



UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL



HIDEOMI TANAKA

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO DA
BOA GESTÃO PÚBLICA**

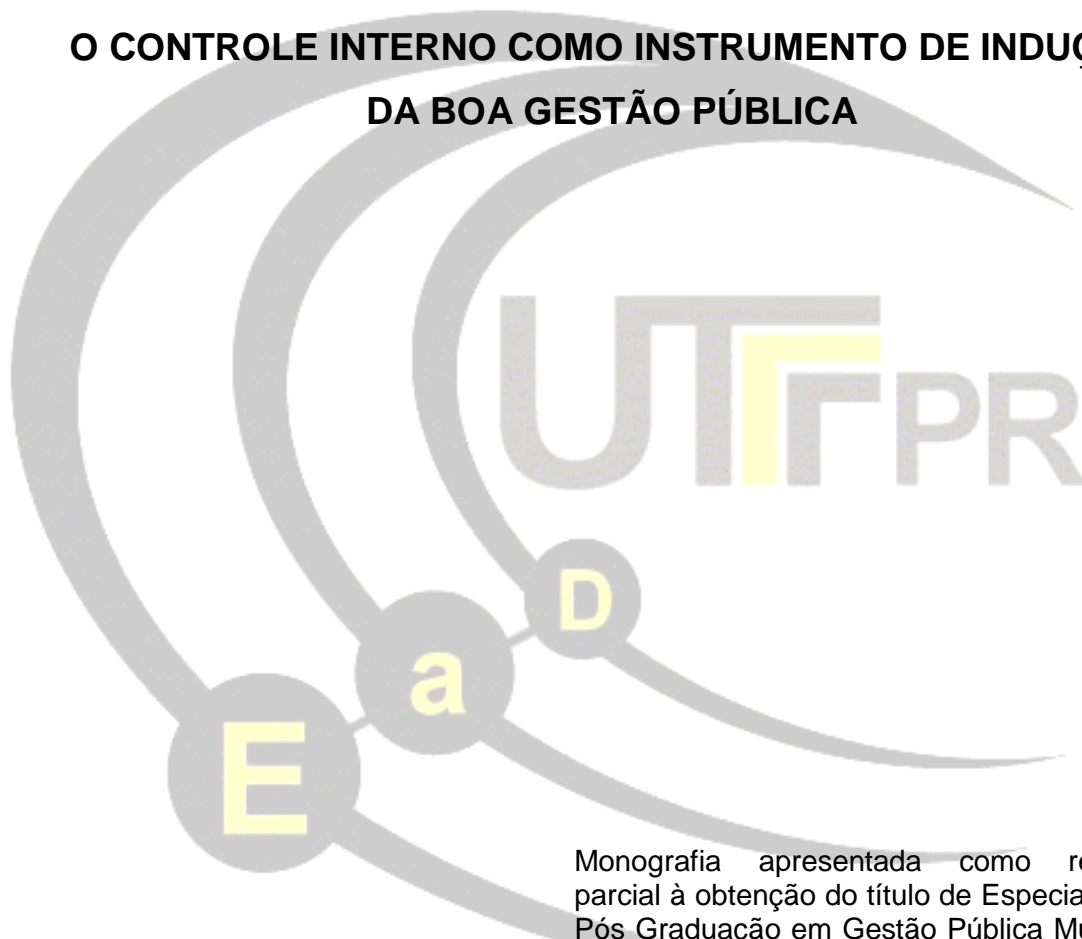
MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

CURITIBA

2012

HIDEOMI TANAKA

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO
DA BOA GESTÃO PÚBLICA**



Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – *Campus* Curitiba.

EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

Orientador(a): Dr^a Professôra Isaura Alberton de Lima.

CURITIBA

2012



TERMO DE APROVAÇÃO

O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO DA BOA GESTÃO PÚBLICA

Por

Hideomi Tanaka

Esta monografia foi apresentada às....**18:00**..... hrs do dia **04 de fevereiro de 2013** como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista no Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, *Campus* Curitiba. O candidato foi argüido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho

Prof^a. *Dra. Isaura Alberton de Lima*
UTFPR – *Campus* Curitiba
(orientadora)

Prof^a. MSc. *Hilda Alberton de Carvalho*
UTFPR – *Campus* Curitiba

Prof^a. *Dra. Vanessa Ishikawa Rasoto*
UTFPR – *Campus* Curitiba

Dedico este trabalho a todos que colaboraram para que esta
monografia se concretizasse.

AGRADECIMENTOS

À Deus pelo dom da vida, pela fé e perseverança para vencer os obstáculos.

Aos meus pais, pela orientação, dedicação e incentivo nessa fase do curso de pós-graduação e durante toda minha vida.

A minha orientadora Dr^a Professôra Isaura Alberton de Lima, que me orientou, pela sua disponibilidade, interesse e receptividade com que me recebeu e pela prestabilidade com que me ajudou.

Agradeço aos pesquisadores e professores do curso de Especialização em Gestão Pública Municipal, professores da UTFPR, *Campus Curitiba*.

Agradeço aos tutores presenciais e a distância que nos auxiliaram no decorrer da pós-graduação.

Enfim, sou grato a todos que contribuíram de forma direta ou indireta para realização desta monografia.

“Se todos fizéssemos o que somos capazes_,
ficaríamos espantados com nós mesmos”.

(THOMAS EDISON)

RESUMO

TANAKA, Hideomi. O Controle Interno como Instrumento de Indução da Boa Gestão Pública. 2012. 45 páginas. Monografia de Especialização em Gestão Pública Municipal. Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Goioerê, 2012.

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados e dos Municípios diferentemente da entidade privada obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência que deve obrigatoriamente ser seguidos por qualquer administrador público. Na administração pública, todos que guardam e administram bens ou recursos têm o dever de prestar contas. Nesse sentido, o controle interno é um importante instrumento de acompanhamento e fiscalização da gestão de recursos públicos. Não atua não somente para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas principalmente, antecipando se as ocorrências, busca garantir os resultados pretendidos pela Administração Pública. Dentre vários objetivos de controle interno pode-se destacar a Proteção de Ativos. Segundo esse objetivo, os ativos devem ser protegidos contra quaisquer riscos, fraudes, desperdícios e contra erros decorrentes de cálculos incorretos, de contabilizações inadequadas, da realização de procedimentos não autorizados ou de omissão, bem como contra erros intencionais ou manipuláveis. O plano de organização diz respeito à forma como o sistema de controle interno é organizado, tendo em vista, a missão da organização. Alguns elementos são básicos e devem ser observados na organização de qualquer sistema de controle interno , entre eles , Estrutura de Servidores de Provimento Efetivo, possuir um Coordenador- Geral de controle interno , Estrutura física adequada e vontade Política. Sem vontade política , principalmente na fase inicial, não há como funcionar o sistema de controle interno, pois o gestor é considerado responsável pela organização do sistema de controle interno. Para não comprometer a eficiência do controle interno, alguns procedimentos, ferramentas ou mecanismos não poderão faltar no sistema de controle interno, a fim de evitar erros, falhas, fraudes ou ineficiência no sistema de controle interno. Entre eles vale destacar, acompanhamento dos controles, rodízio de funções e segregação de funções. Pelo princípio de segregação de funções recomenda-se dividir a Unidade Central de Controle Interno em dois departamentos distintos e independentes, chamado de Controladoria e Auditoria. A metodologia adotada para a realização deste trabalho acadêmico é a pesquisa bibliográfica.

Palavras Chaves: Vontade Política, Controladoria, Segregação de Funções e Eficiência.

ABSTRACT

TANAKA, Hideomi. Internal Control as a Means of Inducing Good Public Management. 2012. 45 páginas. Monografia de Especialização em Gestão Pública Municipal. Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Goioerê, 2012.

The direct and indirect public administration of any of the powers of the Union and the States Municipalities, unlike private entity subject to the principles of legality, impersonality, morality, publicity and efficiency which must be followed by any public official. Public Administration, all who hold and manage assets or resources are required to be accountable. Accordingly, the Internal Control is an important tool for monitoring and overseeing the management of public resources. Not only does not act to correct the waste, misconduct, negligence and omission, but mostly, anticipating that instances, seeks to ensure the desired results by the Public Administration. Among several objectives of internal control can highlight the Asset Protection. According to this objective, the assets must be protected against any risks, fraud, waste and against errors arising from incorrect calculations of inappropriate postings, performing unauthorized procedures or omission as well as errors against intentional or manipulative. The Plan of Arrangement with respect to how the Internal Control System is organized in view, the organization's mission. Some elements are basic and should be observed in the organization of any system of internal control, including, Structure Servers Providing Effective, owning a General Coordinator of internal control, proper physical structure and Political Will. No Political Will, especially in the initial phase, there is no way to run the Internal Control System, because the manager is held responsible for the organization of the Internal Control System. To avoid compromising the effectiveness of internal control, some procedures or mechanisms tools can not miss the internal control system in order to avoid mistakes, failures, fraud or inefficiency in the system of internal control. Among them it is worth mentioning, monitoring controls, job rotation and segregation of duties. By the principle of segregation of duties is recommended to divide the Central Unit for Internal Control in two different departments and independent Comptroller and Auditor called. The methodology adopted for this work is the academic literature.

Keywords: Political Will, Controller, Separating Duties and Efficiency.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 PROBLEMA.....	11
1.2 JUSTIFICATIVA.....	11
1.3 OBJETIVOS.....	11
1.3.1 Objetivo Geral	11
1.3.2 Objetivos Específicos.....	12
1.4 METODOLOGIA.....	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1 PRINCÍPIOS DA ADMINSTRAÇÃO PÚBLICA.....	13
2.2 IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA ADMINSTRAÇÃO PÚBLICA.....	14
2.2.1 Histórico do Controle Interno.....	14
2.2.2 Controle Interno – Conceito.....	16
2.2.3 Objetivos de Controle Interno.....	17
2.2.4 Importância de Controle Interno na Administração Pública.....	19
2.2.5 Características do Sistema de Controle Interno na Administração Pública.....	21
2.2.6 Limitação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública.....	22
2.3 PLANO BÁSICO DE ORGANIZAÇÃO DE UM SITEMA DE CONTROLE INTERNO.....	23
2.3.1 Condições Estruturais.....	24
2.3.2 Vontade Política.....	24
2.3.3 Estrutura de Servidores de Provimento Efetivo.....	25
2.3.4 Estrutura Física.....	25
2.3.5 Coordenação dos Controles.....	26
2.3.6 Princípios e Regras para Organização do Sistema de Controle Interno.....	30
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DE PESQUISA	35
3.1 TIPOS DE PESQUISA OU TÉCNICAS DE PEQUISA.....	35
3.2 COLETA DE DADOS.....	36
3.3 ANÁLISE DE DADOS.....	36
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	37
4.1 EFICIÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	37
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
6 CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

O órgão de controle interno atua em qualquer órgão público, seja na esfera municipal, estadual ou federal.

Cabe ao órgão de controle interno o desenvolvimento de ações não somente de caráter repressivo, mas sobretudo preventivo e sistemático, de modo a antecipar-se às possíveis ocorrências indesejáveis. No entanto, quando essas acontecerem, o órgão deve identificar as causas das práticas ilegais, fraudes, desvios, desperdícios e irregularidades de modo a introduzir medidas que impeçam sua repetição.

No âmbito municipal, como em qualquer outra área da administração pública, o controle interno também deve ser o mais abrangente possível. Deve atingir, portanto, a todos os setores ou serviços pertencentes à administração municipal, pois o controle interno é a peça principal para que se realize uma boa administração. É no município onde nascem as melhores possibilidades de ações para o desenvolvimento e para a implementação de políticas públicas que promovam a melhoria das condições de vida da população, porque é ali que o cidadão vive.

Na administração pública, todos os que administram bens ou serviços têm o dever de prestar contas. Neste sentido, o controle interno é um importante instrumento de acompanhamento e fiscalização da gestão dos recursos públicos. Assim, não atua apenas para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas principalmente, antecipando-se às ocorrências, busca garantir os resultados pretendidos pela administração pública.

O controle interno visa em última análise, garantir a integridade do patrimônio público e verificar a conformidade entre os atos praticados pelos agentes públicos e os princípios legais estabelecidos, auxiliando o gestor na correta aplicação dos recursos, garantindo que os mesmos se traduzem efetivamente em bens e serviços públicos que beneficiam os cidadãos, além de fortalecer a gestão pública, contribuindo para evitar erros, fraudes e desperdícios.

O plano básico de organização de um sistema de controle interno diz respeito à forma como o sistema de controle é organizado, estabelece a divisão de

tarefas entre unidades e pessoas, e define as relações de autoridade e responsabilidade, tendo em vista a missão da organização.

Não basta, simplesmente a organização ou implantação do sistema de controle interno, é preciso adotar alguns mecanismos, procedimentos ou ferramentas para melhorar a eficiência do sistema de controle interno, tais como: Integridade e competência, acompanhamento dos controles, segregação de funções, rodízio de funções, autonomia da unidade de controle interno e seus integrantes, vontade política, profissionalização ou capacitação dos servidores públicos, estrutura de servidores de provimento efetivo, estrutura física do sistema de controle interno e conseqüentemente melhorará a eficiência administrativa.

1.1 Problema

Muito tem se ouvido falar na morosidade, na burocracia e nos erros ou irregularidades que se cometem nos procedimentos ou rotinas da administração pública, de modo a comprometer o atendimento das necessidades da população. Nesse sentido, considerando o problema apontado, busca-se com esse estudo resposta a seguinte questão problema: Quais as possíveis ferramentas e mecanismos ou procedimentos de controle que melhor contribuem para a eficiência do controle interno?

1.2 JUSTIFICATIVA

A opção pela pesquisa acadêmica sobre controle interno na gestão pública foi de aprofundar o conhecimento nesse tema, traduzindo-se na oportunidade de aumentar o aprendizado em assuntos relacionados à administração pública.

Também se justifica por considerar o controle interno como ferramenta fundamental na gestão pública, desde o planejamento, eficiência, enfim todo o processo de controle interno e principalmente como meio de prevenir e evitar erros e fraudes.

1.3 OBJETIVO

1.3.1 Objetivo Geral

Contribuir com a discussão acerca da eficiência e importância do controle interno na gestão pública.

1.3.2 Objetivos específicos:

Descrever princípios da administração pública: Todos os servidores que trabalham na administração pública tem que se pautar dentro do que a lei determina e dentro dos princípios morais.

Estudar o plano básico de organização de um sistema de controle interno: O plano de organização diz respeito à forma como o sistema de controle é organizado, estabelece a divisão das tarefas entre unidades e pessoas, e define as relações de autoridade e responsabilidade, tendo em vista a missão da organização.

Estudar a importância do controle interno na administração pública: Evidenciar a importância do controle interno como instrumento que proporciona à administração pública, especialmente a municipal, subsídios para assegurar o bom gerenciamento dos negócios públicos, possibilitando a prestação de serviços com economicidade, eficiência e eficácia.

Contribuir com a melhoria da eficiência do controle interno: Pesquisar quais procedimentos adotar no sistema de controle interno para melhorar a eficiência administrativa.

1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia adotada para a realização deste trabalho foi o estudo bibliográfico descritivo. Para tanto foram utilizadas diversas formas de consulta, tais como livros, revistas científicas, artigos publicados em eventos e buscas em manuais e legislação sobre o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A Administração Pública tem que se pautar dentro do que a lei determina, saber da importância do Controle Interno para o bom gerenciamento dos negócios públicos e quando da organização de um sistema de controle interno, estar atento para não esquecer de uma série de princípios e regras para o bom funcionamento do Sistema de Controle Interno.

2.1 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Os princípios norteadores da Administração Pública constam do artigo, artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), de qual exegeticamente descreve que, “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.”

Nesse sentido, no que se refere ao princípio da **legalidade**, entende-se que o administrador não pode agir, nem deixar de agir, senão de acordo com a lei na forma determinada (está inserto neste princípio o interesse público e sua prevalência sobre o individual, respeitadas as garantias constitucionais).

Consoante à **Impessoalidade**: A administração deve servir a todos sem preferência ou aversões pessoais. Já por **moralidade**, entende-se como sendo o conjunto de princípios morais que devem ser observados na Administração Pública (violar a moral corresponde a violar o próprio direito. cf. Bandeira de Mello).

Sobre o princípio da **Publicidade**, entende-se que os atos públicos devem ter divulgação oficial, como requisito de sua eficácia, exceções: segurança nacional, certas investigações policiais, processos em segredo de justiça.

Finalmente sobre o princípio da **eficiência** Introduzido pela emenda constitucional (EC) 19/98 (BRASIL, 1988), não basta à instalação do serviço público. Deve ele ser eficaz e atender plenamente à necessidade para a qual foi criado.

Na abordagem sobre Administração Pública torna-se relevante definir os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade.

A eficiência se preocupa em fazer corretamente as ações e /ou atividades a que se propõe, e da melhor maneira possível. Daí a ênfase nos métodos e procedimentos internos. A eficácia se preocupa em fazer de forma correta as ações e /ou atividades a que se propõe para atender às necessidades da empresa e do ambiente que a envolve.

Em síntese, podemos argumentar que a eficiência está relacionada ao método com a qual realizamos as ações pretendidas, eficácia diz respeito ao resultado final da ação (alcançou-se ou não o objetivo pretendido) e efetividade corresponde ao grau de qualidade do resultado obtido.

Para que a Administração Pública consiga cumprir os seus princípios e dar eficiência, eficácia e efetividade na execução de necessidades públicas para a coletividade, há necessidade de ter mecanismos de controle interno ou órgão de controle interno. Pensando nisso tudo, já existe legislação obrigando todos os municípios brasileiros independente do tamanho a ter um órgão ou assessor de controle.

2.2 IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

2.2.1 Histórico do Controle Interno.

Os Sistemas de Controle Interno possuem previsão legal desde 1.964, conforme exposto abaixo, consoante se vê no regulado pela lei.

LEI 4.320/64 de forma mais específica em seus artigos 75 a 80 conforme se ve:

Art.75. O controle de execução orçamentária compreenderá:

- I- a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II- a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsável 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.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art .78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidade de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Já o DECRETO- LEI 200/1967 (BRASIL, 1967) – Previa, o referido decreto a atuação do órgão central de planejamento em cada Ministério Civil, para fiscalizar a utilização de recursos e acompanhar programas.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967 (BRASIL, 1967) – se referia a CF/67 à instituição do Controle Interno, como de exclusividade do Poder Executivo, atuando na fiscalização financeira e orçamentária.

Mais recentemente **CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 (BRASIL, 1988)** – com a promulgação da CF/88, observa-se que as atribuições de fiscalização e controle já não são mais exclusivas do Controle Externo (exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas), mas também do Controle Interno de cada (Poder Executivo, Legislativo e Judiciário – com referência especial aos Municípios – art.31), sob os aspectos contábil, operacional e patrimonial.

Acrescente-se que uma das funções atribuídas pela CF/88 (art. 74, IV,paragrafo 1º-CF/88) aos responsáveis pelo Controle Interno, foi a de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, dando ciência ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade observada na gestão dos recursos públicos, sob pena de responsabilidade solidária.

CONSTITUIÇÃO ESTADUAL (BRASIL, 1989) – a exemplo da Constituição Federal, a CE/89 prevê, em seu art. 13, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e de todas as entidades da administração direta e indireta, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, assim como a aplicação das subvenções e renúncia

de receitas, será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno que, de forma integrada, serão mantidos pelos Poderes Legislativo e Executivo.

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (BRASIL, 2000) - Prevê, a LRF, a obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal (controles de limites de despesas, empenhos e dívidas- art. 54, parágrafo único).

Como se pode perceber, o controle é regido por diversas regulamentações, no entanto é função primordial do gestor colocar em prática e atentar se o controle está sendo realizado da maneira legal e principalmente se está atingindo seu objetivo por excelência.

Uma falha no controle acarreta problemas em todo o processo, afinal o controle aliado ao feedback darão ao gestor parâmetros para os ajustes necessários a busca constante pela qualidade e eficiência dos serviços. Não basta estar regulamentado, é imprescindível que se respeite e que se siga as normas para fundamentar o caminhar.

2.2.2 Controle Interno – Conceito

Não há consenso entre os autores sobre a conceituação de Controle Interno. Observa-se, ainda a confusão que se formou entre as expressões “Controle Interno”, “Sistema de Controle Interno” e “Auditoria Interna”, na medida em que, são considerados sinônimos, refletindo um engano que se dissipa a partir das definições que a seguir são apresentadas:

Controle Interno é o conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas próprias Unidades Administrativas, tais como manual de rotinas, segregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, limitação de acesso aos ativos, limitação de acesso aos sistemas de computador e treinamento de pessoal, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência. (FILHO, 2008, p.91).

Sistema de Controle Interno é o conjunto de órgãos técnicos, articulados, a partir de um órgão central de coordenação, orientados para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição Federal e normatizadas em cada nível de Poder. (FILHO, 2008, p.91).

Auditoria Interna é uma técnica utilizada pelo órgão central ou setorial, para avaliar a eficiência do Controle Interno, quanto a obediência às normas ou a obsolescência dessas. A auditoria desenvolve trabalhos avaliativos, de forma mais ou menos profunda, em razão direta do julgamento feito sobre o Controle Interno, quanto à sua maior ou menor adequabilidade para a preservação dos ativos que deverá proteger. (FILHO, 2008, p.91).

A diferença conceitual entre Sistema de Controle Interno, Controle Interno e Auditoria Interna resume-se no seguinte: Sistema é o funcionamento integrado dos Controles Internos; Controle Interno é o conjunto de meios de que se utiliza uma entidade pública para verificar se suas atividades estão se desencadeando como foram planejadas; e Auditoria Interna é uma técnica utilizada para checar a eficiência do Controle Interno. (FILHO, 2008, p.91).

No entanto, para Almeida (1996, pg 57) – “não adianta a administração implantar um excelente Sistema de Controle Interno sem que alguém verifique, periodicamente, se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no Sistema ou se o Sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias”.

2.2.3 Objetivos de Controle Interno.

Segundo (JUSTA, [2007?], p.6) no setor público, a preocupação com o fortalecimento de mecanismo de controle interno vem se constituindo em permanente interesse das autoridades governamentais, tendo como principais objetivos:

- a) Obtenção de informações precisas e adequadas para a formulação de diretrizes de ação administrativa. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: documentação hábil e fidedigna; elaboração de conciliações e análises; manutenção de um plano descritivo contendo a função e o funcionamento das contas e utilização de equipamentos de processamentos eletrônicos de dados;
- b) Comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: Clareza na execução dos

- relatórios e excelente estado de conservação dos documentos comprobatórios dos dados epigrafados nos documentos;
- c) **Proteção de Ativos.** Segundo esse objetivo, os ativos devem ser protegidos contra quaisquer situações de riscos, fraudes, desperdícios e contra erros decorrentes de cálculos incorretos, de contabilizações inadequadas, da realização de procedimentos não autorizados ou de omissão, bem como contra erros intencionais ou manipulações. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo; entre outros, são: sistema de autorização e aprovação; determinação de funções e responsabilidades; uniformidade de procedimentos e correção das falhas cometidas; rotação de funcionários; manutenção de seguros; contagens físicas independentes; confronto da existência física com os registros contábeis; e pessoal qualificado;
 - d) **Promoção da Eficiência Operacional.** Esse objetivo está diretamente relacionado com o estímulo à eficiência do pessoal, salvaguardada dos bens e a correta utilização dos ativos e a produção de informações tempestivas e adequadas, proporcionando assim condições de otimização de desempenho das funções de planejamento, programação e execução orçamentária. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: seleção e treinamento de pessoal; implantação de um plano de carreira; sistema de avaliação de desempenho; programa de controle de qualidade; manuais de normas e procedimentos, adoção de custo padrão, etc.
 - e) **Estimulação da obediência e do respeito às Políticas da Administração.** Para que esse objetivo seja alcançado em plenitude, a entidade deve possuir uma administração e um corpo funcional comprometido com as finalidades sociais da organização. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: supervisão adequada; sistema de aprovação e revisão dos procedimentos e auditoria interna.
 - f) **Contribuição para a Eficácia do controle externo.** Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são:

Sistema de informações atualizado e corretamente escriturado; riqueza de detalhes das informações; alto grau de confiabilidade das anotações; informações idôneas e qualificadas.

O Sistema de Controle Interno opera de forma integrada, ainda que cada Poder tenha seu próprio Controle Interno. Esse Sistema, entretanto, será coordenado pelo Executivo, posto que lhe competirá, ao final do exercício, preparar a prestação de contas conjunta, em que pese os demais Poderes elaborarem as suas respectivas contas (MACHADO JR; REIS, 1998, p.140).

Essa forma de operar de forma integrada está descrito no artigo 74 da Constituição Federal em vigor, que assim os menciona:

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 a 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 os controles 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.

2.2.4 A importância do Controle Interno na Administração Pública.

O Controle Interno ganha importância na área estatal em virtude dessa esfera não dispor de mecanismos naturais de correção de desvios, processo que ocorre nas atividades privadas, onde a “competição” e o “lucro” funcionam como potentes instrumentos para reduzir desperdícios, melhorar o desempenho e alocar recursos de forma mais eficiente. O direito de propriedade estatal é dúbio, não existindo a vigilância do “olho do dono”, como na empresa. Por ser dúbio dá margem ao surgimento de grupos de pressão, internos e externos ao aparelho estatal, que procuram explorar o interesse e o patrimônio públicos em proveito próprio. Essa regra assume importância peculiar no nosso país, onde as pessoas estão mais preocupadas com seus próprios interesses pessoais que os coletivos e a justiça

ainda é lenta e suave para quem atua á revelia da lei. (CIALDINI; NASCIMENTO, 2003, p. 196).

Na Administração Pública, todos que guardam e administram bens ou recursos têm o dever de prestar contas. Nesse sentido, o Controle Interno é um importante instrumento de acompanhamento e fiscalização da gestão dos recursos públicos. Não atua apenas para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, busca garantir os resultados pretendidos pela Administração Pública. (Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão, 2008, p.11).

A importância dos controles internos na área pública deriva das seguintes necessidades: (Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, 2009, p.8).

- I - garantir a “memória” do órgão que, não obstante a constante troca de seus gestores, decorrente de pleitos políticos, deve ter garantida a continuidade da sua existência;
- II - garantir a padronização dos procedimentos de controle, independente da manutenção ou troca dos servidores que o operacionalizam, bem como dos gestores aos quais as informações são prestadas;
- III - conhecer a qualquer tempo, a instituição- receitas, despesas, resultados históricos, estrutura administrativa, pessoal, patrimônio, etc.
- IV - acompanhamento, em tempo real, da programação estabelecida nos instrumentos de planejamento (Planos Plurianuais-PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias- LDO, Lei Orçamentárias Anuais- LOA, Metas Bimestrais de Arrecadação- MBA e Cronogramas Mensais de Desembolso- CMD);
- V - constante busca de equilíbrio nas contas públicas;
- VI - evitar fraudes, desvios e erros cometidos por gestores e servidores em geral;
- VIII - busca do atingimento de metas de aplicação de percentuais mínimos e máximos impostos pela legislação em vigor;
- IX - busca do atingimento de metas de aplicação de recursos vinculados (convênios, programas e fundos) a objetivos específicos, tendo em vista a proibição de desvio de finalidade dos mesmos.
- X - obrigatoriedade de prestar contas à sociedade (através dos órgãos fiscalizadores, entre eles os Tribunais de Contas) imposta a todos aqueles que, de alguma forma, gerenciam ou são responsáveis pela Guarda de dinheiro ou bens públicos, etc.

Segundo Crepaldi (2002, p. 215) “o chefe da repartição pública é o responsável pelo estabelecimento do Sistema de Controle Interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias”.

Machado Jr e Reis (1998, p. 215) afirmam que um Sistema de Controle Interno deve, prioritariamente: definir a área a controlar (em termos de orçamento-programa: a atividade ou projeto); definir o período em que as informações devem ser prestadas: um mês, uma semana; definir quem informa a quem, ou seja, o nível

hierárquico que deve prestar informações e o que deve recebê-las, analisá-las e providenciar medidas; definir o que deve ser informado, ou seja, o objetivo da informação; por exemplo: o asfaltamento de tantos metros quadrados de estrada a custo de tantas unidades monetárias.

2.2.5 Características do Sistema de Controle Interno na Administração Pública.

As características do Controle Interno, segundo Attie (1998, p.115) compreendem:

Plano de organização – plano simples que se deve prestar ao estabelecimento de linhas claras de autoridade e responsabilidade. Um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência estrutural das funções de operações, custódia, contabilidade e auditoria (segregação de funções).

Entende-se por segregação de funções a separação das atividades de execução das de controle em atendimento ao lema “quem faz não controla”. Assim, ninguém pode ter controle completo de uma transação, sob pena de causar vulnerabilidade no sistema. A independência estrutural requer uma separação de funções de tal forma que os registros existentes, fora de cada departamento sirvam como controle das atividades, dentro do departamento. (FILHO, 2008, P.94).

Embora a independência estrutural requeira separação, o trabalho de todos os departamentos deve ser integrado e coordenado, a fim de possibilitar fluxo suave de trabalho e eficiência da operação. (ATTIE, 1998, p.115);

“Sistema de autorização e procedimentos de escrituração” – constituído de sistema adequado de contabilidade para assegurar que as transações sejam classificadas e registradas com respaldo em documentos hábeis (originais), em conformidade com o plano de contas e em tempo hábil (oportunidade);(FILHO,P.94).

“Manual de procedimentos” que estabelece os procedimentos operacionais e contábeis, normatiza as políticas e instruções e uniformiza tais procedimentos. (FILHO, 2008, P.94).

“Manual de formulários e documentos” que possibilita padronizar os formulários, estabelecendo seus objetivos, finalidades, nível de informação que deve conter, emitentes, usuários, pontos de controle, critérios e locais de arquivos,

devendo conter ainda, campos específicos para vistos, assinaturas e autorizações (ATTIE,1998, P.116);

“Manual de formulários e documentos – abrange a competência do pessoal, baseada na capacidade técnica prevista para o cargo, e a responsabilidade, para definir claramente os níveis de atribuições, de modo que possibilite apurar a responsabilidade por prejuízos ocorridos por negligência, incapacidade técnica ou fraude: e

“Aderência às políticas existentes” – constituída de Supervisão- indica que os funcionários devem ser supervisionados por pessoas de reconhecido valor e probidade, e auditoria interna para atuar na organização como um fator de persuasão, pelo fato de os servidores saberem que estão sendo monitorados (ATTIE, 1998, P.116).

Attie (1998, p.115) continua sua análise colocando que as características do controle interno compreendem desde Plano de organização, Sistema de autorização e procedimentos de escrituração, Manual de procedimentos, Manual de formulários e documentos, Estímulo à eficiência operacional até Aderência às políticas existentes, ou seja, descreve as etapas do processo gestorial necessário a fim de se obter resultados satisfatórios bem com a eficiência pretendida.

Dentre todas essas características analisadas, um elemento importante em qualquer plano de organização é a segregação de funções respeitando ao lema de “quem faz não controla”. Outro aspecto importante é definir as suas respectivas atribuições, de modo que permita apurar as responsabilidades por qualquer erro, irregularidade ou fraude.

2.2.6 Limitações do Sistema de Controle Interno na Administração Pública.

Apesar de o Controle Interno se revelar um inibidor de erros ele não é infalível, pois é vulnerável há má fé e há desídia humanas. Nesse sentido, os controles internos podem apenas fornecer segurança razoável, pelas seguintes limitações inerentes: erros de julgamento; falhas; conluio; ausência de supervisão e impunidade(GARCIA, 1998); (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Conluio: Duas ou mais pessoas ou um grupo agindo deliberadamente para fraudar é o maior inimigo de qualquer sistema de controle. Pode envolver pessoas de dentro e fora da organização.

Erros: são irregularidades involuntárias ocorridas nos procedimentos, rotinas ou demonstrativos contábeis.

Fraudes: São irregularidade propositais.

Todo procedimento delituoso, tem início, via de regra, em erros intencionais ou “testes dos controles”, envolvendo pequenos valores. Caso não sejam detectados em tempo hábil, abrem caminho para a realização de grandes golpes (GARCIA, 1998).

A inexistência de controles internos consistentes acarretará no crescente surgimento de erros ou fraudes operacionais, ou mesmo pela falta de revisão nos controles internos, pois muitas vezes o sistema de controle interno se torna obsoleto pelo avanço ou pelas inovações tecnológicas.

2.3- PLANO BÁSICO DE ORGANIZAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.

O plano de organização diz respeito à forma como o sistema de controle é organizado, estabelece a divisão de tarefas entre unidades e pessoas, e define as relações de autoridade e responsabilidade, tendo em vista a missão da organização. Cada sistema deve ser planejado especificamente para cada entidade, devendo ser prático, econômico, eficiente e eficaz.(CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.31).

Alguns elementos são básicos e devem ser observados na organização de qualquer sistema de controle interno. Deve a Unidade de Controle Interno, como órgão que organiza as atividades de coordenação dos controles, estar orientada a pontos indispensáveis, a seguir descritos, visando ao sucesso no planejamento do sistema de controle.(CAVALHEIRO, FLORES, **A organização do sistema de controle interno municipal.** 2007, P.31).

2.3.1 Condições Estruturais

Os controles internos sofrem influência da cultura da organização. Logo, as linhas de autoridades devem estar bem definidas no organograma, cada órgão

deve possuir o perfil do colaborador que é considerado adequado para a função, já facilitando a adaptação das pessoas, a manutenção do clima organizacional, a limpeza e a organização, as condições de trabalho tanto materiais (softwares e equipamentos) quanto humanas, e o respeito nos relacionamentos são elementos que precisam ser sentidos pelas pessoas e observados pela Unidade de Controle Interno. Estes fatores ambientais contribuem para a sedimentação da cultura de controle interno. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.31).

2.3.2 Vontade Política

A vontade política aqui tratada é a colaboração do agente público maior da entidade, que deve estudar as formas de estruturar e organizar o sistema de controle interno e, a partir disso, iniciar o processo legislativo do projeto que organiza o sistema. Faz parte ainda do conceito de vontade política as condições de trabalho, em termos de equipamentos, capacitação e mensagem aos servidores sobre a importância do sistema de controle organizado por uma unidade central(ou mais unidades, bipartindo as funções relativas aos controles internos, dependendo da estrutura), dando o apoio com a autoridade que o cargo lhe confere para o funcionamento do sistema. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.32).

Após o funcionamento regular do sistema, a vontade política deve se manifestar na atenção às irregularidades levantadas pela unidade de controle e as decisões que devem ser tomadas para saná-las, inclusive sob pena de responsabilidade. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.32).

Sem vontade política, principalmente na fase inicial, não há como funcionar o sistema de controle interno. Por isso é que o gestor é considerado responsável pela organização do sistema de controle. Não pelo motivo de que ele deve operá-lo, mas porque é dele a responsabilidade de dar condições para que nasça e se desenvolva de forma técnica e independente de pressões hierárquicas ou políticas que possam afetar a autonomia de seus integrantes. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.32).

2.3.3 Estrutura de Servidores de provimento Efetivo.

Não é possível planejar e organizar processos e procedimentos de funcionamento das operações calcados em uma estrutura de servidores que não seja de provimento efetivo, isto é, os cargos em comissão somente devem ser ocupados para as funções de direção, chefia e assessoramento, assim como os estagiários somente em funções auxiliares e supervisionados. Esta medida garante a continuidade dos controles e bom andamento dos processos, pois a rotatividade de pessoas nas funções, ainda que os procedimentos estejam disciplinados por escrito, é prejudicial ao aprendizado e causa transtornos à eficiência das operações. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.32).

Especificamente à formação relativa aos servidores da própria Unidade de Controle Interno, esta deve ser integrada por servidores de provimento efetivo, por ser a única forma impessoal de garantir a segurança (como princípio de organização) dos controles ao próprio chefe do Poder, ao Legislativo e ao Tribunal de Contas. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.32).

2.3.4 Estrutura Física.

A estrutura física para o funcionamento dos controles e do sistema de maneira em geral é fundamental. Não há como imaginar o funcionamento de um sistema de controle sem que os servidores dispusessem de mesas, cadeiras, móveis e equipamentos de trabalho necessários às suas funções. A ausência de equipamentos mínimos revela o descaso da Administração com os serviços, levando os servidores a pensar que, não havendo por parte dos gestores a preocupação pela realização do melhor serviço, esta também não deve ser preocupação deles. A Administração tem que demonstrar aos servidores que não economiza esforços para dar condições de trabalho, como móveis, redes de informática e tecnologia da informação, softwares. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.33).

2.3.5 Coordenação dos Controles.

A coordenação geral do controle interno tem como função representar interna e externamente, mediante assinatura conjunta com os chefes dos Poderes, os relatórios legais de gestão. (CAVALHEIRO, FLORES, P.33).

São funções básicas inerentes à Unidade de Controle a normatização e a auditoria. No campo da normatização encontra-se a organização dos processos, os fluxos, rotinas e orientações, treinamentos internos, assessoria e consultoria, apoio institucional ao controle externo e melhoria contínua como garantia de cumprimento dos padrões de controle previamente estabelecidos em lei e regulamentos. A auditoria, preferencialmente, em sintonia ao princípio da segregação de funções, deve ser realizada por unidade administrativa diferente da unidade que organiza os controles. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.33).

Sugere-se, neste sentido, uma bipartição da denominada até aqui de “Unidade de Controle Interno” em dois departamentos: a Controladoria e a Auditoria. A organização dos controles internos seria feita pela Controladoria e a Auditoria por departamento de Auditoria, em alinhamento ao princípio da segregação de funções. Todavia, a melhor sistemática de organização, se apenas uma Unidade Administrativa ou tendo as suas funções bipartidas em dois departamentos nitidamente separados, deve ser estudado em cada caso concreto, mas sempre com a observância do princípio da segregação de funções.(CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.33).

A coordenação do sistema de Controle Interno se dá através de um conjunto de unidades técnicas, articuladas, a partir de um órgão de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizadas em cada nível de governo, especialmente agora, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que, em seu art. 59, reforça a consistência do mandamento constitucional. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.41).

Utiliza-se a expressão “Unidade de Controle Interno” para determinar a responsabilidade pela organização e fiscalização (auditoria) do sistema de controle interno por apenas uma unidade, mas é possível - e até desejável – distribuir as funções em departamentos diferentes. É possível que o sistema de controle seja coordenado por um único departamento, ligado ao gabinete do Prefeito ou do

dirigente máximo do órgão ou entidade. Nesse caso, ele acumula as funções de organização e auditoria dos controles. Entretanto, respeitando ao princípio da segregação de funções, sugere-se que as funções de organização dos controles e de auditoria sejam realizadas de forma independente. (CAV., FLORES, 2007, P.41).

A controladoria se encarrega de organizar os controles contábeis e seus relacionamentos com os demais departamentos, e o departamento de Auditoria, fica responsável pela auditoria e fiscalização sobre o funcionamento do sistema, inclusive pela assinatura dos relatórios de gestão. Este é o modelo que atualmente sugerimos, independentemente do porte do município. (CAV., FLORES, 2007, P.41).

Existem outros modelos , em que há a criação da controladoria, mas não há segregação entre organização dos controles e auditoria, o que não é recomendável pela ausência de segregação e até de autonomia, pois, muitas vezes, estes departamentos ainda se encontram vinculados a determinadas Secretarias de Governo, como a Fazenda, por exemplo. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.41).

Portanto, a sugestão para a organização do sistema de controle interno hoje, passa pela bipartição das funções da “Unidade Central de Controle Interno” em outros dois departamentos segregando a organização e a auditoria, respectivamente em Controladoria e Auditoria.(CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.42).

Controladoria: Enquanto unidade administrativa a Controladoria é considerada por Cardoso, Mário e Aquino (2007) como uma área dentro da organização, seja ela privada ou pública, que tem a responsabilidade e a autonomia para executar o controle da informação econômico-financeira para tomada de decisão.

A maior referência no setor público em relação à controladoria, no entanto, é a Controladoria Geral da União, criada pela Lei nº10.683, de 28 de maio de 2003 (BRASIL, 2003), e Decreto nº5.683, de 24 de janeiro de 2006 (BRASIL, 2006), cuja competência é a de assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.(CAV.,FLORES).

Compete também à Controladoria Geral da União dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas á lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público. Além disso, a CGU deve exercer,

como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o sistema de correição e a unidade de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.(CAV., FLORES).

A Controladoria Geral da União desenvolve, de forma paralela, as funções de organização, gestão da informação e auditoria dos controles internos, inclusive com ações punitivas relacionadas ao combate à corrupção. (CAV., FLORES, P.44).

A controladoria não deve possuir comportamento relacionado a punições ou verificações que objetivem encontrar fraudes dos demais departamentos ou pessoas. Porém , caso encontre fraudes, deve dar ciência imediata à auditoria. A controladoria deve informar, influenciar, persuadir, organizar, usar, portanto, o poder do conhecimento e da informação para exercer influência aos gestores e demais agentes públicos. Assim, a única autoridade hierárquica exercida pelo responsável pela controladoria é dentro do seu próprio departamento e unidades subordinadas.(CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.45).

Para exercer a sua função de gerar informações, a controladoria deve gerenciar os processos de trabalho, auxiliando a todos os departamentos e divisões a estabelecer e registrar suas rotinas diárias, semanais, mensais, anuais ou outros períodos necessários, e a forma, prazos e procedimentos pelos quais cada departamento, divisão ou pessoa se relaciona com os demais. A elaboração e a manutenção atualizada de organogramas, fluxogramas, manuais, e outros conceitos de gerenciamento devem ficar a cargo da controladoria, por possuir a visão ampla sobre o funcionamento e relacionamento entre os subsistemas que compõem o sistema de controle e informações. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.45).

A verificação de falhas, erros e / ou desperdícios que possam provocar ineficiência ou infração à lei, com o sentido de apuração das responsabilidades, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ficar a cargo da auditoria, órgão independente e vinculado diretamente ao chefe do Poder. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.45).

Auditoria Interna: A auditoria interna governamental pode ser considerada o ápice da pirâmide do sistema de controle interno, uma vez que a mesma supervisiona, normatiza, fiscaliza e avalia o grau de confiabilidade dos controles internos, buscando garantir a eficiência e eficácia dos mesmos, sem com eles se confundir. É uma parte especializada da auditoria que se dedica à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos

e das entidades da administração pública, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, bem como à fiscalização dos recursos repassados pelo Estado a título de Convênio, Subvenções Sociais e Econômicas e demais formas de antecipações de recursos legalmente admitidas, que tem como beneficiários os Municípios, Entidades Públicas ou Entidades Privadas sem fins lucrativos. (NEVES, 200?, p.3).

Do ponto de vista teórico, pode existir aparente conflito entre as funções de controladoria e auditoria interna, haja vista que ambas visam ao controle das operações, medição de desempenho, interpretação de resultados e proteção dos ativos. Todavia, na prática, as diferenças são identificáveis. Oliveira (1998, p.29), evidencia as principais diferenças no tratamento das funções entre a controladoria e a auditoria:

A auditoria exerce uma função de assessoria, como órgão de staff. Nessa função, a auditoria não exerce qualquer tipo de autoridade sobre os demais departamentos, podendo apenas recomendar, jamais impor qualquer tipo de controle e outros procedimentos administrativos. A controladoria, por sua vez, tem como obrigação, entre outras áreas, em manter um controle efetivo sobre os gastos das demais áreas.

A controladoria é um órgão de linha e como tal responsável pela execução de diversos trabalhos rotineiros. A auditoria não realiza atividades de linha, preocupando-se apenas com a revisão dos trabalhos de outros departamentos, inclusive os executados pela controladoria. Por exemplo, a auditoria avalia a eficácia dos procedimentos envolvendo a parte tributária das transações, procedimentos quase sempre definidos pela controladoria.

A diferença mais importante, no entanto, reside no fato de que a controladoria deve se caracterizar como um processo contínuo de identificação, de mensuração e de comunicação de informações para subsidiar as tomadas de decisões. Sua função básica é suprir seus clientes internos de informações adequadas para a gestão econômica, financeira e operacional da empresa. Em outras palavras, a controladoria deve ser o grande banco de dados a serviço dos gestores da empresa. A auditoria interna, por sua vez, não oferece este serviço a seus usuários.

Fazendo uma síntese do que foi exposto acima pode-se dizer que a **Auditoria** funciona após a ocorrência dos fatos, verificando se todos os processos foram executados dentro dos padrões de conformidade; a **Controladoria** atua durante todas as etapas: antes, durante e depois da ocorrência dos fatos, tentando instituir hábitos e cuidados para evitar que os processos sejam efetuados fora dos padrões de conformidade.(BARRETO, 2008, p.27).

Nesse sentido, há uma sintonia e harmonia perfeita entre as atuações da auditoria e de controladoria nas funções de Controle Interno, repartindo as funções

da Unidade Central em duas, em auditoria e controladoria , e otimizando a relação de segurança nos controles.

2.3.6 Princípios e Regras para Organização do Sistema de Controle Interno.

Para que o sistema de controle interno possa atingir os objetivos gerais da organização, uma série de medidas se faz necessário. Essas medidas são princípios e regras para a organização do sistema de controle interno, que terão que ser cumpridas igualmente por todas as pessoas envolvidas diretamente ou não no sistema de controle interno da organização, para que possa ter resultados satisfatórios.

Todos os princípios ou regras elencados abaixo são igualmente importantes, mas vale a pena destacar o princípio da segregação de funções, Como um dos meios para evitar erros, fraudes ou irregularidades.

1) Segurança Razoável: O sistema de controle interno deve oferecer a segurança razoável de que os objetivos gerais da organização serão cumpridos. Equivale a um nível satisfatório de confiança por meio da garantia da independência profissional dos integrantes e dos departamentos. Por medida de segurança e pelo princípio de segregação de funções a Controladoria e a Auditoria devem desempenhar suas tarefas por departamentos diferentes e independentes. A Auditoria deve reportar-se à alta gerência e ser independente da Controladoria ou da Contabilidade. A Controladoria organiza os controles contábeis e os relacionamentos com os outros departamentos, sendo que a auditoria recomenda-se que seja desempenhada por departamento de Auditoria independente. (CAV.,FLO.).

Ainda em nome do princípio da segurança dos controles é que não se recomenda que a coordenação dos departamentos de auditoria (principalmente) e de controladoria sejam ocupados por servidores que não sejam de provimento efetivo. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.34).

2) Integridade e Competência: Chefes, diretores e colaboradores devem caracterizar-se por sua integridade pessoal e profissional, possuir um nível de competência que lhes permita entender a importância de desenvolver, implantar e manter controles internos apropriados , e alcançar os objetivos gerais de tais controles. Neste sentido, o incentivo à educação formal e à formação profissional

deve ser constante . Pessoas instruídas e educadas podem entender com mais facilidade a finalidade dos controles. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.34).

3) Acompanhamento dos Controles: Os sistemas de controle modificam-se com o passar dos tempos. Procedimentos antes eficazes tornam-se obsoletos devido ao ingresso de novas tecnologias , alterações e inclusões de pessoas, assim como modificações nos processos. É importante que haja rotinas de verificação e acompanhamento constante do sistema de controle interno, contudo , verificações em separado são fundamentais. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, P.35).

Indicadores de desempenho nos processos são excelentes instrumentos de avaliação dos controles internos. É conveniente que para todos os processos sejam criados indicadores para medir sua eficácia e eficiência. Desvios devem sempre ser investigados e podem indicar deficiências ou melhorias necessárias nos controles. Exemplo pode ser dado com o processo de compra, desde o pedido até a chegada do material, em relação ao tempo que o processo leva na organização, assim como o prazo médio de compras (tempo para pagamento), no qual os desvios em comparações com os tempos e prazos médios históricos podem indicar problemas ou novas necessidades de controles internos. (CAV., FLORES, P.35).

A avaliação em separado dos controles internos serve não só para testar a eficácia dos controles, mas inclusive para testar a eficácia das verificações constantes, ou seja, da autoadaptação dos controles. A função de avaliação em separado dos controles internos é feita pela auditoria interna e externa. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.35).

4) Organização: A estrutura do controle interno, todas as transações e os fatos significativos devem estar claramente documentados, e a documentação deve estar sempre disponível para exame. Mais difícil do que guardar os documentos é encontrá-los quando se necessita deles. Por isso, é importante que a instituição tenha consciência que um sistema de digitalização de documentos e informatização sobre a localização eletrônica e física dos documentos é essencial para economia e segurança da organização. Muitas instituições chegar a alugar prédios em localizações nobres para a guarda dos documentos, o que é um desperdício. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.35).

5) Registro Oportuno: As transações e fatos significativos devem ser registradas imediatamente e ser devidamente classificados. O registro imediato e pertinente da informação é um fator essencial para assegurar a oportunidade e

confiabilidade de toda informação que a instituição maneja em suas operações e na adoção de decisões. A contabilidade e outros registros administrativos em atraso apontam para falta de controles internos ou sua ineficiência. (Tribunal de Contas do ESPÍRITO SANTO, 2011, p.18).

6) Sistemas de autorização e execução: As transações e fatos relevantes devem ser autorizados e executados somente por pessoas que atuem no âmbito de sua competência. As permissões de acesso a software ou a determinados documentos e informações devem ser claras e obedecidas, além de atender ao princípio de segregação de funções. Todas as referências sobre o sistema de autorização e execução devem ser feitas no manual de organização do sistema de controle interno. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.36).

7) Segregação de funções: O princípio da segregação das funções aparece no bojo da atividade de controle como a orientação de que as funções administrativas sejam segregadas (parceladas) entre vários agentes, órgãos ou entes. A segregação das funções cria um ciclo em que cada um dos executores poderá conferir a tarefa feita alhures e dar devido prosseguimento ao processo de execução. (CASTRO, 2007, P.91).

Da mesma forma ocorre com o controle da administração, é importante que as atividades de execução e controle estejam desvinculadas do ponto de vista funcional, ou seja, em se tratando de controle interno da administração pública de nada adianta que o departamento executor seja quem vai auferir a regularidade de seus procedimentos, o ideal é que um departamento- ainda que no âmbito da administração- verifique e acompanhe a execução do orçamento, os pagamentos, os processos licitatórios dentre outras atividades inerentes ao dia-a-dia da administração pública. (CASTRO, 2007, P.91).

O princípio da Segregação das funções também pode ser referenciado quando se trata do controle externo da administração pública, quando, - aqui em uma visão macro-, se separa a atividade de execução da atividade de fiscalização e da atividade de criação legislativa. (CASTRO, 2007, P.92).

O princípio da segregação dos poderes é decorrência do sistema de tripartição dos poderes, ou da idéia de pesos e contrapesos necessários para a manutenção do eficiente funcionamento do Estado sem que um poder se sobreponha ao outro e buscando estabelecer uma harmonia no sistema. (CASTRO).

Em suma, o princípio da segregação das funções nos informa que “nenhum servidor ou seção administrativa deve controlar todos os passos- chave de uma mesma transação ou fato”. (CASTRO, 2007, p.92).

8) Acesso restrito: O acesso a recursos, registros e determinados locais deve ser limitado a pessoas autorizadas, responsáveis por custódia ou uso, como as do almoxarifado e as da tesouraria. Os recursos devem ser confrontados com os registros periódicos, para assegurar a responsabilidade e determinar a sua compatibilidade. Por exemplo , em uma Prefeitura Municipal , os valores arrecadados e baixados pelo sistema tributário devem ser comparados com a arrecadação lançada na Contabilidade. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.36).

9) Determinação das responsabilidades: Todos devem conhecer os direitos e deveres das pessoas e das unidades administrativas, bem como as atribuições de seus cargos com a linha hierárquica claramente definida. Não há como cobrar responsabilidades se não estiverem claras as atribuições. Resalta-se que, modernamente, não basta que as pessoas conheçam as suas Responsabilidades do ponto de vista “vertical” da organização, mas, sim, que também conheçam os seus papéis nos processos de gestão.(CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.37).

10) Normatização: Todos os procedimentos , processos e documentos devem ser alvo de normatização ou mediante instruções de controle ou manual de organização do sistema de controle interno. A organização do organograma, por exemplo, com definição das atribuições específicas e comuns das unidades administrativas, o desenho do fluxo dos processos internos, os manuais de procedimentos setoriais, as rotinas das unidades, bem como as determinações sobre formulários, procedimentos, prestação de contas, devem ser objetos de normatização. Deve-se ter o cuidado para que as normatizações sobre controles internos não sejam extensas, que sejam simples e sofram periódica reavaliação. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.37).

11) Comunicação interna: Sistemas de comunicação interna e acesso aos meios de comunicação devem ser regulamentados. O uso indiscriminado de sistemas de comunicação eletrônica pode ser muito prejudicial para a entidade, por provocar perdas de tempo, desestimular o relacionamento pessoal entre os servidores em detrimento de mensagens eletrônicas, provocar mal- entendidos por mensagens lidas e interpretadas equivocadamente, provocar falhas de segurança

em sistemas da empresa por recebimento de vírus e outros. O acesso à internet também deve ser regulamentado para evitar abusos. Com a expansão do meios de comunicação, a entidade deve estabelecer os mecanismos de comunicação que considera aceitáveis e sua utilização de forma coerente com os objetivos da organização. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.37).

12) Cumprimento da legislação: O conhecimento sobre a legislação que envolve a entidade é essencial para os controles internos. As pessoas envolvidas com a instituição devem dominar a legislação em que estão inseridas. Para tanto, deve haver clara determinação sobre que unidades devem cumprir determinadas legislações, bem como manter acompanhamento sobre as atualizações ou novidades legislativas que interferiram na organização. Por exemplo, a segurança no trabalho é regulamentada e não pode haver desconhecimento sobre essa legislação pela parte competente da entidade. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.38).

13) Proteção dos ativos: Proteger os ativos significa proteger não apenas o caixa, mas os bens e os direitos de qualquer natureza. Determinar as responsabilidades sobre a guarda e proteção dos ativos é Ítem de controle interno, como, por exemplo, estabelecer qual unidade deve preocupar-se com a busca de direitos tributários, com a guarda e conservação dos bens móveis e imóveis, seguros, sistemas de vigilância e proteção contra furtos e roubos. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.38).

Um dos grandes objetivos do sistema de controle interno é a Proteção dos Ativos de uma organização pública. Para atender a esse princípio se faz necessário que a chefia, diretoria e colaboradores sejam integros e os profissionais da área de controle interno sejam de provimento efetivo, para garantir autonomia e independência no desempenhos de suas atividades.

Outro princípio de grande importância é a de Segregação de Funções que deve ser aplicada na área de auditoria e controladoria, ou seja, o profissional que faz controle interno não pode ser a mesma pessoa que faz a auditoria. Obedecendo a esse princípio, terá maior eficiência no sistema de controle interno, assim evitará erros, fraudes ou desperdícios.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Neste capítulo são apresentados os procedimentos adotados para a realização da presente pesquisa.

3.1 Tipos de Pesquisa ou Técnicas de Pesquisa.

A metodologia adotada para a realização deste trabalho acadêmico chamado monografia é a pesquisa bibliográfica. Para tanto são utilizadas diversas formas de consulta, como consulta manual ou eletrônica através da internet.

A grande maioria das consultas foram através da internet, tais como, Manual da Controladoria Geral da União, artigos ou dissertações do Tribunal de Contas Estaduais, de Conselhos Regionais de Contabilidade, de Teses de Mestrados, etc. Foram também consultados alguns livros como de Curso de Administração Pública e Controladoria na Gestão.

De acordo com Andrade (1999), Gil (1991), Severino (2000), entre outros, importantes diretrizes para o êxito na pesquisa bibliográfica são definidos abaixo, no que se refere à leitura, análise e interpretação de textos.

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

Por tudo isso, deve ser uma rotina na vida profissional de professores e pesquisadores, quanto na dos estudantes. Isso porque a pesquisa bibliográfica tem por objetivo conhecer as diferentes contribuições científicas disponíveis sobre determinado tema. Ela dá suporte a todas as fases de qualquer tipo de pesquisa, uma vez que auxilia na definição do problema, na determinação dos objetivos, na construção de hipóteses, na fundamentação da justificativa da escolha do tema e na elaboração do relatório final. (ANDRADE, 1999); (GIL, 1991); (SEVERINO, 2000).

Diante do exposto acima, pode-se verificar que a grande vantagem é que após a leitura de determinado assunto de vários autores diferentes, tem-se a condição de escolher qual delas melhor se adequa ao trabalho em questão.

3.2 Coleta de Dados.

Nesta pesquisa foram coletados dados em fontes bibliográficas para abordar os princípios da administração pública, histórico do controle interno, conceito de controle interno, objetivos de controle interno, importância do controle interno na administração pública, características do sistema de controle interno na administração pública, limitação do sistema de controle interno na administração pública, condições estruturais do sistema de controle interno, vontade política, estrutura dos servidores de provimento efetivo, estrutura física do sistema de controle interno, coordenação dos controles, princípios e regras para organização do sistema de controle interno.

Também foram pesquisados as ferramentas ou procedimentos para aumentar a eficiência do sistema de controle interno, tais como: integridade e competência, acompanhamento dos controles, segregação de funções, rodízio de funções, profissionalização do setor público e autonomia da unidade de controle interno e de seus integrantes.

Com isso, pôde-se verificar a organização e a importância do sistema de controle interno e algumas ferramentas para sua maior eficiência .

3.3 Análise de Dados.

A análise foi baseada nas informações contidas na bibliografia, principalmente na internet, onde se verificou a importância e a eficiência do controle interno para uma boa gestão administrativa, a fim de evitar erros, desperdícios ou fraudes.

Após exposto acima, foram feitas as considerações finais, onde faz recomendações sobre a eficiência do sistema de controle interno

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.

O presente capítulo apresenta a pesquisa e os resultados do estudo.

4.1 Eficiência do Sistema de Controle Interno.

Ao longo dos anos verifica-se a grande ineficiência dos serviços públicos na maioria dos municípios brasileiros e por consequência leva-se aos erros, desvios, fraudes ou desperdícios nos processos administrativos da gestão pública.

Com a sociedade mais participativa nas questões de ordem pública, principalmente na área social, exigindo maior qualidade nos serviços prestados, surge-se a necessidade de instrumentos que aperfeiçoam a gestão municipal para tornar mais eficiente.

Um dos instrumentos é a implantação do Sistema de Controle Interno, que ajuda na prevenção de atos ou procedimentos que podem resultar em erros ou nos atos de improbidade administrativa, contribuindo assim para eficiência da gestão administrativa.

Para que um Sistema de Controle Interno funcione com maior eficiência, não basta simplesmente implantá-la para satisfazer a imposição constitucional, é necessário comprometimento e vontade política principalmente do gestor público, para criar e manter um Sistema de Controle Interno que evite o máximo possível erros, fraudes ou irregularidades.

Para isso deve estar atento a alguns procedimentos, ferramentas ou mecanismos que não poderão faltar no Sistema de Controle Interno, para não comprometer a eficiência do Controle Interno, por consequência a administrativa, tais como: Vontade Política, Estrutura de Servidores de Provimento Efetivo, Estrutura Física, Integridade e Competência, Acompanhamento dos Controles, Segregação de Funções, Rodízio de Funções, Modernização de Informática, Profissionalização do Setor Público e Autonomia da Unidade de Controle Interno e seus Integrantes.

Vontade Política: Sem vontade política, principalmente na fase inicial, não há como funcionar o sistema de controle interno. Por isso é que o gestor é considerado responsável pela organização do sistema de controle. Não pelo motivo de que ele deve operá-lo, mas porque é dele a responsabilidade de dar condições para que

nasça e se desenvolva de forma técnica e independente de pressões hierárquicas ou políticas que possam afetar a autonomia de seus integrantes. (CAV.,FLORES).

Após o funcionamento regular do sistema, a vontade política deve-se manifestar na atenção de irregularidades levantadas pela unidade de controle e as decisões que devem ser tomadas para saná-las, inclusive sob pena de responsabilidade. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.32).

Estrutura de Servidores de Provimento Efetivo: Não é possível planejar e organizar processos e procedimentos de funcionamento das operações calcados em uma estrutura de servidores que não seja de provimento efetivo, isto é, os cargos em comissão somente devem ser ocupados para as funções de direção, chefia e assessoramento, assim como os estagiários somente em funções auxiliares e supervisionados. Esta medida garante a continuidade dos controles e bom andamento dos processos, pois a rotatividade de pessoas nas funções, ainda que os procedimentos estejam disciplinados por escrito, é prejudicial ao aprendizado e causa transtornos à eficiência das operações. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.32).

Estrutura Física: Para se ter um trabalho com resultado satisfatório, a administração pública precisa oferecer condições mínimas para o perfeito funcionamento do sistema de controle interno, tais como: Ter uma estrutura física própria; Oferecer móveis, redes de informática e demais tecnologias para se ter um trabalho independente e eficiente.

Integridade e Competência: Chefes, diretores e colaboradores devem caracterizar-se por sua integridade pessoal e profissional, possuir um nível de competência que lhes permita entender a importância de desenvolver, implantar e manter controles internos apropriados, e alcançar os objetivos gerais de tais controles. Nesse sentido, o incentivo à educação formal e a formação profissional deve ser constante. Pessoas instruídas e educadas podem entender com mais facilidade a finalidade dos controles. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.35).

Acompanhamento dos Controles: Os sistemas de controle modificam-se com o passar dos tempos. Procedimentos antes eficazes tornam-se obsoletos devido ao ingresso de novas tecnologias, alterações e inclusões de pessoas, assim como modificações nos processos. É importante que haja rotinas de verificação e acompanhamento constante do sistema de controle interno, contudo, verificações em separado são fundamentais. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.35).

Segregação de Funções: As tarefas e responsabilidades essenciais ligadas à autorização, ao processamento, ao registro e à revisão das transações e fatos devem ser distribuídas entre diferentes pessoas e/ ou unidades administrativas, com o fim de reduzir os riscos de erros, fraudes e desperdícios. O trabalho de uma pessoa ou unidade deve ser automaticamente verificado por outra nos fluxos normais de trabalho. Não pode uma única pessoa ter todo um processo sob seu domínio, se este domínio possibilitar erros, fraudes ou desperdícios não identificáveis em seu curso normal. (CAVALHEIRO, FLORES, 2007, p.36).

Rodizio de Funções: Importante medida principalmente com vistas a reduzir ou eliminar possibilidades de fraudes.

Profissionalização no Setor Público: A administração pública tem que se preocupar em capacitar os servidores de modo geral, principalmente os servidores da unidade de controle interno, através de cursos, palestras ou seminários. Devem procurar atender de maneira uniforme todos os departamentos, não concentrando a capacitação somente em alguns setores ou departamentos, pois todos devem trabalhar para ter maior eficiência na área administrativa. O servidor melhor preparado, tem mais facilidade de atuar e melhorar o sistema de controle interno.

Autonomia da Unidade de Controle Interno e seus Integrantes: Os profissionais que integram a Unidade de Controle Interno devem possuir autonomia profissional. Essa autonomia significa que ele deve ter acesso e direitos, para um bom desempenho de suas funções tais como:

- O direito de ter acesso a quaisquer documentos ou informações.
- Além de direitos inerentes as suas atribuições como normatização, dar encaminhamento para resolução de eventuais irregularidades, com direito ao contraditório e ampla defesa.

Para que esses procedimentos, mecanismos ou ferramentas funcionem com eficiência é necessário o sistema de controle interno estar informatizado e passe por constantes atualizações. Além disso, é necessário que o controlador possua conhecimentos em contabilidade e administração pública, e saiba exercer a liderança para colocar em ação os atos necessários no sistema de controle interno.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Ao finalizar o presente estudo, algumas considerações fazem-se necessário em relação a Estrutura de Servidores de Provimento Efetivo, Segregação de Funções, Acompanhamento dos Controles e Autonomia da Unidade de Controle Interno e seus Integrantes, o que torna o Sistema de Controle Interno mais eficiente.

Em relação a composição dos servidores da própria Unidade de Controle Interno, esta deve ser todos de provimento efetivo, por ser a única forma de garantir a continuidade, a eficiência dos controles e ter independência funcional nas suas ações de controle interno.

As funções de Controladoria e Auditoria são importantes instrumentos de evitar erros e fraudes, por isso, deve ser feito por departamentos diferentes e por pessoas diferentes, obedecendo ao princípio de Segregação de Funções.

Indicadores de desempenho nos acompanhamento dos controles é um grande instrumento para precisar em que grau de eficiência ou ineficiência está o controle interno. Verifica quantitativamente os desvios que possam ocorrer em relação a medida padrão, e providências imediatas podem ser tomadas para corrigí-las.

Para os integrantes da Unidade de Controle Interno ter a devida autonomia no exercício de suas funções, é vedado a realização de negócios com a administração ou participar de qualquer comissão temporária ou permanente. Outra coisa importante é não estar filiado a nenhum partido político, e nem exercer atividade política, e muito menos deixar interesses políticos interferirem nas atividades de controle interno.

Para ter um Sistema de Controle Interno eficiente é preciso que o controlador seja de provimento efetivo, ter capacidade de liderança, e saiba influenciar o gestor nas ações necessárias a serem adotadas na administração, que os índices de desempenho de acompanhamento dos controles seja coletado dentro dos padrões técnicos confiáveis, e para garantir autonomia não pode controlador ter relação de parentesco com o chefe do Poder.

Não basta somente o controlador estar comprometido com a administração para ter um sistema de controle eficiente, mas depende principalmente do gestor maior ou prefeito dar total apoio ao controlador, e oferecer condições mínimas necessárias em termos de equipamentos e capacitação dos

servidores de modo geral, pois o servidor capacitado e treinado pode contribuir muito mais em termos de produtividade e eficiência nas suas ações . Um grande exemplo, é esse curso de gestão pública municipal que certamente fará uma grande diferença na qualidade de gestão pública.

Agindo de acordo com esses procedimentos evitará em muito erros, fraudes, irregularidades ou desperdícios.

6 CONCLUSÃO.

O controle interno em qualquer esfera de governo, inclusive na prefeitura, visa proteger o patrimônio público e auxilia o gestor público na correta aplicação dos recursos, a fim de beneficiar os cidadãos através de bens e serviços públicos. Com a aplicação do controle interno a gestão pública fica fortalecida, ficando menos vulnerável a erros, fraudes e desperdícios.

O controle interno deve sobretudo agir de modo preventivo e na ocorrência de eventuais erros ou irregularidades, introduzir mecanismos ou procedimentos para que não haja repetição.

As ações de controle interno de um órgão público ou prefeitura não deve ser única e exclusivamente do controlador, mas sim de todos os órgãos, departamentos, enfim de todas as pessoas que ali trabalham, coordenadas por uma unidade central ou por unidades setoriais de controle interno ou muitas vezes por um assessor de controle interno, quando a administração municipal for de menor porte.

Não basta simplesmente o gestor ou prefeito implantar o sistema de controle interno para satisfazer a lei, é necessário adotar alguns procedimentos, ferramentas ou mecanismos para melhor eficiência do sistema de controle interno, como prevenção de evitar erros, fraudes ou desperdícios, tais como: Vontade política, estrutura de servidores de provimento efetivo, estrutura física, integridade e competência, acompanhamento dos controles, segregação de funções, rodízio de funções, profissionalização no setor público, autonomia da unidade de controle interno e seus integrantes.

Além disso, se a unidade de controle interno possuir equipe multidisciplinar como advogado, contador, engenheiro, muito se ganhará na eficiência do controle interno, por consequência da gestão pública. Essa autonomia funcional e técnica, geralmente se encontra onde possui maior estrutura administrativa.

Outro aspecto importante quando se fala na profissionalização ou capacitação dos servidores de modo geral, não se deve esquecer que o gestor ou prefeito também deve se capacitar através de cursos presenciais, a distância ou mesmo lendo alguns manuais de orientação de controle interno, como as que existem na Controladoria Geral da União.

Isso contribuiria e muito na sua melhor eficiência e funcionamento do sistema de controle interno, pois o gestor é que detém os recursos financeiros e também e

dele que partem as principais decisões na organização do sistema de controle interno.

Não se deve esquecer que a responsabilidade do gestor público ou prefeito e o controlador interno é solidário, ambos responderão perante atitudes ou omissões dentro da gestão pública.

Na atividade de sistema de controle interno é preciso sempre o gestor ou controlador estar atento para que o custo do procedimento de controle não seja maior que o benefício, a não ser em alguns procedimentos estritamente necessários e estratégicos. Isso não significa que o controle deve deixar de ser feito, simplesmente faz-se um controle menos rigoroso do que deveria de ser feito.

Mesmo com todos esses procedimentos, não quer dizer que não vá existir erros, falhas ou irregularidades intencionais ou não, pois o ser humano é passível de falhas. Concluindo nenhum sistema é perfeito.

REFERÊNCIAS:

BARRETO, Maria da Graça Pitiá. **Controladoria na Gestão: a relevância dos custos da qualidade**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.

BRASIL. Constituição do Estado da Paraíba. 1989.

BRASIL. Decreto nº5.683, 24 de janeiro de 2006.

BRASIL. Decreto Lei 200. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa. 1967.

BRASIL. Lei Complementar nº 101- Lei de Responsabilidade Fiscal. 2000.

BRASIL. Lei nº 4320- estatui Normas Gerais de Direito Financeiro. 1964.

BRASIL. Lei nº10.683, de 28 de maio de 2003.

BRASIL. **Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão: Orientações para o gestor municipal em início de mandato/ Presidência da República, Controladoria- Geral da União**. – Brasília: CGU, 2008. 52 p. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/ManualIntegridade/ManualIntegridade.pdf>> Acesso em: Set. 2012.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Controle interno da administração pública: uma perspectiva do modelo de gestão administrativa. 2007. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social) – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2007. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_busca/processaArquivo.php%3Fco> Acesso em: Set. 2012.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. A organização do sistema de controle interno municipal. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul; Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil- ATRICON .4. ed. Porto Alegre-RS : Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007. 85p. Disponível em:<http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF> Acesso em: Set. 2012.

ESPIRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Guia de orientações para implantação do sistema de controle interno na administração pública/ Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo: Vitória/ ES : TCEES, 2011. 95p. Disponível em: <http://www.tce.es.gov.br/PortalTcees/Paginas/download%5C_Guia_Implantacao_Sistema_Controlo_Interno.pdf>. Acesso em: Set. 2012.

FILHO, Antônio José . A importância do controle interno na administração pública. Universidade Estadual de Piauí- UESPI. 2008. 15 p. Disponível em: <<http://www.ufpi.br/subsiteFiles/parnaiba/arquivos/files/rd-ed1ano1-artig...>> Acesso em: Set. 2012.

JUSTA, Fernando Antônio da. Controle interno nas administrações municipais. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. 24 p. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/orientacoes/orientacoes_tecnicas...> Acesso em: Set. 2012.

MATIAS PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública**: foco nas instituições e ações governamentais. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NEVES, Wanderlei Pereira das. O Controle Interno e a Auditoria Interna Governamental: Diferenças Fundamentais. Santa Catarina. 5p. Disponível em: <<http://rep.educacaofiscal.com.br/artigos/AUDITORIA%2520INTERNA%2520E%252>>. Acesso em: Set. 2012.

PARAÍBA. Tribunal de Contas do Estado. Cartilha de orientações sobre controle interno/ Tribunal de Contas do Estado da Paraíba: João Pessoa- TCE/ A União, 2009. 27 p. Disponível em: <http://portal.tce.pb.gov.br/wordpress/wp-content/uploads/2009/11/2009_cartilha_orientacao_ci.pdf>. Acesso em: Set. 2012.

V SEMINÁRIO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS. Controladoria Pública: um Estudo Comparativo entre a Prefeitura do Rio de Janeiro e a Prefeitura do Cabo de Santo Agostinho. 15 p. Disponível em : <<http://www.controladoria.ufpe.br/newsite/v3/wpcontent/uploads/file/Anais%20V%20Seminario/Marilia%20Pequeno%20-%20ARTIGO%20public.pdf>>. Acesso em : Set. 2012.

Wikipedia, a enciclopédia livre. 2008. 03 p. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Pesquisa>>. Acesso em: Out. 2012.