

O Papel do Controle Interno no Setor Público Brasileiro

Felipe Santos de Mattos¹

Resumo

O presente trabalho abordará a questão do controle interno no setor público brasileiro. O trabalho pode ser considerado, quanto aos objetivos, uma pesquisa descritiva, uma vez que foi descrito características do controle interno no setor público brasileiro e do cenário em que ele está inserido atualmente. Quanto aos procedimentos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, visto que com o intuito de definir o papel do controle interno no setor público brasileiro foi realizado o estudo a partir de referenciais teóricos. Hoje em dia, ao lermos um jornal, uma revista, ou ao ligarmos a televisão, o rádio, ou visitarmos um site de notícias na internet, não é difícil encontrarmos alguma notícia relacionada à fraude ou erro na atividade da Administração Pública. O controle interno, que além de ser importante na proteção contra fraudes e erros, tem também, como pode se observar a seguir, outros objetivos.

Palavras-chave: Administração Pública; Controle; Controle Interno

1 Introdução

Quando o governo federal passou a transferir atribuições, que até então eram gerenciadas por ele às estruturas estaduais e, sobretudo às municipais, ocorreram algumas inovações como, por exemplo, quanto à regulamentação e padronização do uso do dinheiro público (MURARO; SANTOS, 2010).

Não é raro, segundo Mileski (2003), o exercício de poder da autoridade estatal, induz a abusos, impondo-se, por esse motivo a criação e a utilização de controles para uso do poder.

Segundo Cruz e Glock (2008, p. 20):

Assim como uma dona-de-casa controla os gastos domésticos e cada cidadão mantém sob controle o saldo de sua conta bancária, numa organização empresarial ou pública existe um conjunto de procedimentos voltados a garantir a obtenção de resultados e também, em especial, no segundo caso, destinados a assegurar a observância à legislação.

Um tipo de controle que deve ser utilizado na Administração Pública é o controle interno que segundo Machado e Peter (2003, p. 24):

¹ Aluno de graduação do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Constituem controles internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão até a consecução dos objetivos fixados pelo poder público.

Objetivando mostrar o papel do controle interno no setor público brasileiro, realizou-se uma pesquisa descritiva, quanto aos objetivos, uma vez que foi descrito características do controle interno no setor público brasileiro e do cenário em que ele está inserido atualmente. Quanto aos procedimentos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, visto que com o intuito de definir o papel do controle interno no setor público brasileiro foi realizado estudo a partir de referenciais teóricos. Através do presente trabalho poderá ser observado que o controle interno, além de ser importante na proteção contra fraudes e erros, tem também, como pode se observar a seguir, outros objetivos.

2 Contexto Histórico

De acordo com Schmidt (2006), antes mesmo do surgimento da escrita e de existir a contagem em sentido abstrato, principalmente em regiões mais férteis, como a Pérsia e a Mesopotâmia, o controle, em relação á agricultura e à criação de animais, passou a ser uma necessidade mais considerada. Havia a necessidade de um sistema para registrar a localização dessas mercadorias, seus proprietários, possíveis dívidas surgidas com sua transferência e direitos dos antigos proprietários. E a prova da criação, na época, de um sistema de registro foi encontrada em sítios arqueológicos em Israel, Síria, Iraque, Turquia e Irã, onde foram encontrados pequenos artefatos de barro, chamados de fichas, datando de 8.000 a 3.000 a.C.

Ainda segundo Schmidt (2006, p.140):

Escavações de outros artefatos de barro assemelhados a caixas que continham fichas no seu interior e impressões externas – costume sumeriano para identificar devedores ou outras pessoas – que datavam, os mais antigos, de aproximadamente, 3.250 a.C., denominados envelopes.

Segundo Lopes de Sá (1994 citado por CRUZ; GLOCK, 2008, p.18)², a Suméria além de desenvolver a escrita contábil, desenvolveu também a fiscalização:

Na Suméria, pois, a escrita contábil já havia conquistado um razoável grau de evolução e o trabalho de registrar já era confiado a “profissionais especialistas”. Provas, também, de “revisões” ou “conferências” dos registros para certificar a exatidão foram encontradas. Uma primitiva, mas eficiente “auditoria” já ocorria 2.600 anos A C feita por revisores e “inspetores de contas” na época do Rei Uru-Kagina (tal prova acha-se no Museu do Centenário, Em Bruxelas, na Bélgica e foi estudada pelo emérito historiador da Contabilidade, o Prof. Federico Melis, das Universidades de Florença e Pisa).

Por sua vez, Cavalheiro (2003, p. 28), ao exemplificar que o termo “controle” acompanha a história da civilização remete a Roma, 55 a.C., trazendo a seguinte afirmação de Marco Túlio Cícero: “O orçamento nacional deve ser equilibrado e os pagamentos a governos estrangeiros ou terceiros devem ser reduzidos, se a nação não quiser ir à falência”.

Em relação à origem da palavra controle, Cruz e Glock (2008, p.17) argumentam que:

Embora ao longo do tempo tenha-se perdido a origem da informação, alguns pesquisadores concluíram que a palavra *controle* deriva da expressão *contrôle* e provém da França, quando, no século XVII, já significava o poder ou o ato de controlar, averiguar, verificar etc. Segundo os historiadores, um registro de nomes, por exemplo, era chamado de *role*, e o *contre-rôle* era outro registro, o qual, ao ser confrontado com o original, propiciava uma ação de controle.

Na história do Brasil, há 200 anos, um fato foi marcante no que diz respeito a proteção do patrimônio público, conforme conta Inaldo da Paixão, Auditor do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Quando da chegada da Casa de Brangança à Colônia, fugindo do bloqueio intercontinental imposto por Napoleão, foi editado o Alvará de 28/6/1808, instituindo, pelo menos oficialmente, a Contabilidade Pública no Brasil, com o objetivo fundamental de proteger o erário a partir da adoção das partidas dobradas (SIU, 2010).

Posteriormente, de acordo com Cavalheiro (2003), criou-se um conjunto de mecanismos de controle dos gastos públicos, com a criação do Código de Contabilidade Pública, através do Decreto nº 4.536-22. Em termos de constituição, o

² LOPES SÁ, Antônio. **Curso de Auditoria**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 1993.

controle dos gastos públicos vem sendo tratado desde a primeira constituição do país, de 1824. As constituições de 1891, 1930 e 1934, também possuíam disposições sobre o controle. No entanto, a de 1946 clareou o assunto, no âmbito constitucional, pois, em seu artigo 22, conforme Cavalheiro (2003, p. 29), dispôs:

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

A Constituição de 1967, de acordo com o mesmo autor, veio a aprimorar a norma geral. Estabelecendo, a referida Constituição, nos artigos 16 e 70, segundo Cavalheiro (2003, p. 29):

[...] Art. 16. A fiscalização financeira e orçamentária dos Municípios será exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e controle interno do Executivo Municipal, instituídos por lei. [...] Art. 70. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei. (BRASIL, 1967)

Ainda segundo Cavalheiro (2003), o aprimoramento verificado na Constituição de 1967 é reflexo da Lei Federal nº 4.320-64, que instituiu normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle de orçamentos e balanços das esferas de Governo, bipartindo o controle, na Administração Pública, em interno e externo.

De acordo com Cruz e Glock (2008, p.19), a Constituição de 1988, por sua vez, trouxe novos enfoques ao controle:

[...] alertando, inclusive, para observância dos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos, em aliança com outros fatores, como o crescimento do controle social, onde se destaca o papel da imprensa bem intencionada, a própria limitação de recursos, decorrente de planos econômicos mais exigentes, o rigorismo cada vez maior da legislação e a assunção, pelos Municípios, de obrigações antes de responsabilidade de outras esferas do governo, demandou a necessidade de fortalecimento dos procedimentos de controle interno.

Outro fato importante na história do controle interno no âmbito público foi a Lei Nº 101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. A referida lei será abordada mais a frente neste trabalho.

3 Conceitos

A seguir serão apresentados alguns conceitos importantes para a compreensão do papel do controle interno no setor público brasileiro.

3.1 Estado

O Estado, segundo Salvetti Netto (1977 citado por SLOMSKI, 2007)³, constitui-se de três elementos:

- Os elementos materiais:

- a) a população: que representa, na sociedade política, o elemento humano; e
- b) o território: é a porção limitada do globo terrestre ou a limitação espacial da soberania.

- Os elementos formais:

- a) o ordenamento jurídico: conjunto de normas emanadas pelo Estado; e
- b) o governo soberano: é a organização necessária para o exercício do poder, a força que conduz a coletividade para o cumprimento das normas que cria, estabelece e exige como condição para a convivência social.

- O elemento final é o bem comum: o Estado existe para realizar o bem comum. Daí se conclui que ele não constitui um fim em si mesmo, mas um instrumento necessário, para que os indivíduos evoluam e aperfeiçoem-se.

3.2 Administração Pública

Conforme Meirelles (1984 citado por KOHAMA, 2009, p.29)⁴, “administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

³ SALVETTI NETTO, P. **Curso de ciência política**. 2. Ed. São Paulo: Hemeron, 1977. v. 1.

⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: REVISTA DOS Tribunais, 1984.

Segundo o Manual do Gestor Público (2009), a Administração Pública pode ser definida por dois aspectos:

- Em sentido formal ou subjetivo: é o conjunto de órgãos e entes que exercem funções administrativas, compreendendo as pessoas jurídicas e órgãos públicos incumbidos dessas funções, no âmbito da Administração Direta e Indireta.
- Em sentido funcional ou objetivo: é o conjunto de atividades do Estado, as quais não podem ser classificadas nas funções legislativas e judiciárias.

Por sua vez, Mello (citado por KOHAMA, 2009, p.29)⁵ argumenta que “administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil”.

Em relação à estrutura da Administração Pública, a legislação federal sobre o assunto, ou seja, o Decreto-lei nº200/67, alterado pelo Decreto-lei nº900/69, que dispõe sobre a organização da administração federal, diz que ela compreende a administração direta e a indireta (KOHAMA, 2009).

3.2.1 Administração Direta

Segundo o Prof. José Carvalho Filho, Administração Direta é o conjunto de órgãos que integram as pessoas federativas, aos quais foi atribuída a competência para o exercício, de forma centralizada, das atividades administrativas do Estado. Denomina-se Administração Direta porque as pessoas que a compõe estão previstas diretamente na Constituição Federal de 1988. Entre as funções da administração direta está o exercício de polícia e a prestação de serviço público. (RIO GRANDE DO SUL, 2009).

3.2.2 Administração Indireta

⁵ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

A Administração Indireta é o conjunto de pessoas jurídicas dotadas de personalidade de direito público ou privado, criadas ou autorizadas por lei específicas para prestar serviços públicos ou exercer atividade econômica, e distintas daquelas que as instituíram. É composta pelas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e, recentemente, pelos consórcios públicos.

Pelo princípio da reserva legal, é necessária lei específica para criar ou autorizar instituição dessas entidades e, pelo princípio da simetria de formas, a extinção também exige lei. Além das funções exercidas pelas entidades também pela administração direta, de polícia e a prestação de serviço público as da indireta podem exercer atividades econômicas (RIO GRANDE DO SUL, 2009).

3.3 Controle

Segundo Hely Lopes Meirelles (1993 citado por CAVALHEIRO, 2003, p. 15)⁶, “o controle, em tema de Administração, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”.

Existem vários critérios para classificar as modalidades de controle como, por exemplo, quanto ao órgão que executa, ou quanto à forma como é executado (MILESKI, 2003). No presente trabalho consideremos que o controle pode ser interno e externo. Como foi dito anteriormente, o presente trabalho focará o controle interno.

4 Controle Interno

A seguir, será abordada a definição de controle interno, sua fundamentação legal no Brasil e será apresentada a estrutura dos sistemas de controle interno em três âmbitos: União, Estados e Municípios.

⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1993.

4.1 Definição

Segundo Attie et AL. (citado por MURARO;SANTOS, 2010, p. 29)⁷:

As organizações, ao realizarem suas operações internas, necessitam de procedimentos e mecanismos que assegurem a sua execução e o registro de forma ordenada, denominados “controle interno”. Dessa forma garante que seja cumprida a finalidade institucional da organização.

Os autores Cruz e Glock (2008, p. 21), expõem o conceito de controle interno trazido pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, que segundo eles, por sua abrangência e ampla divulgação, acabou tornando-se referencia internacional:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas.

Ainda segundo os mesmos autores, em outra versão, este mesmo conceito tem sido divulgado da seguinte maneira:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotadas pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Cabe ressaltar que “plano de organização”, segundo os autores acima, é a forma da qual se organiza um sistema.

Por sua vez, Róllo (2007, p.2) traz a seguinte definição de controle interno:

O controle interno pode ser definido como o conjunto de normas, técnicas e instrumentos utilizados pelos gestores para assegurar que as ações dos órgãos ou unidades sob sua responsabilidade ocorram de acordo com o

⁷ ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2. Ed. São Paulo: Atlas: 2007.

NASCIMENTO, Auster Moreira; OTT, Ernani; SILVA, Letícia Medeiros da. **Sistemas de Controles Internos**. In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Org.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Pulo: Atlas, 2007.

planejado; existem em todas as organizações ainda que não sistematizados.

Ainda, segundo Rôllo (2007, p.2), não se pode confundir controle interno com auditoria interna, já que:

[...] auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Por sua vez Guerra (2003, p.113), também ressalta a diferença entre controle interno e auditoria interna:

O controle interno, releva frisar, não se confunde com a auditoria interna, sendo esta caracterizada como um dos agentes do sistema, desempenhando tal papel como tipo de controle gerencial. O procedimento de auditoria é parte integrante do sistema de controle interno.

4.2 Fundamentação Legal

A Lei federal nº 4.320-64, como já foi dito nesse trabalho, bipartiu o controle, na administração pública, em interno e externo. Segundo o artigo 75:

Art. 75 O contrôle da execução orçamentária compreenderá:
I – a legalidade dos atos que resultem em 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.
(BRASIL, 1964)

O artigo 76, por sua vez, faz referência ao controle interno: “Art. 76 O Poder Executivo exercerá os três tipos de controles a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.”

Em relação ao âmbito constitucional, a constituição de 1988, refere-se ao assunto em seus artigos 31, 70 e 74. No artigo 31, aborda o controle nos Municípios: “Art. 31 A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo

Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.”

Já no artigo 70, estabelece:

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

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (BRASIL, 1988)

O artigo 74, por sua vez, estabelece que os três poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) manterão, de forma integrada, o sistema de controle interno, e traz as suas finalidades:

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

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

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

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

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 1988)

O tema controle, também aparece abordado na Lei Complementar Nº101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme o artigo 59 estabelece:

Art, 54 O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

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

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

III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV – providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites;

V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000)

De acordo com Silva (2001, p. 6-7), a Constituição Federal de 1988 ampliou o campo de abrangência do controle se comparado com a Constituição anterior. O atual texto constitucional não se restringe apenas a aspectos financeiros e orçamentários, mas explicita que o controle, ou a fiscalização, atuará sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais:

- Fiscalização contábil: diz respeito aos procedimentos necessários para a avaliação e certificação de que a contabilidade registra adequada e fidedignamente os atos e fatos que envolvem sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, assim como a validação das transações registradas, os registros completos, autorizados por quem de direito e os valores exatos.

- Fiscalização financeira: refere-se a verificar se administração dos recursos financeiros está sendo realizada de acordo com as normas e princípios da administração pública.

- Fiscalização orçamentária: segundo Ferraz (citado por SILVA, 2001, p.6), a fiscalização orçamentária não deve se esgotar na verificação se as despesas estão previstas no orçamento anual e se foram fielmente executadas. Deve confrontar estas com a Lei de Diretrizes Orçamentária e o Plano Plurianual.

- Fiscalização Operacional: diz respeito ao acompanhamento e avaliação das ações empreendidas pelo órgão/entidade para alcançar seus objetivos institucionais, em especial quanto aos aspectos de economia, eficiência e eficácia.

- Fiscalização Patrimonial: não está relacionada somente ao controle de bens móveis e imóveis, mas também de créditos, títulos de renda, participações e almoxarifados, além das dívidas e de fatos, que direta ou indiretamente possam afetar o patrimônio.

Em novembro de 2008, foram aprovadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelas Resoluções 1.128 a 1.137, tomando por base os pronunciamentos técnicos emitidos pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). As NBCASP são uma iniciativa de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais, com a justificativa de que é importante que os entes públicos disponibilizem informações

contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização (SIU, 2010).

Uma das NBCASP refere particularmente ao controle interno, conforme informa Siu (2010, p.19):

A NBC T 16.8 estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos das entidades do setor público. [...] A concepção da NBC T 16.8, está alinhada com as premissas adotadas pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), um comitê criado em 1985 para patrocinar a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, uma iniciativa independente do setor privado para estudar os fatores causais que podem conduzir ao relatório financeiro fraudulento, que igualmente desenvolveu recomendações para empresas públicas e seus auditores independentes, para a *Securities and Exchange Commission* (SEC) e outros reguladores, e para as instituições educativas.

5 Estrutura do Sistema de Controle interno

A seguir, será abordada a estrutura do sistema de controle interno em três âmbitos: União, Estados e Municípios.

5.1 No âmbito da União

Conforme Silva (2001), a estrutura atual do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal é estabelecida pela Lei 10.180/01, tendo como órgão central a Secretaria Federal de Controle, atuando por meio de suas unidades regionais. No entanto, o Decreto 4.304/2002, que trouxe alterações ao Decreto 3.591/2000, estabeleceu que a Controladoria-Geral da União passaria a ser o órgão central do sistema.

Segundo o artigo 19 da referida lei 10.180:

Art. 19. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 2001)

Quanto à composição do sistema, o artigo 8º do Decreto 3.591/2000, modificado pelo Decreto 4.304/2002, estabelece:

Art. 8º Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:
I – a Controladoria-Geral da União, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema; (Redação dada pelo Decreto nº 4.304, de 2002)
II – as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;
III – as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa. (BRASIL, 2002)

A Secretaria de Controle Interno que perdeu o posto de órgão central para a Controladoria-Geral da União, passou a ter as seguintes funções conforme o artigo 8º, § 1º, do Decreto 3.591/2000, modificado pelo Decreto 4.304/2002:

[...] § 1º A Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma definida no regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais constantes do inciso II (Redação dada pelo Decreto nº 4.304, de 2002) [...] (BRASIL, 2002)

Além disso, a Lei 10.180/2001, em seu artigo 23, instituiu a Comissão de Coordenação de Controle Interno:

Art. 23. Fica instituída a Comissão de Coordenação de Controle Interno, órgão colegiado de coordenação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com o objetivo de promover a integração e homogeneizar entendimentos dos respectivos órgãos e unidades. (BRASIL, 2001)

O artigo do Decreto 3.591/2000 que tratava desse assunto, também foi modificado pelo Decreto 4.304/2002 e agora diz: “Art. 9º A Comissão de Coordenação de Controle Interno – CCCI é órgão colegiado de função consultiva do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal [...]”.

Por outro lado, o Poder Legislativo Federal e o Poder Judiciário Federal adotam uma estrutura de controle interno que não conta com uma central que proceda à orientação normativa e à supervisão técnica dos organismos setoriais

integrantes desse sistema, com vista a assegurar a integração preconizada constitucionalmente (MILESKI, 2003).

5.2 No âmbito estadual

Segundo o site do Conselho Nacional de Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (CONACI), o referido conselho teve origem há seis anos atrás:

Em 2004, a então Auditora Geral do Estado do Pará, Rosinéli Salame, na intenção de aprimorar o trabalho dos distintos órgãos de controle interno, realizou o Fórum Nacional de Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal, o evento ganhou força e, em 2007, o Fórum transformou-se no Conselho Nacional de Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (CONACI).

Enquanto fórum, apresentou um trabalho denominado “Perfil dos Recursos Humanos dos órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal”, que trata-se de uma pesquisa feita em todos os estados, com exceção do Amazonas, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Rio Grande do Norte e Santa Catarina que não responderam a pesquisa, a qual traz importantes informações sobre os órgãos internos de controle interno no Brasil, como as seguintes:

- a Lei estadual foi o principal instrumento de criação de Órgãos de Controle Interno, tendo em vista que dos 21 respondentes da pesquisa, 16 (dezesesseis) indicaram que foram criadas por Lei, 3 (três) por Decreto e 2 (dois) por outros documentos;
- quanto à data de criação, o órgão de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul é o mais antigo, criado em 1948, e o mais novo, segundo a pesquisa, seria o de Tocantins, criado em novembro de 2003.
- quanto à forma de atuação, dos 21 respondentes, 4 atuam de forma descentralizada (Acre, Minas Gerais, Mato Grosso e Tocantins), e os demais 17 de forma centralizada. Para fins da pesquisa, entendeu-se como centralizada a forma de atuação em que os trabalhos são executados diretamente pelo órgão de Controle Interno, sem a participação dos técnicos/auditores dos órgãos/entidades auditadas; e, descentralizada a forma de atuação em que os trabalhos são executados diretamente pelos técnicos/auditores dos órgãos/entidades auditados, sob a supervisão/ coordenação do órgão central de Controle Interno.

Segundo o site do CONAFI, apresentamos, através da Figura 1, os órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do distrito federal:

Acre	Controladoria Geral do Estado
Alagoas	Controladoria Geral do Estado
Amapá	Auditoria Geral do Estado
Amazonas	Controladoria Geral do Estado
Bahia	Auditoria Geral do Estado
Ceará	Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará
Distrito Federal	Secretaria de Estado de Ordem Pública e Social e Corregedoria Geral do Distrito Federal
Espírito Santo	Secretaria de Estado de Controle e Transparência
Goiás	Superintendência de Controle Interno do Estado de Goiás
Maranhão	Controladoria Geral do Estado
Mato Grosso	Auditoria Geral do Estado
Minas Gerais	Auditoria Geral do Estado
Pará	Auditoria Geral do Estado
Paraná	Coordenação de Controle Interno
Pernambuco	Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado
Piauí	Controladoria Geral do Estado
Rio de Janeiro	Auditoria Geral do Estado

A Figura continua na outra página

Rio Grande do Norte	Controladoria Geral do Estado
Rio Grande do Sul	Contadoria e Auditoria Geral do Estado
Rondônia	Controladoria Geral do Estado
Roraima	Controladoria Geral do Estado
Santa Catarina	Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina – Diretoria de Auditoria Geral
São Paulo	Secretaria dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo/Departamento de Controle e Avaliação
Sergipe	Controladoria Geral do Estado
Tocantins	Controladoria Geral do Estado

FIGURA 1 - Os Estados Brasileiros (e do Distrito Federal) membros do CONAFI e seus respectivos órgãos de Controle Interno

Fonte: CONAFI, 2010

No Rio Grande do Sul, segundo Silva (2001), a história do controle interno confunde-se com a história da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE). Esta foi criada pela Lei 521, de 28 de dezembro de 1948. O governo estadual, pelo Decreto 20.193, de 03 de março de 1970, cria o Sistema de Contabilidade e Auditoria do Estado do Rio Grande do Sul. A justificativa apresentada pelo governo foi a necessidade de aperfeiçoar o sistema de contabilidade, a urgência em combinar esse com um moderno sistema de auditoria interna e os objetivos a que se propunha a reforma administrativa em curso. A CAGE, por esse decreto, acrescida da Auditoria, passa a representar o órgão central do Sistema de Controle Interno do Estado.

Conforme o site da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, órgão integrante da estrutura administrativa

dessa mesma secretaria, apresenta como missão: zelar pela boa e regular gestão dos recursos públicos. Para isso, atua em todos os órgãos e em entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado, bem como no Ministério Público e Defensoria Pública do Estado. A CAGE atua por meio de delegações que orientam os administradores quanto à organização e funcionamento dos controles contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, bem como exerce a fiscalização sobre os atos da gestão.

A CAGE, conforme consta no site da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, atua no cumprimento das finalidades prevista nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal desempenhando diversas funções, entre as quais:

- efetuar a contabilidade e o controle da execução orçamentária e extra-orçamentária da Administração Direta, abrangendo os três poderes do Estado, bem como o Ministério Público e a Defensoria Pública do Estado;
- realizar auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual;
- realizar o levantamento do Balanço Geral do Estado e do Balanço Consolidado do Setor Público Estadual, bem como dos demonstrativos de que trata a LRF;
- elaborar a prestação de contas anual do Governador do Estado;
- orientar e supervisionar a contabilidade das entidades da Administração Indireta;
- exercer o controle sobre todos os atos daqueles que, a qualquer modo, arrecadem rendas, efetuam despesas ou administrem bens do Estado;
- normatizar e padronizar procedimentos relativos à contabilidade, auditoria e controle interno na área de sua competência;
- prestar assessoramento e orientação em assuntos pertinentes ao Controle Interno aos órgãos e entidades da Administração Estadual.

A seguir, através da Figura 2, é apresentado o organograma da CAGE:

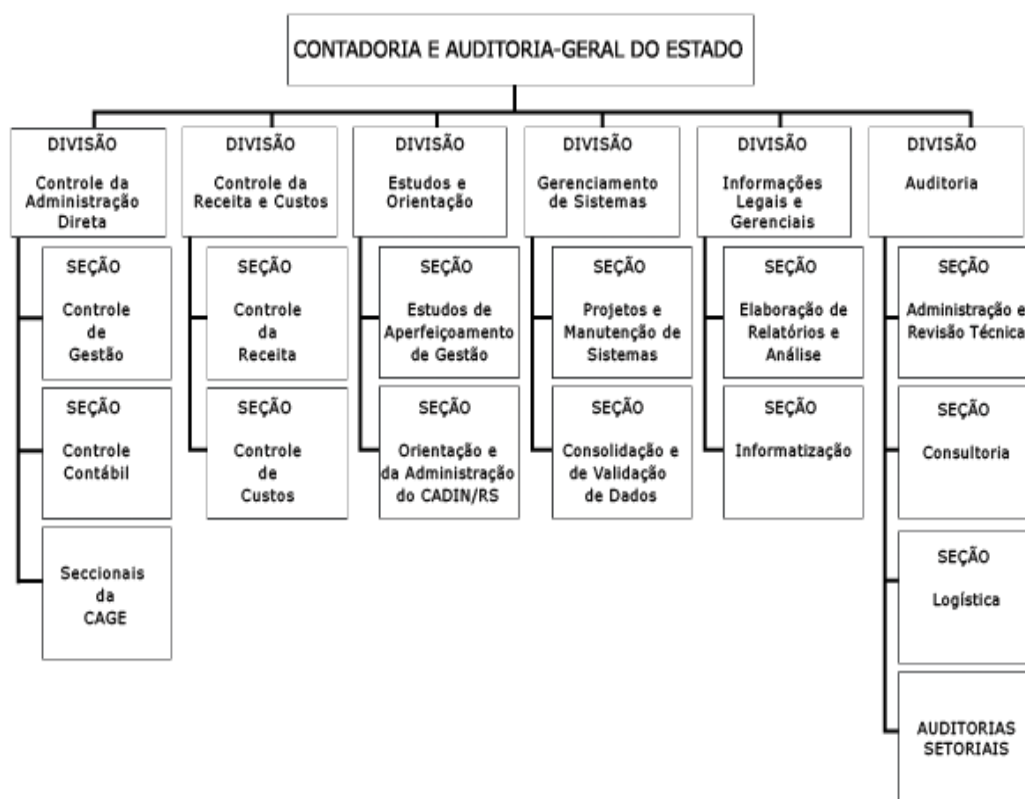


FIGURA 2 - Organograma da CAGE

Fonte: Cage

Conforme o site da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (2010) será apresentado a seguir algumas funções de cada divisão da CAGE:

- Divisão de Controle da Administração Direta – DCAD
 - realizar a contabilidade e auditoria nos órgãos da Administração Direta dos três Poderes, do Ministério Público e do Tribunal de Contas.
 - controlar a execução orçamentária da administração direta.
 - acompanhar os assuntos relacionados com as seccionais da CAGE que atuam junto com os três poderes.
- Divisão de Controle da Receita e dos Custos – DCRC
 - implementar ações voltadas ao controle e auditoria das receitas do Estado.
 - desenvolver, implementar e gerenciar o Sistema de Contabilidade de Custos da Administração Pública Estadual.

- Divisão de Estudos e de Orientação – DEO
 - desenvolver estudos, orientar e emitir normas sobre assuntos relacionados à matéria contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, administrativa e, sobre controle interno do Estado.
 - emitir parecer sobre matéria atinente à área de controle interno.
- Divisão de Gerenciamento de Sistemas – DGS
 - gerenciar os Módulos do Sistema de Finanças Públicas do Estado – FPE, relativos ao controle interno.
 - assessorar e treinar os usuários dos sistemas informatizados utilizados pela administração pública do Estado, pertinentes à contabilidade e execução orçamentária.
- Divisão de Informações Legais e Gerenciais – DILEG
 - analisar e interpretar os elementos integrantes do Balanço Geral do Estado, assim como, avaliar os balanços das empresas estaduais.
 - elaborar relatórios e demonstrativos financeiros referentes à Administração Pública Estadual exigidos em norma legal e/ou requisitados por autoridade superior.
- Divisão de Auditoria – DAUD
 - realizar auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas Autarquias, Fundações e Sociedades de Economia Mista (Administração Indireta).
 - orientar e emitir informações à Administração Indireta.

5.3 No âmbito dos Municípios

Segundo Mileski (2003, p.171):

[...] os municípios devem manter sistemas de controle interno para o cumprimento das atribuições estipuladas no art. 74 da Constituição, com a peculiaridade de esses sistemas ficarem a cargo do Poder Executivo Municipal, cujo exercício deverá ocorrer na forma da lei, sobre toda a Administração municipal, inclusive sobre o Poder Legislativo. Portanto na órbita municipal, o controle interno deve ser instituído e organizado de forma uma, mas como estrutura sistêmica, cujos organismos do sistema – pessoal, contabilidade, auditoria, etc.- atuem de maneira coordenada, sob a orientação de uma central do controle interno, que terá atribuição sobre os dois Poderes do Município.

Conforme destaca Cavalheiro (2003, p.25):

I - a fiscalização do Município será exercida pelo seu sistema de controle interno, com atuação prévia, concomitante e posterior aos atos administrativos, objetivará a avaliação da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas e que todos os órgãos e os agentes públicos dos Poderes Executivo (Administração Direta e Indireta) e Legislativo integram o Sistema de Controle Interno Municipal.

II – A criação de uma UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO do Município, integrando a Unidade Orçamentária do Gabinete do Prefeito Municipal, em nível de assessoramento (staff), com o objetivo de executar as atividades de controle municipal para o sucesso e cumprimento da legislação atual.

III – A padronização dos mecanismos e da forma de atuação do controle interno municipal é de vital importância. Nesse, sentido, a Unidade Central de Controle Interno poderá emitir instruções normativas, de observância obrigatória do Município [...].

Um município que recentemente instituiu um sistema de controle interno foi Porto Alegre/RS. A Lei Complementar Municipal Nº 625, de 03 de julho de 2009, instituiu, no município, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal e cria, como órgão central desse sistema, a Controladoria-Geral do Município de Porto Alegre (CGM), órgão vinculado à Secretaria Municipal da Fazenda. A CGM tem como atribuições a coordenação, a fiscalização e a avaliação das atividades de controle interno da Administração.

6 Conclusão

O objetivo geral do controle interno, segundo Machado e Peter (2003, p.26-27), é “assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas”. Ainda de acordo com os autores Machado e Peter (2003, p. 26-27) destacam-se entre os objetivos específicos:

- observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;

- antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos; e
- assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

No entanto, estabelecer controle na administração pública apresenta dificuldades, naturalmente ninguém aprecia o fato de ser controlado, mas na área pública há especial dificuldade nesse campo segundo Silva (2003, p.9). O mesmo autor, relaciona algumas características da administração pública que dificultam a implementação de dispositivos de controles e mudanças comportamentais:

- dificuldade para medir resultados, pela falta de parâmetros externos;
- não há risco de descontinuidade, porque a organização pública é essencial e não está sujeita a falências;
- relativa estabilidade funcional dos agentes, que só perdem o emprego em situações especialíssimas;
- grande rotatividade das funções da alta administração (agentes políticos) devido à vinculação político-partidária, que pode mudar a cada quatro anos; e
- não há risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque o investimento vem do povo.

As dificuldades existem, mas a importância do controle interno é evidente e está evidenciado constitucionalmente, envolvendo, segundo Mileski (2003), quatro funções básicas:

- a função do controle interno de acompanhar a execução orçamentária, proporciona ao governante dados sobre a realização do planejamento efetuado, possibilitando, de imediato, adoção de medidas corretivas para os eventuais desvios constatados, e é elemento informativo imprescindível para o estabelecimento de futuras políticas públicas;
- comprovar a legalidade dos resultados e avaliá-los quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública. O primeiro aspecto (legalidade) é fator preponderante do Estado de Direito, que objetiva evitar o abuso de poder e cingir os atos do administrador às finalidades legais. O segundo aspecto, que diz respeito a avaliação dos resultados, se refere a buscar verificar as realizações efetuadas para o

atendimento das necessidades do cidadão. Além dessa comprovação da legalidade e avaliação dos resultados, o controle interno tem como função verificar a regularidade da aplicação de recursos vindos de entidades de direito privado, procurando evitar o desvio de finalidade;

- verificar a regularidade da existência e do lançamento da dívida pública, que, juntamente com o controle de avais e garantias, resultam no controle do processo de endividamento. O controle interno além dessa função mencionada sobre os créditos, avais e garantias, deve se preocupar com a proteção dos direitos e haveres do Poder Público, com intuito de evitar eventuais prejuízos;
- prestar apoio ao controle externo é a quarta função do controle interno, que se justifica pelo fato de que eles devem atuar de maneira integrada, na busca de eficiência e eficácia, e o ao fato de controle interno acompanhar o dia-a-dia da ação administrativa e por decorrência do exercício de suas funções assumir o armazenamento de informações completas e atualizadas sobre todo o funcionamento administrativo.

Já vimos, no presente trabalho, a importância do controle interno no setor público e sua exigência legal tanto para a União, como para Estados e Municípios, no entanto, isso não parece ser o bastante para que essa “ferramenta” seja utilizada, como pode ser constatado pelas palavras do autor MILESKI (2003). Segundo o autor, qualquer pesquisa que se realize, incipiente ou aprofundada, indicará a quase inexistência de municípios com sistema de controle interno adotado.

Em suma, conforme constata Silva (2002), o controle não deve ser visto apenas pelo prisma do custo, os benefícios advindos de um sistema de controle interno integrado e atuando com excelência são inumeráveis.

Abstract

This work will address the issue of internal control in the Brazilian public sector. The work can be considered, as for goals, a descriptive search, since it was described characteristics of internal control in the Brazilian public sector and of the setting in which it is housed today. As for the procedures, we performed a literature search, since in order to define the role of internal control in the Brazilian public sector study was conducted from theoretical. Today, when we read a newspaper, a magazine, or when we turn on the TV, or visit any favorite Internet news, not hard we find some news relating to fraud or error in the activity of public administration. The internal control that in addition to being important for protecting against fraud and errors, also has, as can be seen below, other goals.

Keywords: Public Administration; Control; Internal Control

Referências

BRASIL. **Decreto Nº 4.304, de 16 de julho de 2002. Altera dispositivos do Decreto Nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.com.br/ccivil_03/decreto/2002/D4304.htm> Acesso em: 20 maio 2010.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 20 maio 2010.

BRASIL. **Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 20 maio 2010.

BRASIL. **Lei Nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS_2001/L10180.htm> Acesso em: 21 maio 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/constitui%c3%AFao.htm> Acesso em: 20 maio 2010.

CAVALHEIRO, Jader B. **A Organização do Sistema de Controle Interno dos Municípios**. 2. Ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2003.

CONSELHO NACIONAL DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO. **Conheça o Conselho**. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br>> Acesso em: 31 maio 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Sobre a CAGE**. Disponível em: <<http://www.sefaz.gov.br>> Acesso em: 31 maio 2010.

CRUZ, F. da; GLOCK, J. O. **Controle Interno nos Municípios**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUERRA, Evandro Martins: **Os Controles externos e internos da administração pública e os tribunais de contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

MACHADO, M. V. V.; PETER, M. da G. A. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARIA, C. et AL. **Perfil dos Recursos Humanos dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.auditoriageral.mg.gov.br/imagem/FNCI/perfil_fnci2006.pdf> Acesso em: 31 maio 2010.

MILESKI, Hélio Saul. **O Controle da Gestão Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MURARO, M. ; SANTOS, S. R. T. dos. A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos municípios do Corede Produção no Estado do Rio Grande do Sul. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. 181, p. 27-41, jan./fev. 2010.

PORTO ALEGRE. **Lei Complementar Municipal Nº 625, de 03 de julho de 2009. Institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, nos termos do art. 31 da Constituição Federal e dos arts. 61 e 64 da Lei Orgânica do Município de Porto Alegre, cria a Controladoria-Geral do Município de Porto Alegre (CGM), define a estrutura e as atribuições desta e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www2.portoalegre.rs.gov.br/cgi-bin/nph-brs?s1=000030514.DOCN.&l=20&u=%2Fnethtml%2Fsirel%2Fsimples.html&p=1&=1&f=G&d=atos&SECT1=TEXT>> Acesso em: 07 jun. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Manual do Gestor Público**. Porto Alegre : CORAG, 2009.

RÔLLO, Marilene Finatto. **Os Sistemas de Controle Interno na Administração Pública**. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/05_marilene.pdf> Acesso em: 20 maio 2010.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **O papel do controle interno na administração pública**. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf>> Acesso em: 31 maio 2010.

SIU, Marx Chi Kong. Fortalecimento da Contabilidade Governamental a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. 181, p.15-25, jan./fev.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2007.