

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPEDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPEDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BRUNA FERNANDA MARQUES DA SILVA
NATÁLIA CLEMENTE LUZ

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

MARÍLIA
2015

BRUNA FERNANDA MARQUES DA SILVA
NATÁLIA CLEMENTE LUZ

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Francisco Carlos Mattila

Marília
2015

Silva, Bruna Fernanda da; Luz, Natália Clemente.

A importância do controle interno no setor público/ Bruna Fernanda Marques da silva; Natália Clemente Luz; orientador: Prof. Francisco Carlos Mattila. Marília, SP: [s.n.], 2015.

61 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília - UNIVEM, Marília, 2015.

1. Controle Interno. 2. Administração Pública. 3. Regulamentação.

CDD: 657



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM
Curso de Ciências Contábeis.

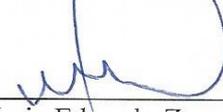
Bruna Fernanda Marques da Silva - 51495-0
Natália Clemente Luz - 51452-7

TÍTULO " A Importância do Controle Interno no Setor Público."

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota: 9,5

ORIENTADOR: 
Francisco Carlos Mattila

1º EXAMINADOR: 
Luiz Eduardo Zamai

2º EXAMINADOR: 
Luis Fernando Manfrim

Marília, 02 de dezembro de 2015.

Dedicamos esse trabalho as pessoas queridas que nos incentivaram e apoiaram, em todos os momentos, especialmente naqueles de maior dificuldade.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos todos aqueles que colaboraram no desenvolvimento desse trabalho, e que de alguma forma contribuíram dispendo de seu tempo e compartilhando seus conhecimentos.

Ao Professor Francisco Carlos Mattila, em especial, pela orientação, motivação e paciência.

Aos nossos familiares e amigos pelo apoio, compreensão e incentivo.

“Reparta seu conhecimento. É uma forma de alcançar a imortalidade”

Dalai Lama

SILVA, Bruna Fernanda Marques da; LUZ, Natália Clemente. A importância do controle interno no setor público. 2015. 61 f. Trabalho de Curso. (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, Marília, 2015.

RESUMO

Diante do cenário atual, onde é perceptível a ineficiência do Estado, e recorrentes os escândalos envolvendo ilegalidades, fraudes e corrupção, surge cada vez mais a necessidade de controle. Este trabalho tem como objetivo abordar o controle interno como instrumento de gestão pública, especialmente no âmbito municipal, contemplando a importância da implantação de um sistema de controle interno que possa promover um trabalho de prevenção, avaliação e correção dos atos administrativos diante da complexidade da máquina governamental. A própria Constituição Federal de 1988 prevê a existência de um sistema de controle interno a ser mantido pelos três poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário de forma integrada. A fim de atingir os objetivos deste estudo será utilizada pesquisa bibliográfica com o propósito de fundamentar teórica e juridicamente os aspectos abordados. Serão expostas as responsabilidades, finalidades, evolução e relevância do controle interno, com o propósito de auxiliar as entidades que desejam implantar um sistema de controle interno, especialmente as entidades municipais, além de citar formas de atuação adequadas que garantam independência, transparência e eficiência em sua execução. Devemos ressaltar que não pretendemos esgotar o assunto abordado, mas destacar o tema, a fim de contribuir para que outros possam dar continuidade aos trabalhos de pesquisa dentro deste campo de atuação.

Palavras chaves: Controle Interno. Administração Pública. Regulamentação.

SILVA, Bruna Fernanda Marques da; LUZ, Natália Clemente. A importância do controle interno no setor público. 2015. 61 f. Trabalho de Curso. (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, Marília, 2015.

ABSTRACT

In today's scenario, where the inefficiency of the state, and recurrent scandals involving illegalities, fraud and corruption, increasingly there is the need for control is noticeable. This work aims to address internal control as a public management instrument, especially at the municipal level, considering the importance of implementing an internal control system that can promote a work of prevention, evaluation and correction of administrative acts on the machine's complexity government. The Federal Constitution of 1988 provides for the existence of an internal control system to be maintained by the three powers, legislative, executive and judicial seamlessly. In order to achieve the objectives of this study will be used bibliographical research in order to support the theoretical and legal aspects addressed. Responsibilities will be exposed, objectives, evolution and relevance of internal control, in order to assist organizations that want to deploy a system of internal control, especially municipal entities, and cite appropriate action forms to ensure independence, transparency and efficiency in its execution. We should emphasize that we do not intend to exhaust the subject matter, but highlight the theme in order to contribute to others to continue the research work in this field of activity.

Keywords: Internal control. Public administration. Regulation.

LISTA DE ABEVIATURAS E SIGLAS

ART: Artigo

BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CF: Constituição Federal

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CGU: Controladoria Geral da União

CLT: Consolidação das Leis Trabalhistas

COSO: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

COSO ERM: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Enterprise Risk Management - Integrated Framework*

FUNAI: Fundação Nacional do Índio

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBAMA: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

INSS: Instituto Nacional do Seguro Social

INTERCON: Comissão de coordenação de Controle Interno

NBC: Normas Brasileiras de Contabilidade

PETROBRÁS: Petróleo Brasileiro S. A.

RGF: Relatório da gestão Fiscal

RREO: Relatório Resumido da Execução Orçamentária

SCI: Sistema de Controle Interno

SECIN: Secretaria de Controle Interno

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

TCE: Tribunal de Contas do Estado

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1. DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	14
1.1 Princípios Administrativos	15
1.1.1 Princípio da Legalidade	15
1.1.2 Princípio da Impessoalidade	15
1.1.3 Princípio da Moralidade	16
1.1.4 Princípio da Publicidade	16
1.1.5 Princípio da Eficiência	17
1.2 Poderes da Administração Pública	18
1.2.1 Poder Hierárquico.....	18
1.2.2 Poder Disciplinar	19
1.2.3 Poder Regulamentar	19
1.2.4 Poder de Polícia.....	19
1.2.5 Poder Discricionário	20
1.2.6 Poder Vinculado	21
1.3 Entidades Públicas.....	21
1.4 Administração Direta.....	22
1.5 Administração Indireta	22
1.5.1 Autarquia	22
1.5.2 Empresa Pública	23
1.5.3 Sociedade de Economia Mista.....	23
1.5.4 Fundação Pública.....	24
1.6 Agentes Públicos	25
1.6.1 Agentes Políticos	25
1.6.2 Servidores Públicos	26
1.6.3 Particulares que Atuam em Colaboração.....	26
1.7 Cargos, Empregos e Funções.....	27
1.8 Improbidade Administrativa.....	28
1.9 Acumulação de Cargos	29
1.10 Meios de Controle	30
1.10.1 Controle Interno.....	31
1.10.2 Controle Externo	32
1.10.3 Controle Social	33
2. CONTROLE INTERNO	34
2.1 Controle Interno na Administração Pública	35
2.1.1 Os Significados do Termo Controle	35
2.1.2 O Sistema de Controle Interno	35
2.1.3 O Controle na Administração Pública	36
2.1.4 O Controle Interno Municipal	37
2.2 Tipos de Controle Interno.....	38
2.3 Fundamentação Jurídica	40
2.3.1 Lei nº 4.320/1964	40
2.3.2 Decreto Lei nº 200/1967.....	41

2.3.3 Constituição Federal de 1988	42
2.3.4 Lei Complementar nº 101/2000.....	43
3. A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E O EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES	45
3.1 A Estrutura do Controle Interno	45
3.1.1 Modelo de Referência COSO	45
3.1.2 Resolução CFC Nº 1.135/08 – NBC T 16.8	47
3.2 Quadro de Servidores	49
3.3 As Responsabilidades do Controle Interno	50
3.4 O Objetivo, a Finalidade e a Importância do Controle Interno	51
3.5 Planejamento, Atuação e Avaliação	52
3.5.1 Planejamento	52
3.5.2 Métodos de Atuação	53
3.5.3 Avaliação	54
CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERÊNCIAS	58

INTRODUÇÃO

O principal objetivo do controle na administração pública é, através de uma estrutura organizacional e de acordo com as exigências legais, garantir que as necessidades da sociedade sejam supridas, buscando formas eficientes e com o uso racional dos recursos públicos, assim evitando desperdícios e agilizando todo o processo.

A ausência de um sistema de controle interno adequado pode acarretar em gastos excessivos, ineficiência nas atividades administrativas e demasiada burocracia. O controle interno efetivo permite uma visão sistêmica a fim de solucionar todos estes conflitos e evitar desperdícios.

A Constituição Federal de 1988 determina de acordo com os seus artigos 31, 70, 71 e 74 sistemas de controles externo e interno para a administração pública em geral, bem como a lei da Responsabilidade Fiscal que impõe maior controle e transparências nos gastos públicos.

Medidas de controle se tornam cada vez mais essenciais diante dos escândalos que estão ocorrendo atualmente relacionados a corrupção. Precisamos de um controle interno efetivo, para assim diminuir significativamente desperdícios que na maioria das vezes são ocasionados por falta de planejamento e controle.

O objeto de estudo do presente trabalho será o controle interno no setor público, onde através dessa análise, por meio de pesquisas bibliográficas, poderemos observar as características da administração, avaliar sua forma de organização e estrutura, especialmente no âmbito municipal, e refletir sobre a efetividade deste imprescindível setor na administração pública.

A fim de mantermos uma cronologia no desenvolvimento do assunto objeto de nosso estudo, dividimos o conteúdo de forma que no 1º capítulo tratássemos da matéria correspondente aos princípios e poderes da administração pública, envolvendo conceitos importantes. Discorreremos sobre os tipos de organizações públicas, sobre os agentes e servidores, bem como os cargos, empregos e funções.

Em seguida, disponibilizamos um capítulo próprio (2º.) para abordarmos a respeito do controle interno, ponto central da nossa pesquisa, analisando primeiramente o significado do termo controle interno na administração pública e em seguida trataremos dos meios legais necessários para regulamentar o seu funcionamento.

Por fim, no último capítulo (3º), coube descrever sobre a responsabilidade do controle interno na gestão pública, e a importância de um sistema de controle interno efetivo, inclusive no município. Abordamos sobre a estrutura, planejamento, atuação e avaliação.

Pretende-se com este estudo reunir elementos que contribuam para o efetivo controle e execução sistemática das atividades organizacionais para que assim cumpram as exigências legais e auxiliem os gestores em uma administração pública mais eficaz, transparente e com melhores resultados para a sociedade.

1. DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

De uma forma geral, a Administração Pública é um instrumento controlado pelo Governo no âmbito Federal, Estadual ou Municipal e exercida pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. É um conjunto de órgãos e agentes que tem como objetivo principal satisfazer as necessidades básicas dos cidadãos através dos serviços públicos oferecidos de forma direta ou indireta, ou seja, trabalhar a favor do interesse público visando o bem comum. Submete-se a um conjunto de mecanismos jurídicos, para garantir que os princípios estabelecidos sejam cumpridos com efetividade, conforme determina a constituição.

No dizer de Meirelles a Administração Pública é:

Em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. (MEIRELLES, 2004, p.64).

A Administração pública é regida pelos princípios constitucionais de Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, devendo agir da forma mais transparente possível, prestando contas e mantendo uma organização interna adequada para aproveitar o máximo de recursos disponíveis e assim garantir uma maior rentabilidade social e evitar desperdícios das verbas públicas.

Não se pode comparar a administração pública com a administração na iniciativa privada, observando que a primeira deverá obrigatoriamente obedecer aos princípios constitucionais básicos resultando, muitas vezes, em processos mais lentos, como por exemplo, obediência a prazos, fazer licitações e publicar suas decisões.

Sendo assim, as técnicas de gestão utilizadas na administração pública deverão ser as mesmas utilizadas no segmento privado, porém obedecendo todos os princípios que norteiam a administração pública, com destaque àqueles previstos no artigo 37 da Constituição Federal.

Existe, portanto, a necessidade de instrumentos de controle na administração para auxiliar na utilização correta dos recursos públicos, fiscalizar o seu destino e possibilitar a prestação de contas.

1.1 Princípios Administrativos

Ao cuidar da estrutura do Estado, a Constituição Federal de 1988 dedica o Título III, Capítulo VII para explanar sobre os princípios que regem a organização administrativa, enunciando os parâmetros que devem orientá-la. O artigo 37 da Constituição Federal estabelece um compromisso administrativo ao declarar os princípios gerais que devem disciplinar a Administração Pública, como discorremos a seguir: "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...". (BRASIL, 2000)

1.1.1 Princípio da Legalidade

A legalidade visa reger a administração pública. Toda atuação administrativa precisa estar amoldurada à lei e ao interesse público. A lei é o suporte e o limite do exercício administrativo, ou seja, é a autolimitação do Estado em face dos direitos subjetivos e a vinculação de toda atividade administrativa à lei, como medida de exercício do poder.

De acordo com Meirelles (1990, p. 295) podemos definir esse princípio da seguinte maneira:

O administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. [...] o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba.

1.1.2 Princípio da Impessoalidade

O administrador público é um agente que representa o povo e é através dele que se manifesta o poder para gerenciar, nesse sentido seus atos devem ser impessoais, ou seja, exclui-se toda forma de vínculo pessoal para que a administração pública seja praticada de uma forma genérica sem determinar privilégios para uns em prejuízo de outros.

Segundo Júnior (2003, p.21):

Impessoalidade é critério/ princípio decorrente da igualdade, pressuposta a proporcionalidade. Administra-se impessoalmente, tendo em vista a consecução dos objetivos postos na lei. Se todos são iguais, perante a lei, todos são perante a Administração Pública. [...] Contudo, é preciso compreender que, pela própria heterogeneidade humana, o tratamento equitativo imposto ao exercício administrativo não repele a presença de alguns fatores distintivos. Desde que estejam consoantes com os objetivos da norma, funcionam como uma espécie de sintonia fina da impessoalidade porque colaboram para concretizá-la. Tratar desigualmente os desiguais é igualar.

1.1.3 Princípio da Moralidade

Conforme explica Sobrinho (1974, p. 207) apud Júnior (2003, p. 19-20), esse princípio “Não se trata, contudo, da moral comum, mas da moral jurídica. E para qual prevalece a necessária distinção entre o bem e o mal, o honesto e o desonesto, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e inoportuno, o legal e o ilegal”.

É a legalidade moral que deve ter a conduta administrativa, determina assim que os atos praticados na gestão da Administração Pública deverão apoiar-se conforme as matrizes éticas e através dela fornecer a essência necessária e válida para agregar ao comportamento dos agentes públicos.

Sendo assim, quando o agente público agride a moral, agindo de má-fé com posturas desonestas, dessa forma, prejudicando e ferindo a moral administrativa, revela-se a improbidade administrativa. O artigo 37, § 4º da Constituição Federal, contempla a improbidade Administrativa, na qual pode ser reprimida e denunciada por meio da ação popular e também pela ação civil pública que é proposta pelo Ministério Público.

Sintetizando, o princípio da moralidade pode ser compreendido como:

Moralidade administrativa significa muito. Primeiro, que deve haver correspondência entre os motivos determinantes da conduta administrativa e suas finalidades reais. A probidade é denunciada pela coerente adequação de meios e fins. É não desviar-se da finalidade constante da lei (interesse público). É o conteúdo ético do trabalho administrativo, com base na indisponibilidade do interesse maior da sociedade. (JÚNIOR, 2003, p. 19).

1.1.4 Princípio da Publicidade

A administração pública não pode executar seus atos de forma clandestina, deve dar ciência à sociedade e fundamentá-los como legais. Dessa forma significa dizer que a administração está sendo exercida com transparência, conforme expõe Júnior:

Referido princípio projeta-se em diversos deveres atribuídos aos integrantes do contexto administrativo, sob pena de responsabilização. Tais são, por exemplo, o de prestação de contas de sua conduta, o de divulgação de seus atos na imprensa oficial e o de fornecimento de informações quando regularmente solicitadas. [...] Vale lembrar que todos os mecanismos de controle da gestão pública estão diretamente amarrados à publicidade administrativa, uma vez que é inviável exercer fiscalização sobre o que não se conhece. A informação é condição indispensável para o exercício de uma custódia eficaz por parte dos administrados. O administrador que não torna pública sua conduta desinforma, escapa ao controle de legalidade e moralidade. Por isso, há que se controlar, prestimosamente, a observância da publicidade (JÚNIOR, 2003, p. 22).

É de suma importância a obediência a esse princípio, motivo pelo qual a infringência gera graves consequências para o agente público. Como por exemplo, a omissão de um prefeito municipal ao prestar contas é crime previsto no artigo 1º, inciso VI, do Decreto-lei nº 201/67, e ato de improbidade administrativa abrangido no artigo 11, inciso VI, da Lei nº 8.429/92.

O direito à Publicidade está sustentado no artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal que diz o seguinte: “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado” (BRASIL, 1988)

1.1.5 Princípio da Eficiência

Administrar de forma eficiente significa dizer que é necessário adotar sistemas e práticas para atender o cidadão de acordo com sua necessidade, de forma ágil e com uma adequada organização interna. Tornar os recursos disponíveis cada vez mais produtivos, a fim de evitar desperdícios e maximizar os resultados, garantindo, dessa forma, uma maior rentabilidade do serviço público.

De acordo com Moraes (2000, p. 232) apud Júnior (2003, p. 23-24) o princípio da eficiência é:

A persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social.

1.2 Poderes da Administração Pública

Sabemos que a finalidade primordial da administração pública é a satisfação do interesse público tendo em vista o bem comum, portanto, são concedidas a ela certas prerrogativas para que alcance sua finalidade essencial. Esses benefícios são os poderes administrativos, onde agentes públicos e até mesmo particulares devem moldar seu comportamento ao interesse público.

Os poderes da administração pública são classificados em: Poder Hierárquico, Poder Disciplinar, Poder Regulamentar e Poder de Polícia. Também temos os chamados Poder Discricionário e Poder Vinculado, ambos não são na verdade espécies de poderes, pois não ocorrem sobre um objeto determinado, porém discorreremos sucintamente sobre eles.

1.2.1 Poder Hierárquico

Segundo Júnior (2003, p.28):

Utiliza-se a expressão poder hierárquico para aludir à capacidade atribuída ao administrador para distribuir funções e organizar as atividades administrativas. Na verdade, cuida-se de mero fracionamento organizado de atribuições no âmbito do Poder Público. Quer dizer, o poder hierárquico serve para definir, com precisão, os limites de cada agente ou órgão.

É o poder que dispõe o Executivo para organizar a função administrativa de seus órgãos, estabelecendo relações de subordinação entre os servidores. A hierarquia não existe entre os Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo.

O subordinado tem o dever de obedecer quando a autoridade superior dá uma ordem. Já a fiscalização é o poder de vigiar os atos praticados, dado que este exige do agente público a realização das suas funções de acordo com os princípios constitucionais.

Avocar é trazer as funções exercidas pelo seu subordinado para si.

Delegação é a transferência da responsabilidade administrativa. Conforme explica Júnior (2003, p. 28):

Quanto à delegação, não custa recordar que se trata de transmissão de competência que pressupõe a inferioridade hierárquica do delegado e, portanto, implica transferência de responsabilidade administrativa. Daí por que atribuição privativa não se delega e função delegada não se recusa.

Também temos a subordinação e a vinculação administrativa, conforme expõe Meirelles (1999, p.110):

A subordinação é decorrente do poder hierárquico e admite todos os meios de controle do superior sobre o inferior. A vinculação é resultante do poder de supervisão ministerial sobre a entidade vinculada e é exercida nos limites que lei estabelece, sem retirar a autonomia do ente supervisionado.

1.2.2 Poder Disciplinar

O poder disciplinar é interno à administração e não deve ser confundido com o poder punitivo do Estado. Dessa forma Júnior (2003, p.28) explica que “a eventual inobservância, pelo agente público, de qualquer dever inerente ao exercício da atividade administrativa gera o Poder Público o poder/ dever de puni-lo”.

Portanto a Administração controla a conduta de seus agentes, no que diz respeito à execução de suas funções e os responsabiliza se por casualidade cometerem falhas e se a infração violar os princípios administrativos o agente terá praticado ato de improbidade administrativa de acordo com a Lei nº 8.429/1992.

1.2.3 Poder Regulamentar

“O poder regulamentar ou normativo dá ao administrador público competência para editar decretos e regulamentos. Objetiva, sempre, viabilizar o esclarecimento e a correta execução da lei. É o veículo de precisão legal.” (JUNIOR, 2003, p.28).

É o privilégio concedido à administração pública para complementar as leis e permitir a sua efetiva aplicação, porém não pode alterá-la, pois estará cometendo abuso de poder e invadindo a competência do Legislativo, portanto, seu alcance, como já foi dito, é apenas de norma complementar.

1.2.4 Poder de Polícia

Podemos citar o artigo 78 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1.966, do Código Tributário Nacional que trata do conceito de poder de polícia:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 1966)

O poder de polícia visa preservar o equilíbrio das relações sociais através de meios legais para que não tenha uma supremacia do interesse individual, ou seja, para que todos o exercitem, igual e harmoniosamente, esse poder não deriva da vontade do administrador e sim das necessidades do mesmo.

Segundo Lima (1987, p. 107-108) apud Júnior (2003, p. 29) podemos compreender o poder de polícia como:

Toda restrição ou limitação coercitivamente posta pelo Estado à atividade ou propriedade privada, para o efeito de tornar possível, dentro da ordem, o concorrente exercício de todas as atividades e a conservação perfeita de todas as propriedades privadas. Promove, destarte, a polícia o bem individual e o bem social e, ainda, a própria utilidade pública, porque sob esse aspecto a proteção ao indivíduo a ao agregado é essencial à existência da sociedade, bem em si mesma.

1.2.5 Poder Discricionário

De acordo com Moreira (2011):

Poder Discricionário é aquele conferido por lei ao administrador público para que, nos limites nela previstos e com certa parcela de liberdade, adote, no caso concreto, a solução mais adequada satisfazer o interesse público. O fundamento desse Poder é o princípio constitucional da separação dos Poderes, que prevê a existência de atos reservados a cada um dos Poderes, havendo a reserva judicial (Judiciário), a reserva legislativa (Legislativa) e a reserva administrativa (executivo).

Portanto, no poder discricionário é concedido ao administrador a liberdade para a prática de seus atos administrativos, no âmbito que a lei permite.

1.2.6 Poder Vinculado

O poder vinculado é o que o próprio nome diz, vincula a prática de determinados atos aos elementos legais e requisitos que são necessários para a sua formalização.

Moreira define o poder vinculado conforme transcrevemos:

O poder vinculado pode ser definido como aquele em que a lei estabelece todos os elementos, pressupostos ou requisitos do ato, não havendo para o agente qualquer liberdade de escolha, como acontece no exercício do poder discricionário. Caso o agente verifique a ocorrência do fato que dá origem ao ato administrativo, seu dever é executá-lo nos exatos termos previstos na lei. (MOREIRA, 2011).

1.3 Entidades Públicas

Entidade pública está relacionada com serviços públicos, cabe à administração pública estabelecer, nas condições normativas e com igualdade, a utilização de todos os serviços disponíveis para a população, assim satisfazendo as necessidades coletivas.

Serviço público de acordo com o conceito de Andrade é: “todo serviço prestado pela Administração, direta ou indireta, ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer as necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples convivência do Estado.” (ANDRADE, 2008, p. 13)

Esses serviços podem ser prestados no âmbito Federal, Estadual e Municipal, tanto por entidades da administração direta, quanto por entidades de administração indireta.

Podem ser divididos entre serviços públicos e serviços de utilidade pública. Serviços públicos são os considerados essenciais para a sociedade e somente o Estado pode prestá-los. Os serviços de utilidade pública são considerados não essenciais, sendo assim, a administração pública pode prestá-los diretamente ou sob o regime de concessão, permissão ou autorização, de acordo com certas condições e perante seu controle.

Segundo Andrade, existem três meios de prestação dos serviços públicos: centralizados, descentralizados e desconcentrados.

Os serviços centralizados “são serviços prestados diretamente pelo Estado, sob sua exclusiva responsabilidade, onde o governo assume a titularidade e a execução dos trabalhos.” (ANDRADE, 2008, p. 14).

Descentralizados são os “serviços em que o Poder Público transfere a titularidade para que alguém os execute.” (ANDRADE, 2008, p. 15).

E os serviços desconcentrados que são “serviços executados centralizadamente pela administração, porém com distribuição de atribuições entre seus diversos órgãos. ” (ANDRADE, 2008, p. 15).

1.4 Administração Direta

Entende-se por Administração Direta os serviços e atividades exercidos pelo próprio Estado e seus órgãos, os chamados serviços centralizados, conforme abordamos anteriormente.

Júnior (2003, p. 35) define administração direta ou centralizada como “o complexo dos órgãos integrados na estrutura administrativa do Estado, sobretudo do Poder Executivo, de cada nível ou esfera de governo (União, Estado, Distrito Federal, município) ”.

1.5 Administração Indireta

Por administração pública indireta ou descentralizada (descentralização institucional) compreenda-se o conjunto de entidades com personalidade jurídica própria, criadas ou autorizadas sua criação por lei, vinculadas ao Poder executivo de cada nível ou esfera de governo, com autonomia financeira e administrativa, prestadoras de serviços públicos ou exploradoras de atividades econômicas. Trata-se, aqui, de desmembramento horizontal de atribuições administrativas. (JÚNIOR, 2003, p. 36).

O artigo 37 da CF de 1988 regulamenta a criação de entidades com personalidade jurídica própria: “XIX - somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação.” (BRASIL, 1988).

Júnior (2003, p. 36) reforça a ideia de descentralização das entidades:

Na descentralização, desloca-se a atividade pública para entidades externas, com personalidade jurídica própria pública (autarquia) ou privada (fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista).

1.5.1 Autarquia

Pode-se conceituar autarquia como:

Serviço autônomo instituído por lei, com personalidade administrativa de direito público interno, possuidor de orçamento próprio e autonomia

financeira, sem subordinação hierárquica, além de patrimônio e receitas próprias, capazes de executar as atividades típicas da Administração pública, ou seja, possuidor de atribuições estatais específicas, que requeiram, para seu melhor funcionamento, uma gestão administrativa e financeira descentralizada. (ANDRADE, 2008, p.16).

A autarquia desempenha funções próprias e típicas do Estado, entre as entidades da administração indireta é a que se encontra mais próxima da administração central, ou seja, trabalha como adjunto às funções do Estado.

Pode-se citar como exemplo de autarquia o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), o IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis) e o Banco Central do Brasil.

1.5.2 Empresa Pública

De acordo com Júnior (2003, p. 40):

A empresa pública é dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada mediante autorização de lei específica, com patrimônio próprio e capital social exclusivamente público, com o fito de explorar atividade econômica exercida pelo Poder Público em caráter contingencial ou por conveniência administrativa. É entidade paraestatal.

A empresa pública não realiza atividade típica do Estado como no caso da autarquia, ela exerce atividades de prestação de serviços públicos e também atividade econômica em que o Poder público tenha interesse ou que favoreça a coletividade.

Sua personalidade é de direito privado e seu capital é exclusivamente público. Possuem muita semelhança com as sociedades de economia mista, porém não se confundem a elas, pois as empresas públicas não admitem capital privado.

Como exemplo de empresas públicas pode-se citar a Caixa Econômica Federal e o BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social).

1.5.3 Sociedade de Economia Mista

A sociedade de economia mista se diferencia da empresa pública pelo fato de ter na sua constituição capital privado e público, sendo o capital público que detém a maior parcela. Essas empresas também são criadas para desempenhar atividades econômicas e prestar

serviços de interesse público. O Banco do Brasil e a Petrobrás são exemplos de sociedades de economia mista.

Sociedade de economia mista pode ser definida como:

Pessoa jurídica de direito privado, criada mediante autorização legal, sob forma de sociedade anônima, para a exploração de atividade econômica ou serviço de interesse coletivo, sob controle majoritário da Administração Pública direta ou indireta. É entidade paraestatal composta pela participação casada do Poder Público e de particulares na construção de seu capital social e em sua administração. (JÚNIOR, 2003, p. 41).

1.5.4 Fundação Pública

Segundo Di Pietro (2000, p. 323) apud Júnior (2003, p. 39) a definição de fundação pública é:

O patrimônio, total ou parcialmente público, dotado de personalidade jurídica de direito público ou privado, e destinado por lei, ao desempenho de atividades do estado na ordem social, com capacidade de auto-administração e mediante controle da administração Pública, nos limites da lei.

Observa-se que existem dois tipos de fundações, as que são instituídas com personalidade jurídica de direito público e outras com personalidade no direito privado. Se no caso a fundação for “instituída com personalidade jurídica no direito público, não está sujeita à fiscalização do Ministério público e não precisa inscrever seus estatutos no Registro Civil, como ocorre com as fundações públicas personalizadas no direito privado.” (JÚNIOR, 2003, p. 40).

São criadas para um fim social específico, como por exemplo, realização de atividades esportivas, culturais, educacionais, para pesquisas e de assistência social. Não tem fins lucrativos, seu objetivo é amparar a sociedade. Podemos citar como exemplo a FUNAI (Fundação Nacional do Índio) e o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística).

1.6 Agentes Públicos

Ao falarmos de agentes públicos, devemos destacar sua importância e proporcional responsabilidade, já que estes são parte integrante da Administração Pública, e colaboram para o desenvolvimento da sociedade através da prestação de serviços de interesse coletivo.

O termo Agente público, é conceituado por Júnior (2008, p. 252) como:

Toda pessoa natural que exerce cargo, emprego ou função pública é agente público. A locução agente público compreende todas as pessoas que mantêm vínculo de trabalho, temporário ou permanente, a qualquer título, com o Estado. Vale para a administração direta e indireta, quer dizer, designa a pessoa natural que, sob qualquer pretexto, exerce atividade típica do Estado.

A própria lei 8.429/1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional, define:

Art. 2º: Reputa-se agente público, para os efeitos desta lei, todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades mencionadas no artigo anterior. (BRASIL, 1992).

A partir do conceito de agente público podemos citar diferentes categorias, exaltando que há divergência entre diferentes autores e juristas em relação a esta classificação quanto à nomenclatura e extensão.

O presente trabalho adotará a classificação proposta por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e adaptada por Celso Antônio Bandeira de Mello, onde os agentes públicos podem ser classificados em três grandes grupos, estando estes sujeitos a subdivisões.

1.6.1 Agentes Políticos

Componentes dos mais elevados escalões na organização Administrativa Pública, investidos em cargos, funções, mandatos ou comissões, por nomeação, eleição, designação ou delegação, que exercem atribuições constitucionais, possuindo independência funcional e regime jurídico próprio. No sentido mais amplo são os representantes da vontade política do Estado.

1.6.2 Servidores Públicos

São agentes públicos vinculados à Administração Direta ou autarquias e fundações públicas por relações profissionais. Diferentemente dos agentes políticos, estão sujeitos à hierarquia funcional e não possuem regime jurídico próprio, devendo seguir aquele determinado pela entidade na qual prestam serviço. Exercem atividade pública com vínculo e remuneração. Podem ser classificados como estatutários, celetistas ou temporários.

- **Servidores Públicos Estatutários**

Os servidores estatutários são nomeados para cargo público no regime estatutário, ou seja, são regidos por estatuto próprio – Estatuto do Servidor Público, regulamentado por leis de âmbito federal, estadual e municipal.

- **Empregados Públicos (Celetistas)**

Apesar de estarem submetidos aos princípios do direito público, os empregados públicos são contratados no regime da CLT (Consolidação das Leis Trabalhistas). Em empresas públicas e sociedades de economia mista esse regime torna-se obrigatório.

- **Servidores Temporários**

São aqueles contratados por necessidade extraordinária para exercerem temporariamente função pública, remunerada, de caráter excepcional.

1.6.3 Particulares Que Atuam em Colaboração

Pessoa física que exerce atividade remunerada ou não, em benefício do interesse público, onde não há vínculo jurídico entre o particular e a administração. Existem três tipos de agentes que podem colaborar com a administração: agentes por delegação; agentes que atuam por convocação, nomeação ou designação; e agentes necessários ou gestores de negócios públicos.

- **Delegação**

Agentes delegados atuam mediante delegação, ocorre quando há concessão e permissão de serviços públicos. Nesses casos a remuneração não é paga pelos cofres públicos, mas pelos próprios usuários do serviço, é exercida função pública em nome próprio com a fiscalização da administração.

- **Convocação, Nomeação ou Designação**

Nessa espécie pode haver agentes que exercendo atividade sem remuneração, exercem um serviço público honroso, motivo pelo qual alguns autores os denominam como agentes honoríficos, tais serviços constituem serviços públicos relevantes à sociedade.

- **Agentes Necessários ou Gestores de Negócios Públicos**

Esse agente atua voluntariamente, diante de uma situação anormal, extraordinária, ou de cunho emergencial. É um particular que apenas colabora, auxiliando com algum tipo de função a administração.

1.7 Cargos, Empregos e Funções

Ao falarmos sobre agentes públicos, se faz necessário distinguir os conceitos de cargo, emprego e função pública.

Cargo público, diz a lei 8.112/90, é uma unidade de atribuições e responsabilidades de determinado agente, criada por lei ou resolução, observando denominação própria, número certo e pagamento pelo erário. Comporta três modalidades de provimento:

- Em Comissão;
- Efetivo;
- Vitalício.

Em comissão é aquele que determina o preenchimento por um ocupante transitório, da confiança da autoridade que o nomeou. Não há concurso para provimento de cargo em

comissão – provimento de cargo é o meio pelo qual ocorre o acesso aos cargos públicos. Neste caso, assim como é livre a nomeação, também é livre a exoneração.

O cargo efetivo é aquele predisposto a ser preenchido em caráter definitivo, cujo provimento inicial deverá ser precedido de concurso público. O ocupante do cargo deverá cumprir prazo, chamado “estágio probatório” para que sejam observados os requisitos necessários à permanência do mesmo, após seu cumprimento, o nomeado adquire direito à estabilidade, conforme discorre o artigo 41 da Constituição.

Por fim, o cargo vitalício, assim como o cargo efetivo, é caracterizado por receber ocupante que nele permanecerá em definitivo. Porém o titular de cargo vitalício, ao contrário do titular de cargo efetivo, só pode ser desligado dele mediante processo judicial, não basta processo administrativo. Os cargos vitalícios são unicamente os previstos na Constituição Federal.

Emprego público é ocupado por quem possua vínculo contratual com entidade pública. No cargo público, a relação entre o servidor e o poder público é de natureza institucional; já no emprego público, a relação é trabalhista.

Função pública pode ser usada para indicar os contratados por tempo determinado para atender necessidade de interesse público, como também para tratar daqueles que exercem cargos comissionados.

1.8 Improbidade Administrativa

A lei nº 8.429/92 trata da improbidade administrativa, conforme dispõe seu artigo 1º:

“Os atos de improbidade praticados por qualquer agente público, servidor ou não, contra a administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de Território, de empresa incorporada ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, serão punidos na forma desta lei”. (BRASIL, 1992).

Em seu Capítulo II, a lei tipifica as formas de improbidade, instituindo o enriquecimento ilícito, o prejuízo ao erário e a violação aos princípios da Administração Pública como atos de improbidade administrativa.

Os agentes públicos que por dolo, culpa ou omissão praticarem tais atos, ficarão sujeitos às sanções dispostas em lei, independentemente das sanções penais, civis e administrativas.

No caso de improbidade administrativa os agentes políticos serão submetidos a foro comum sendo responsabilizados de maneira igual aos demais agentes. Já que o chamado foro por prerrogativa de função, ou foro privilegiado, um direito previsto na Constituição que certas autoridades - agentes políticos - têm de serem julgadas por cortes superiores (especiais) tem como abrangência apenas os crimes de responsabilidade e os comuns de natureza penal. Essa exceção é justificada pela necessidade de proteção do exercício da função ou do mandato, o que desconfigura privilégio pessoal.

A referida lei também aborda a questão da obrigatoriedade da declaração de bens no ato da posse dos agentes públicos, conforme segue:

Art. 13. A posse e o exercício de agente público ficam condicionados à apresentação de declaração dos bens e valores que compõem o seu patrimônio privado, a fim de ser arquivada no serviço de pessoal competente.

§ 1º A declaração compreenderá imóveis, móveis, semoventes, dinheiro, títulos, ações, e qualquer outra espécie de bens e valores patrimoniais, localizado no País ou no exterior, e, quando for o caso, abrangerá os bens e valores patrimoniais do cônjuge ou companheiro, dos filhos e de outras pessoas que vivam sob a dependência econômica do declarante, excluídos apenas os objetos e utensílios de uso doméstico.

§ 2º A declaração de bens será anualmente atualizada e na data em que o agente público deixar o exercício do mandato, cargo, emprego ou função.

§ 3º Será punido com a pena de demissão, a bem do serviço público, sem prejuízo de outras sanções cabíveis, o agente público que se recusar a prestar declaração dos bens, dentro do prazo determinado, ou que a prestar falsa. (BRASIL, 1992)

1.9 Acumulação de Cargos

Ainda sobre os agentes públicos, é oportuno citar os casos em que é permitido acumulação de cargos. De acordo com o inciso XVI do artigo 37 da Constituição, é proibida a acumulação de cargos remunerados, exceto se houver compatibilidade de horário, nas seguintes hipóteses:

- De dois cargos de professor;
- De um cargo de professor com outro técnico ou científico;

- De dois cargos ou empregos privativos de profissionais de saúde, com profissões regulamentadas.

A proibição atinge a administração direta e indireta, também nas empresas com participação estatal, porém há exceções, entre elas as que se referem aos membros da magistratura e do Ministério Público que podem acumular uma função no magistério.

Importante ressaltar que não é possível acumular a remuneração do exercício público com proventos de aposentadoria, exceto em casos preexistentes, ou seja, acumuláveis na atividade, e nos cargos eletivos e comissionados.

1.10 Meios de Controle

Para que a administração pública possa ser eficaz, eficiente, exercida em consonância aos princípios que a regem, transmitindo à sociedade a máxima transparência de suas ações, é necessário que haja controle.

De acordo com Meirelles (1990, p.568), entende-se por controle “faculdade de vigilância, orientação, e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”, com o objetivo de alcançar as metas estipuladas de forma íntegra e efetiva.

No contexto da Administração Pública, podemos mencionar o relato de Guerra, que assim descreve:

Controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. (GUERRA, 2007, p.90)

Em conformidade com a interpretação mencionada, o controle da administração pública pode ser classificado quanto sua origem em três grupos distintos que se complementam. São eles:

- Controle Interno;
- Controle Externo;
- Controle Social.

1.10.1 Controle Interno

O controle Interno possui grande relevância na esfera pública, sendo um processo de responsabilidade da própria gestão, utilizado como importante ferramenta de prevenção, avaliação e correção.

Peter e Machado (2007, p.24) descrevem que controles internos são constituídos pelo:

Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

A Constituição Federal em seu artigo 74 determina quais as funções básicas a serem desenvolvidas pelo controle interno no âmbito federal, podendo essas ser ampliadas para as esferas estadual e municipal.

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

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

(BRASIL, 1988).

Importante destacar que a própria Constituição, além de estabelecer as funções básicas a serem desenvolvidas pelo controle interno, determina que os respectivos responsáveis, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

O controle interno é tema central do trabalho, e será desenvolvido com mais ênfase nos próximos capítulos, onde será exposto através de pesquisa bibliográfica, significado, abrangência, funções, objetivos e a importância do tema na administração pública, sobretudo no setor municipal.

1.10.2 Controle Externo

O controle externo, assim como o interno está previsto na Constituição Federal, e deve ser entendido como uma forma de controle independente e autônoma, que atua em prol da sociedade e de maneira suplementar da Administração Pública.

Na visão de Pascoal (2009), “não obstante todos os controles existentes dentro de um determinado órgão ou entidade torna-se necessária a existência de uma instituição autônoma e independente com o intuito de fiscalizar a forma como os recursos públicos foram e estão sendo aplicados. ”

Dessa forma, surge a figura do controle externo, que no Brasil, tem sua competência e função apreciadas na Seção IX do Capítulo I do Título IV da Constituição Federal, onde se estabelece que o controle externo será exercido no âmbito do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, os quais terão entre outras incumbências:

- Apreciação das contas prestadas anualmente pelo Chefe do Executivo, mediante elaboração de parecer prévio;
- Julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos;
- Apreciação dos atos de admissão de pessoal e as concessões de aposentadorias, reformas e pensões;
- Prestação das informações solicitadas pelo Poder Legislativo sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- Aplicação aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- Assinatura de prazo para adoção de providências, caso seja verificada a ilegalidade;
- Representação ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. (BRASIL, 1988).

Destacamos que as normas instituídas constitucionalmente no âmbito federal se aplicam às demais esferas de governo, seguindo a mesma sistemática, onde o responsável pela fiscalização é o órgão Legislativo competente, auxiliado pelo Tribunal de Contas do Estado no âmbito estadual/municipal; Tribunal de Contas do Distrito Federal e quando houver o Tribunal de Contas do Município, no domínio municipal.

1.10.3 Controle Social

Segundo a cartilha da Controladoria Geral da União – CGU (2010) que aborda o controle social, o termo é explicado como a participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da Administração.

No Brasil, a questão do controle social ganhou força durante a década de 1980, com o processo de redemocratização vivido pelo país.

Em 1988 a Constituição Federal consolidou o novo sistema de controle da Administração Pública, fundamentado nos princípios constitucionais de legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade e publicidade. Essa Constituição foi assim o resultado do movimento democrático de participação popular que introduziu as bases para o que chamamos atualmente de controle social (SERAFIM, 2010).

Portanto todo aquele que exercer controle social, seja conselhos, cidadãos, de maneira individual ou organizada tem amparo legal e constitucional. Sendo o principal exemplo o § 3º do artigo 37 da Constituição Federal:

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública. (BRASIL, 1988)

Assim sendo, verificamos que o controle social é o meio pelo qual o cidadão pode exercer sua cidadania, fiscalizando as ações governamentais, exigindo a prestação de contas e participando da formulação de políticas públicas que atendam as demandas da sociedade. É através do controle social que ocorre o estreitamento democrático entre Estado e Sociedade civil.

2. CONTROLE INTERNO

A constante preocupação com o destino e uso dos recursos públicos fez-se necessário a instituição de meios que permitissem analisar e constatar problemas que pudessem resultar em prejuízos para a administração pública e conseqüentemente à sociedade.

O controle interno visa identificar falhas dentro do sistema de gestão, assim possibilitando um maior aprimoramento no que diz respeito ao plano de organização interna, recrutamento e seleção de pessoas com qualificação e a melhoria constante no próprio sistema de controle interno.

Conforme explica Meirelles (2006, p. 665), controle interno:

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

Sabemos que o conceito de controle interno foi se modificando ao longo do tempo, o que antes era conhecido simplesmente como um procedimento, atualmente é uma grande estrutura de controles internos que visam garantir melhores resultados.

Portanto, o controle interno é um plano organizacional para manter uma gestão adequada e eficiente, trazendo mais qualidade, credibilidade e confiança nas informações extraídas para a tomada de decisões e aperfeiçoamento dos procedimentos já realizados, assim garantindo a maximização dos resultados.

Meirelles ainda complementa destacando que:

O controle interno objetiva a criação de condições indispensáveis à eficácia do controle externo e visa a assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução do orçamento, dos programas de trabalho e a avaliação dos respectivos resultados. É na sua plenitude, um controle de *legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência*. (MEIRELLES, 2006, p. 703).

2.1 O Controle Interno na Administração Pública

2.1.1 Os Significados do Termo Controle

O significado de controle segundo o dicionário Aurélio é:

Ato, efeito ou poder de controlar; domínio, governo. Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas.

De acordo com Meirelles (2006, p. 663), “controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Podemos entender que controle é um conjunto de métodos introduzidos com a finalidade de fiscalizar certa atividade ou pessoa. Dessa forma, é correto afirmar que para o Estado o controle é um componente primordial, já que a Administração deve estar sempre de acordo com os princípios e obrigações legais.

Para tanto se instituiu a Lei de Responsabilidade Fiscal que é uma exigência constitucional e determina para os gestores públicos procedimentos para uma gestão fiscal responsável.

2.1.2 O Sistema de Controle Interno

De um modo geral o sistema de controle interno verifica a eficiência dos controles internos implantados em cada setor, é onde se encontram as normas, procedimentos e os métodos com o fim de avaliar, acompanhar e verificar os resultados no que diz respeito a execução e eficiência da gestão pública em todos os setores.

O controle interno, conforme já discurremos, é uma parte que integra o sistema de controle, deve ser realizado por todo servidor público, ou seja, é “todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração” (MEIRELLES, p. 572, 1990).

2.1.3 O Controle na Administração Pública

Conforme já discorremos, o controle interno é um mecanismo obrigatório que tem por objetivo amparar a Gestão Pública, para que esta possa atuar de forma preventiva, detectando possíveis irregularidades, assim certificando maior eficiência e eficácia em relação aos gastos públicos e mostrando maior transparência na aplicação dos recursos públicos.

O controle na administração pública tem por objetivo controlar e avaliar os limites impostos aos governantes para que estes possam utilizar os recursos públicos de maneira responsável e a favor da coletividade, conforme discorre Meirelles:

Controle administrativo é todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando a mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo quê é um controle de *legalidade* e *mérito*. Sob ambos esses aspectos pode e deve operar-se o controle administrativo para que a atividade pública em geral se realize com legitimidade e eficiência, atingindo sua finalidade plena, que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais dos administrados. (MEIRELLES, 2006, p. 668).

Da mesma forma que Meirelles define controle na administração pública, o artigo 74 da Constituição Federal de 1988, também salienta sobre o controle interno no âmbito dos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), destacando os seguintes pontos:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
 - IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- (BRASIL, 1998).

Para que o administrador público consiga atingir seus objetivos é necessário ter o controle como função, não basta que ele somente esteja empenhado em suas atividades de planejamento e organização para dirigir uma entidade, se o mesmo não tiver o controle interno para apontar as prováveis falhas e até mesmo desvios e desperdícios em suas atividades.

2.1.4 O Controle Interno Municipal

De acordo com o que foi exposto anteriormente, a administração pública deve manter sistemas de controle interno no âmbito dos três Poderes, é uma exigência legal e uma necessidade para fiscalização e orientação da gestão pública em prol da sociedade.

No âmbito municipal, a Constituição Federal vigente, em seu artigo 31, dispõe sobre o controle interno:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. (BRASIL, 1998).

A implantação de um sistema de controle interno no município constitui um mecanismo de suporte que vai gerar informações sobre erros ou desvios que podem ter ocorrido na execução do trabalho do administrador com a finalidade de adotar meios de prevenção e correção das situações que podem estar causando prejuízo. Essas informações além de agregarem mais veracidade e transparência, também vão auxiliar o Poder Executivo na fiscalização interna.

Para que esse controle seja efetivo é necessário, além de instituído por lei, que tenha uma estrutura adequada, consoante as atividades realizadas pela administração municipal e composto por profissionais capacitados, com qualificação e que estejam comprometidos com o exercício de sua função.

Mesmo que seja uma determinação legal, ainda existem certas dificuldades de implantação e execução por conta do desconhecimento da importância e eficácia desse controle na tomada de decisões, conforme explica Lopes:

Muitos contratempos certamente poderiam ser evitados se a entidade mantivesse um sistema de controle efetivamente atuante, auxiliando a administração na tomada de decisões, como por exemplo: na elaboração do orçamento dentro de critérios técnicos de estimação, no acompanhamento da execução orçamentária, na projeção do fluxo de caixa periódico (semanal, quinzenal ou mensalmente), racionalizando os procedimentos de compras, na reconciliação de saldos, etc. (LOPES, 2008).

Vários são os motivos para um sistema de controle interno ineficaz, entre eles podemos destacar a ausência de planejamento, a falta de estrutura adequada, a não instituição de rotinas de fiscalização e controle.

Ao implantar o sistema de controle interno, este deve efetivamente funcionar de uma forma sistêmica, para que as atividades do setor público sejam bem realizadas e os procedimentos bem definidos.

Os órgãos integrantes da administração pública municipal deverão ter o conhecimento de todo o funcionamento do sistema, assim conseguirão oferecer as informações necessárias para uma melhor utilização dos recursos para sua área de atuação. A interação entre esses órgãos é fundamental, pois influenciará diretamente no êxito do sistema de controle interno.

2.2 Tipos de Controle Interno

O controle interno pode ser tipificado em relação a diferentes aspectos. No âmbito das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu regra própria para o sistema de controle interno governamental, a NBCT 16.8, a qual determina classificação de acordo com as seguintes categorias:

- **Controle Normativo**

Conforme tratado anteriormente, os atos da administração pública são delimitados pela legislação vigente, de forma que o administrador público poderá fazer somente o que estiver expressamente previsto em lei. Dentro do controle normativo, portanto, são verificados se os atos administrativos estão sendo realizados em conformidade com as normas legais a que estão sujeitos, contemplando a obediência aos demais princípios administrativos.

Caso sejam apontadas irregularidades, o ato poderá ser considerado nulo, ou ainda caracterizado como ato administrativo defeituoso, quando este não representar dano ao interesse público, ou a terceiros.

- **Controle Operacional**

Afere os resultados dos atos controlados, utilizando como base para fundamentação a eficiência, conveniência e oportunidade do ato praticado.

Por conseguinte, o controle operacional busca constatar se as práticas aplicadas no processo administrativo foram capazes de atender às necessidades do interesse público em prol do bem-estar coletivo, se resultou em melhorias e cumpriu os planos ordenados.

Verificando desse modo o desempenho da administração pública quanto a sua gestão, produtividade e conseqüentemente seus resultados alcançados.

- **Controle Contábil**

Através de um conjunto de recursos, métodos e procedimentos, visa a garantia da veracidade e da fidedignidade dos componentes patrimoniais e das demonstrações contábeis, promovendo a proteção dos ativos e a transparência das informações.

Outra importante divisão do controle interno diz respeito ao momento de sua execução, que pode ser categorizado em:

- **Controle Prévio**

Esse controle tem a finalidade de analisar os atos administrativos que estão sendo planejados, mas que ainda não foram executados, com o objetivo de assegurar a legalidade e a viabilidade de sua execução. Dessa forma, é possível detectar problemas precocemente e buscar soluções antecipadamente, tornando o processo de controle e fiscalização mais ágil.

- **Controle Concomitante**

Tem por objetivo a supervisão constante e direta durante o desenvolvimento das atividades, garantindo que a execução dos atos da Administração Pública esteja em conformidade ao planejamento proposto.

- **Controle Posterior**

Sua função é identificar falhas e irregularidades, bem como promover as devidas correções quando houver necessidade, aliado ao propósito de avaliar os resultados, garantido eficiência e eficácia.

2.3 Fundamentação Jurídica

A preocupação em controlar recursos públicos pode ser observada no Brasil desde sua colonização, quando esse controle ainda era exercido pela Coroa Portuguesa. O embasamento jurídico-legal foi fundamental para a evolução dos controles públicos, inclusive, o controle interno.

Através das legislações foram criados órgãos oficiais de controle, delegado responsabilidades, delineado limites e determinados objetivos e funções ao controle interno.

Em função da importância dos mecanismos legais no desenvolvimento do controle interno, será abordado histórico jurídico do tema no cenário brasileiro, utilizando-se como ponto de partida, aquele que foi considerado o marco legal da contabilidade aplicada ao setor público, a Lei nº 4.320/1964.

2.3.1 Lei nº 4.320/1964

A Lei nº 4.320/64 estabelece em seu texto que o controle da execução orçamentária e financeira da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, será exercido pelo Poder Executivo através do controle interno, e pelo Poder Legislativo por meio do controle externo.

Os termos “controle interno” e “controle externo” foram inseridos a partir da Constituição de 1967, que alterou a citada lei, a alteração em sua redação representou um fato importante no que tange a evolução do controle interno no âmbito nacional. Os conceitos expressos foram posteriormente consolidados no artigo 70, da Constituição Federal Brasileira, de 1988. Podemos observar as definições e atribuições prescritas na lei em seus respectivos artigos:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

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

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

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

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. (BRASIL, 1964).

Deliberou, ainda, sobre a universalidade e abrangência do controle na Administração Pública, determinou a verificação da efetividade do programa de trabalho estabelecido, dando um primeiro passo em direção ao controle de resultados, até então o controle governamental cumpria apenas um papel legal.

A partir da Lei nº 4.320/64, os princípios do planejamento, orçamento e controle foram legitimados, além da regulamentação dos planos orçamentários que representaram avanços e serviram como prévia para a reforma administrativa de 1967.

Além disso, ela apresentou progressos significativos e proporcionou uma base sólida para o processo de aperfeiçoamento da Administração e controles Públicos. Nela a matéria financeira foi tratada de maneira sistêmica, envolvendo desde o planejamento, até a etapa de avaliação e fiscalização. Suas regras foram padronizadas e sua formulação contemplou a integração das informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

2.3.2 Decreto Lei nº 200/1967

Por volta de 1967, o Brasil iniciou processo para uma nova reforma administrativa e sua base legal pode ser encontrada no Decreto Lei nº 200/1967, que traz em seu artigo 6º as mudanças mais significativas relacionadas ao controle administrativo.

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I - Planejamento.
- II - Coordenação.
- III - Descentralização.
- IV - Delegação de Competência.
- V – Controle. (BRASIL, 1967).

O planejamento como princípio, ensejava a promoção do desenvolvimento econômico e social nacional, sendo regulamentado por programas e planos citados na própria lei.

A coordenação tinha o propósito de sistematizar a execução das atividades e planos governamentais, tendo a lei em seu texto redigido acerca da amplitude, procedimentos e responsabilidades que envolvem esse princípio.

A descentralização administrativa promoveu a divisão das responsabilidades atribuídas aos órgãos públicos, favorecendo maior autonomia. Um dos instrumentos utilizados

em prol da descentralização foi a delegação de competência, visando agilidade e objetividade no processo de tomada de decisões.

Por fim, o controle das atividades da Administração Federal, incluindo a execução de programas, o cumprimento de normas, a aplicação de dinheiro e a guarda de bens públicos, em todos os níveis e por todos os órgãos, compreendendo, o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria.

2.3.3 Constituição Federal de 1988

No ano de 1985 ocorreram grandes transformações no campo político nacional, iniciou-se o processo de redemocratização do Brasil com a eleição ainda indireta de Tancredo Neves, tais mudanças atingiram também o campo da administração e do controle interno. Uma das iniciativas de mudança envolvendo o tema foi a transferência de dois órgãos de controle, a Secretaria de Controle Interno (SECIN) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (INTERCON) que se tornaram de responsabilidade do Ministério da Fazenda, atuando de forma mais centralizada.

No ano seguinte, com o intento de priorizar o controle das finanças, efetivou-se a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Após sua concepção, os Sistemas de Programação Financeira e Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, foram integrados, formando Sistema de Controle Interno (SCI), por intermédio do Decreto n.º 93.874/86.

Pode-se dizer que o sistema de controle interno foi regulado pelo Decreto n.º 93.874/86 e pela Constituição Federal de 1988, que em seus respectivos textos admitiram a necessidade de um sistema de controle interno que pudesse ser executado por cada poder.

A partir da Constituição Federal de 1988, foram criados sistemas de controle interno nos Poderes Legislativo e também Judiciário, que passaram a funcionar de maneira integrada ao Poder Executivo, tornando a fiscalização governamental mais abrangente e eficaz. Ainda acerca dos avanços representados, foram evidenciadas outras áreas além da orçamentária e financeira, os campos contábil, operacional e patrimonial foram valorizados, reconhecendo dessa forma a importância de atender a todos os princípios da administração pública, não só o da legalidade.

A divisão do controle e seu escopo são abordados na Constituição Federal, onde dispõem em seu artigo 70, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e

patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, em conformidade aos princípios estabelecidos, será exercido pelo Congresso Nacional, através do controle interno, e mediante o sistema de controle de cada Poder.

Enquanto em seu artigo 74, define que a avaliação do cumprimento de metas, execução de programas e orçamentos da União; comprovação da legalidade e avaliação de resultados, aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; atividade de controle das operações de crédito, avais e garantias; apoio ao controle externo são objetos do controle interno.

Foram acrescidas responsabilidades e delimitações, constitucionalizadas normas e princípios que contribuíram para o aprimoramento e evolução do controle interno na administração pública.

2.3.4 Lei Complementar nº101/2000

A Lei Complementar nº. 101/2000 – A Lei de Responsabilidade Fiscal, logo em seu artigo 1º determina seu objetivo principal, que compreende: “estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Uma ferramenta primordial para o equilíbrio do orçamento público e para a fiscalização dos atos administrativos é a efetiva ação do controle interno. Assim, a lei outorgou aos sistemas de controle interno de cada Poder a responsabilidade do cumprimento dos limites estabelecidos.

Em um de seus artigos, a referida Lei especifica quais são os objetos de fiscalização, citando a competência dos Sistemas de Controle Interno, conforme abaixo:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

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

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

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

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

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000).

A Lei de Responsabilidade Fiscal visa o fortalecimento da Administração Pública, por meio de uma gestão responsável e transparente. Para tal, estipula mecanismos de controle capazes de identificar a incidência de atos ilegais, ou fraudulentos, desvios e erros.

A obrigatoriedade da emissão de relatórios periódicos, como os relatórios resumidos da execução orçamentária, citados nos artigos 52 e 53; e os da gestão fiscal tratados nos artigos 54 e 55, promoveram o fortalecimento e enfatizaram a importância do controle interno no levantamento de informações utilizadas na verificação de resultados e fiscalização da gestão.

O Relatório da Gestão Fiscal (RGF) fica sujeito à análise pela Comissão Mista de Orçamento do Congresso Nacional, que após prévia avaliação, deve expressar parecer para posterior determinação por parte do Congresso Nacional.

O RGF é realizado quadrimestralmente e objetiva o controle da despesa e dívida públicas através da observância dos limites que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal. É assinado pelo responsável pelo Controle Interno, conforme disposto no artigo 54 em seu parágrafo único.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), por sua vez, deve ser emitido bimestralmente, devendo auxiliar o acompanhamento da realização orçamentária.

Complementarmente à Lei de Responsabilidade Fiscal, a lei de crimes fiscais, Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, define em seu texto as infrações a que estão submetidos os agentes públicos quanto ao descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Art. 5º Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:
I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei;
II – propor lei de diretrizes orçamentárias anual que não contenha as metas fiscais na forma da lei;
III – deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei;
IV – deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo. (BRASIL, 2000).

Com isso nota-se a preocupação de promover uma gestão eficiente, onde os gestores atuem com responsabilidade e competência, produzindo informações confiáveis dentro de um processo que visa maior transparência e melhores resultados, dispondo do sistema de controle interno como instrumento primordial para o alcance dos objetivos propostos.

3. ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E O EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES

3.1 A Estrutura do Controle Interno

Não há uma estrutura definida para ser seguida em relação ao controle interno, cada instituição, tanto pública quanto privada, deve desenvolver sua própria estrutura com os elementos de acordo com suas necessidades. O CFC (Conselho Federal de Contabilidade), com a Resolução Nº 1.135/08, aprovou em 2008 a NBC T 16.8 (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) que diz respeito ao controle interno sob o aspecto contábil e traz em seu texto quais os procedimentos, processos, classificação e estrutura devem ser adotados nas entidades públicas.

Devido sua grande importância, devemos destacar o modelo COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras), que é internacionalmente uma referência de modelo de controle interno, em que sua metodologia é aplicável a todas as organizações e tem como foco principal o gerenciamento de riscos. A NBC T 16.8 utiliza em sua estrutura os cinco elementos que devem compor, segundo o COSO, o controle interno nas organizações. Embora de Origem privada, esse modelo, pode ajudar e até mesmo ser referência na instituição e funcionamento do Controle Interno na área pública.

3.1.1 Modelo de Referência COSO

Foi criada em 1985, nos Estados Unidos, o COSO, uma organização que trata de assuntos de governança empresarial e tem o objetivo de estudar as ocorrências de fraudes nos relatórios financeiros e contábeis, é composta pelos representantes das associações de classe inerentes a esse tema. O objetivo desse comitê é orientar e fazer recomendações para reduzir fraudes.

Em 1992 o COSO publicou o relatório: Gestão de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, mais conhecido como COSO I, foi uma evolução em relação aos controles internos, esse relatório determinava que as organizações deveriam ter controles internos voltados para o gerenciamento de riscos, utilizando-o como uma ferramenta de gestão para alcançar seus objetivos.

Nesse relatório podemos dar destaque para a importância dada ao gerenciamento de riscos:

O gerenciamento de riscos corporativos contribui para assegurar comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e suas consequências. Em suma, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a organização a atingir seus objetivos e a evitar os perigos e surpresas em seu percurso. (COSO, 2007, p. 3).

O COSO I define que o controle interno é constituído por cinco elementos inter-relacionados, são: ambiente de controle, avaliação e gerenciamento de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento.

Sucintamente, o ambiente de controle é a base da organização, fornecendo a estrutura e promovendo a disciplina, para auxiliar os administradores na condução das atividades empresariais, estabelecendo as estratégias para atingir seus objetivos.

Quando definido os objetivos, cabe ao gestor identificar os possíveis eventos que poderão afetá-los negativamente, nessa etapa estamos fazendo a avaliação e gerenciamento de riscos. É de acordo com o impacto do risco, a ser enfrentado no processo, que vai ser determinada qual melhor medida a ser tomada e como deverão ser administrados.

Nas atividades de controle serão agregadas todas as atividades implementadas na gestão para o alcance dos objetivos estabelecidos, é nessa etapa que “políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia” (COSO, 2007, p.12).

A informação e comunicação determina que as mensagens recebidas pelos agentes administrativos devem ser claras e oportunas no que diz respeito a suas responsabilidades. “As informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos os níveis da organização”. (COSO, 2007, p.12).

Finalmente, a etapa do monitoramento, onde “a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas”. (COSO, 2007, p.12). O monitoramento avalia a adequação e também o funcionamento das atividades de controle para verificar se estas estão sendo aplicadas conforme planejado.

O modelo COSO I tornou-se referência quando abordamos assuntos relacionados ao controle interno, essa estrutura foi inserida em normas, regulamentos e até mesmo políticas e

seguido por milhares de organizações com a finalidade de ajuda-las a avaliar e aperfeiçoar os sistemas de controle interno para alcançar seus objetivos.

A preocupação constante com a avaliação de riscos fez com que o COSO desenvolvesse uma estratégia em que as organizações tivessem mais facilidade em aplicá-la e utilizar para avaliar e aprimorar o seu próprio gerenciamento de risco. Foi publicado em 2004 o modelo Gerenciamento de riscos Corporativos – Estrutura Integrada, conhecida como COSO II ou COSO ERM.

A principal diferença entre o COSO I e o COSO II é que no último não temos apenas cinco elementos, são listados oito elementos básicos: Ambiente interno, Fixação de objetivos, Identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividade de controle, informação e comunicação e Monitoramento.

Podemos perceber que a “Avaliação e gerenciamento de risco” no modelo COSO II ganhou mais elementos, intencionalmente para auxiliar as organizações na aplicação do gerenciamento de riscos, porém o modelo a ser seguido é o COSO I.

De acordo com o exposto, sabemos que no gerenciamento de riscos um componente interfere no outro, de uma forma multidirecional. Essa dinâmica é ocasionada em função das mudanças no ambiente interno e externo das organizações, essas estabilidades ou riscos devem ser enfrentados e para isso um sistema de controle interno é necessário, para manter todos os elementos da estrutura organizacional em sintonia.

3.1.2 Resolução CFC Nº 1.135/08 – NBC T 16.8

De acordo com a NBC T 16.8 o controle interno deve ter a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
 - (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
 - (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
 - (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
 - (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
 - (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:
- (a) a preservação do patrimônio público;

- (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. (NBC T 16.8, 2012, p. 33).

A classificação do controle interno é dada em três categorias: “operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.” (NBC T 16.8, 2012, p. 33-34).

Em relação à estrutura, esta segue a mesma do modelo referencial COSO, conforme discutimos anteriormente e aborda os elementos abaixo:

5. Estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.
6. O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.
7. Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.
8. Avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:
 - (a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
 - (b) a forma como serão gerenciados;
 - (c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
 - (d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.
9. Para efeito desta Norma, entende-se por riscos ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil.
10. Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:
 - (a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
 - (b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.
11. Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

12. O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno. (NBC T 16.8, 2012, p. 34).

A estrutura do controle interno é de suma importância para que as atividades sejam bem desenvolvidas, é a base para programar quais as formas de controle serão utilizadas, as características principais do sistema de controle e quais as pessoas serão responsáveis. Dessa forma, podemos aplicar a estrutura básica de um sistema de controle interno a qualquer instituição pública e de acordo com as necessidades de cada uma desenvolver os procedimentos para corrigir eventuais falhas ou irregularidades.

3.2 Quadro de Servidores

A estrutura de controle interno deve estar diretamente ligada ao dirigente máximo da entidade municipal. Portanto os relatórios do controle interno serão destinados a tais autoridades.

Importante que o sistema de controle interno seja fixado por meio de lei municipal, de forma a expressar as responsabilidades e finalidades do órgão, os processos utilizados para escolha dos controladores internos, traçando um perfil dos mesmos, expondo deveres e garantias inerentes ao cargo.

O quadro de servidores responsáveis pelo sistema de controle interno deve atender às necessidades de cada entidade, considerando o porte e estrutura de cada órgão.

De acordo com o manual básico que trata do controle interno do município, editado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP), em pequenas Prefeituras e Câmaras Municipais, que dispõem de um sistema mais compacto, menos complexo, a existência de um único servidor responsável pelo controle, seria suficiente. Podendo ser designado para tal atividade servidor efetivo, tornando dispensável nova contratação.

Em Municípios, cuja população seja maior que 100.000 (Cem mil) habitantes, e que, portanto, possuam prefeituras e sistemas de controle com maior complexidade, o ideal é que seja avaliada a necessidade e quantidade de servidores para suprir as demandas do órgão.

Nesses casos o cargo de controlador interno deve ser criado por meio de lei específica e ser disposto mediante específico concurso público. Até que o servidor concursado tome posse, as atividades relativas ao cargo poderão ser exercidas por servidor efetivo.

Existem restrições constitucionais, legais e jurisprudenciais para ocupação do cargo de Controlador Interno.

A normatização do controle interno pode ordenar, sobre diferentes perspectivas, dentre as quais, destacar outras hipóteses de incompatibilidade ou mesmo impedimento, que restrinjam a autonomia do controlador no exercício de sua função, caracterizem conflito de interesse, ou afetem a credibilidade do trabalho executado, como por exemplo, relação de nepotismo, ou outros tipos de vínculos que possam promover favorecimento indevido.

Recomenda-se que o servidor responsável pelo Controle Interno não faça parte de comissões de licitação, sindicância, processo administrativo, inventário, entre outros.

Dentro da estrutura de controle, cada Secretaria deve eleger um responsável, que irá fornecer as informações solicitadas pelo controlador interno, necessárias ao desenvolvimento de seu trabalho. Via de regra, o responsável pelo controle interno não poderá ter informações negadas ou negligenciadas.

Os responsáveis pelo sistema de controle interno devem ser revestidos de honestidade, comprometimento, independência, bom relacionamento com os demais servidores, adequada qualificação, amplo conhecimento da legislação e das normas que regulamentam suas atividades, disposição para execução eficiente de suas incumbências, e acima de tudo manterem uma postura ética e moral.

É imprescindível que os controladores internos passem por constantes treinamentos, de maneira que se mantenham sempre atualizados e capacitados tecnicamente.

O bom funcionamento de um sistema de controle interno depende do quadro de servidores que o compõem, especialmente do controlador interno, o que evidencia a importância dos recursos humanos dentro desse processo.

3.3 As Responsabilidades do Controle Interno

No desempenho de suas funções, o órgão responsável pelo sistema de controle interno ao verificar a ocorrência de falhas, fraudes ou erros, deverá não somente comunicar a administração da entidade e indicar soluções, mas também dar ciência ao respectivo Tribunal de Contas. Essa é uma implicação legal, expressa no § 1º do artigo 74 da Constituição Federal de 1988: “Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.

Entende-se que o Controle mais técnico, é aquele exercido pelo Tribunal de Contas, composto por membros, que pressupõe altamente qualificados, cujos conhecimentos são mais amplos e claros acerca das matérias de que tratam e sobre as quais devem deliberar. Portanto, é ao Tribunal de Contas que as denúncias devem ser feitas, assim como será ele quem julgará as delações.

Ao comunicar o Tribunal de Contas, o responsável pelo órgão de controle interno deverá também relatar, as medidas adotadas na direção de obedecer às prescrições legais, corrigir as irregularidades, compensar o possível dano causado ao erário e evitar incidências.

Para a individualização da responsabilidade dos agentes públicos que deram causa a irregularidade é necessário a comprovação de sua conduta irregular, do nexo de causalidade, do dano e de sua culpabilidade. Portanto, o controlador interno somente poderá ser responsabilizado se ao tomar ciência de qualquer irregularidade ou ilegalidade não comunicar ao Tribunal de Contas (artigo 74, § 1º, CF) e der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.

3.4 O Objetivo, a Finalidade e a Importância do Controle Interno

A ineficiência dos serviços públicos ofertados à população é reflexo da má aplicação dos recursos públicos e de uma gestão inoperante. Nesse contexto, se faz necessário a implantação de um sistema de controle interno, de maneira que possa atuar com autonomia, fiscalizando de perto e diariamente os processos administrativos.

Dentre as finalidades do controle interno, está a apuração e comprovação da legitimidade dos atos administrativos e a verificação do cumprimento das atividades estabelecidas pelo próprio órgão, garantindo que sejam executadas com eficiência e eficácia.

Devemos salientar que os objetivos do controle interno, precisam estar sempre alinhados com os objetivos do órgão. Assim sendo, o ideal é que se crie um sistema de controle interno específico, que atenda às necessidades daquela entidade em questão. Portanto um sistema de controle interno, dificilmente será igual a outro, justamente por existirem diferentes demandas.

Em geral existem objetivos comuns aos sistemas de controle interno, como:

- a) a guarda dos ativos;
- b) a confiabilidade dos registros contábeis;

- c) a eficiência e a eficácia nas operações;
- d) o cumprimento das leis e regulamentações
- e) a mensuração dos indicadores de desempenho e avaliação de resultados.

Porém os objetivos específicos do controle devem ser identificados ou desenvolvidos dentro de cada órgão, para cada atividade, de modo pertinente, abrangente, coerente e ajustado aos seus objetivos gerais.

3.5 Planejamento, Atuação e Avaliação

Com o sistema de controle interno estruturado, seu quadro de servidores composto, os objetivos e finalidades fixados, os próximos passos são o planejamento e posteriormente a atuação e avaliação. Nesse estágio o sistema de controle interno entra de fato em funcionamento, cumprindo ao controlador interno exercer sua função, de acordo com as responsabilidades a ele delegadas, respeitando as disposições legais extensivas ao tema.

O primeiro aspecto a ser considerado é o objeto de verificação, ou mais objetivamente, o que verificar, e em um segundo momento, a adoção de métodos e procedimentos aplicáveis e finalmente a avaliação acompanhada de relatório conclusivo.

3.5.1 Planejamento

Por meio do planejamento, é possível vislumbrar um panorama da atual situação da entidade sobre a perspectiva orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, o que possibilita identificar os aspectos mais vulneráveis. Sendo assim, o planejamento direciona o trabalho do controle interno.

A partir de então, são escolhidos métodos e procedimentos que apreciem as funções de todos os setores da entidade, promovendo o acompanhamento sistêmico das atividades executadas, amparado por adequado nível de confiabilidade.

3.5.2 Métodos de Atuação

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP), em seu manual sobre controle interno municipal, sugere que algumas técnicas de auditoria interna podem ser aplicadas à atividade de controle interno. São elas:

- **Exame e Comparação de Livros e Registros**

Para a verificação do controle patrimonial e financeiro poderá ser utilizado o método de Exame e comparação de documentos, livros e registros, a fim de obter informações e realizar conferências, objetivando avaliar a exatidão, integridade e qualidade das demonstrações contábeis e financeiras fornecidas. Apreciando em particular as despesas, com o propósito de conciliar as demonstrações com os planos e metas estipulados nos instrumentos orçamentários.

- **Exame Documental**

Através do exame documental é possível averiguar a validade e a autenticidade dos documentos pertencentes à administração pública. Em relação aos contratos, especialmente os inerentes a processos licitatórios, esse método pode ser usado para verificar a legalidade e observância dos princípios aplicáveis, contemplando cláusulas, valores e seus impactos sobre as despesas públicas.

- **Inspeção Física**

A inspeção física compreende visitas para comprovação da existência, condições e particularidades do objeto em questão. Podendo ser empregado na supervisão de estoques, ativos imobilizados e até mesmo para comprovação de obras, não só no sentido de sua existência de fato, mas também do acompanhamento de sua fase de execução, e reconhecimento de sua utilidade pública.

- **Observação**

Procedimento técnico, no qual o controlador interno acompanha e observa os métodos e processos utilizados nas rotinas operacionais, apontando falhas e propondo melhorias, de modo a promover o aperfeiçoamento das técnicas de gestão, competência na execução das atividades, assegurando conseqüentemente maior produtividade.

- **Confirmação Externa ou Circularização**

Esse método visa constatar a veracidade das informações auferidas através de fontes externas, buscando referências sobre a regularidade de transações relevantes que envolvam valores expressivos, com o intento de atestar a real existência do fornecedor, ou prestador de serviço e a validade das operações. Quando usado apropriadamente a confirmação externa pode ser um meio eficaz para a detecção de fraudes.

- **Conferência de Cálculos**

Cabe ao método de conferência de cálculos o exame dos valores apresentados, de forma que seja verificada a fidedignidade das operações numéricas, tais como somas, deduções, divisões, aplicação de taxas e reajustes.

- **Entrevista ou Indagação**

A entrevista ou indagação tem como base a consulta e interrogação de pessoas que podem ou não fazer parte da administração com a finalidade de analisar a eficiência, eficácia e disponibilidade dos serviços públicos, assim como medir o grau de satisfação de seus usuários. Esse é um importante parâmetro para certificação da efetividade dos serviços oferecidos e também grande fonte de sugestões.

Outros métodos e técnicas podem ser utilizados, desde que sejam seguros, legais e tenham comprovada aplicabilidade.

3.5.3 Avaliação

A avaliação do controle interno objetiva verificar e comprovar se o sistema de controle interno como um todo está devidamente configurado e se funciona de forma eficaz, regular e coerente.

A avaliação oferece embasamento para a recomendação e determinação de ações que visam à melhoria de processos organizacionais, servindo também como parâmetro para o direcionamento e delimitação da extensão e abrangência dos procedimentos aplicados, que proporcione confiabilidade e redução de riscos.

O resultado da avaliação deve ser expresso em relatório elaborado e assinado pelo responsável do controle interno da entidade. A redação deve atender a alguns critérios, assim sendo, recomenda-se que seja:

- Clara e Simples;
- Precisa;
- Oportuna;
- Imparcial;
- Completa;
- Conclusiva;
- Construtiva.

Quanto a periodicidade de elaboração desse relatório, poderá ser definida e regulamentada pelo gestor, é sugerido que haja um intervalo mínimo, devendo ser observado o cenário interno para a determinação desse período.

A fase da atuação e avaliação é de extrema importância, é a concretização de todo o planejamento, regulamentação e estruturação do sistema de controle interno, deve ser executado com máxima responsabilidade, comprometimento e competência. Por meio da atuação e avaliação torna-se possível constatar a efetividade, viabilidade e custo-benefício do processo, informações necessárias a manutenção e aperfeiçoamento do sistema implantado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cabe ao Poder Público administrar uma parcela significativa de toda a riqueza gerada no país, em contrapartida espera-se uma gestão eficiente desses recursos, qualidade dos serviços ofertados e uma prestação de contas transparente. Considerando o panorama político atual, em que são divulgados diariamente fatos relativos à corrupção, má gestão e desvio de recursos públicos, podemos perceber uma enorme distância entre a expectativa e a realidade da Administração Pública.

Considerando que uma Administração Pública ineficiente interfere diretamente na vida dos cidadãos e sociedade como um todo, surge o interesse de entender o funcionamento da máquina pública, investigar as causas de seu mau funcionamento e buscar por alternativas que solucionem, ou ao menos auxiliem na resolução dos problemas encontrados.

São inúmeros os aspectos que contribuem para a má gestão pública, porém pudemos observar que um dos principais agravantes é a ausência de meios de controle, especialmente do controle interno, que diferentemente dos controles externo e social, possui maior proximidade da Administração, acesso a documentos e informações, e tem a possibilidade de desenvolver um trabalho mais completo e detalhado, haja vista sua continuidade e permanência.

Constatamos que ao longo dos anos houve uma evolução legal e funcional no que tange ao controle interno e suas responsabilidades, incluso nesse processo as três esferas de governo, Federal, Estadual e Municipal. Apesar disso, é grande a dificuldade de acesso a entidades, principalmente municipais que possuam um sistema de controle interno implantado e em pleno funcionamento que não cumpra apenas uma exigência legal. Inclusive, é importante observar que não só a falta de um sistema de controle interno, mas também o funcionamento precário dos existentes deve ser objeto de crítica.

Tal precariedade ocorre por uma série de dificuldades, tais quais, falta de adequada estrutura, servidores tecnicamente despreparados e sem o necessário conhecimento legal acerca do tema, bem como a forma de investidura nos cargos públicos, muitas vezes inapropriada, resulta em um número elevado de cargos comissionados, gerando constantes mudanças no quadro de servidores e descontinuidade dos atos desempenhados, além do enorme receio dos próprios gestores, em especial os investidos de má fé, em ter um órgão de assessoria e fiscalização tão próximo e contínuo.

Por fim, concluímos que as melhorias sociais, políticas e econômicas almejadas por todos nós cidadãos, dependem de uma Administração Pública de qualidade, ética, confiável, apta a desempenhar da melhor maneira possível suas atribuições e assegurar o bem-estar e o interesse comum. Para que esse objetivo seja alcançado, enxergamos necessária a implantação de um sistema de controle interno bem estruturado, devidamente regulamentado, composto por servidores comprometidos e capacitados, onde haja divisão de funções e clara delimitação dos direitos e responsabilidades pertinentes.

Assim, entendemos e defendemos que independente do porte do município deve-se instituir um sistema de controle interno, ainda que proporcional, capaz de atender além das formalidades e exigências legais, os anseios da sociedade quanto à moralidade e eficiência da administração pública.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 327 p. 2008.

BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo. **Controle interno: estudos e reflexões**. Belo Horizonte: Fórum, 236 p. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 09 Maio 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200**, de 25 de Fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 27 Setembro 2015.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 07 Março 2015.

BRASIL. **Lei n. 4.320**, de 17 Março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 27 Setembro 2015.

BRASIL. **Lei n. 5172**, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 Outubro 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade – Contabilidade Aplicada ao Setor Público: NBC's T 16.1 a 16.11**. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC11352008_NBCT168_Controle%20Interno.pdf>. Acesso em: 31 Outubro 2015.

CARDOSO, Eliane Gomes de Bastos.; PEDRO, Nívea Simone de Freitas. **Servidores Públicos: Um breve estudo**. Disponível em <

juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10324>. Acesso em: 15 Maio 2015.

CARDOSO, José Eduardo. **José Eduardo Cardoso explica as diferentes categorias dos agentes públicos.** Disponível em: <http://www.unip.br/comunicacao/exibe_noticia.asp?id=3742>. Acesso em: 15 Maio 2015.

CARVALHO, Rodrigo J.; FREITAS, Guilherme D. de. **Agentes Públicos: Definições, Espécies e Classificações.** Disponível em: <<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=3659>>. Acesso em: 15 Maio 2015.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. APOSTILA: SISTEMA DE CONTROLE INTERNO. [S.l.: S.n., 2012]. Disponível em: <http://www.cge.mg.gov.br/images/documentos/Apostila_Sistema_de_Controlo_Interno.pdf> Acesso em: 27 Setembro 2015.

COAUD – COORDENADORIA DE AUDITORIA INTERNA. **Manual de Auditoria Interna.** São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.conab.gov.br/conabweb/download/nupin/ManualdeAuditoriaInterna.pdf>. Acesso em: 15 Outubro 2015.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal.** Rio Grande do Sul, 2007. Disponível em: < http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF>. Acesso em: 10 Outubro 2015.

COSO – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 17 Outubro 2015.

DORICO, Jorge; MORENO, Santiago. **Controle Interno.** [S.l.: S.n., 2007]. Disponível em: < <http://www.geocities.ws/seminariounb/arquivos/grupo2turmaa.pdf>>. Acesso em: 13 Junho 2015.

FERNADES, Jorge Ulisses Jacoby. **Breves considerações sobre a PEC 45/2009.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/25976/breves-consideracoes-sobre-a-pec-45-2009>>. Acesso em: 24 Outubro 2015.

JUNIOR, Waldo Fazzio. **Fundamentos de direito administrativo.** São Paulo: Atlas, 195p. 2003.

LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle Interno na Administração Pública: O Controle Interno na Administração Pública como um Instrumento de Accountability.** [S.l.: S.n., 2012]. Disponível em: <<http://portal3.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541195.PDF>>. Acesso em: 12 Setembro 2015.

LOPES. José Gabriel da Cunha. **O Controle Interno na Administração Pública uma Contribuição para sua Implantação nos Municípios.** [S.l.: S.n]. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/1999/04/-sumario?next=4>. Acesso em: 23 Agosto 2015.

MACHADO, Daiane Pias; et al. **Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal.** São Paulo: Atlas, 243p. 2011.

MARTINS, Jefferson Pedro Oliveira. **A importância do Controle Interno Numa Entidade da Administração Pública como Suporte à Governança Corporativa.** [S.l.: S.n., 2008]. Disponível em: <<http://www.conab.gov.br/conabweb/download/nupin/ManualdeAuditoriaInterna.pdf>>. Acesso em: 17 Outubro 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 23. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 703 p. 1990.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** São Paulo: Ed. Malheiros. 749 p. 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 29. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 798p. 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Regime constitucional dos servidores da administração direta e indireta.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 135p. 1991.

MIGUEL, Marcos Portella; SCHNEIDER, César. **Manual de contabilidade pública.** São Paulo: IOB Folhamatic, 431p. 2013.

MOREIRA, Alexandre Magno Fernandes. **Poderes Discricionário e Vinculado.** Disponível em: <http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20110114163142284>. Acesso em: 06 Junho 2015.

NEVES, Renata. **Características do Controle Interno com Base na Estrutura COSO: um Estudo de Caso.** [S.l.: S.n., 2010]. Disponível em: <http://www.sudamerica.edu.br/arquivos_internos/publicacoes/Renata.pdf> Acesso em: 22 Agosto 2015.

OLKOWSKI, Gustavo Ferreira. **Avaliação de Controles Internos na Administração Pública Federal.** [S.l.: S.n., 2011]. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2436815.PDF>>. Acesso em: 01 Novembro 2015.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; et al. **Contabilidade pública uma abordagem da administração financeira federal.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 381p. 2012.

RUFINO, Alexandra Cronemberger. **Controle interno no âmbito da administração pública municipal.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20913/control-interno-no-ambito-da-administracao-publica-municipal>>. Acesso em: 24 Outubro 2015.

SILVA, Gabriel Kenne da. **O papel do controle interno na administração pública.** Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf>>. Acesso em: 01 Novembro 2015.

SOARES, Líria Lara. **Características do Sistema de Controle Interno Municipal: Um Estudo na Prefeitura Municipal de Ouro Preto.** 2013. 93 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Fumec – Faculdade de Ciências Empresariais – Face, 2013. Disponível em: < <http://www.fumec.br/anexos/cursos/mestrado/dissertacoes/completa/liria-lara-soares.pdf>>. Acesso em: 04 Julho 2015.

SOUZA, Corine Sumski. **O Papel do Controle Interno na Gestão dos Gastos Públicos Municipais.** [S.l.: S.n., 2008]. Disponível em: <<http://www.leliscalil.adv.br/arquivos/29.pdf>>. Acesso em: 27 Junho 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DO MATO GROSSO. **Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública.** Cuiabá, 2007. Disponível em: <<http://www.cuiaba.mt.gov.br/upload/arquivo/livro%20tce%20portal.pdf>>. Acesso em: 16 Outubro 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Manual Básico – O Controle Interno do Município.** São Paulo, 2015. Disponível em: < <http://www4.tce.sp.gov.br/6524-tce-atualiza-manual-basico-de-control-interno-nos-municipios>>. Acesso em: 16 Agosto 2015.