

# **A importância do Controle Interno para o Gestor Público**

**Climério Santana da Silva**

**Mariomar de Sales Lima**

**Jonas Cavalcante de Almeida**

## **Resumo:**

*Este artigo objetiva analisar a importância do controle interno na gestão do administrador público diante das exigências apresentadas na nova estrutura administrativa proposta pela reforma introduzida através da Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000 (conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Para tanto, foi realizada pesquisa exploratória através de estudo de multicasos, sendo que a coleta de dados foi efetuada em publicações do TCU, site institucional na Internet, artigos em revistas, periódicos especializados e informações colhidas no sistema integrado de administração financeira do Governo Federal (SIAFI). A coleta foi complementada por pesquisa documental na 12ª Setorial de Contabilidade de Manaus, acerca dos resultados das unidades gestoras na aprovação de suas contas pela citada corte de contas. Os resultados mostram a necessidade de uma administração assessorada por uma equipe de apoio bem preparada, capaz de apontar falhas e corrigir o direcionamento da gestão. A pesquisa mostra também o quão complexo está a administração pública e como ela pode ser trabalhada pelos instrumentos da tecnologia da informação, em especial no que se aproxima dos elementos de controle previstos na tecnologia das empresas privadas, com as abordagens necessárias e apresentadas sobre controle interno. Além disso, ficou constatado que a implantação de um sistema de controle interno afeta positivamente a gestão do administrador público.*

**Área temática:** *Controladoria*

# A importância do Controle Interno para o Gestor Público

Climério Santana da Silva  
Universidade Federal do Amazonas  
[climeriosantana@yahoo.com.br](mailto:climeriosantana@yahoo.com.br)

Jonas Cavalcante de Almeida  
Universidade Federal do Amazonas  
[Jonas.almeida@amtrf1.gov.br](mailto:Jonas.almeida@amtrf1.gov.br)

Mariomar de Sales Lima, D. Sc.  
Universidade Federal do Amazonas  
[msl@ufam.edu.br](mailto:msl@ufam.edu.br)

## Resumo

Este artigo objetiva analisar a importância do controle interno na gestão do administrador público diante das exigências apresentadas na nova estrutura administrativa proposta pela reforma introduzida através da Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000 (conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Para tanto, foi realizada pesquisa exploratória através de estudo de multicasos, sendo que a coleta de dados foi efetuada em publicações do TCU, *site* institucional na *Internet*, artigos em revistas, periódicos especializados e informações colhidas no sistema integrado de administração financeira do Governo Federal (SIAFI). A coleta foi complementada por pesquisa documental na 12ª Setorial de Contabilidade de Manaus, acerca dos resultados das unidades gestoras na aprovação de suas contas pela citada corte de contas. Os resultados mostram a necessidade de uma administração assessorada por uma equipe de apoio bem preparada, capaz de apontar falhas e corrigir o direcionamento da gestão. A pesquisa mostra também o quão complexo está a administração pública e como ela pode ser trabalhada pelos instrumentos da tecnologia da informação, em especial no que se aproxima dos elementos de controle previstos na tecnologia das empresas privadas, com as abordagens necessárias e apresentadas sobre controle interno. Além disso, ficou constatado que a implantação de um sistema de controle interno afeta positivamente a gestão do administrador público.

**Palavras-chave:** Controle, Apoio, Gestão.

## 1 INTRODUÇÃO

As práticas de controle interno nos órgãos públicos podem possuir similaridades entre as operações executadas por empresas privadas. Como exemplo dessa assertiva tem-se as atividades envolvidas nas operações executadas na administração pública, o planejamento e execução do orçamento, a simetria informacional, a análise e acompanhamento das receitas, a avaliação de desempenho das unidades gestoras, etc. Embora essas práticas sejam similares, é comum entre os entes públicos que diferenças de cunho principalmente cultural interfiram no sistema de controle interno, além de ter grande influência sobre a maneira como ele é trabalhado nas diferentes esferas de governo.

Ante as considerações apresentadas, percebe-se que um sistema de controle interno estará sujeito a adaptações ou modificações quando algum órgão público resolver adotá-lo. Dentro deste contexto, os instrumentos formais de controle interno devem ser repensados, isto é, deve haver uma participação mais ativa do controle interno na administração do gestor público. Esses controles, embora desempenhem papel essencial e relevante na vida da entidade, muitas vezes não são suficientemente conhecidos e compreendidos por um número considerável de gestores.

Assim, o artigo objetiva verificar a importância do controle interno na gestão do administrador público diante das exigências apresentadas pela na nova estrutura administrativa proposta pela reforma introduzida pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

De modo mais estreito, pretende-se atingir os seguintes objetivos: compilar dados nos diversos segmentos da administração pública e selecionar, dentre as unidades gestoras, as que tiveram problemas com a prestação de contas nos exercícios de 2001 a 2006; interpretar as informações no decorrer da pesquisa e trazê-las para o ambiente de controle interno; analisar os resultados e estabelecer as necessárias relações de responsabilidades; descrever a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre os sistemas de controle interno dos entes públicos e a literatura sobre o assunto.

Como justificativa para o estudo, destaca-se o fato de que a informação contábil muitas vezes está sendo desprezada pela administração e excluída do processo de tomada de decisão, tornando-se simplesmente uma técnica de registros e demonstrações. Tal atitude contraria os fins da contabilidade, cuja estrutura básica foi montada com objetivo de “[...] fornecer informações estruturadas de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente física, de produtividade social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da contabilidade” (IUDÍCIBUS, 2000, p. 53), como suporte na tomada de decisões.

Face ao posto, espera-se que a realização deste estudo possa trazer tanto contribuições teóricas quanto empíricas, vez que os seus resultados poderão servir de mecanismos de ajuste das práticas de gestão que vêm sendo realizadas na esfera pública ou até mesmo evidenciar a necessidade de novos relatórios contábeis direcionadas a subsidiar na gestão administrativa.

No que se refere à sua organização, este trabalho está estruturado em seis seções, incluindo esta de caráter introdutório. Na seção seguinte, aborda-se a revisão da literatura, produto da incursão teórica realizada no conjunto de obras referenciadas, que trata de conceitos relacionados à atividade de Controle Interno. Na terceira seção, tem-se a metodologia com a trajetória da pesquisa e os aspectos necessários ao entendimento do método utilizado. Na quarta seção, apresenta-se a análise e discussão dos resultados relativos ao levantamento de campo e pesquisa documental realizadas nas unidades gestoras e, finalmente, na última seção sintetiza-se os resultados obtidos destacando-se também a reflexão conclusiva a que se chegou com esta pesquisa.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA**

No setor público federal, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, para atingir as finalidades constitucionais, consubstancia-se nas técnicas de trabalho desenvolvidas no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, denominadas pela IN SFC nº. 01, de 06 de abril de 2001, de auditoria e fiscalização.

Estas normas tem como principais finalidades: avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos entes públicos; e apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional.

Segundo Oliveira *in* Catelli (2006, p. 170) o controle liga-se diretamente a função de planejamento, já que o seu propósito é assegurar que as atividades da organização sejam desempenhadas de acordo com o plano. Isso é efetuado por um sistema de *feedback*, o que possibilita a comparação do desempenho efetuado com as metas planejadas, sendo o controle necessário em relação aos planos de longo e curto prazos. A atuação dos controles na organização tem as missões de viabilizar e otimizar os conceitos de eficiência e eficácia na gestão administrativa da entidade, através de seus resultados.

Dessa forma, é fundamental para o êxito da gestão, que na aplicação da metodologia correta, a interdisciplinaridade esteja presente na *práxis* dos protagonistas responsáveis pela

administração das contas, assim, como também, se faça presente na construção da imagem das instituições públicas.

Para Peleias (2002) o controle é a etapa do processo de gestão contínua e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos. “[...] É a etapa na qual se comparam as ações empreendidas com aquelas definidas no plano operacional, assegurando que os resultados obtidos estão de acordo com os objetivos estabelecidos”.

Peleias (2002) afirma, ainda, que o controle interno é exercido por todos os gestores da instituição, com o apoio fornecido por um órgão maior de controle, e é suportado por relatórios obtidos do sistema de informação, voltados para a avaliação de resultados e de desempenhos. Efetivamente, controle é um sistema de *feedback* que possibilita aos desempenhos serem comparados com os objetivos planejados, ou seja, controle é essencial para planejamento de longo e curto prazo.

Por isso, é importante perceber se nos trabalhos de campo desempenhado pelas equipes de auditoria e fiscalização e nos materiais que lhes são apresentados, durante esse trabalho e, principalmente nos referentes às operações com recursos do disponível, se são seguidas todas as orientações impostas pelo Controle Interno, no que tange a lisura dos atos e fatos da administração e; para que isso aconteça com a maior transparência, é necessário que o Gestor esteja a par de tais procedimentos e que estes estejam ao alcance dos demais usuários da contabilidade.

Nestas últimas passagens, apareceram termos que podem confundir o leitor. Quando o pesquisador se refere à auditoria interna, ele está se reportando ao controle interno setorial, aquele controle que, embora pertença à mesma esfera de governo, está fora da estrutura hierárquica da unidade gestora e, funciona também como auditoria, dentro dos limites estabelecido pelo órgão.

Para Lima e Castro (2003) a auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos por entidades de direito públicos e privado mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal. Consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação dos seus recursos, visando corrigir desperdícios, improbidade, negligência e omissão que afetam a gestão do administrador público

Esta seção contempla aspecto relacionado ao apoio que o controle interno setorial oferece ao gestor público de sua área de jurisdição, no cumprimento das metas dos programas de governo. A seção chama a atenção para um fator muito importante na gestão que, por vezes, é desprezado pelo Ordenador de Despesas, o valor da informação disponibilizada pelo controle interno.

## **2.1 Estrutura atual do controle interno no Brasil**

No Brasil, a implantação da Administração Pública Burocrática deu-se com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, pelo Decreto nº 579, de junho de 1938 (embora iniciada em 1936 com a criação do Conselho Federal do Serviço Público, absorvido pelo DASP), representando a primeira reforma administrativa do país e a sedimentação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica.

Visando a superar a rigidez burocrática implantada em 1938, foi editado em 1967 o Decreto-Lei nº 200, considerado como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil, o qual enfatizou a administração pública voltada para a eficiência e para a descentralização

administrativa (Administração Pública para o Desenvolvimento). Promoveu a racionalização administrativa, ao instituir as funções planejamento e orçamento e ao difundir, como princípios gerais de ação, a desconcentração, a coordenação e o controle, a competência e a informação no processo decisório.

Contudo, as reformas pretendidas pelo Decreto-Lei nº 200/67 não obtiveram pleno êxito, facilitando, inclusive, ao permitir a contratação de servidores sem concurso público (art. 188, §1º), a continuidade das práticas patriarcalistas. E, embora tenham conseguido implantar certo grau de eficiência e de competência na administração federal indireta, não desencadearam mudanças suficientes na administração direta, que permaneceu arcaica e ineficiente.

A Constituição de 1988 rejeitou a descentralização de 1967, por entendê-la vinculada ao autoritarismo, e reafirmou os ideais da administração pública burocrática, inclusive como reação ao clientelismo dominante no País. Em meio a uma séria crise econômica, agravada em 1990 por um processo hiperinflacionário, entendeu-se necessário reformar o Estado Brasileiro. E, ainda, visto que as alterações decorrentes da Constituição de 1988 encareceram significativamente o custeio da máquina administrativa, verificando-se também aumento da ineficiência dos serviços sociais ofertados e acentuado clientelismo, adveio a Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998 – emenda constitucional conhecida como “Reforma Administrativa”, introduzindo a gestão gerencial ou pós-burocrática.

De acordo com Pereira, (1998, p 50)

“A reforma do Estado, que se tornou tema central nos anos 90 em todo o mundo, é uma resposta ao processo de globalização em curso, que reduziu a autonomia dos Estados de formular e implementar políticas, e principalmente à crise do Estado, que começa a se delinear em quase todo o mundo nos anos 70, mas que só assume plena definição nos anos 80”.

A Reforma Gerencial da administração pública é essencial, a curto prazo, para reduzir os custos do Estado e completar o ajuste fiscal; e, a médio prazo, para tornar o Estado mais eficiente, mais efetivo, melhor capacitado para defender o patrimônio público, mais capaz de atender às demandas dos cidadãos a um custo compatível com as restrições econômicas impostas pelo dramático aumento da competição internacional envolvido no processo de globalização.

Tal necessidade de uma administração pública mais eficiente é particularmente sentida na área social, na qual os serviços de saúde, educação e previdência básica, essenciais para a garantia dos direitos sociais, só poderão ter uma qualidade muito melhor, com o menor custo, se forem prestados nos termos de uma administração pública gerencial, moderna e eficiente, do tipo que vai aos poucos se generalizando nos países do primeiro mundo, particularmente na Grã-Bretanha, Nova Zelândia, Austrália e nos países escandinavos (PEREIRA, 1998, p.45-46).

## **2.2 Os gestores e a responsabilidade na gestão**

A reforma administrativa só tomou corpo diante da necessidade de consolidação do ajuste fiscal, da busca do equilíbrio das contas públicas mediante uma gestão fiscal responsável. Para tanto, foi editada a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, inaugurando um novo ciclo para o controle das finanças públicas. Assim, deve o gasto ser balizado pela arrecadação, a assunção de compromissos e guardar relação com a capacidade de pagamento, e o endividamento ou a venda de ativos ter como contrapartida investimentos ou diminuição de passivos. A arrecadação dos impostos instituídos é dever do administrador, devendo transparência à sociedade sobre a gestão dos recursos públicos. Os interesses da sociedade devem nortear a elaboração dos orçamentos públicos, sendo que a atuação fiscal do governo deve ter coerência com metas prefixadas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal requer, em síntese, a observância dos seguintes princípios: o da necessidade de ser estabelecido um processo de mudanças básicas nos ambientes institucionais vinculados à gestão fiscal; o de ter priorizada a conduta administrativa que implique redução de despesas; o de afastar os beneficiários de privilégios do âmbito do setor público; o de aumentar as receitas, especialmente com a adoção de política fiscal que reduza ou acabe com a sonegação; o de que deve ser instituída uma gestão fiscal responsável, com absoluta prioridade para o controle do gasto e do endividamento.

No entanto a visão conjunta das novas regras, a gestão fiscal responsável muito provavelmente receberá em um futuro não muito distante merecida avaliação positiva, que se traduzirá nos efeitos benéficos à eficiência e eficácia da prestação dos serviços públicos à sociedade, destinatária e razão de ser da existência do Estado. Relativamente ao assunto, Delgado (2000, p.35) afirma que a LRF pretende introduzir muito mais do que afirma em sua epígrafe “tornar efetiva a responsabilidade fiscal”, pois contém em seu bojo a intenção de “uma mudança de hábitos políticos, marcando a desejada passagem do patrimonialismo demagógico, para o gerenciamento democrático”.

Verifica-se que, no novo modelo de gestão, foram mantidas algumas características do modelo burocrático clássico – a impessoalidade, a hierarquia e a profissionalização, sugerindo redução do formalismo (legalidade) e atribuindo maior liberdade ao gestor público para esse expressar a sua criatividade. Embora conjugando mecanismos de controle econômico, social e gerencial, mantém, necessariamente, os controles formais, para garantir o bom desempenho e a correção no uso dos recursos públicos. O gerencialismo, implicando a redução dos controles formais, pode significar diminuição da racionalidade formal burocrática e adoção da racionalidade substancial justificada somente pelas “razões de estado”, o que pode tornar o controle da administração ainda mais ineficaz ou inexistente, favorecendo a corrupção.

Martinez Silva (1999, p.31) também afirma que uma ampla reforma, que implica maior flexibilidade para a gestão, requer também, além de uma boa estruturação dos mecanismos de controle formais, que se abram perspectivas, principalmente, para uma maior participação social e, conseqüentemente, para a ampliação da democracia participativa. O importante é que seja alcançada uma situação inserida e regulada. Quando se fala em participação social, tem-se que considerar a condição efetiva de responsabilização dos gestores públicos pelos atos praticados e a participação social nas políticas públicas, ou seja, ao que se chama de *accountability*. Isso significa um estímulo à organização social, educação para a cidadania e participação efetiva na formulação das políticas públicas do governo.

Entendeu a reforma, que ausência da rigidez burocrática será compensada pelo controle social. Martinez-Silva, (1999, p.58) entende ainda que “Controles gerenciais, quando procura direcionar a ênfase para o resultado com a introdução cada vez maior dos contratos de gestão. E controle econômico, quando viabiliza uma maior autonomia e incentivo à competição administrada entre as entidades que compõe o Estado.

Para Schwartzman (1998 p 27), baseando-se em Weber, a racionalidade formal é o mesmo que racionalidade legal, ou seja, uma série de normas explícitas de comportamento, ou 'leis' que definem o que deve ou não ser feito pelo administrador em todas as circunstâncias. Já a racionalidade substancial é a maximização de um conjunto de objetivos que são independentes de regras e regulamentos”.

Schwartzman(1998, p. 65) menciona que, portanto, constituem-se os mecanismos de controle no elemento essencial para assegurar que sejam atingidos os objetivos estabelecidos nos programas de governo. E, diante das transformações decorrentes do fenômeno da globalização, as quais afetaram o papel do Estado e da consciência de que este – enquanto patrimônio público – deve ser defendido, torna-se necessário modernizar a administração

pública, para que se possa, sobretudo, concretizar a República Brasileira como definida no art. 1º da Constituição da República: Estado Democrático de Direito. Para tanto, imprescindível também um quadro profissional qualificado e competente – já que a administração pública gerencial deve ser construída sobre a administração pública burocrática, cujas qualidades (segurança e efetividade) são importantes e continuarão presentes.

O que se almeja é uma administração eficiente e voltada para o controle dos resultados, em oposição a algumas regras da administração burocrática, que adota o controle dos procedimentos e prima pela existência de normas que estabeleçam padrões hierárquicos rígidos e excesso de regras de rigor técnico, que impedem o alcance de resultados eficientes e ágeis. Não se pode afirmar que a administração pública gerencial pretende negar todos os princípios da administração burocrática, pois se apresentam inseparáveis de sua concepção a impessoalidade, o profissionalismo, a legalidade e a moralidade (COELHO, 2000, p.260-261).

Em um país como o Brasil, em que ainda é muito marcante o sistema político clientelista – Estado empregador –, o novo Estado prestador de serviços exige a “profissionalização, centrada no desempenho”. Nesta nova etapa, por constituírem o pilar de sustentação da Administração Pública e representarem a continuidade da atividade administrativa, os servidores passam a ter importância significativa e devem ter suas funções reconhecidas e valorizadas pelos gestores públicos (importância e valorização já pretendidas pelo Decreto-Lei nº 200/67, art. 94). A mudança que se deseja não é fácil de realizar, pois, além de requerer mudanças de atitudes e de comportamento, pressupõe um novo perfil de gestores e de servidores públicos, motivados e conscientes do compromisso que os liga à sociedade. A motivação é que pode transformar os servidores em agentes das mudanças que se impõem, principalmente contra a cultura do mau uso do dinheiro público.

### **2.3 O Controle Interno no Governo Federal**

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos federais e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Para isso, o governo utiliza a técnica da auditoria, que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

A auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas federais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública.

#### **2.3.1 Finalidades do CI**

Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

### 2.3.2 Atividades Precípua

Para atingir as finalidades básicas compreende o seguinte conjunto de atividades essenciais:

- a) a avaliação do cumprimento das metas do Plano Plurianual que visa a comprovar a conformidade da sua execução;
- b) a avaliação da execução dos programas de governo que visa a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
- c) a avaliação da execução dos orçamentos da União que visa a comprovar a conformidade da execução com os limites e as destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- d) a avaliação da gestão dos administradores públicos federais que visa a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- e) o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União que visa a aferir a sua consistência e a adequação;
- f) a avaliação da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado que visa a verificação do cumprimento do objeto avençado;
- g) a avaliação das aplicações das subvenções que visa avaliar o resultado da aplicação das transferências de recursos concedidas pela União às entidades, públicas e privadas, destinadas a cobrir despesas com a manutenção dessas entidades, de natureza autárquica ou não, e das entidades sem fins lucrativos.
- h) a avaliação das renúncias de receitas que visa avaliar o resultado da efetiva política de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

### 2.3.3 Atividade de Apoio ao Controle Externo

Ele prestará apoio ao órgão de controle externo no exercício de sua missão institucional. O apoio ao controle externo, sem prejuízo do disposto em legislação específica, consiste no fornecimento de informações e dos resultados das ações do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

### 2.3.4. Atividade de Orientação

Prestará orientação aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do Sistema de Controle Interno, inclusive sobre a forma de prestar contas. Essa atividade não se confunde com as de consultoria e assessoramento jurídico que competem a Advocacia Geral da União e a seus respectivos órgãos e unidades, consoante estabelecido pela Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.

### 2.3.5. Atividades Subsidiárias

As atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal destinam-se, preferencialmente, a subsidiar:

- a) o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, a cargo do Presidente da República;
- b) a supervisão ministerial;
- c) o aperfeiçoamento da gestão pública nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas; e
- d) os órgãos responsáveis pelas ações de planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e administração federal, no ciclo de gestão governamental.

2.3.6. Uma das atividades complementares do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é elaboração da prestação de contas do Presidente da República que visa a atender ao disposto no art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal, em consonância com as instruções estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União. Essa atividade consiste em receber as informações dos órgãos que executam os orçamentos da União, avaliar a consistência das mesmas e encaminhá-las ao Tribunal de Contas da União. Faz parte dessa função a emissão de parecer quadrimestral sobre o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, por parte do Poder Executivo Federal.

A Prestação de Contas Anual do Presidente da República, a ser encaminhada ao Congresso Nacional, será elaborada pela Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda, conforme previsto no inciso VIII, do artigo 11, do Decreto nº. 3.591, de 6 de setembro de 2000, e terá a seguinte composição: “I – Relatório de Atividades do Poder Executivo; II – Execução do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social ; III – Balanços da Administração Indireta e Fundos; IV – Execução do Orçamento de Investimento das Empresas Estatais”.

Destaca ainda o supracitado decreto que os procedimentos e a padronização a serem adotados na elaboração da Prestação de Contas Anual do Presidente da República, serão publicados pela Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda.

### 2.3.7 Controle Social

a) A criação de condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União, visa fortalecer este mecanismo complementar de controle público, por intermédio da disponibilização de informações sobre as atividades desenvolvidas, particularmente no que se refere à avaliação da execução dos programas e avaliação da gestão.

b) O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve avaliar os mecanismos de controle social previstos nos respectivos programas de governo, particularmente naqueles casos em que a execução das ações se realiza de forma descentralizada nas diferentes unidades da federação e nos municípios, devendo destacar se os mesmos estão devidamente constituídos, estão operando adequadamente, têm efetiva representatividade dos agentes sociais e realizam suas atividades de forma efetiva e independente.

c) A Secretaria Federal de Controle Interno deve disponibilizar, por meio eletrônico, as informações sobre a execução financeira das ações governamentais constantes nos orçamentos da União.

### 2.3.8 Auditoria de Tomada de Contas Especial

a) A Tomada de Contas Especial/TCE é um processo administrativo, instaurado pela autoridade administrativa competente, quando se configurar omissão no dever de prestar contas, a não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens e valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário.

b) A obrigatoriedade de instauração da TCE está disposta no art. 8º, da Lei nº. 8.443/92, sendo este um procedimento de exceção que visa apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano causado ao erário sempre que a Administração Pública tiver que ser ressarcida de prejuízos que lhe foram causados.

c) A atuação dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal sobre os processos de TCE, dar-se-á em conformidade com as orientações e disposições próprias e as emanadas do Tribunal de Contas da União - TCU.

A análise de processos de pessoal consiste na análise dos atos de admissão, desligamento,

aposentadoria, reforma e pensão e visa a subsidiar o Tribunal de Contas da União no cumprimento do disposto no inciso III, do art. 71, da Constituição Federal, que trata da apreciação dos atos de pessoal, quanto à legalidade, para fins de registro.

A avaliação das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta Federal consiste em avaliar o desempenho das mesmas e visa comprovar se estão estruturadas de forma adequada, realizando suas funções de acordo com os respectivos planos de trabalho e observando as normas desta Instrução Normativa, naquilo que lhes forem aplicáveis, especificamente o capítulo X, da IN SFC nº. 01, de 06 de abril de 2001.

As diligências visam buscar informações e esclarecimentos junto aos gestores públicos sobre as razões que levaram à prática de qualquer ato orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional praticado por agente público, a fim de subsidiar os exames a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, inclusive no apoio institucional ao Controle Externo.

As diligências visam buscar informações e esclarecimentos junto aos gestores públicos sobre as razões que levaram à prática de qualquer ato orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional praticado por agente público, a fim de subsidiar os exames a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, inclusive no apoio institucional ao Controle Externo.

#### **2.4 Tendências da administração para o século XXI**

A pretendida revolução gerencial é portadora de uma seqüência de ensinamentos, sendo talvez, o mais relevante à convicção de que a burocracia pública pode ser modernizada gerencialmente bem como pode ser passível de inserção social. Não obstante a Reforma Administrativa pretenda uma completa separação entre administração e política, certo é que a boa administração pública é uma possibilidade de implementação organizacional do conjunto das relações político-administrativas do Estado. Isto implica adequação de tecnologia gerencial – não necessariamente disponível sob a forma de um determinado tipo-ideal de administração pública – às finalidades, valores e regras operacionais básicas de cada estado.

Na III Conferência Ibero-americana de Ministros da Administração e Reforma do Estado, realizada na Cidade do Panamá em 26 e 27 de junho de 2000, com a participação do Brasil, restou firmado que:

“a dinâmica social e econômica, que é cada vez mais intensa, e a consolidação de valores e práticas democráticas, exigem uma administração pública plenamente comprometida com uma cultura de serviço, qualidade e prestação de contas a todos os níveis. O mero cumprimento da normatividade estabelecida já não é condição suficiente para servir a população. A sociedade requer meios institucionais e organizacionais que emanem de uma cultura administrativa que dê prioridade à transparência e à prestação de contas”.

No nível de análise teórica, a convicção sobre a necessidade de se buscar novos paradigmas no campo das teorias da administração pública decorre não apenas da intensificação das práticas reformistas nos segmentos governamentais em função das disfunções burocráticas do estado social contemporâneo. Decorre, também, de uma tomada de consciência teórica que vem se sedimentando a partir da crítica epistemológica às ciências sociais, em particular ao campo da administração pública.

A tendência revisionista das teorias de administração pública tem suscitado o surgimento tanto de abordagens sistematizantes, que buscam levantar e repensar o estado da arte sob novas perspectivas, apontando caminhos e explicitando direcionamentos, quanto tem feito surgir abordagens que se propõem como alternativas às enquadradas nas correntes predominantes. De uma maneira geral, a trajetória do pensamento no terreno da administração

pública tem evoluído no sentido de criar, criticar e aprimorar modelos e princípios de mudança organizacional para um enfoque político-sociológico, que privilegia como ponto central a tensão entre política e administração. A eficiência é a permanente participação social e que os valores democráticos, num estado de direito e numa sociedade equitativa, só admitem que uma cultura administrativa, com os princípios referidos, seja o eixo orientador do governo.

A exemplo da iniciativa privada, que na tentativa de alcançar seu objetivo fim, implementam todos os condicionantes e maximiza sua eficiência em busca sempre do maior lucro. A administração pública tende para essa corrente futurista, pois, embora não esteja com o mesmos objetivos, necessita de dos mesmos condicionantes para o eficaz aproveitamento dos recursos, cujo aproveitamento refletirá na gestão do administrador público.

Os órgãos que demonstrarem maior preocupação com o trabalho em equipe, descentralizando as decisões a níveis colegiados e tratem das formalidades dos papéis com a mesma importância da qualidade dos serviços oferecidos, obterão maiores resultados na gestão e poderão vender as idéias com a mesma eficiência de uma empresa privada competitiva. A transparência será o primeiro passo para alcançar este nível.

A Auditoria Operacional é o caminho para se buscar se as atividades administrativas são desempenhadas com economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas e, se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência. Inclui-se nesse bojo, o exame dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e, as providências adotadas pelas entidades examinadas para sanar as deficiências detectadas [buscando] determinar a eficácia do desempenho dos entes auditados em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar o verdadeiro efeito de suas atividades em comparação com o efeito esperado.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Foi realizada uma pesquisa exploratório através de um estudo de multicasos numa setorial de contabilidade do governo federal, localizada na cidade de Manaus. De acordo com Beuren (2006, p. 80), as pesquisas exploratórias buscam aprofundamento em assuntos pouco explorados, de modo a torná-lo mais claro.

O emprego do procedimento de estudo de multicasos como estratégia de pesquisa ocorreu em função da sua melhor adequação para coletar e analisar as provas empíricas desejadas. Isso porque o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados dos eventos da vida real. Além disso, como observa Beuren (2006 p. 84), o estudo de caso é adequado pela quantidade de detalhes que são trabalhados e, este volume, deixa mais rica a investigação. Como se trata de uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, os limites entre o fenômeno e o contexto podem não estarem claramente definidos.

Foram utilizados como coleta de dados as seguintes fontes: a) publicações do TCU acerca das unidades gestoras (UG) que tiveram suas contas julgadas irregulares nos exercícios financeiros de 2001 a 2006; b) *site* institucional na *Internet*, artigos em revistas e informativos especializados; c) documentos disponíveis do próprio controle interno setorial; e d) informações colhidas no sistema integrado de administração financeira do governo federal (SIAFI), *software* de gestão do Governo Federal.

A pesquisa foi realizada tendo como parâmetro, as unidades gestoras do Ministério da Defesa, especificamente as unidades Gestoras do Comando do Exército Brasileiro localizadas no Estado do Amazonas, por ser um órgão do poder executivo federal e que tem a execução orçamentária e financeira acompanhada por um Controle Interno Setorial.

O poder executivo do Governo Federal tem apenas quatro ministérios cujas contas são fiscalizadas também por controles internos setoriais dos próprios ministérios, esse controle, embora de grande valia para a transparência das contas, não estão inseridos em todos os ministérios. Como apresentam caráter facultativo, apenas alguns Ministérios, como o da Defesa, o Ministério das Relações Exteriores, a Casa Civil e a Advocacia Geral da União o possuem.

Os dados coletados foram compilados em tabelas distintas [possuem Controle Interno (CI) e não possuem (CI)]. Aplicou-se a função matemática da porcentagem para inferir os percentuais das unidades gestoras que possuem CI disponível e que obtiveram êxito na aprovação de suas contas e, a mesma função foi utilizada para indicar o percentual das unidades gestoras de outros órgãos, previamente escolhidos e que tiveram suas contas julgadas no mesmo período. Traduziram-se os resultados em gráficos, para uma melhor visualização e análise.

Face às limitações que envolvem o estudo, tendo em vista a carência de informações publicadas nas esferas municipais e estaduais de governo, delimitou-se a sua execução como segue: as unidades gestoras do governo federal analisadas são as que possuem sistema de controle interno e que estão localizadas no estado do Amazonas - as que se enquadram neste universo são as do Comando do Exército. Também foram analisadas as unidades gestoras que não possuem sistema de controle interno: as que se enquadram neste segundo bloco são as demais unidades gestoras do governo federal localizadas no Estado do Amazonas.

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção se subdivide em dois tópicos, o primeiro apresenta as unidades gestoras do governo federal que fizeram parte do universo da pesquisa e o segundo tópico os resultados alcançados pela pesquisa, demonstrados através de gráficos.

##### 4.1 Universo da pesquisa

Na Tabela 1 apresentam-se os órgãos do governo federal que possuem unidades gestoras (UG) na região-alvo da pesquisa: as Secretarias de Controle Interno do Ministério da Defesa, do Ministério das Relações Exteriores, da Casa Civil e da Advocacia - Geral da União.

Tabela 1 - órgãos setoriais que possuem unidades gestoras na região-alvo da pesquisa

Órgão do Governo	Setorial de Controle Interno no Estado do Amazonas	Nº. de UG no Amazonas
Comando do Exército	12ª Setorial de Contabilidade e Finanças	22
Presidência da Republica	Não há órgão setorial no Estado	00
Mín das Relações Exteriores	Não há órgão setorial no Estado	00
Advocacia-Geral da União	Não há órgão setorial no Estado	02

Fonte – SIAFI

De maneira geral, foram localizadas 24 (vinte e quatro) unidades gestoras no Estado do Amazonas, as quais pertencem a órgãos do governo federal que possuem controle interno institucional. A seguir será apresentada, em forma de gráfico, a relação percentual dos órgãos com suas unidades gestoras. Os órgãos que possuem sistema de controle interno têm suas unidades gestoras distribuídas no Estado do Amazonas conforme Gráfico 1.

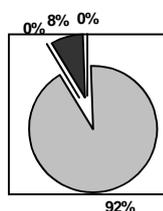


Gráfico nº. 1 - percentual dos órgãos com suas unidades gestoras no Estado do Amazonas  
 Fonte: IN 001-CGU - Manual do controle interno da Controladoria Geral da União e SIAFI

#### 4.1.2 Unidades gestoras no estado do Amazonas que pertencem a órgãos do Governo Federal que não possuem controle interno institucional.

Tabela 2 - órgãos do Governo Federal que possuem unidades gestoras na região-alvo da pesquisa

Órgão do Governo Federal	Nº. de UG no Amazonas
Comando da Aeronáutica	08
Ministério da Agricultura	04
Ministério da Educação	22
Ministério da Fazenda	26
Ministério do Meio Ambiente	06
FUNAI	03
Ministério da Justiça	08
Ministério da Saúde	05
Ministério do Trabalho	21
Ministério da Previdência	17
Comando da Marinha	10
Ministério das Comunicações	06
Ministério dos Transportas	09

Fonte – SIAFI

Os órgãos da Administração Pública Federal que não possuem sistemas de Controle Interno e que têm unidades gestoras localizadas no estado do Amazonas constam no Gráfico 2.

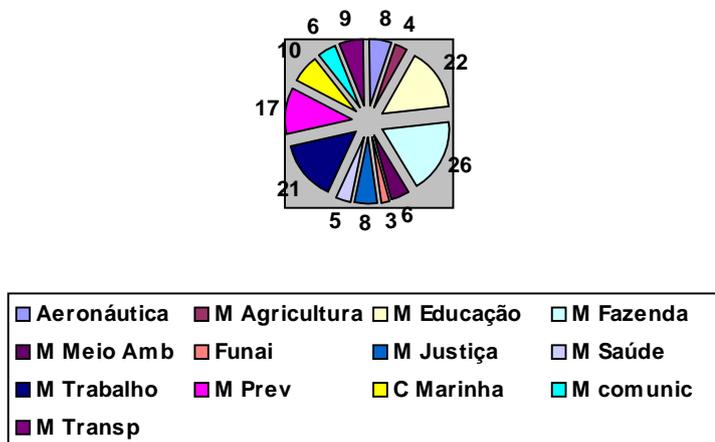


Gráfico nº. 2 – quantidade de UG por Órgão no Estado do Amazonas

Fonte: SIAFI

O levantamento apresentado no gráfico 2 incluiu 143 (cento e quarenta e três) unidades gestoras do Governo Federal, distribuídas em 13 (treze) Órgãos da Administração Direta, indireta e Fundacional e, dentre elas, apenas as UG executoras do orçamento da união, não sendo incluídas as unidades off-line ou de controle.

#### 4.2 Resultados da pesquisa

Dentro da idéia que foi proposta no início desta pesquisa em verificar os resultados alcançados pelos órgãos que optaram por constituírem sistema de controle interno dentro da

própria estrutura organizacional. Foi analisada a situação de 189 Gestores Públicos que tiveram suas contas julgadas irregulares no período de 2001 a 2006, no Estado do Amazonas. De acordo com informações obtidas junto a Secretaria de Controle Externo-AM / Tribunal de Contas da União, os resultados foram os seguintes:

a) Resultado da análise por unidade gestora

Foram identificadas 28 ocorrências de contas irregulares dentre as UG do governo federal, no período de 2001 a 2006, conforme Gráfico 3.

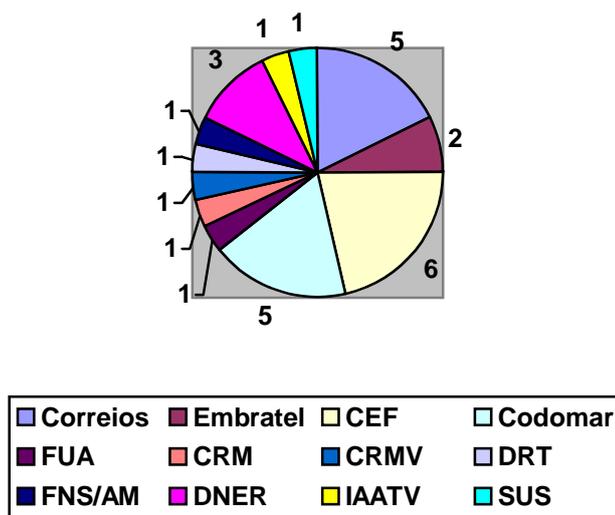


Gráfico 3 - ocorrências de contas irregulares dentre as UG do governo federal, no período de 2001 a 2006. Fonte: site do TCU - [www.tcu.gov.br/contas/](http://www.tcu.gov.br/contas/) contas irregulares, acessado em 16Jul06.

No Gráfico 4 mostra-se o mesmo resultado do Gráfico 3, agora apresentado por órgão de governo.

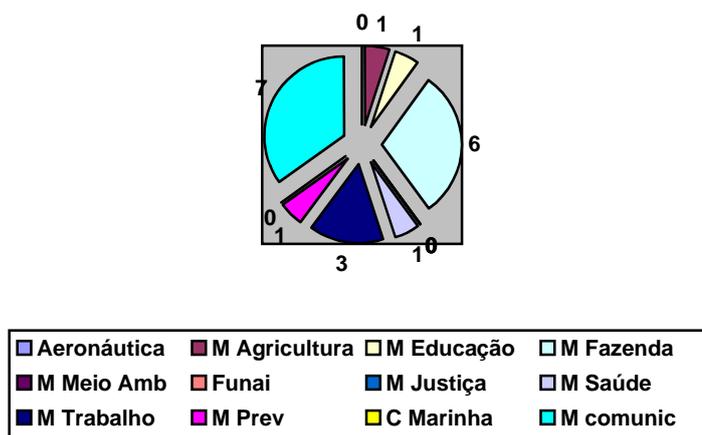


Gráfico 4 – ocorrência de irregularidades no período de 2001 a 2006, por órgão de governo. Fonte: site do TCU - [www.tcu.gov.br/contas/](http://www.tcu.gov.br/contas/) contas irregulares, acessado em 16Jul06 e, SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.

b) Resultado das contas das unidades gestoras do Comando do Exército localizadas no estado do Amazonas

Da análise proferida nos arquivos da 12ª Setorial de Contabilidade em Manaus, acerca do julgamento das contas pelo TCU, das 22 unidades gestoras a ela vinculadas, não foram localizadas quaisquer manifestações do TCU sobre contas com comportamento irregular, nos exercícios financeiros de 2001 a 2006, que mereçam impugnação.

No entanto, de acordo com o boletim informativo da 12ª Setorial de Contabilidade de Manaus dos anos de 2002 a 2006 e SIAFI, no ano de 2005, houve algumas ressalvas daquela corte, nas UG que apresentaram nos relatórios anuais dos tomadores de contas do controle interno setorial, saldo alongado nas contas de convênios, por falta de aprovação das prestações de contas pelos convenientes.

Esta ação, no encerramento do exercício de 2005, foi considerada normal pelos Controle Interno porque sua regularização independia da vontade do administrador, ficando as contas de convênios na espreita da devolução dos processos de prestação de contas pelos órgãos que cederam o recurso. Estes saldos, realmente, ficaram figurando nos balanços das UG até a sua total homologação pelo órgão concedente e, esta atitude, foi tratada com ressalva, no julgamento do TCU, apenas no exercício de 2005.

Fonte: boletim informativo da 12ª Setorial de Contabilidade de Manaus dos anos de 2002 a 2006 e SIAFI.

Da análise, percebeu-se nitidamente que todas as unidades gestoras que apresentaram ocorrência de contas irregulares, no julgamento do Tribunal de Contas da União, naquele período, pertenciam a órgãos que não tem o controle interno institucional, previsto na Constituição Federal. Já nos órgão que optaram por este controle interno, foi verificado que não houve ocorrências de contas irregulares, por ocasião do julgamento das contas pelo TCU, no mesmo período.

## **6 CONCLUSÃO**

O artigo objetivou verificar a importância do controle interno na gestão do administrador público diante das exigências apresentadas pela na nova estrutura administrativa proposta pela reforma introduzida pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Para tanto, foi realizada pesquisa exploratória, através de estudo de caso, sendo que a coleta de dados teve como base principal publicações do tribunal de contas da união (TCU).

Inicialmente foi analisado o grupo de unidades gestoras que não possuem um controle interno inserido no órgão a que estão subordinadas e, nesse universo, percebeu-se que algumas unidades apresentaram dificuldades na prestação de suas contas e não obtiveram a aprovação do Tribunal de Contas da União. No segundo grupo de unidades gestoras, foi analisado o resultado da prestação de contas das unidades que estão subordinadas a um órgão de governo que possui o controle interno institucional implantado e, neste grupo, percebeu-se claramente que todas as unidades gestoras obtiveram êxito na aprovação das contas, por aquela corte de contas.

Ressalta-se que a atuação do controle interno é fruto, principalmente, de sua capacidade em apoiar o gestor público e de uma cultura voltada para o crescimento. Os custos de sua implantação não podem valer mais do que os benefícios por ele trazidos. Nesta ótica, a administração pública busca sempre utilizar-se de um elemento a mais para a descentralização das decisões e promover uma estratégia de crescimento sadio, equilibrado e continuado.

Diante das exigências que a reforma administrativa se propõe a implantar, as práticas de controles internos e auditoria interna nos órgãos do governo aparecem como elementos indispensáveis à boa gestão do administrador público, como também, uma forma de expansão desse ramo de atividade. A administração pública desenvolveu ao longo de sua história uma forma muito rígida de administrar, focada, principalmente, em resultados imediatos, porém, esta estrutura tende a se adaptar aos diferentes contextos e realidades atuais. Para tanto, é necessário desenvolver uma estrutura organizacional flexível e um processo gerencial ágil o suficiente para atender as diferentes demandas. Desta forma, a gestão pública pode criar seus

próprios sistemas de controle sem a preocupação de utilizar instrumentos já desenvolvidos, mas que apresentem resultados satisfatórios.

Conforme os resultados obtidos neste estudo, muito embora não possam ser generalizados, são coincidentes em muitos aspectos da literatura e suficientes para esclarecer a real utilidade do sistema de controle interno setorial em especial, a proximidade dos instrumentos de controles, previstos nos órgãos do Comando do Exército, conforme as abordagens que foram destacadas. Além disso, ficou constatado que controles internos eficientes afetam positivamente a administração pública nos diferentes níveis de governo. Este trabalho mostrou também que organizações de grande porte necessitam de controles mais estruturados e alcançam melhores resultados.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo, 3ª edição, Editora Atlas 2006.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988.

CATELLI, Armando. et al. **Controladoria, uma abordagem da gestão econômica – GECON**, 2ª edição, São Paulo: Atlas S.A. 2006.

COELHO, Daniela Mello. **Elementos essenciais ao conceito de administração gerencial. revista de informação legislativa**. Brasília, p.260-261, ano 37, nº.147, 2000.

DELGADO, José Augusto. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Tribunais de Contas**. Interesse Público, São Paulo, Notadez Informação, nº. 7, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o Nível de graduação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IN SFC 001 - **Manual do controle interno da Controladoria Geral da União**. Disponível em <[www.cgu.gov.br/legislação](http://www.cgu.gov.br/legislação)>. Acesso em 30 Out. 2006.

LC n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. **Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências**. Brasília, 1993. Disponível em: <[www.presidencia.gov.br/legislação](http://www.presidencia.gov.br/legislação)>. Acesso em: 20 Jan. 2007

LC n.º 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, 2000. Disponível em: <[www.presidencia.gov.br/legislação](http://www.presidencia.gov.br/legislação)>. Acesso em: 22 Nov. 2006.

Lei n.º. 8.443/92, decisão normativa TCU N.º. 64/2004 e regimento interno do TCU, aprovado pela resolução TCU N.º. 155/2002. Disponível em <[www2.tcu.gov.br/legislação](http://www2.tcu.gov.br/legislação)>. Acesso em 20 Dez 2006.

LIMA, Diana Vaz de e CASTRO, Róbison Gonçalves; **Fundamento de auditoria governamental e empresarial**. São Paulo, Editora Atlas S/A 2003.

MARTINS. Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo, Atlas, 9a. ed., 2003.

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

PEREIRA, Carlos Alberto. **Avaliação de Resultados e Desempenhos**. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

TCU - **Contas irregulares 2001-2006 – AM**. Disponível em <[www2.tcu.gov.br/controle externo](http://www2.tcu.gov.br/controle externo)>. Acesso em 26 Ago. 2006.