

# **O Controle Interno:** Como Política Pública na Gestão do Estado do Pará com Enfoque em Instituição Estadual de Ensino Superior

*Autores:*

**Salete de Jesus  
Oliveira dos Santos** -  
Mestre em  
Planejamento em  
Políticas Públicas

**Maria do Socorro  
Ferreira Osterne** -  
Doutora Serviço Social  
- Universidade Federal  
de Pernambuco - UFPE

## Resumo

O objetivo desta pesquisa é analisar a atuação do Controle Interno na Instituição Universidade do Estado do Pará (UEPA) como instrumento de defesa do interesse público, em razão da obrigatoriedade por parte do Art.74 da constituição Federal de 1988 e os artigos 115 e 121 da Constituição Estadual e suas alterações posteriores em apoio ao Controle Externo exercido pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE) quanto à transparência do controle e da fiscalização, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00, considerando-se o período de 2004 a 2008, sendo norteada pelos seguintes questionamentos: 1) Como o Controle Interno viabiliza a transparência da aplicabilidade dos recursos na UEPA? 2) O Controle Interno se constitui, de fato, instrumento de assessoria ao Gestor da UEPA? Concluiu-se que o controle da administração pública é exercido, internamente, pela própria administração, ou externamente, por outros órgãos públicos e pelos cidadãos. Tem por objetivo primordial manter a legalidade dos atos de gestão, buscando atingir o fim precípua de aplicar e administrar bem os recursos públicos, mantendo transparência, dando publicidade, procurando manter uma prestação de serviço público mais eficiente, um melhor gerenciamento dos recursos de forma a promover a justiça social, visando alcançar o ideal democrático de uma nação mais igualitária e com mais respeito ao Estado Democrático de Direito.

**Palavras-Chave:** Administração Pública. Controle Interno. Recursos Públicos.

## **Abstract**

The objective of this research is to analyze the performance of the Internal Control Institution University of Pará (UEPA) as an instrument of the public interest, because the obligation on the part of Art.74 of the Constitution of 1988 and sections 115 and 121 the State Constitution and its subsequent amendments in support of external control exercised by the Court of the State of Pará (TCE) as the transparency of control and surveillance, according to the Fiscal Responsibility Law No. 101/00, considering the period 2004-2008, being guided by the following questions: 1) How Internal Control enables transparency of the applicability of resources in UEPA? 2) The Internal Control constitutes, in fact, an instrument of advising the manager UEPA? It was concluded that control of public administration is exercised internally by the administration itself, or externally, by other public agencies and citizens. Its primary objective to maintain the legality of the acts of management, seeking to attain the primary purpose of applying and successfully manage public resources, maintaining transparency, publicizing, trying to maintain a public service more efficient, better management of resources in order to promote social justice in order to achieve the ideal of a democratic and egalitarian nation with more respect to the rule of Law.

**Keywords:** Public Administration. Internal Control. Public Resources.

## Introdução

Considerando-se o ponto de vista do interesse público, justifica-se a relevância da temática sob estudo, mediante a importância de um sistema de controle interno que contemple os indicadores de eficiência e eficácia das políticas públicas e, conseqüentemente, da administração pública. Destaca-se, portanto, neste contexto, a importância de expandir os limites das ações de controle para além do conhecimento de eficiência, incluindo-se também o conceito de eficácia dos resultados.

Salienta-se, ainda, o interesse em aprofundar conhecimentos sobre o Sistema de Controle Interno na Administração Pública como instrumento de controle dos gastos públicos, sendo de vital importância no âmbito da Administração Pública, como uma política que abrange as três esferas de Governo: Federal, Estadual, Municipal.

As dificuldades de gestão na administração pública dos recursos vêm se movendo de um governo para outro. O gestor de despesa quando assumia um determinado cargo político e, mesmo sabendo das condições financeiras inseguras da entidade, desprezava ações concretas e efetivas, transferindo para outros mandatos a responsabilidade do desequilíbrio das contas públicas. A “bola de neve” suporta seus desestímulos por meio de imposições aos ordenadores de despesas que não assumem suas responsabilidades políticas e administrativas ligadas aos cargos que ocupam.

Nas entidades públicas, a contabilidade deve ser vista e entendida como um ramo da contabilidade geral em que surge legalmente a figura do orçamento público, que estima receitas e fixa as despesas e assim planeja as ações por meio do Plano Diretor, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei do Orçamento. A gestão do patrimônio público da entidade não busca o “lucro financeiro”, mas ao chamado “lucro social”.

Segundo Drucker (1997, p. 177) “as grandes organizações não terão muita escolha se não a de tomarem por base a informação”. Portanto, deve-se incentivar a

elaboração de mecanismos de controles internos capazes de produzir confiabilidade indiscutível aos demonstrativos legais, com objetivo de satisfazer as necessidades de informações corretas e tempestivas diante a administração pública.

Um diferencial do ramo da contabilidade privada comparada com a contabilidade pública é que, enquanto na área privada pode-se fazer tudo que a lei não proíbe, na pública exige-se realizar aquilo que a lei determina.

Uma observação a ser considerada é que a grande maioria dos recursos das instituições públicas possui origem em tributos e transferências de outras esferas governamentais, porém os entes públicos também obtêm receitas próprias, pela exploração de seu patrimônio, embasadas em suas legislações específicas, personalidade jurídica e capacidade econômica.

Andrade (2002, p. 24) entende que:

A administração pública deveria exercer como rotina à pesquisa e acompanhamento sistemático da realidade e das necessidades da população, a fim de verificar onde, quando e quanto deverá ser investido para solucionar eventuais aspirações da sociedade.

A necessidade de mudanças no controle de gestão tem aumentado nos últimos anos devido às rápidas mudanças percebidas no contexto social e organizacional relacionadas à complexidade e hostilidade com que exigiu um constante aperfeiçoamento de sistemas de controle para enfrentar a concorrência que decorre da globalização econômica.

Para aquelas organizações habituadas a um contexto social relativamente sólido, com rentabilidade assegurada e sem necessidade de implantação de sistemas de planejamento e controle muito formalizado, possivelmente não sentirão o impacto de uma maneira significativa.

A gestão do controle é, portanto, uma atividade indispensável a todo esforço humano coletivo pela busca dos objetivos firmados. Se não existe controle não há administração, pois os elementos da administração combinam entre si. Nas funções administrativas inclui-se o processo administrativo. Quando isoladas, são

chamadas de funções administrativas. Em especial quanto ao controle, ele é essencial no planejamento, pois sem dados verdadeiros e confiáveis inviabiliza-se o processo orçamentário.

Verifica-se que um dos princípios, tanto da administração burocrática quanto da desejada administração gerencial, é a busca pela profissionalização da administração e, por conseqüência, dos servidores. Tal profissionalização inicia pelo processo de seleção, de forma justa, técnica e impessoal, e posteriormente por treinamentos regulares aos servidores, além de programas de incentivos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe o manifesto claro da necessidade de aperfeiçoamento dos servidores, em especial os de controle, dada sua complexidade técnica de análise, interpretação e cumprimento que requer conhecimentos técnicos em várias áreas do direito público, das finanças, da contabilidade e de trabalho organizado e sistemático de planejamento e ainda as ações propostas.

O objetivo desta pesquisa é analisar a atuação do Controle Interno na Instituição Universidade do Estado do Pará (UEPA) como instrumento de defesa do interesse público, em razão da obrigatoriedade do Art.74 da constituição Federal de 1988 e os artigos 115 e 121 da Constituição Estadual e suas alterações posteriores em apoio ao Controle Externo exercido pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE) quanto à transparência do controle e da fiscalização, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00, considerando-se o período de 2004 a 2008.

A fiscalização na administração pública brasileira, conforme disposto no artigo 70 da Constituição Federal, está focada relativamente à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Constata-se que nos últimos anos a administração pública brasileira tem passado por mudanças e inovações no tocante ao planejamento e ao controle da gestão das finanças governamentais.

Na busca de uma nova estrutura administrativa, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece as normas de finanças públicas direcionadas para a responsabilidade fiscal, a qual pressupõe a ação planejada e transparente, para se prevenir riscos capazes de atingir o equilíbrio das contas públicas. Essa lei fixa um novo modelo de gestão com visão para o desempenho, responsabilização e a responsabilidade de prestação de contas à população.

O intervalo entre o planejamento e a ação é mantido pelo descompasso entre os planejadores e o processo de planejamento com seus executores. O processo de planejamento é peculiar a cada esfera de governo ou órgãos governamentais. Cada um deles tem uma maneira e realidades distintas, e cabe aos responsáveis pelo planejamento e controle, estudar e mensurar a realidade de cada órgão ou departamento e, aí sim, montar o planejamento a ser seguido na administração.

Considerando-se o exposto, a estrutura de organização deste estudo é assim traçada:

## **– Pressupostos Teóricos Sobre Controle Interno E As Funções Da Administração Pública**

### **Teoria do Controle**

A teoria do controle é formulada na matemática e trata dos princípios básicos sob os quais são elaborados os sistemas de controle. Controlar um objeto significa influenciar seu comportamento de modo a obter um resultado desejado. Quando o fator controlado é de natureza física, química ou mecânica, os controles agem com mais eficácia em função da previsibilidade do comportamento desse fator. Isso permite o estabelecimento de controles automáticos, dos mais simples, como pára-raios, sismógrafos e detectores de incêndios, aos mais sofisticados, como os de automação industrial, pilotos automáticos de aeronaves, mísseis teleguiados e outros.

A essência da teoria do controle baseia-se na intercalação de um agente corretivo no fluxo do processo de modo a balizar seu comportamento, para que se processe dentro de padrões predeterminados (FLORENTINO, 2004).

Os sistemas de controle terão maior chance de sucesso, quanto menor for o grau de interação humana no processo, em função do que já foi visto. Os processos que dependem exclusivamente de ações mecânicas possibilitam a implementação de controles automáticos, que, uma vez instalados, funcionam continuamente, ajustando os fatores aos resultados desejados.

### **O Controle como Função da Ciência da Administração**

O controle figura como uma das cinco funções universais da Ciência da Administração, a saber: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar (FLORENTINO, 2004). O controle relaciona-se com todas as demais funções, constituindo-se em instrumento indispensável para que sejam atingidos os objetivos previstos por qualquer organização. Com relação à função de planejamento (previsão), chega-se a dizer que o controle é seu irmão siamês, tal é a simbiose entre ambos: o planejamento sem controle da execução dificilmente logra êxito, bem como e o controle sem padrões e objetivos previamente definidos não terá como atuar por falta de objeto (CHIAVENATO, 2000).

A função controle está presente em todos os níveis das organizações, atuando em todos os processos. É responsabilidade dos postos de comando, sendo esta responsabilidade proporcional à altura do posto ocupado na cadeia hierárquica. As definições de controle, nas obras consultadas, convergem invariavelmente para a enunciação de que controle é o processo destinado a assegurar que as ações estão sendo executadas de acordo com o planejado, visando a atingir objetivos predeterminados.

Megginson (2006) define controle como o processo de garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais estejam sendo cumpridos; a maneira de fazer com que as coisas aconteçam do modo planejado. Segundo Albanez (2001), é o



processo destinado a assegurar que as ações estejam de acordo com os resultados desejados.

Em relação às fases do controle, os estudiosos e doutrinadores também convergem para uma conclusão comum:

- 1) estabelecimento de um padrão de desempenho esperado;
- 2) avaliação da execução do processo controlado;
- 3) comparação do resultado da execução com o padrão esperado; e
- 4) implementação de ações corretivas, quando necessárias.

Até mesmo os programas de qualidade total, batizados de TQM – *Total Quality Management* (Gerenciamento da Qualidade Total) ou TQC – *Total Quality Control* (Controle da Qualidade Total) desenvolvem essa seqüência ao utilizarem a técnica chamada ciclo PDCA, como método de controle de processos (FALCONI, 2002).

## **Controle Interno**

Citadini (1998) diz que:

Controle Interno integra o conjunto dos instrumentos utilizados para o controle do Setor Público e realiza a tarefa de sua importância para o administrador por se assemelha a uma fotografia que lhe permite conhecer o estado em que se encontra o órgão que dirige, seja ele maior ou menor, com a vantagem de possibilitar-lhe empreender ações que visem corrigir eventuais práticas, e também dos novos rumos à sua gestão, evitando assim, a repetição ou continuidade de falhas indesejáveis.

Os controles internos são compostos pelo plano de organização e todos os métodos e medidas pelas quais uma organização controla suas atividades, visando a assegurar a proteção do patrimônio, exatidão e fidedignidade dos dados contábeis,

e eficiência operacional, como meios para alcançar os objetivos globais da organização.

## **Tipos de Controle Interno**

Os controles internos instituídos na Administração Pública podem ser de natureza preventiva, detectiva ou corretiva:

### *Controles Preventivos*

São os projetados com a finalidade de evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades, antecedendo à conclusão ou operacionalização do ato, como requisito para sua eficácia, sendo principalmente exercido por intermédio da elaboração dos instrumentos normativos, como as leis contratos, convênios instruções e regulamentos que disciplinam as atividades.

### *Controles Detectivos*

São os projetados para detectar erros, desperdícios ou irregularidades, no momento em que eles ocorrem, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção, isto é, todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, sendo exercido geralmente pela supervisão do trabalho administrativo, medindo o impacto da sua decisão no momento próprio da ocorrência dos fatos.

### *Controles Corretivos*

São os projetados para detectar erros, desperdícios ou irregularidades depois que já tenham ocorrido, permitindo a adoção posterior de ações corretivas, ou seja, se efetiva após a conclusão do ato controlado, sendo realizado depois de concluído o ato ou terminado o exercício financeiro, por meio da utilização de relatórios contábeis e extra contábeis que possibilitem o conhecimento das ações efetivas.

## Objetivos do Controle Interno

O Controle Interno tem como objetivos, dois principais propósitos:

- Contribuir para maior eficiência, eficácia e efetividade das atividades de gerenciamento organizacional, e;
- Fornecer informações em tempo hábil e definidas a partir de regulamentos e normas internas e por Legislação vigente.

Portanto, o controle interno orienta-se para a melhoria da qualidade do gasto da empresa, tanto na observância dos padrões de previsão e execução da despesa, como no fornecimento de informações para os gestores que lhes permitam melhorar a qualidade do planejamento da ação e de sua execução, criando, com isso, condições para a aprendizagem e melhoria contínua dos resultados obtidos e benefícios para a Sociedade.

## Atuação do Controle Interno

O resultado da atuação do Controle Interno, segundo Piscitelli (1998, p. 71), tem estreita ligação com o grau de liberdade que lhe seja dado ter junto aos diversos órgãos da Administração fiscalizada:

A Administração deverá garantir um espaço mínimo de liberdade de trabalho para o auditor ou agente público de controle que é responsável pela análise da prestação de contas e pelos registros das conformidades dos atos e fatos ocorridos nos respectiva entidade da administração pública estadual, bem como outras atividades de controle interno, definidas em regulamento, sem o que sua atividade será de pouquíssima utilidade, pois, se não houver um espaço mínimo para emitir suas opiniões ou pareceres - contra ou a favor - sobre o ato do administrador, pouco resultado se terá de sua atuação. Como ali afirmo, esta seja talvez uma difícil questão a ser resolvida, para que se garanta eficácia à ação do sistema de controle interno.

Para o autor, é importante considerar, também, que o Controle Interno, na maioria das vezes, restringe-se ao controle orçamentário e legal, revelando-se comumente uma verificação com caráter preventivo e opinativo, razão pela qual caberá ao Administrador assumir os riscos de sua decisão, respaldado ou não na opinião dos responsáveis pelo sistema do controle interno.

O servidor, exercendo funções de controle interno, deverá guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos que tiver acesso em decorrência de suas funções, utilizando-os, exclusivamente para a elaboração de pareceres e relatórios destinados à autoridade competente, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

### **Diferenças entre o Controle Interno e o Controle Externo**

Embora as atividades desempenhadas por ambos os sistemas guardem alguma similaridade, mostra-se necessário e oportuno registrar suas diferenças, uma vez que não se confundem.

Como já visto, há previsão constitucional para os dois sistemas, ficando claro, no entanto, que o sistema de Controle Interno faz parte da Administração, subordina-se ao Administrador, tendo por função acompanhar a execução dos atos, indicando, em caráter opinativo, preventiva ou corretivamente, ações a serem desempenhadas com vistas ao atendimento da legislação.

Já o Controle Externo é exercido por órgão autônomo, independente da Administração, não participando, portanto, dos atos por ela praticados, cabendo-lhe, entre as funções reservadas pela Constituição, exercer a da fiscalização.

No exercício de sua fiscalização impõe-se o dever de verificar se os atos praticados pela Administração o foram na conformidade da lei, e esta verificação deve ser feita de forma abrangente, envolvendo os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

Diferença que também se ressalta com referencia ao resultado do trabalho de cada sistema. Enquanto o sistema de Controle Interno tem caráter opinativo, não obrigatório para a Administração, que pode ou não atender à proposta que lhe seja

feita para alterar o modo ou forma de praticar determinado ato, - sem dúvida que ao não atender estará o Administrador assumindo o risco de sua decisão - no caso do Controle Externo, tem o Tribunal de Contas poderes para determinar correções que obrigam a Administração.

Pode o Tribunal de Contas determinar a correção de Editais de licitação, a suspensão de licitações, inclusive em caráter liminar, e até a sustação de contratos irregulares. A sanção pode alcançar também o licitante. Por disposição contida no artigo 108 da Lei Complementar nº 709/93, o Tribunal pode declarar inidôneo pelo prazo de até cinco anos, licitante que tenha fraudado licitação ou contratação, utilizando-se de meios arditos e com intuito de obter vantagem ilícita para si ou para outrem.

O descumprimento de suas decisões pode ensejar aplicação de sanções, como multas ou, dependendo da gravidade, até a decretação de penhora de bens e inelegibilidade do responsável. Desnecessário afirmar que em todos os atos processuais fica assegurado o direito de ampla defesa aos envolvidos, não havendo, portanto, decisões que surpreendam os fiscalizados.

## **Sistemas de Controle Interno**

Conforme a Instrução Normativa nº 16, de 20.12.91, do Departamento de Tesouro Nacional, um sistema de controle interno:

É o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo 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.

De acordo com as Diretrizes da Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores (INTOSAI, 2004) para Padrões de Controles Internos para o Setor Público:

Um processo fundamental efetuado por todos em uma entidade, projetado para identificar riscos e fornecer garantia razoável de que, ao se buscar cumprir a missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão atingidos: executar operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz<sup>3</sup>; estar em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano; e cumprir as obrigações de accountability.

O sistema de controle interno na administração pública possui como objetivos:

- Obtenção de informações precisas e adequadas para a formulação de diretrizes de ação administrativa, através de verificação de documentação, quanto ao caráter hábil e fidedigno; elaboração de conciliações e análises; manutenção de um plano descritivo contendo a função e o funcionamento das contas e utilização de equipamentos de processamento eletrônicos de dados.
- Comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais.
- Proteção dos ativos contra quaisquer situações de risco, fraudes, desperdícios e contra erros decorrentes de cálculos incorretos, contabilizações inadequadas, da realização de procedimentos não autorizados ou de omissão, bem como erros intencionais ou manipulações.
- Promoção da eficiência operacional, através de estímulo à eficiência do pessoal, salvaguardados bens e a correta utilização dos ativos e a produção de informações tempestivas e adequadas proporcionando assim condições de otimização do desempenho das funções planejamento, programação e execução orçamentária.

- Estimular a obediência às políticas da administração, coibindo a realização de despesas em desacordo com as finalidades sociais da educação.

Contribuir para a eficácia do Controle externo.

Segundo Gomes (2002), um sistema de controle compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis-chaves que derivam do contexto social e da estratégia da organização, além de levar em consideração as responsabilidades de cada administrador ou encarregado por centros de competência.

Os controles internos, tomados como sistema, englobam toda a organização e podem caracterizar-se como controles contábeis e controles administrativos (CREPALDI, 2000). Controles contábeis dizem respeito à salvaguarda do patrimônio e à fidedignidade das informações contábeis, incluindo, por exemplo, controles físicos sobre bens, estabelecimento de níveis de autoridade e responsabilidade, segregação de funções, rotação de funcionários e elaboração de relatórios periódicos. Os controles administrativos englobam os métodos e procedimentos que visam à adesão às políticas estratégicas e à eficiência operacional da organização.

São instrumentos de controle administrativo o planejamento estratégico, as metas de produção, os sistemas de custos e o controle de qualidade, entre outros. Attie (2002) apresenta estudo analítico, resumido a seguir, dos itens que aponta como componentes do controle interno:

- a) Plano de Organização: formalização da estrutura da organização, que será concebida de acordo com os objetivos a serem alcançados, e onde serão estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade dos diversos níveis hierárquicos;
- b) Métodos e medidas: estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para alcançar-se determinado fim; compõem o manual de

operações da organização e, se o sistema for adequadamente planejado, deve conter procedimentos destinados a promover o controle;

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

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

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

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

## **O Controle Interno na Administração Pública Brasileira**

A importância do Controle Interno na Administração Pública é referenciada nas lições de Machado Jr (1991, p.23):

Por muito tempo se descurou do assunto na suposição de que, sendo de confiança os cargos de ministros, secretários, diretores e os demais de chefia, não seria necessário qualquer tipo de controle. Na realidade, nada tem uma coisa a ver com a outra, pois o controle interno não é estritamente pessoal, mas de natureza funcional.



Quando dizemos que um sistema de controle interno não deve ser pessoal, queremos frisar que ele deve ser estruturado de tal forma que permita ajudar na manutenção da normalidade administrativa. Não se trata de um controle negativo, no sentido de funcionar para chamar atenção dos agentes públicos acerca de falhas ocorridas. Referimo-nos ao controle positivo, em que, detectado algum erro no rumo da programação, seja de natureza financeira ou física, todos os responsáveis devem unir esforços para corrigi-lo ou, nos casos extremos, suprimi-lo.

No que diz respeito especificamente ao Controle Interno no Brasil, pode-se observar que, inicialmente, no Período Colonial, em 1680, foram criadas as Juntas das Fazendas e Capitânicas, e também a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, sob o comando da Coroa Portuguesa. Em 1808 é instalado o Erário Régio, a fim de acompanhar a execução da despesa pública, sendo este transformado em Tesouro em 1822, ainda sob as Constituições Monárquicas, que já prevêm os primeiros orçamentos e Balanço Geral (ATTIE, 2002).

Segundo o autor, com Proclamação da República são estabelecidas inúmeras medidas constitucionais e infraconstitucionais, assim como o fortalecimento do poder Legislativo e a criação do Tribunal de Contas da União (TCU), baseado em princípios de autonomia, julgamento, fiscalização e vigilância. Na Constituição Federal de 1934 destacam-se as atribuições do Tribunal de Contas da União, o acompanhamento, execução orçamentária, registro prévio das despesas e contratos, julgamento de contas e de autoridades responsáveis por bens ou dinheiro público.

No entanto, a prática do Controle Interno no Brasil, no âmbito da Administração Pública, dá-se com a criação, em 1936, do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), com atribuições de racionalizar a administração mediante simplificações, padronizações e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos. Nesse período foi instituído o concurso para ingresso nos quadros de carreira da Administração Pública.

O fundamento do controle interno na Administração Pública Brasileira está no artigo 76 da Lei 4.320/64, o qual estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária:

- a) Legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- b) A fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e
- c) O cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Dispôs também a Lei nº 4.320/64, em seu artigo 77, que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente. E, em seu artigo 78, que além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens e valores.

A Lei 4320/64 estabeleceu, assim, normas gerais de direito financeiro para a produção e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal ainda é a peça legal básica que disciplina todas as atividades de planejamento e orçamento, contabilização, controle e prestação de contas do setor público brasileiro.

A Lei 4.320/64 mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos.

Já o Decreto-Lei 200/67 estabeleceu que as atividades da Administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle (art. 6º). Quanto ao controle,

seria exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria (art. 13). Cada Ministério passou a ter sua inspetoria de finanças, como órgão setorial do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, cujo órgão central era a Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda (art. 23).

Com relação aos custos dos bens e serviços, tanto a Lei 4.320/64 (art. 85) quanto o Decreto-Lei 200/67 (art. 25, IX, e art. 79) estabeleceram que a contabilidade deveria apurá-los, a fim de buscar uma prestação de serviços econômica e evidenciar os resultados da gestão.

Em 1967, a Constituição Federal, artigo 71, estabelece a criação do Sistema de Controle Interno pelo Poder Executivo, o qual teve a sua implantação sistêmica com a primeira grande reforma administrativa, estabelecida pelo Decreto Lei 200/ 97 que promoveu um avanço nas prerrogativas e atribuições dos órgãos de fiscalização e um reforço nos mecanismo de controle:

Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

Observa-se que o Estado Brasileiro produziu nos últimos anos uma série de mecanismos jurídicos institucionais visando tornar transparente, controlar e fiscalizar os gastos públicos.

A Constituição Federal de 1988, artigos 70 e 74, tratou do aperfeiçoamento e avanços na área do Controle dos gastos públicos, expandindo de forma significativa as atribuições dos órgãos de controle Interno e Externo, de forma mais consistente, permanente e concreta, o Tribunal de Contas, por exemplo, tem ampliado a sua jurisdição e competência, obtendo poder de auxiliar o Congresso Nacional na fiscalização dos Sistemas Administrativos, no que se referem à legalidade, economicidade, fiscalização na aplicação das subvenções e nas renuncias de Receitas.

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), sobre o assunto, estabelece, consoante o art. 74, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão sistema de controle interno:

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

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

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

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1.º 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.

§ 2.º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (CF/1988).

Certamente, a máxima do avanço surge com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 101/2000 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que veio exigir normas de finanças públicas, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, porém com um novo direcionamento sobre a eficácia do controle Interno na Administração Pública, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Esta lei regulamenta os artigos 163 e 169 da Constituição Federal da República de 1988, traduzindo a responsabilidade fiscal pelo cuidado, zelo na arrecadação das receitas e na realização das despesas públicas.

Segundo Cruz *et al* (2001), a lei fundamenta-se em três princípios básicos: imposição de limites para os gastos públicos, atribuição de responsabilidade ao gestor e transparência na sua atuação e apóia-se em quatro pilares: planejamento, transparência, controle e responsabilidade.

Entende-se ainda que, na qualidade de articulador do desenvolvimento econômico e com a responsabilidade de promover o bem comum, utiliza "o planejamento de forma a possibilitar a formulação de programa para prever e, em conseqüência, aparelhar-se para atender às futuras necessidades do país.

Nesse sentido, o planejamento configura-se como um método de aplicação contínuo e permanente, destinado a resolver, racionalmente, os problemas que afetam a sociedade situada em determinado espaço, em determinada época, através da previsão ordenada capaz de antecipar suas conseqüências (PEREIRA, 1999).

Segundo o autor, na estrutura governamental, o planejamento se constitui em ferramenta básica para a consecução do seu fim último, o bem comum, visando satisfazer as necessidades coletivas da nação.

Com o advento da Constituição de 1988, novos instrumentos de planejamento foram incorporados ao sistema orçamentário: o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Cruz *et al* (2001, p.25) explicam que:

O plano plurianual não pode ser apenas um documento que atenda ao formalismo imposto pela legalidade dos atos públicos. A compreensão de que nele estão depositadas as esperanças de uma comunidade, de um povo e de uma nação, com vistas na construção de uma sociedade mais justa, com qualidade de vida e livre, requer o compromisso dos técnicos e gestores públicos de contemplar nesse documento não uma ficção, mas programas e ações exequíveis.

Torna-se, pois, um instrumento de planejamento realista, normalmente elaborado para um período de quatro anos, definindo metas e ações a serem desenvolvidas nos diversos níveis de gestão governamental.

De acordo com o IBAM/BNDS (2001, p.13), "o Plano Plurianual define as diretrizes, os objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada."

Kohama (1998, p. 62-63) explicita que "o PPA é um plano de médio prazo, que procura ordenar as ações de governo em busca dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos".

O Plano Plurianual (PPA) é instituído por lei e se constitui peça de planejamento a médio e longo prazo, elaborado por um período de quatro anos, tendo como conteúdo, os objetivos, as metas, as ações a serem executadas, voltadas para a ampliação da capacidade produtiva do setor público e para o desenvolvimento sócio-econômico, bem como para os programas de duração continuada.

Outro instrumento importante para a gestão fiscal responsável é a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a qual se constitui num elemento de orientação. Kohama (1998, p.62) diz que:

A LDO tem por fim orientar a elaboração dos orçamentos anuais, compreendendo o orçamento fiscal, de investimento e o de seguridade social, sendo os dois últimos das empresas e entidades vinculadas ao governo, de forma a adequá-los aos objetivos estabelecidos no PPA.

## Considerações Finais

A evolução do Controle Interno não pode ser compreendida sem uma visão de conjunto, que leve em conta a dinâmica de evolução da administração pública, e particularmente, das funções de planejamento.

Na definição de Hely Lopes Meirelles, a expressão 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*”.

Todo Administrador Público deveria estar interessado em controlar os recursos, uma vez que administrar significa fazer com que o imposto pago gere benefícios, e hoje a possibilidade de garantir serviços está intimamente ligada à própria capacidade de gestão, pois não se pode só aguardar passivamente que a receita aumente. E, ao ser o responsável pelas informações que permitem ao administrador melhorar o seu desempenho, além de coibir a corrupção, constitui-se o Sistema de Controle Interno em poderoso instrumento de combate à ineficácia administrativa. Além disso, a transparência, evidenciada por controles eficazes, permite buscar na sociedade a solução para necessidades públicas que o Estado não tem receita para cobrir.

O controle de resultados depende da conjugação destes fatores. Quer na linguagem do controle preventivo ou corretivo, quer na linguagem do paradigma gerencial, sendo necessário um esforço de adequação institucional, que não pode prescindir de uma reflexão mais profunda sobre o papel do controle nas organizações públicas, em um contexto democrático e de revolução tecnológica.

Considerando a pesquisa realizada e os resultados alcançados têm a percepção de que muito ainda esta por ser compreendido e realizado. Na análise documental percebe-se que a documentação expedida pelo agente público de controle da Universidade do Estado (UEPA) encontra-se dentro dos padrões estabelecidos por lei, estando de acordo com os interesses da legitimidade, transparência e eficácia da gestão e se constitui um instrumento importante para se

assegurar a eficiência do controle dos gastos públicos pelo gestor, no que tange ao processo democrático.

Muito embora a pesquisa apresente uma conclusão favorável ao Controle Interno da UEPA, o tema é um tanto complexo, do ponto de vista da responsabilidade sobre o erário público.

Percebe-se mais profundamente, quando fazemos a leitura dos dados coletados considerando-se as ocorrências de desconformidades mais recorrentes como pagamento de diárias apontado nos anos pesquisados de forma crescente, ou seja, mesmo com as recomendações do agente público.

Fica demonstrado a continuidade de desconformidade de procedimentos embora grande parte dos sujeitos que responderam o questionário tenham apontado a importância da coordenação de controle interno da instituição justamente para essa correção.

O Controle interno cumpre o seu papel, mas nos procedimentos cotidianos dos sujeitos que fazem a Universidade ainda faltam os ajustes necessários para superar as desconformidades apresentadas. Há de se convir que em uma Universidade multicamp as ocorrências como previsão de diárias continuarão a ocorrer se as legislações não forem revistas ou mesmo criados instrumentos de planejamento pelo órgão gestor.

Entretanto temos a compreensão de que não são necessárias novas leis ou novos instrumentos para o efetivo controle da Administração Pública, faz-se apenas necessário que os instrumentos existentes sejam exercidos adequadamente, tornando-se eficazes. E, embora este trabalho não tenha analisado estruturas de Sistemas de Controle Interno, restou evidenciada a dificuldade em definir uma estrutura padrão, já que sempre deve ser considerada a realidade local e a relação custo-benefício. O que está a merecer estudos.

O que nos leva aos questionamentos que nortearam esta pesquisa. Como o Controle Interno viabiliza a transparência da aplicabilidade dos recursos na UEPA? Não restam dúvidas de que o controle interno viabiliza a transparência não somente



pelos relatórios emitidos como nas recomendações feitas através de Solicitações de Ações Corretivas – SAC.

*O Controle Interno se constitui, de fato, instrumento de assessoria ao Gestor da UEPA?* Ele é um instrumento de assessoria ao gestor embora ainda tenhamos desconformidades nos procedimentos torna-se evidente a disponibilidade para acertar os procedimentos quando 95,23% dos pesquisados, reconhecem que os mecanismos de controle previnem e garantem a regular aplicação dos recursos públicos.

Cumprimenta a Universidade, asseverar que o Controle Interno é o mecanismo que possibilita que a entidade monitore o cumprimento das metas previstas no Planejamento Orçamentário, comprove a legalidade e avalie os resultados obtidos, levando em consideração os princípios que norteiam a Administração Pública, controlando a gestão dos recursos públicos e servindo como base para os demais controles administrativos e ao Controle Externo. (TCE)

Para se ter um controle interno estruturado e eficiente no cumprimento de suas finalidades, em qualquer nível de poder, órgão ou esfera de governo, independentemente do nome que lhe atribua, e que atenda a necessidade de mecanismos legais para demonstrar a transparência de suas ações, é fundamental que sejam observados alguns preceitos, como:

- a) Ser estruturado adequadamente e constituído por servidores motivados, treinados e com conhecimentos específicos e instrução necessária à execução de suas atividades;
- b) Ter conhecimento dos princípios de contabilidade, das normas de Controle Interno e Código de Ética do Servidor público;
- c) Acompanhar, com interesse e permanentemente, a legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes à administração pública;

d) Estabelecer metas e planos de trabalho (auditoria) e velar pela sua execução. Cabe ao órgão ao qual o controle interno esteja vinculado – e não subordinado – o dever de exigir e acompanhar o cumprimento das metas de trabalho, de forma a alcançar a eficácia no desempenho de suas finalidades.

Sem tais preceitos fica difícil se ter um Controle Interno de qualidade com eficácia. Portanto, baseado nesses elementos, se concluiu que a eficácia dos controles internos se constitui, fundamentalmente, a partir das pessoas que os executam e do interesses da administração pública em seus resultados, atingindo metas e objetivos com políticas públicas que possam ser aplicadas à Gestão.

## Referências

ALBANEZ, Osvaldo. Lei nº 4.320/64 anotada revista e atualizada. 4.ed. Rio de Janeiro: IBRAP, 2001.

ALMEIDA PAULA, Maria Goreth Miranda. Auditoria interna: embasamento conceitual e tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade pública na gestão municipal. São Paulo: Atlas, 2002.

ATTIE, William. Auditoria interna. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal e estabelece diretrizes para a reforma administrativa. Brasília. Senado Federal 1967.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. lei de responsabilidade fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. E da outras providências. Brasília 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, 17 de março de 1964. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei complementar n.101,04 de maio de 2000. Brasília: câmara dos deputados, Coordenação de publicação, 2000.

\_\_\_\_\_. Constituição do Estado do Pará, Emenda Constitucional nº 38, de 26 de junho de 2007, Diário Oficial nº 30955 de 28/06/2007.

\_\_\_\_\_. GESPUBLICA. Disponível em: <<https://www.gespublica.gov.br>>. Acesso em: 12.02.2008.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle. Cadernos da Reforma do Estado. Brasília: Ministério da Administração Reforma do Estado, 1993.

\_\_\_\_\_. A sociedade estatal e a tecnoburocracia. São Paulo: Brasiliense, 1996.

\_\_\_\_\_. Do Estado Patrimonial ao Gerencial. In: PINHEIRO, Wilhelm; SACHS (Orgs.). *Brasil: um século de transformações*. São Paulo: Cia das Letras, 2006.

CASTRO, Domingos Pouble de. Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 ate a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. São Paulo: Atlas, 2008

CERVO; A. L.; BERVIAN, P. A. Metodologia Científica. São Paulo: Makron Books, 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. Introdução à teoria geral da administração. 6ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

*CITADINI, Antonio Roque. Municípios inviáveis e controle do déficit público. Diário Comércio e Indústria, 24 e 25 Nov. 2000.*

CITADINI, Antonio (1998). Instrumentos do setor Público do Estado de São Paulo. In O Controle Interno no contexto da modernização do Estado. Secretaria da Fazenda/SP.

*CREPALDI, Silvio Aparecido. Auditoria Contábil, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.*

CRUZ, F.; VICCARI JUNIOR, A.; GLOCK, J. O.; HERZMANN, N.; TREMEL, R. Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. Parcerias na administração pública. São Paulo: Atlas, 2007.

DUARTE, Newton Leão. Administração pública contratada: serviços públicos, concessões e contexto brasileiro. EBAP - FGV. Fevereiro de 1997. Rio de Janeiro, 2005.

DRUCKER, Peter F. As novas realidades: no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão do mundo. 4ª ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

FALONI Campos, Vicente. TQC: controle da qualidade total. 6ª ed. Rio de Janeiro: Bloch, 2002.

FLORENTINO, Américo Matheus. Auditoria contábil. 5ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

GAIO, R.; CARVALHO, R.B.; SIMÕES, R. Métodos e técnicas de pesquisa: a metodologia em questão. In: GAIO, R. (org.). Metodologia de pesquisa e produção de conhecimento. Petrópolis, Vozes, 2008.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL – IBAM. Manual do Prefeito. Coordenação técnica de Marcos Flávio R. Gonçalves. 12ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

INTOSAI - Internacional Organization of Supreme Audit Institutions. GUAIA PAR

NORMAS DE Controle Interno> Trad. Heloisa Garcia Vidal Pinto. Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, Brasília, v. 19,1993.

KHAIR, A. A. Gestão Fiscal responsável. Guia de Orientação para as Prefeituras. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS: 2001.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO JR, José Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada. Rio de Janeiro: IBAM, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: RT, 1991/2003.

OLIVEIRA, S. L. Tratado de metodologia científica. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001

OLIVEIRA, M. M. Como fazer pesquisa qualitativa. Petrópolis, Vozes, 2007.

PARÁ, Saber: Revista da Escola de Governo do Estado do Pará, n. 01 junho, 2006.

PARÁ, Auditoria Geral do Estado do Pará. Disponível em: <http://www.age.pa.gov.br>. Acesso em 12.02.08.

PARÁ, Auditoria Geral do Estado do Pará. Manual de Procedimentos do Agente Público de Controle, Disponível em: <http://www.age.pa.gov.br>. Acesso em 12.02.08.

PARÁ, Secretária Executiva de Estado de Administração. Programa de Qualidade na Gestão Pública do Estado do Pará: Termo de Referência, Belém: IOE, 2004.

PISCITELLI, Roberto. O controle interno na administração pública federal brasileira, Brasília. ESAF, 1998.

POZZEBON, M. *et al.* Pela aplicabilidade com maior rigor científico dos estudos de caso em sistemas de informação: Revista de Administração Contemporânea, Maio/Agosto, 1998.

REZENDE, Denis Alcides. Contabilidade e informática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA JÚNIOR, Paulo Roberto de. Curso de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

STEVENSON, W. J. Estatística aplicada à administração. São Paulo, 2001.

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO PARÁ. Plano de desenvolvimento Institucional 2005-2014. Belém: UEPA, 2007.

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO PARÁ. Pró – Reitoria de Graduação. Guia acadêmico. 14ª ed. rev. atual. Belém: UEPA, 2009.

WEBER, Max. 1974. Ensaio de Sociologia (editado por Hans Gerth e C. Wright Mills). Rio de Janeiro: Zahar Editores.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.