os gestores somente podem contrair dívidas para períodos posteriores à suas administrações sob o condicionamento de haver receita disponível. Um gestor que deixar dívidas, para o seu sucessor, sem que as receitas existam, estará cometendo crime de responsabilidade fiscal.

Segundo Khair (2001, p.A16), a LRF pode contribuir significativamente para impedir heranças fiscais desastrosas, que imobilizam governos recém-empossados, quando têm que assumir dívidas e compromissos financeiros de antecessores.

A Lei impõe uma série de restrições aos gestores, com o objetivo de impedir o uso irresponsável de recursos públicos.

Foram estabelecidos limites para despesas com pessoal, necessidade de Lei de Diretrizes Orçamentárias, transparência, entre outros pontos foram introduzidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

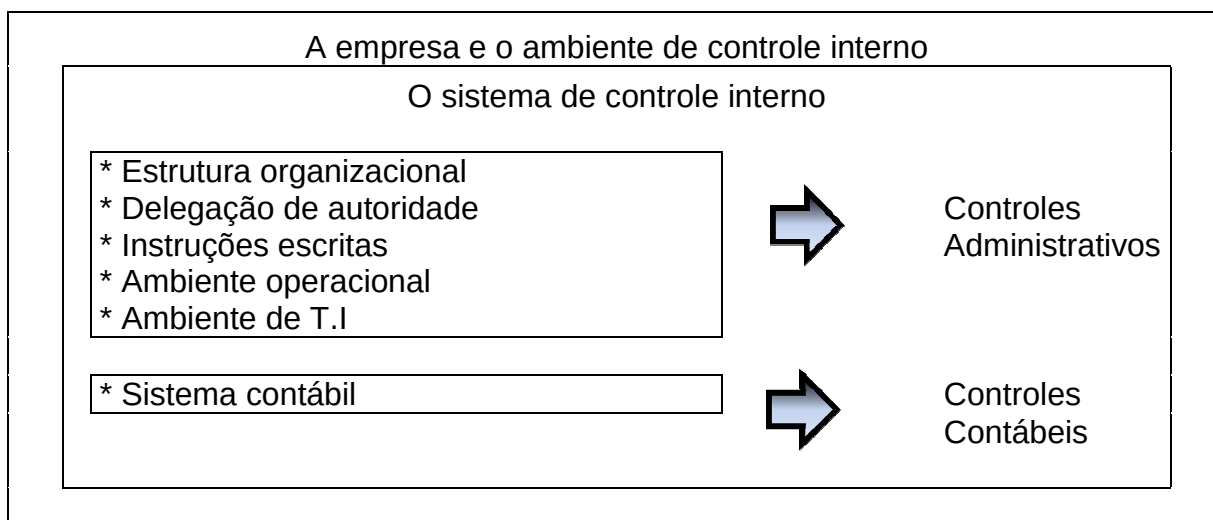
De acordo com o entendimento de Gomes (p. 7, 2011), “A Lei de Responsabilidade Fiscal é um pouco criticada por quem não quer fazer as coisas certas”.

Alguns autores, que criticam a LRF, baseiam-se no pressuposto de que a mesma seja uma agressão ao princípio o pacto federativo e que interfere na autonomia de Estados e municípios. Porém, Hauly (2001, p. A16) rebate que para si a prerrogativa de falar em nome do único órgão competente para decidir sobre a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que é o Supremo Tribunal Federal e acrescenta que no caso da LRF, o STF manifestou-se claramente favorável à perfeita adequação dos pontos questionados à nossa Carta Magna.

3.4 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Sistema de Controle Interno constitui um conjunto complexo e organizado de regras e normas, procedimentos e equipamentos interligados, a fim de avaliar a gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo.

Figura 4 – Representação gráfica de um sistema de controle interno



Fonte: próprio autor

Um sistema de controle interno pode ser considerado uma autêntica rede de informações capaz de fornecer ao dirigente, a qualquer instante, a exata noção de desempenho dos processos do órgão público em questão. Enfim, auxilia o processo de tomada da decisão no contexto governamental.

Os controles internos, tomados como sistema, englobam toda a organização e podem se caracterizar como controles contábeis e controles administrativos (CREPALDI, 2000).

Para Cook e Winkle (1983, p.133),

A fim de cumprir o objetivo das demonstrações financeiras de fornecer aos usuários informações que os ajudem em suas decisões econômicas, a administração tem a responsabilidade de projetar e manter um sistema de controle interno capaz de produzir demonstrações financeiras fidedignas.

A importância da utilização de mecanismos de controle é tão relevante que a *INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)*, definiu o sistema controle interno como:

Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, [...] incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, por sua vez, materializou o conceito de sistema de controle interno através da Resolução n.º 10, de 02 de dezembro de 1998, quando referiu que:

O sistema de controle interno compreende as políticas e procedimentos estabelecidos pela Administração de um órgão/entidade para ajudar a alcançar os objetivos e metas propostas e assegurar, enquanto for praticável, o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, incluindo a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros, o registro completo e correto das transações.

Já na lição de Lincoln Magalhães da Rocha, controle interno ou controle administrativo direto é:

Todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo executivo sobre seus serviços ou

agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem.

3.5 DIFICULDADES PARA ESTABELECIMENTO/IMPLANTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DAS ATIVIDADES DO CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na Administração Pública existiu antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, resistência ao trabalho de controle interno. É notório que ninguém aprecie ser controlado, porém no serviço público há especial dificuldade nesse campo.

Mário Pacini (PACINI, op. cit., p.127-128) vai além, quando afirma que

O bom governo só pode crescer em aceitação no conceito do povo, na medida em que sinceramente fortalece, na administração pública, os meios de controle e de fiscalização. Em tais circunstâncias, não está se autolimitando, mas simplesmente cercando-se dos instrumentos que o protejam da tendência quase incontida de alguns, de serem excessivamente magnânimos com o dinheiro do povo.

Hoje existem algumas características que dificultam a implantação de mecanismos de controle e mudanças comportamentais no serviço público. Cabe ressaltar as observações de Gomes (1999, p. 34):

1) os sistemas de controle influem e sofrem influência das pessoas, de forma que o comportamento individual não somente depende do desenho formal e técnico do sistema mas também das características pessoais e organizacionais; 2) a pessoa é limitadamente racional e não intenta maximizar totalmente seus objetivos, satisfazendo-se com um nível inferior; os objetivos globais da organização podem apresentar conflitos com os objetivos individuais; 3) o controle do comportamento individual pode ser alcançado não só por técnicas quantitativas, mas pela motivação, participação e formulação de objetivos; e 4) a motivação independe da influência dos incentivos extrínsecos, está condicionada por fatores intrínsecos.

GOMES (1999, p.34), relaciona algumas observações à perspectiva psicossocial do controle:

1) os sistemas de controle influem e sofrem influência das pessoas, de forma que o comportamento individual não somente depende do desenho formal e técnico do sistema mas também das características pessoais e organizacionais; 2) a pessoa é limitadamente racional e não intenta maximizar totalmente seus objetivos, satisfazendo-se com um nível inferior; os objetivos globais da organização podem apresentar conflitos com os objetivos individuais; 3) o controle do comportamento individual pode ser alcançado não só por técnicas quantitativas, mas pela motivação, participação e formulação de objetivos; e 4) a motivação independe da influência dos incentivos extrínsecos, está condicionada por fatores intrínsecos.

3.6 ORÇAMENTO PÚBLICO

O Orçamento Público é um instrumento de planejamento e execução das finanças públicas. É o cálculo da receita e da despesa pública, ou seja, contém estimativa das receitas e autorização para realização de despesas da administração pública direta e indireta em um determinado exercício.

Para Kohama (2010, p.34):

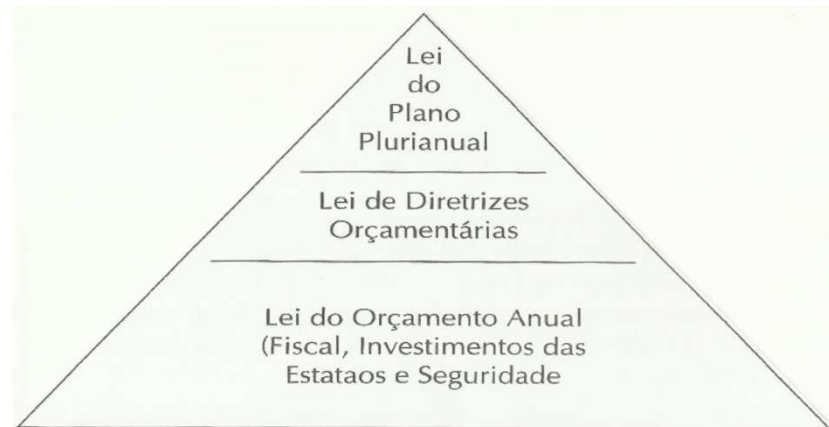
O Governo tem como responsabilidade fundamental o melhor nível dinâmico de bem-estar à coletividade. Para tanto, utiliza-se de técnicas de planejamento e programação de ações que são condensadas no chamado sistema de planejamento integrado.

De acordo com Giacomoni (2001, p. 22), a primeira Carta Magna Brasileira, de 1824, em seu artigo 172 estabelecia que:

O ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas

No Brasil, o sistema de planejamento integrado é conhecido como Processo de Planejamento-Orçamento e compõe-se dos seguintes instrumentos, obedecendo aos preceitos constitucionais dos Art. 165 da Constituição Federal:

Figura 3 – Estrutura dos instrumentos de planejamento



Fonte: Silva (2009, p.171)

a) Plano Plurianual (PPA): é o plano que estabelece os projetos e os programas de longa duração do governo, definindo objetivos e metas da ação pública para um período de quatro anos, ao nível dos governos estaduais e municipais, bem como do governo federal.

Segundo Kahoma (2010, p.36):

A Lei que aprova os Planos Plurianuais, não existindo as regras e normas que cabem à Lei Complementar, de que fala o § 9, do artigo 165 da Constituição Federal, está sendo elaborada segundo as necessidades que cada nível de governo entende conveniente, utilizando critérios próprios.

b) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO): orienta a elaboração e execução do orçamento anual e estabelece as metas e prioridades para o exercício financeiro, orienta a elaboração do orçamento e faz alterações na legislação tributária. Essa lei determina os parâmetros que devem ser observados na elaboração da Lei Orçamentária Anual, definindo também as regras sobre mudanças nas leis de impostos, finanças e pessoal.

De acordo com o parágrafo 2º do art. 165 da CF, a LDO:

- compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientará a elaboração da LOA;
- disporá sobre as alterações na legislação tributária; e
- estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

De acordo com o parágrafo 3º do artigo 4º da Lei Complementar nº 101/2000:

A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

c) Lei de Orçamentos Anuais (LOA): o orçamento anual visa concretizar os objetivos e metas propostas no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO. Essa lei estima as receitas que o governo espera arrecadar durante o ano e fixa os gastos a serem realizados com tais recursos.

Ainda conforme Kahoma (2010, p.36):

...podemos dizer que a lei dos orçamentos anuais é o instrumento utilizado para a consequente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade.

A integração de dados relativos ao orçamento e o acompanhamento dos programas de governo proporcionam ao controle interno a redução de ações repetitivas, eliminando, assim, desvios que possam ocorrer entre o planejado e o executado, estruturados pelos gestores de acordo com um modelo de gestão voltado à avaliação de desempenho e resultados (PADOVEZE, 2005).

3.6.1 Princípios Orçamentários

Os princípios são premissas e linhas norteadoras de ação a serem observadas na concepção da proposta do orçamento. Sua principal finalidade é disciplinar e orientar a ação dos governantes.

Figura 4 – Princípios orçamentários.

Princípios orçamentários	Princípios orçamentários gerais (de receita e de despesa)	Substanciais	– Anualidade – Unidade – Universalidade – Equilíbrio – Exclusividade
		Formais ou de apresentação	– Especificação – Publicidade – Clareza – Uniformidade – Precedência
	Princípios orçamentários específicos (só das receitas)	– Não afetação da receita – Legalidade da tributação	

Fonte: Silva (2009, p.184)

Existem princípios básicos que devem ser seguidos para elaboração do orçamento. Apenas três princípios estão expressos na Lei 4.320/64, art.2º:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

a) Princípio da Unidade: só existe um orçamento no exercício para cada ente federativo. Cada entidade de direito público deve possuir apenas um orçamento, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente. Assim, existe o orçamento da União, o de cada Estado e o de cada Município. Esse princípio está consagrado na legislação brasileira por meio da Constituição Federal (art. 165, §5º) e Lei nº 4.320/64 (art. 2º).

b) Princípio da Universalidade: o orçamento agrega todas as receitas e despesas dos Poderes, fundos, entidades diretas ou indiretas. A Lei orçamentária

deve incorporar todas as receitas e despesas, ou seja, nenhuma instituição pública deve ficar fora do orçamento. Esse princípio está consagrado na legislação brasileira por meio da Constituição Federal (art. 165, §5º) e Lei nº 4.320/64 (art. 2º).

c) Princípio da Anualidade: estabelece um período limitado de tempo para as estimativas de receita e fixação da despesa, ou seja, o orçamento deve compreender o período de um exercício, normalmente coincidindo com o ano civil. Esse princípio está consagrado na legislação brasileira por meio da Constituição Federal (art. 165, inciso III) e Lei nº 4.320/64 (arts. 2º e 34).

4 METODOLOGIA

4.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA

Quanto aos objetivos, para a realização do estudo, foi realizada uma pesquisa do tipo exploratória e descritiva. Exploratória porque embora a SET/RN seja um órgão público e alvo de pesquisa em diversos assuntos inerentes às suas atividades, não se verificou nenhum estudo que aborde especificamente a contribuição da Comissão de Controle Interno. Descritiva porque visa descrever e retratar as atividades do Controle Interno.

A investigação exploratória, que não deve ser confundida com leitura exploratória, por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa. (VERGARA, 1998)

De acordo com Vergara (1998, p. 45), “A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza”.

Quanto aos meios de investigação, foi realizada uma pesquisa de campo, uma vez que coletou dados primários na SET/RN, bibliográfica, pois para a fundamentação teórico-metodológica, foi realizada uma investigação a respeito de diversos assuntos como Controle Interno, Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre outros pertinentes ao tema da pesquisa e por fim, também foi documental, por ter sido realizada através da consulta de documentos internos da instituição investigada, que diziam respeito ao objeto de estudo.

4.2 UNIVERSO DA PESQUISA

O universo da pesquisa correspondeu à Comissão de Controle Interno (CCI) da mesma da Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte.

4.3 COLETA DE DADOS

Para a realização do estudo em questão foi utilizado como instrumento de coleta de dados um questionário estruturado, composto por dezesseis questões, das quais nove eram abertas e as demais fechadas, aplicado junto aos membros da Comissão de Controle Interno (CCI/SET).

No que diz respeito ao questionário, Lakatos; Markone (1999, p. 100), “Questionário é um instrumento de coleta de dados construído por uma série ordenada de perguntas”.

Por sua vez Cervo e Bervian (1996, p. 138) afirmam que,

O questionário é a forma mais usada para coletar dados, pois possibilita medir com melhor exatidão o que se deseja. Possui a vantagem de os respondentes sentirem-se mais confiantes, dado o anonimato, o que possibilita coletar informações e respostas mais reais (o que pode não acontecer na entrevista).

Foram também analisados processos existentes no Controle Interno, a fim de identificar as principais atividades da CCI, bem como os principais erros identificados pela CCI nos processos analisados.

5 ANÁLISE DOS DADOS

5.1 ESTRUTURA DA COMISSÃO DE CONTROLE INTERNO DA SET/RN

A Comissão de Controle Interno da SET/RN atualmente é formada por quatro servidores efetivos, dos quais um é o presidente e os outros três são membros. Destaca-se ainda que a CCI conta com mais dois servidores suplentes que atuam na ausência de qualquer um dos quatro membros efetivos.

Todos os membros são designados pelo Secretário de Tributação, através de portaria publicada no Diário Oficial do Estado do RN. A carga horária dos membros é de seis horas por dia, totalizando trinta horas semanais.

A Comissão de Controle Interno, atualmente está instalada em uma sala exclusiva, no prédio da Sede da SET/RN que fica localizado no Centro Administrativo do Estado. Apesar de sala própria, constatou-se no presente estudo que as condições físicas não são suficientemente adequadas e faz-se necessário uma adaptação em um espaço maior e mais estruturado.

A estrutura física é fundamental para o funcionamento dos controles e sistemas. É necessário que a Administração Pública não poupe esforços para proporcionar boas condições de trabalho, investindo e disponibilizando aos servidores, espaço, móveis e tecnologias de informação.

5.1.1 Habilitação dos Servidores

Conforme preceitua o art. 74 da Constituição Federal, apenas os servidores efetivos pertencentes aos Quadros da Administração Pública deverão cumprir o exercício das atribuições inerentes ao Sistema de Controle Interno dos Poderes de Estado. Ou seja, as funções de confiança, como por exemplo, chefia e direção, não podem exercer atividades relacionadas ao Controle Interno, uma vez que, a rotatividade de pessoas nessas funções poderia prejudicar a continuidade dos controles e o bom andamento dos processos.

Dessa forma, verificou-se que os integrantes da CCI da SET/RN são todos servidores efetivos e possuem habilitação necessária para o exercício da função.

Destaca-se ainda que, para tornar-se membro dessa Comissão, o servidor, além de ter que ser graduado em qualquer curso de nível superior, precisa submeter-se a uma avaliação junto à Controladoria Geral do Estado (CONTROL), só então, caso considerado apto, poderá ser nomeado para o exercício da função.

5.1.2 A Caracterização do Controle Interno na SET/RN

Iniciada em 12 de novembro de 1997, a Comissão de Controle Interno da SET/RN é vinculada à Controladoria Geral do Estado que é um órgão de natureza instrumental que integra a Administração Pública Direta do Estado do Rio Grande do Norte, de acordo com a lei Complementar n.º 150, de 09 de janeiro de 1997 e as alterações introduzidas pela lei Complementar n.º 157, de 23 de dezembro de 1997, com a responsabilidade de ser o órgão central do Sistema Integrado de Controle Interno do Governo do Estado do Rio Grande do Norte.

Com a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal a Administração Pública brasileira foi contemplada com melhores ações de controle e limitação de gastos públicos.

A CCI da SET/RN tem responsabilidade de realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial no âmbito da Secretaria de Tributação do RN.

No presente estudo evidenciou-se que a CCI atua na execução plena da parte legal dos processos, como por exemplo, todos os processos que são recebidos por ela são criteriosamente analisados e todos os pareceres são emitidos dentro das normas legais estabelecidas pela Controladoria Geral do Estado.

No que diz respeito ao controle de compra de material e realização dos serviços contratados pela SET/RN, evidenciou-se que atualmente existe um controle parcial desses atos, ficando a desejar uma vez que falta conscientização dos setores que compõem a Secretaria.

5.1.2.1 Instruções devidamente formalizadas

Verificou-se que a CCI tem suas ações regulamentadas pelo Manual de Procedimentos do Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Norte, criado em julho de 1999, bem como no Decreto nº 21.298, de 03 de setembro de 2009, mais especificamente no Art. 33 que trata da natureza e finalidade da Comissão de Controle Interno.

A CCI emite mensalmente relatórios contendo informações de entradas e saídas de processo analisados, bem como registra através de atas todos os assuntos discutidos nas reuniões da comissão e os pareceres emitidos por ela.

A existência de normas, procedimentos e instruções documentados por escrito, é fundamental para a formalização e normatização de manuais. Desenhos de processos e formulários dentre outros, são formas de garantir a qualidade dos processos minimizando erros de execução. É importante que as normas sejam simples, não muito extensas e sofram revisões periódicas.

Para a administração pública, a existência de um adequado sistema de controle interno possibilita ao controle externo um melhor conhecimento a respeito da situação do órgão auditado. Ou seja, os sistemas de controle interno e externo complementam-se operacionalmente.

5.1.2.2 Influências Organizacionais

A cultura da organização influencia os controles internos. Nota-se que as organizações públicas têm o seu regulamento desenvolvido na burocracia estatal e apresentam decisões centralizadas, uma vez que seus dirigentes são responsáveis perante uma autoridade externo à organização pública, ou seja, sofrem a intervenção do poder político. Para sedimentar a cultura do controle interno, é necessário haver uma estruturação de diversos fatores ligados às condições de trabalho, que vão desde o material ao humano.

Evidenciou-se que, no organograma mais atualizado da SET/RN, não está bem definido a qual órgão a CCI está diretamente ligada, pois a caixa da CCI não

aparece no desenho, porém, tem-se segundo informado pela própria comissão, que a mesma submete-se diretamente ao Gabinete do Secretário.

Percebeu-se também que a CCI não possui um fluxograma que defina suas atividades. Ou seja, as pessoas conhecem os fluxos dos processos e as responsabilidades de cada um, pelas etapas que eles percorrem, porém não existe um gráfico que os definam, para melhor entendimento da sequência do trabalho.

5.2 LISTAGEM DAS ATIVIDADES

De acordo com o Art. 33 do Decreto nº 21.298, de 03 de setembro de 2009, em seu § 1º - À Comissão de Controle Interno compete:

- I – Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
- II – Examinar as fases de execução da despesa, inclusive verificando a regularidade das licitações e contratos, sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade e publicidade;
- III – Realizar outras atividades de manutenção e aperfeiçoamento do sistema de controle interno, inclusive quando da edição de leis, regulamentos e orientações;
- IV – Orientar os gestores da administração no desempenho de suas funções e responsabilidades;
- V – Zelar pela qualidade e pela autonomia do sistema de controle interno;
- VI – Realizar inspeções e auditorias para verificar a legalidade e a legitimidade dos atos e avaliar os resultados;
- VII – Emitir, periodicamente, relatório baseado nas informações prestadas pelos Setores de Apoio Técnico Administrativo;
- VIII – Desenvolver e manter sistemática apropriada com vistas a assegurar a coleta, o armazenamento e a atualização das bases de informações gerenciais de forma a apropriar análises, avaliações e relatórios sobre as atividades do controle interno;
- IX – Proceder à discussão de assuntos técnicos, objetivando a padronização das decisões adotadas para cada matéria.

5.3 RELAÇÃO DE PROCESSOS ENTRADAS E SAÍDAS

Os processos que chegam à Comissão de Controle Interno (CCI), oriundos dos diversos setores da SET/RN para serem analisados e emitidos parecer, referem-se ao custeio e manutenção da Secretaria de Tributação do Rio grande do Norte (SET/RN), que além da Sede em Natal, abrange mais as unidades regionais espalhadas pelo Estado.

Estes processos são analisados pela Comissão de Controle Interno (CCI), para verificação quanto a sua legalidade, em seguida são remetidos à Controladoria Geral do Estado (CONTROL), para somente após, serem pagos pela Secretaria de Tributação do Rio grande do Norte (SET/RN), através de seu setor financeiro.

Este procedimento visa dar transparência e legalidade às contas da Secretaria de Tributação do Rio grande do Norte (SET/RN), proporcionando o conhecimento de seus gastos, para que qualquer cidadão possa fiscalizar como está sendo empregado o dinheiro público que é pago por ele, através de impostos.

Nos quadros abaixo, descreve-se um demonstrativo dos processos que foram recebidos pela CCI, nos últimos três anos.

Quadro 2: Processos Recebidos pela CCI no ano de 2008

PROCESSOS RECEBIDOS PELA CCI NO ANO DE 2008				
MÊS	RECEBIDOS	APROVADOS	DILIGÊNCIA	TOTAL MENSAL
Janeiro	35	35	0	35
Fevereiro	95	95	0	95
Março	70	70	0	70
Abril	156	156	0	156
Maio	112	112	0	112
Junho	118	118	0	118
Julho	120	120	0	120
Agosto	116	116	0	116
Setembro	70	70	0	70
Outubro	108	108	0	108
Novembro	92	92	0	92
Dezembro	85	85	0	85
TOTAL ANUAL	1177	1177	0	1177

Fonte: pesquisa realizada na CCI-SET/RN, outubro/2011

Quadro 3: Processos Recebidos pela CCI no ano de 2009

PROCESSOS RECEBIDOS PELA CCI NO ANO DE 2009				
MÊS	RECEBIDOS	APROVADOS	DILIGÊNCIA	TOTAL MENSAL
Janeiro	6	6	0	6
Fevereiro	29	29	0	29
Março	110	110	0	110
Abril	85	85	0	85
Maio	84	84	0	84
Junho	86	86	0	86
Julho	179	159	20	179
Agosto	177	155	22	177
Setembro	135	126	9	135
Outubro	88	88	0	88
Novembro	140	134	6	140
Dezembro	98	79	19	98
TOTAL ANUAL	1217	1141	76	1217

Fonte: pesquisa realizada na CCI-SET/RN, outubro/2011

Quadro 4: Processos Recebidos pela CCI no ano de 2010

PROCESSOS RECEBIDOS PELA CCI NO ANO DE 2010				
MÊS	RECEBIDOS	APROVADOS	DILIGÊNCIA	TOTAL MENSAL
Janeiro	93	92	1	93
Fevereiro	93	87	6	93
Março	126	125	1	126
Abril	100	98	2	100
Maio	135	132	3	135
Junho	124	106	18	124
Julho	144	112	32	144
Agosto	124	98	26	124
Setembro	150	113	37	150
Outubro	91	91	0	91
Novembro	168	164	4	168
Dezembro	80	79	1	80
TOTAL ANUAL	1428	1297	131	1427

Fonte: pesquisa realizada na CCI-SET/RN, outubro/2011

5.4 MECANISMO DE AÇÃO: QUANDO OCORRE DILIGÊNCIAS

As diligências mais comuns nos processos recebidos pela CCI são a falta de assinaturas dos responsáveis nas solicitações de serviços e compras; a falta de atestado de recebimentos nas entregas de materiais e serviços; Notas Fiscais de compras e serviços em desacordo com a Nota de Empenho; e ausência de certidões negativas, dentre outros.

Os processos que chegam à CCI para análise, demoram em média três horas para serem liberados. Não existem reclamações quanto ao prazo de análise.

Os processos diligenciados voltam aos setores de origem para que sejam feitas as correções apontadas pela CCI. Depois de realizadas as diligências os processos são remetidos à Comissão de Controle Interno, recebem parecer e são remetidos ao setor financeiro para dar destinação final, ou seja, sua liquidação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

No presente estudo, buscou-se demonstrar que o Controle Interno é uma forte ferramenta de gestão pública, garantidora de lisura, transparência e eficiência.

Foram abordados diversos conceitos primordiais do Controle Interno, bem como uma análise específica dos itens que o compõem, conforme a literatura consultada. Os princípios da Administração Pública foram apresentados, como forma de demonstrar a interligação dos objetivos do controle interno face aos preceitos legais que precisam ser aplicados.

Destacou-se a contribuição da Lei de Responsabilidade Fiscal, no intuito de determinar que os procedimentos de controle tenham um mesmo objetivo. Aponta-se a LRF como ferramenta básica que incrementa a ação proposta pelo Controle Interno.

Observou-se ainda que, o controle interno em seus conceitos e aspectos constitucionais, tem melhorado sua estrutura no âmbito do Poder Executivo Estadual, de forma significativa no que diz respeito aos trabalhos de transparência e legalidade dos gastos públicos na Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte (SET/RN).

Aponta-se como oportunidade de melhoria para o Controle Interno da SET/RN, um trabalho de conscientização com o objetivo de aumentar a sintonia entre os setores que compõem a SET/RN, no sentido de demonstrar e explicar o papel da CCI e o que ela faz de importante dentro da instituição com intuito de tornar as despesas da SET/RN mais transparentes. Já que, percebeu-se que as recomendações realizadas pela CCI são acatadas e discutidas em sua finalidade, porém as despesas da SET/RN são parcialmente analisadas pela CCI, uma vez que se destaca uma falta de cultura dos demais setores da Secretaria no intuito de entender que o trabalho da Comissão de Controle Interno é importante no sentido de evitar erros e gastos desnecessários.

Tem-se que o trabalho realizado pela Comissão de Controle Interno é deveras importante no sentido de tornar as despesas da SET/RN mais correlatas e transparentes, dessa forma contribuindo com uma maior transparência das contas públicas do Estado do Rio Grande do Norte.

Para que se obtenha êxito do Controle Interno no ambiente Governamental, é necessário que sejam superadas as dificuldades apontadas no presente trabalho, no que se refere à estrutura e promovidos ajustes pra que se estabeleça uma conscientização e o comprometimento dos gestores públicos com um todo.

Por fim, a pesquisa proporcionou uma visão geral do papel da Comissão de Controle Interno na SET/RN, sua atuação e importância.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo : Atlas, 1992.

_____, William. Auditoria. **Conceitos e Aplicações**. 3. ed., São Paulo: Atlas S.A., 1998.

BRANCO, Petrônio D. Castelo. **Auditoria no Serviço Público**. Brasília: Vestcon, 1995.

BRASIL. Constituição Federal de 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

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

BUGARIN, Maurício Soares, VIEIRA, Laércio Mendes, GARCIA, Leice Maria. **Controle dos Gastos Públicos no Brasil**. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1992 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 4 ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle Externo na Gestão Pública**. 2 ed. Niteroi: IMPETUS, 2009.

COOK, J.W.; WINKLE, G.M. **Auditoria: Filosofia e Técnica**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

CREPALDI, Silvio Aparecido, **Auditoria Contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade Teórica e Prática**. 1. ed., São Paulo: Atlas, 1995.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de Pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GOMES, Carlos M. A legislação dita as regras. Tribuna do Norte, Natal, p.7, 28 ago. 2011.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAULY, Luiz Carlos. **A lei de responsabilidade fiscal e seus críticos**. In: O Globo. Opinião, p.17, 16 de abril de 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Normas de auditoria**. Brasília: Revista do Tribunal de Contas da União, 1991. v.22. p.295.

KAHOMA, Helio. Contabilidade Pública: teoria e prática. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARION, J; DIAS, R; TRALDI, M. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar 101 de 04/05/2000**. 2.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PACINI, Mário. O sistema de controle. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, Edição Comemorativa 25 anos, 1995.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento orçamentário**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PELICIOLO, Angela Cristina. **A lei de responsabilidade na gestão fiscal**. In: Revista de informação legislativa. Brasília, ano 37 nº146, abr/jun, 2000.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Heraldo da Costa. **Sistema de controle interno e avaliação do desempenho governamental com utilização das informações contábeis**. Instituto Brasileiro de Administração – IBAN. Escola Nacional de Serviços Urbanos – ENSUR, Rio de Janeiro, 2000.

ROCHA, Lincoln Magalhães da. A função controle na administração pública: controle interno e externo. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v.1, n.2, 2001. p.125.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.