

O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS



COLEÇÃO
GESTÃO PÚBLICA
MUNICIPAL EDIÇÃO 2023





ESTRATÉGIAS LOCAIS PARA A CONSTRUÇÃO DE MUNICÍPIOS RESILIENTES, INCLUSIVOS E INOVADORES



Brasília/DF, 2023.



Qualquer parte desta publicação pode ser reproduzida, desde que citada a fonte. Todavia, a reprodução não autorizada para fins comerciais desta publicação, no todo ou em parte, constitui violação dos direitos autorais, conforme Lei 9.610/1998.

Impresso no Brasil. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br>>

Catalogado na fonte pela Confederação Nacional de Municípios

G241s Garrido, Elena

O sistema de controle interno nos municípios / Elena Garrido, Marcus Vinícius Cunha dos Santos. -- Brasília: CNM, 2023.
71 p. : il. -- (Coleção Gestão Pública Municipal: XXIV Marcha a Brasília em Defesa dos Municípios – Edição 2023)

Disponível em: <https://www.cnm.org.br>
ISBN 978-65-88521-79-3

1. Controle Interno. 2. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). 3. Eficiência. I. Santos, Marcus Vinícius Cunha dos . II. Título.

CDD 352.4

Ficha catalográfica elaborada por: Daiane S. Y. Valadares CRB-1/2802

Autoras

Elena Garrido
Marcus Vinícius Cunha dos Santos

Revisão de textos

KM Publicações

Revisão técnica

Cláudia Lins

Revisão editorial

Daiane da Silva Yung Valadares

Diagramação

Eduardo Viana – Themaz Comunicação



Diretoria CNM 2021-2024

CONSELHO DIRETOR

Presidente | **Paulo Roberto Ziulkoski**
1º Vice-Presidente | **Julvan Lacerda**
2º Vice-Presidente | **Luiz Lázaro Sorvos**
3º Vice-Presidente | **Rosiana Lima Beltrão Siqueira**
4º Vice-Presidente | **Haroldo Naves Soares**
5º Vice-Presidente | **Jair Aguiar Souto**
1º Secretário | **Vago**
2º Secretário | **Hudson Pereira de Brito**
3º Secretário | **Manoel Alves da Silva Júnior**
1º Tesoureiro | **Francisco Nélio Aguiar da Silva**
2º Tesoureiro | **Erlânio Furtado Luna Xavier**
3º Tesoureiro | **Francisco de Castro Menezes Júnior**

CONSELHO FISCAL

Titular | **Silvany Yanina Mamlak**
Titular | **Joner Chagas**
Titular | **Diogo Borges de Araújo Costa**
1º Suplente | **Carlos Sampaio Duarte**
2º Suplente | **Wilson Tavares de Sousa Júnior**
3º Suplente | **Eduardo Gonçalves Tabosa Júnior**

CONSELHO DE REPRESENTANTE REGIONAIS

Titular da região Nordeste | **Vago**
Suplente da região Nordeste | **Paulo César Rodrigues de Morais**
Titular da região Sul | **Clenilton Carlos Pereira**
Suplente da região Sul | **Vago**
Titular da região Sudeste | **Carlos Alberto Cruz Filho**
Suplente da região Sudeste | **Vago**
Titular da região Norte | **Sebastião Bocalom Rodrigues**
Suplente da região Norte | **Célio de Jesus Lang**
Titular da região Centro-Oeste | **Valdir Couto de Souza**
Suplente da região Centro-Oeste | **Rafael Machado**

Carta do Presidente

Prezado(a) municipalista,

A qualidade na gestão municipal tem sido a grande meta da CNM ao longo de toda a sua existência de luta em defesa dos interesses dos Municípios brasileiros e suas populações.

A nossa atuação visa sempre a uma gestão que atenda aos interesses dos cidadãos, ofertando-lhes melhores condições de vida, com resultados pertinentes e sustentabilidade. Esta é a motivação do nosso embate permanente junto aos Poderes da República, buscando sempre qualificar legislação, assegurar a autonomia dos Entes locais, demonstrar a importância dos governos municipais para a execução das políticas públicas e ampliar a base de recursos distribuídos pelos demais Entes para possibilitar a consecução dessas políticas de forma a atender a todas as obrigações delas decorrentes.

Entre os órgãos auxiliares de uma gestão de qualidade, com governança efetiva, voltada para a modernidade e a eficiência do gasto público, está o Sistema de Controle Interno, exigência constitucional, ratificada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que impõe o acompanhamento e a verificação dos atos de gestão à luz dos princípios constitucionais da administração pública.

Neste trabalho que apresentamos a seguir, estão as orientações básicas para a instituição do Sistema e a organização e funcionamento do órgão central de controle interno, demonstrando a importância, a necessidade e a obrigatoriedade do efetivo funcionamento deste instrumento de verificação, correção e superação de eventualidades que poderão impactar negativamente a gestão e os gestores.

Desejamos que esta cartilha possa ser aproveitada para auxiliar o controle interno do seu Município a sanar eventuais interrogações e a qualificar sua atuação para oferecer sempre mais segurança, transparência e objetividade ao governo de seu Município.

Paulo Ziulkoski
Presidente da CNM



Sumário

1 Importância	10
2 Conceitos de sistema	13
3 Controle interno no tempo	15
4 Conceito de controle interno e parâmetros para a atuação	19
5 O órgão central de controle interno	21
5.1 Funcionamento	21
5.2 Lugar do Órgão Central de Controle Interno	24
5.3 Composição	25
5.4 O Que Observar	26
6 Competências do Controle Interno Municipal	28
6.1 Sujeitos à Verificação	30
6.2 As garantias para a atuação	32
7 Princípios de controle interno administrativo	35
8 O servidor público que atua no controle interno	37
9 Preparação das ações de controle	40
9.1 Plano de Atividades	41
9.2 Informações indispensáveis	41
9.3 Instrumentos a serem elaborados	42
10 Avaliações	44

11 Papéis de trabalho	46
12 Instrumentos de comunicação	48
12.1 Solicitação de Informações	48
12.2 Nota	48
12.3 Recomendações	49
12.4 Determinações	49
12.5 Relatório	49
13 Registro das constatações	51
13.1 Certificado	51
13.2 Parecer do dirigente do Órgão Central de Controle Interno	51
14 As principais macrofunções do Controle Interno	53
15 Avaliação de riscos	56
16 Procedimentos de controle	57
17 A macrofunção de auditoria no contexto do Controle Interno	58
18 Alguns dos principais tipos de auditoria envolvendo Administração Pública Municipal	59
19 Principais técnicas de auditoria interna usada nos Municípios	60
20 Instrumentos de comunicação da Unidade de Controle Interno Municipal	62
Referências	63

1 Importância

Há ainda, por parte de muitos gestores públicos, uma relativa resistência à valorização do controle interno e à instituição de um eficiente sistema de controle. Esta resistência decorre da formulação de um conceito sobre esse instrumento, que encaminha para o entendimento de “fiscalização denuncista”, gerada a partir da determinação constitucional constante no art. 74, que estabelece a obrigatoriedade da manutenção de Sistemas de Controle Interno com a finalidade de avaliar o cumprimento de metas, comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, além de servir de apoio aos órgãos de Controle Externo.

Ocorre que, antes de ser efetivamente órgão fiscalizador, o controle interno é uma instituição de cunho eminentemente preventivo, oferecendo ao gestor público a tranquilidade de estar sempre informado da legalidade de todos os atos de administração; do cumprimento de todas as diretrizes e metas ou do risco de não conseguir atingi-las, possibilitando-lhe a correção de rumos; a coerente execução orçamentária e necessária compatibilização entre receitas e despesas. Enfim, do cumprimento real da função pública de gestor dos negócios da sua municipalidade, que lhe foi confiado pelo eleitor nas urnas.

Controle interno, cumprindo efetivamente suas reais funções, é sinônimo de boa administração. E realizar uma boa administração é certamente o objetivo de todo o gestor público. Por isso, não só porque a lei exige, mas principalmente porque o gerenciamento do patrimônio público impõe, todo bom gestor terá ao seu lado um eficiente Sistema de Controle Interno.

O que é o Sistema de Controle Interno no Município?

É o que todo o gestor de recursos e bens públicos, consciente

de suas responsabilidades e bem-intencionado, faz no seu dia a dia.

Quando o prefeito quer saber, por exemplo, todas as razões que o levarão a assinar um decreto individual de nomeação, ou uma portaria de concessão de vantagens, ou uma ordem de serviço que impõe a obrigatoriedade de lançamento da quilometragem dos veículos, quando saem e quando retornam às garagens, ele está exercitando ações efetivas de controle interno.

Também, quando requer um relatório do cumprimento de uma atividade, observando os resultados efetivamente obtidos, está o gestor realizando atividade de controle interno.

No momento em que o prefeito cobra dos seus secretários da fazenda e do planejamento um relatório diário da execução orçamentária, um controle efetivo está sendo realizado.

Ocorre que o gestor não conseguirá, por maior que seja sua dedicação e conhecimento, revisar, questionar e avaliar cada um dos atos administrativos permanentemente.

Ao prefeito, cabem outras funções que o mantenham estimulando e organizando a administração pública, a sociedade civil e lideranças para a atuação conjunta no sentido de gerar constantes avanços patrimoniais, sociais e culturais para sua comunidade.

As tarefas e as responsabilidades administrativas, propriamente ditas, devem ser atribuídas a cada um dos partícipes da administração municipal de forma a desenvolver um senso de ética e justiça entre todos; programar regras de conduta e de trabalho; buscar a qualificação; prestar um melhor atendimento ao público; responsabilizar-se cada um e todos por um efetivo controle em todas as práticas da administração.

Vivemos tempos de exigibilidade de boa gestão pública e para ela são inarredáveis princípios como honestidade, transparência, responsabilidade e eficiência.

Vivemos era de administração para resultados.

Administração com qualidade.

A implantação de um Sistema de Controle Interno poderá sistematizar as práticas de todos os envolvidos na administração, visando ao cumprimento dos princípios fundamentais da administração pública.

O Sistema de Controle Interno deve verificar a pertinência e a eficiência dos controles realizados pelos diversos setores da administração.

2 Conceitos de sistema

Rodrigo Castro e Evelyn Carvalho entendem o controle interno como:

O Sistema de Controle Interno é o conjunto de órgãos descentralizados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central, com vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade contratada, no que tange principalmente à legalidade e eficiência de seus atos. (CASTRO; CARVALHO, 2016, p. 06).

Sobre o tema também dispõe o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo:

Sistema de Controle Interno pode ser entendido como somatório das atividades de controle exercidas no dia-a-dia em toda organização para assegurar a salvaguarda dos ativos, a eficiência operacional e o cumprimento das normas legais e regulamentares. (TCE ES, 2011, p. 17).

Na verdade, o controle interno não é uma criação da administração pública, mas uma prática utilizada há muito tempo, também, na iniciativa privada. Um conceito geral, que vale tanto para as empresas quanto para o setor público, foi estabelecido da seguinte forma, pelo *American Institute of Certified Public Accountant*:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração (ATTIE, 2000, p. 110).

O Sistema é, na verdade, o conjunto de todas as ações e práticas de verificação do cumprimento dos objetivos e metas da administração pública, obedecendo aos princípios fundamentais para eles estabele-

cidos na Constituição Federal, que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, realizadas em todos os órgãos da administração, com vistas ao melhor aproveitamento e uso dos bens e recursos públicos.

Esta é a regra básica a nortear todos os mecanismos utilizados para um eficaz controle interno, pois o cumprimento de todas as metas administrativas precisam fundamentalmente estar embasadas de forma legal; voltar-se para a satisfação do bem comum; condicionar-se de acordo com a escala valorativa da sociedade em que a gestão está inserida; ser de conhecimento público e desenvolver-se de forma a cumprir os objetivos, utilizando os recursos físicos, humanos e financeiros racionalmente, objetivando um maior aproveitamento com menor dispêndio.

3 Controle interno no tempo

Controle interno não é novidade.

Embora somente após 2003 nossos gestores municipais tenham realmente voltado sua atenção para a organização dos Sistemas de Controle Interno nas estruturas administrativas dos nossos Municípios, não foi a Lei Complementar 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, a impositora desta obrigação, mesmo que a cobrança efetiva por parte do controle externo somente após a LRF tenha sido exigida.

Desde 1964, quando da edição da Lei 4.320, apresenta-se o controle interno como peça importante na gestão dos recursos e na verificação dos atos da administração pública.

O Capítulo II da Lei trata do controle interno e, em seus artigos, estabelece:

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; e
- 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. (grifo nosso) (BRASIL, 1964).

A Constituição de 1967, em seu art. 71, dispunha o seguinte:

Art. 71 – O Poder Executivo manterá sistema de controle interno a fim de:

- I – criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;
- II – acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento, e
- III – avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos. (BRASIL, 1967).

A Constituição de 1988 ratificou e ampliou os determinativos da anterior, dispondo sobre os Sistemas de Controle, o seguinte:

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.

[...]

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

Parágrafo único – Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

[...]

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.

§1º – 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.

§2º – 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.

Art. 75 – As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. (BRASIL, 1988).

Controle interno, portanto, não é fato novo e muito insistente-mente os órgãos de controle externo têm apontado a obrigatoriedade de que, nos Municípios, esses sistemas realmente estejam devidamente organizados e atuantes.

A Lei Complementar 101/2000 vem atribuir ao órgão de controle interno do Ente Federado local a responsabilidade de atuar diretamente no cumprimento da lei e de responsabilizar-se, juntamente com o gestor, pelas informações prestadas no relatório de gestão fiscal.

Art. 54 – Ao final de cada quadriestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20, Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

- I – Chefe do Poder Executivo;
- II – Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

[...]

Parágrafo único – O Relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20. (BRASIL, 2000).

Indiscutivelmente, não há mais como adiar a implantação, nos Municípios, de um eficaz Sistema de Controle Interno, interligando, em ações efetivas, todas as práticas de controle que, na realidade, já são realizadas pelos gestores públicos municipais, no que se refere a finanças, patrimônio, cumprimento de metas e objetivos e de limites legalmente estabelecidos, gestão de pessoal e endividamento.

O controle interno é responsável pela fiscalização preventiva, contínua e permanente, dos atos do Poder e tem a incumbência de alertar o gestor para possíveis falhas que eventualmente estejam ocorrendo ou que possam vir a ocorrer, auxiliando-o, assim, a desenvolver ações que possam impedir os erros ou, ainda, corrigi-los a tempo de evitar prejuízos maiores.

Segundo o administrativista Hely Lopes Meirelles:

A fiscalização financeira e orçamentária atribuída ao Executivo compreende os controles da legalidade, da finalidade e da execução. O controle interno da legalidade é exercido sobre os atos pertinentes à arrecadação da receita e à realização das despesas, bem como sobre os que acarretam ou possam acarretar nascimento ou extinção de direitos e obrigações; o controle interno da fidelidade visa à conduta funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos; o controle interno da execução tem por objetivo o cumprimento do programa de trabalho do governo, considerado em seus aspectos financeiros, de realização de obras e prestação de serviços (Lei 4.320/1964, arts. 75 e 76). (MEIRELLES, 2016, p. 367).

4 Conceito de controle interno e parâmetros para a atuação

No direito brasileiro, a palavra “controle” foi introduzida por Seabra Fagundes quando da publicação de sua monografia “O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário”.

O mestre administrativista Hely Lopes Meirelles afirma que: “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 do outro” (MEIRELLES, 2016, p. 795).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro orienta no sentido de que:

a finalidade do controle é assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, imparcialidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa (DI PIETRO, 2018, p. 993).

Há ainda doutrinadores como Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo que simplificam a conceituação afirmando que

pode-se conceituar controle como poder dever de vigilância, orientação e correção que a própria administração, ou outro Poder, diretamente ou por meio de órgãos especializados, exerce sobre sua atuação administrativa (ALEXANDRINO; PAULO, 2004, p. 521).

O Controle Interno, portanto, é aquele exercido dentro de um mesmo Poder e, no caso do Município, nos dois poderes, automaticamente ou através de órgãos a esses fins destinados, integrantes da estrutura administrativa do Poder e no Município especificamente do Poder Executivo Municipal. Podemos ainda afirmar que o controle exercido pelas chefias sobre os atos de seus subordinados dentro de um órgão público é classificado como controle interno.

A Constituição da República no art. 31, ao tratar da fiscalização do Município, estabelece que:

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.**

§1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais (Grifo nosso) (BRASIL, 1988).

Depreende-se, portanto, do ordenamento Pátrio, que no Município o controle interno será realizado pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, logo, não teremos dois sistemas, um no Legislativo e outro no Executivo. Apenas um Sistema que buscará verificar os dois Poderes, respeitando, com certeza, a independência de ambos.

Nossa sugestão é no sentido de que um braço do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo atue no Poder Legislativo, realizando as indispensáveis verificações e constatações, informando os resultados à Mesa Diretora, mas também os repassando ao Órgão Central de Controle Interno para compilação ou ação junto ao Controle Externo, se necessário.

No entender de Celso Bandeira de Mello:

a administração deverá manter um sistema integrado de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; de comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; de exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União e de apoiar o controle externo (DE MELLO, 2015, p. 965).

5 O órgão central de controle interno

5.1 Funcionamento

A Lei que instituir o Sistema de Controle Interno no Município deverá disciplinar também o funcionamento, a composição, o recrutamento e a forma de pagamento aos integrantes do órgão central de controle interno que estará sediado no Poder Executivo Municipal.

Com relação ao funcionamento do controle interno, de acordo com a previsão legal e a fim de que cumpra suas reais funções, atuando como um auxiliar da gestão nos aspectos de legalidade e transparência, é indispensável que sejam obedecidos os seguintes parâmetros:

- 1º – vontade política dos gestores, com um correto entendimento da importância e da necessidade de funcionamento do Sistema;
- 2º – estrutura organizacional perfeitamente definida em legislação específica que integre a organização administrativa do Ente Público;
- 3º. recursos humanos plenamente integrados na Estrutura do Ente e qualificados para o exercício das funções de controle, valorizados junto às equipes diretivas, não como fiscais de plantão, mas sim como auxiliares efetivos voltados para a prevenção de riscos irreparáveis.

A participação dos integrantes dos mais elevados escalões da administração, no sentido de entender as reais funções e de colaborar com as práticas de controle, é fundamental para que este realmente se efetive e desenvolva suas prerrogativas com sucesso.

Os ocupantes de cargos de chefia devem desencadear ações positivas, como despachar com rapidez os pleitos formulados pelos res-

ponsáveis pelo controle, responder a todas as informações solicitadas pelos integrantes do órgão de controle e, dentro do possível, acatar e prestigiar as sugestões oferecidas que visem melhorar os resultados a serem obtidos. Essas atitudes positivas demonstrarão aos servidores em geral que o órgão de controle interno realmente desempenha uma função importante na administração e que, através dele, poderão ser obtidas vantagens de racionalidade, objetividade e eficiência no serviço público que é prestado à população.

Importante, também, é que as chefias façam a divulgação e discutam com seus servidores os resultados dos relatórios emitidos pelo órgão de controle, demonstrando o real conhecimento dos problemas enfrentados e que devem ser superados, bem como estabelecendo, a partir deles, metas a serem alcançadas por todos, com a finalidade de obter sucesso nas ações empreendidas, visando sempre minimizar práticas incorretas, negligentes ou ilícitas.

Para que se organizem ações de controle, é indispensável que o Ente Público tenha uma estrutura administrativa ordenada, com funções e atribuições definidas e claras e com competências distribuídas, de acordo com esta definição de funções.

Ponto de partida da organização administrativa é o estabelecimento por lei de todos os órgãos que compõem a administração, com suas funções delineadas, seus subórgãos plenamente estabelecidos, de modo que todas as funções sejam realmente explícitas e atendidas.

A Emenda Constitucional 19/1998 elencou a eficiência como princípio da administração pública, ao lado dos já existentes, da legalidade, da imparcialidade, da moralidade e da publicidade.

Eficiência, segundo Hely Lopes Meirelles, é “o que impõem [sic] a todo o agente público a obrigação de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional.” (MEIRELLES, 2016, p. 105).

É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

O princípio da eficiência deve ser considerado em relação ao modo

como atua o agente público e à forma como se organiza a estrutura da administração.

Certamente o princípio da eficiência será coroado com a segura atuação de um Órgão de Controle Interno, ao lado do administrador público, sinalizando-lhe com o surgimento de irregularidades, que, saindo imediatamente, permitirão a correção de rumos e uma competente gestão pública.

A implantação dos Sistemas de Controle Interno, além da exigência constitucional e agora da Lei Complementar 101/2000, que trata especificamente de gestão fiscal, permite aos prefeitos, o acompanhamento do desenvolvimento dos serviços públicos, da correta aplicação dos recursos e da obrigatoriedade preservação do patrimônio público e ainda garantem a transparência das contas públicas.

Como órgão que atua junto ao administrador, deverá alertá-lo sobre eventuais falhas que estejam ocorrendo ou prestes a ocorrer, possibilitando que ações sejam implementadas a tempo de corrigir rumos ou imperfeições.

O controle interno é responsável pela fiscalização preventiva, contínua e exaustiva, impedindo erros involuntários, desperdícios e atos que possam comprometer uma gestão bem intencionada.

O que não quer dizer que tenha que verificar antes! O controle interno vai verificar de forma aleatória práticas empreendidas pelos diversos órgãos da administração e, se constatadas irregularidades, apontá-las, informar os responsáveis, o gestor e sugerir ações para corrigir os erros. Jamais olhar antes da execução, pois aí estará substituindo o gestor, o que não é o previsto no ordenamento jurídico brasileiro.

A prerrogativa de gerir a coisa pública é do escolhido pela população para tal, através do voto, em eleições livres; e é dele a competência para escolher seus auxiliares diretos que deverão certamente conhecer a pasta que irão dirigir. Portanto, não é do controle interno a função de avaliar o que determinado órgão vai produzir ou executar. Sua função é olhar o que está feito e, a partir disso, se constatada irregularidade, alertar para que não mais ocorra e sugerir ações para corrigir o que foi feito de forma incorreta.

A Lei Complementar 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, considera indispensável à atuação do Sistema de Controle Interno no Município:

- I. nos pressupostos da Lei, atuando como elemento fiscalizador do cumprimento da mesma na esfera interna da administração do Ente;
- II. também na avaliação do cumprimento das metas estabelecidas nos Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual está presente a atuação do Sistema de Controle Interno, por exigência da Lei Complementar;
- III. ainda é necessária a atuação do Controle Interno quando da verificação dos demonstrativos; nas verificações do cumprimento de metas; na apresentação das contas do Chefe do Poder Executivo ao Poder Legislativo;
- IV. o Relatório de Gestão Fiscal terá de ter, além de outras assinaturas de autoridades administrativas, também a do responsável pelo Controle Interno (art. 54, da LC 101/2000);
- V. o Controle Interno Municipal atuará, ainda, como órgão auxiliar do Poder Legislativo, na fiscalização das normas da Lei Complementar de Responsabilidade na Gestão Fiscal (art. 59, da LC 101/2000).

O Sistema de Controle Interno funcionará sob a coordenação do Órgão Central de Controle Interno, que deverá ser criado por lei, e suas atribuições e responsabilidades deverão ser objeto da lei de criação.

5.2 Lugar do Órgão Central de Controle Interno

Junto ao Gabinete do Prefeito ou no contexto da Secretaria de Administração ou de Fazenda, deve estar devidamente organizado o Órgão Central de Controle Interno, com a finalidade de recolher todas as informações geradas pelo sistema, analisá-las, reuni-las em relató-

rios concisos de forma que o gestor e todos os responsáveis diretos pela administração possam ser convenientemente informados dos resultados obtidos, do cumprimento ou não das metas e dos princípios, das correções necessárias a serem empreendidas e obtenham ainda a confirmação da correção dos rumos e do alcance dos objetivos.

5.3 Composição

Nos pequenos e nos médios Municípios, o órgão central de Controle Interno deverá ser composto por no mínimo três servidores públicos estatutários, estáveis e conhecedores da administração como um todo. A composição ideal deveria estar integrada por servidor da secretaria da administração, da fazenda e do planejamento ou da Assessoria Jurídica.

Este grupo de trabalho deve elaborar seu Regimento Interno, que será homologado, após apreciação, pelo prefeito municipal através de Decreto Executivo.

Na Lei Municipal que cria o órgão central já deve estar prevista a forma de preenchimento das vagas para possibilitar o aproveitamento de servidores atuantes na administração.

Se o gestor entender que deve gratificar a responsabilidade que imporá a esses técnicos, deverá na própria Lei estabelecer a forma de gratificar. Não recomendamos função gratificada, pois esta se destina a quem exerce funções de direção, chefia ou assessoramento; portanto, é cabível apenas para o chefe, diretor ou coordenador do órgão central de controle interno.

Uma das formas viáveis é a gratificação especial por exercício de atividade relevante ou o oferecimento de um jeton aos integrantes do órgão central, mas a lei de criação é que deverá disciplinar a forma de eventuais acréscimos pecuniários ou não.

Nos grandes Municípios, é cabível e até necessária uma Controladoria ou até mesmo um órgão com funções de Secretaria para alcançar todos os segmentos da administração e com número de servidores no órgão central e em setores da administração compatível com as reais necessidades.

A Lei Municipal, ao instituir o Sistema Municipal de Controle Interno, definirá essa estrutura e também a forma de recrutamento que entendemos, neste caso, cabível o concurso público para o preenchimento dos cargos e a exigibilidade de habilitação específica para a atuação.

Nos pequenos Municípios, que são a maioria, nosso entendimento é que além de habilitação condizente com o exercício da função, os integrantes do órgão central de controle interno conheçam e tenham vivência da administração como um todo. Fundamental, no entanto, que sejam servidores públicos efetivos e estáveis, pois a segurança é fundamental para o exercício da função.

Não entendemos produtivo e efetivo o controle interno realizado por uma única pessoa.

Também entendemos que não deva ser uma função *"ad eternum"*, considerando que a alternância é extremamente salutar, por essa razão, parece-nos indispensável que mais de um servidor atue e que as ações, as conclusões e as sugestões e os apontamentos não possam ser discricionários.

5.4 O Que Observar

O Sistema de Controle Interno tem como finalidade a avaliação do cumprimento das metas previstas no PPA e a execução dos programas constantes da LDO e na LOA, ao lado da verificação da legalidade de todas as práticas, avaliando os resultados no que se refere à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos responsáveis pela administração do Município.

Deverá o controle estar atento para o cumprimento de todos os limites e obrigações, bem como prazos impostos pela legislação e ainda avaliar a aplicação das subvenções e o resultado da aplicação das transferências de recursos da União e do Estado.

Também deverão ser objeto de análise e avaliação as renúncias de receita que impliquem redução discriminada de tributos ou contribuições e outros benefícios que possam corresponder a tratamento diferenciado.

O Controle Interno deverá verificar a aplicação de recursos pú-

blicos por entidades de Direito Privado de forma a que realmente seja alcançado o objeto conveniado, e as prestações de contas correspondam ao que foi pactuado.

Na ação efetiva deve-se considerar sempre a necessidade de avaliar o cumprimento dos princípios da administração pública, presentes no *caput* do art. 37 da Constituição da República, em relação a todas as práticas administrativas.

O Controle Interno deverá verificar o atendimento de todas as obrigações relativas a pessoal, como o recrutamento, a forma de admissão e remuneração dos servidores e dos agentes políticos, o controle destes gastos e a aplicação dos recursos voltados sempre para o atendimento do interesse público.

A efetiva preservação do patrimônio público é outro aspecto a ser considerado nos objetivos do controle interno, assim como as regras relativas a licitações, concessões e permissões, como também cumprimento de convênios e execução dos contratos.

Deverá preocupar-se ainda com a verificação do cumprimento das obrigações impositivas da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois, ao assinar o relatório da Gestão Fiscal, terá de certificar o cumprimento ou descumprimento das obrigações decorrentes da Lei Complementar.

A área de atuação do Sistema de Controle Interno abrange os Poderes do Município em todas as suas práticas administrativas, englobando todas as unidades e as entidades dos Poderes Executivo e Legislativo municipal.

O Sistema para efetivar sua ação deverá organizar-se a partir da Lei que o cria e estabelece suas funções e do regulamento que lhe dará suporte para a execução dos seus objetivos de forma ordenada e sequencial.

Atua também como órgão auxiliar do Tribunal de Contas do Estado ou dos Municípios, onde houver, ou ainda do Município – como no Rio de Janeiro e em São Paulo – no exercício de suas funções de controle externo e ao Poder Legislativo municipal, nas funções de fiscalização de sua competência.

6 Competências do Controle Interno Municipal

O Sistema de Controle Interno precisa contar com um Órgão de Controle Interno que centralizará todas as ações, recolhendo as necessárias informações dos demais integrantes do Sistema que, nas diversas secretarias realizarão a execução propriamente dita das ações de governo que concretizam o plano de governo do gestor.

O Sistema funciona envolvendo todos os integrantes da administração, principalmente aqueles que têm responsabilidade com direção, chefia e assessoramento em departamentos, secretarias ou setores da administração.

O órgão de controle interno deve ser constituído por servidores públicos municipais de carreira e conhecedores da administração como um todo ou no mínimo de áreas fundamentais como administração, planejamento e contabilidade. No organograma da estrutura administrativa parece-nos que deva estar localizado junto ao Gabinete do prefeito, pois sua atuação deve estar fundamentalmente voltada para assessorar o gestor, informando-o da legalidade, oportunidade e conveniência das diversas práticas em desenvolvimento na administração do Município.

Dependendo do tamanho do Município, será necessário contar com representantes do Controle Interno em cada uma das secretarias, realizando a verificação dos atos praticados por estas.

Na maioria dos Municípios, no entanto, não há necessidade, pois os integrantes do órgão central poderão manter contatos diretamente com os servidores das secretarias e buscar diretamente as informações necessárias para o exercício de suas funções.

Por outro lado, é indispensável que o órgão tenha o respaldo do prefeito municipal para levar a cabo, com sucesso, suas atribuições, pois certamente ocasiões surgirão em que será necessário sugerir reparos a atos de determinadas secretarias e, para que isso aconteça, é indispensável que o gestor esteja a par e, ademais, ratifique a ação do órgão.

Com base nas instruções normativas editadas para organizar o controle interno no âmbito da União, adaptamos para a situação do Poder Executivo municipal as regras que abaixo listamos para servirem de base às ações dos Órgãos de Controle Interno nos Municípios.

De acordo com a Secretaria Federal de Controle Interno:

Compete ao órgão de controle interno das prefeituras municipais, entre outros, o seguinte:

- 1 – Normatizar, sistematizar e padronizar os procedimentos operacionais dos órgãos e unidades do Poder Executivo Municipal;
- 2 – Instituir e manter sistema de informações para o exercício das atividades finalísticas do Sistema de Controle Interno;
- 3 – Avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Pluriannual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- 4 – Avaliar a execução orçamentária e sinalizar os possíveis desvios;
- 5 – Fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive as ações descentralizadas realizadas com recursos originários dos orçamentos da União e do Estado, no que se refere ao nível de execução das metas e dos objetivos estabelecidos e quanto à qualidade do gerenciamento;
- 6 – Realizar auditorias e fiscalizações sobre a gestão dos recursos públicos federais e estaduais sob a responsabilidade de órgãos da administração municipal e nos sistemas contábeis, financeiros, orçamentários, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;
- 7 – Manter atualizado o cadastro com os dados de identificação dos gestores públicos municipais, a fim de subsidiar a constituição do rol de responsáveis;
- 8 – Verificar a consistência dos dados contidos no Relatório de Gestão Fiscal, conforme o estabelecido no art. 54 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000;
- 9 – Verificar a observância dos limites e das condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- 10 - Verificar e avaliar a adoção de medidas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei Complementar 101/00;
- 11 – Verificar a adoção de providências para a recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites de que trata o art. 31 da Lei Complementar 101/00;
- 12 – Verificar a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da Lei Complementar 101/00;

- 13 – Avaliar a prestação de contas anual do Prefeito Municipal, a ser encaminhada ao Tribunal de Contas e à Câmara Municipal de acordo com o que disciplina a Lei Orgânica do Município;
- 14 – Verificar a Constitucionalidade das leis municipais e quando for o caso alertar o gestor para providências cabíveis;
- 15 – Verificar todas as práticas desenvolvidas na admissão de servidores públicos, principalmente no que concerne à legalidade, publicidade, moralidade, imparcialidade e eficiência;
- 16 – Verificar o desenvolvimento dos processos licitatórios e o cumprimento das diretrizes da Lei 8.666/93, bem como de todos os princípios da administração pública;
- 17 – Realizar auditorias e fiscalização dos controles do patrimônio público e da organização e procedimentos adotados no almoxarifado;
- 18 – Verificar o cumprimento dos procedimentos legais relativos à dívida ativa e cobrança efetiva dos tributos de competência do Ente Público Município;
- 19 – Orientar os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à forma de aplicação e prestação de contas destes;
- 20 – Realizar auditoria e fiscalização da execução de convênios, acordos, contratos e outros instrumentos similares realizados pelo Poder Executivo Municipal;
- 21 – Acompanhar a implementação, pelos órgãos e unidades do Poder Executivo Municipal, dos procedimentos e recomendações do órgão de controle interno, visando à efetiva atuação do Sistema;
- 22 – Apurar os atos ou fatos inquinados de ilegalidade ou irregularidade, praticados por agentes públicos, na utilização de recursos públicos, dando ciência destes ao Chefe do Poder Executivo ou do Poder Legislativo, recomendando a instauração do competente processo administrativo e acompanhar o seu desenrolar e conclusão;
- 23 – Encaminhar ao Prefeito Municipal, sob pena de responsabilidade, no prazo definido na lei municipal, a descrição e levantamento de todos os fatos irregulares que os integrantes do órgão venham a tomar conhecimento, recomendando sempre a apuração dos mesmos. (BRASIL, 2001).

6.1 Sujeitos à Verificação

Para possibilitar que o Sistema de Controle Interno cumpra sua real função na administração do Município e para que o órgão de controle interno cumpra suas metas, estarão sujeitos à atuação do Sistema e à verificação direta do órgão de controle interno:

1. os sistemas administrativos e operacionais utilizados na gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e de pessoal;
2. a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam aplicação de recursos públicos;
3. a aplicação dos recursos do erário Municipal transferidos a entidades públicas ou privadas;
4. os contratos firmados por gestores públicos com entidades públicas ou privados para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;
5. os processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade;
6. os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio público municipal;
7. os atos administrativos que resultem direitos e obrigações para o Poder Público Municipal, em especial, os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos, assunção de dívidas, securitizações e concessão de avais;
8. a arrecadação, a restituição e as renúncias de receitas de tributos da competência do Município;
9. os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas informações de entrada e saída, objetivando constatar: a) segurança física do ambiente e das instalações do centro de processamento de dados; b) segurança lógica e a confidencialidade nos sistemas desenvolvidos em computadores de diversos portes; c) eficácia dos serviços prestados pela área de informática; d) eficiência na utilização dos diversos computadores existentes na entidade;
10. verificação do cumprimento da legislação pertinente;
11. os processos de sindicância, inquéritos administrativos e outros atos administrativos de caráter apuratório, bem como as tomadas de contas, se houverem.
12. os processos de admissão e desligamento de pessoal e os de concessão de aposentadoria reforma e pensão;

13. os projetos de cooperação técnica com organismos nacionais ou internacionais e os projetos de financiamento ou doação de quaisquer organismos ou entidades nacionais ou internacionais.

6.2 As garantias para a atuação

- 1^a. O servidor do órgão de controle interno no exercício de suas funções terá livre acesso a todas as dependências do órgão ou entidade examinados, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação, devendo o servidor guardar o sigilo das informações.
- 2^a. Se houver limitação da ação, o fato será comunicado, de imediato, por escrito, ao dirigente do órgão ou entidade examinada e ao gestor municipal, solicitando a tomada de providências cabíveis para sanar a dificuldade.
- 3^a. O trabalho a ser realizado pelo órgão de controle interno deve ser adequadamente planejado.
- 4^a. Para obter os elementos necessários ao planejamento, o servidor do órgão de controle interno deve examinar as informações constantes da ordem de serviço, planos, projetos, decreto, portaria ou lei a que se vincula o objeto do controle. Para tanto deve considerar a legislação aplicável, normas e instruções vigentes, bem como os resultados dos últimos trabalhos realizados e diligências pendentes de atendimento, pertinentes à ação a ser desenvolvida.
- 5^a. Independentemente de ordem de serviço ou solicitação, o órgão de controle interno deverá efetuar um adequado exame com vistas à avaliação da capacidade e da efetividade dos controles contábil, financeiro, patrimonial, de pessoal,

de suprimento de bens e serviços operacionais das unidades da administração direta, do Poder Legislativo, das entidades da administração indireta e dos projetos e programas em desenvolvimento.

- 6^a. Ao sistema cabe avaliar os procedimentos, políticas e registros que compõem os controles, com o objetivo de constatar se estes proporcionam razoável segurança de que as atividades e operações se realizam, de forma a possibilitar o atingimento das metas em termos satisfatórios de economia, eficiência e eficácia.
- 7^a. Compete ao próprio órgão examinar se as operações que são processadas funcionam de acordo com o previsto e se os objetivos do acordo estão sendo atendidos de forma permanente e sem desvios.
- 8^a. O órgão de controle certificará sempre que necessário a existência e propriedade dos procedimentos e mecanismos de salvaguarda dos recursos humanos, financeiros e materiais, assim como o devido uso e funcionamento destes.
- 9^a. Certificará também a existência e idoneidade dos critérios para identificar, classificar e mensurar dados relevantes das operações, verificando, igualmente, se estão sendo adotados parâmetros adequados para avaliação da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade dessas operações.
- 10^a. Comprovará também se os procedimentos estabelecidos asseguram, razoavelmente, o cumprimento das diretrizes governamentais, das leis, regulamentos, normas e outras disposições de observância obrigatória.
- 11^a. O titular do órgão de Controle Interno deve supervisionar todas as atividades que envolvem a execução do trabalho, estabelecendo mecanismos e procedimentos adequados para avaliar a atuação dos demais integrantes do órgão, assegurando-se de que possuem conhecimentos técnicos e capacidade profissional suficientes ao adequado cumprimento das atribuições que lhes são conferidas.

12^a. O titular do órgão de controle interno, com maior experiência, conhecimentos técnicos e capacidade profissional, deve instruir e dirigir adequadamente seu grupo de trabalho, no que tange à execução dos trabalhos e ao cumprimento das ordens de serviço, devendo, ainda, contribuir para o desenvolvimento dos seus conhecimentos e capacidade profissional.

7 Princípios de controle interno administrativo

Os princípios que orientam as ações de controle interno constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos, tais como:

- I. relação custo/benefício que consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- II. qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários, pois a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal.

É fundamental:

- a) seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
 - b) rodízio de funções, com vistas a reduzir e eliminar possibilidades de fraudes;
 - c) obrigatoriedade de os funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.
-
- III. Delegação de poderes e definição de responsabilidades que será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, delegada e o objetivo da delegação.

Na delegação devem ser observados:

- a) existência de regimento interno e organogramas adequados, onde a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades do Ente público;
 - b) manuais de rotinas e procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os órgãos e setores do Ente público.
- IV. Segregação de funções – a estrutura dos órgãos, setores ou entidades devem prever a separação entre as funções de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização de forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio.
- O princípio da segregação de funções estabelece que as tarefas administrativas sejam distribuídas de forma a não permitir que nenhuma unidade ou pessoa controle as suas próprias ações.
- V. Instruções devidamente formalizadas para atingir um grau de segurança adequado é indispensável para que ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente.
- VI. Controle sobre as transações, pois é indispensável o acompanhamento de todos os fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão e autorizados por quem para tal tenha competência.
- VII. Aderência às diretrizes e normas legais com a segurança de observância total de diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e que atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão e do Ente público.

8 O servidor público que atua no controle interno

Todo servidor público tem sua linha de conduta pautada nas diretrizes estabelecidas no estatuto que o vincula ao Ente público e essas regras, que são gerais, impõem, por si, um comprometimento muito sério com o Ente e com o serviço, bem como com as normas atinentes ao relacionamento com seus superiores, colegas e público em geral, mas fundamentalmente em relação ao Ente público que representa, no caso de nossa análise, o Município.

O servidor que atua no órgão central de controle interno, além de um comprometimento direto com todas as normas estatutárias, precisa ainda se cercar de ações e práticas muito especiais, atendendo às peculiaridades do trabalho que realiza.

Deve adotar comportamento ético, cautela e zelo profissional no exercício de suas atividades. Manter uma atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu julgamento, nas fases de planejamento, execução e emissão de sua opinião, bem como nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional.

Terá de pautar sua ação por um comprometimento técnico – profissional e estratégico, permitindo a capacitação permanente, utilização de tecnologia atualizada e compromisso com sua missão institucional.

A atividade de controle interno é de caráter multidisciplinar e realizada em equipe, devendo o espírito de cooperação, entre os servidores e chefias, prevalecer sobre os posicionamentos meramente pessoais.

O servidor que atuar no órgão central de controle interno deve primar também, e fundamentalmente, por:

- I. comportamento ético, tendo sempre presente que a condição de servidor público lhe impõe o dever de proteger os interesses da sociedade e respeitar as normas de conduta que regem os servidores públicos, obrigando-o a guardar sigilo

- das informações obtidas e abster-se de revelá-las a terceiros, sem autorização específica, salvo se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder. Deve ter especial cuidado para não aproveitar a função em benefício próprio ou de terceiros;
- II. cautela e zelo profissional, isto é, agir com prudência, habilidade e atenção, de modo a reduzir ao mínimo a margem de erro e acatar as normas de ética profissional;
 - III. é indispensável preocupar-se com o bom senso em atos e recomendações e cumprir as normas gerais de controle interno, utilizando-se do adequado emprego dos procedimentos de aplicação geral ou específica;
 - IV. independência que representa, na verdade, a manutenção de uma atitude de não sujeição em relação ao agente controlado, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, bem como nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional;
 - V. imparcialidade, tendo o cuidado de abster-se de intervir nos casos onde haja conflito de interesses que possam influenciar na decisão ou no trabalho do servidor e que deverão sempre ser comunicados aos superiores;
 - VI. objetividade, representada pela preocupação que deve ter sempre o servidor de apoiar-se em documentos e evidências que permitam a formação de convicção da realidade ou da veracidade dos fatos ou situações examinadas;
 - VII. conhecimento técnico e capacidade profissional, preocupação que deve ser constante do servidor atuante nesta área de controle, considerando que, em função de sua atuação multidisciplinar, deve possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa, como conhecimentos contábeis, econômicos, financeiros e de outras disciplinas para o adequado cumprimento do objetivo do trabalho;

- VIII. atualização dos conhecimentos técnicos, mantendo-se com acompanhamento permanente e constante da evolução de normas, procedimentos e técnicas aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo municipal;
- IX. cortesia, habilidade no trato, verbal e escrito, com pessoas e instituições, respeitando superiores, subordinados e pares, bem como com os quais se relaciona profissionalmente.

9 Preparação das ações de controle

Para todas as ações a serem desenvolvidas, serão necessários instrumentos de registro sucintos, práticos e descriptivos, capazes de oportunizar uma visão clara do desenvolvimento da ação.

Em todas as ações de verificação, deverão inicialmente ser levantados dados que permitam a identificação do projeto ou ação e que forneçam subsídios básicos para a verificação.

Ao estabelecer o planejamento de suas ações, o órgão de controle interno enfocará duas situações distintas em seu agir, como segue:

- 1^a. O Controle Sistemático que tem como premissa a existência de um processo detalhado de planejamento como base para a deflagração das ações de controle.

O planejamento adotado pressupõe obrigatoriamente o conhecimento amplo do problema, a definição de uma estratégia de atuação focada nos pontos críticos do processo de execução e o estabelecimento de cronologias, formas e instrumentos de atuação capazes de garantir um padrão de cobertura e segurança compatíveis com as características e especificidades do objeto controlado.

- 2^a. O Controle Assistemático trata das excepcionalidades, caracterizadas como questões pontuais e agudas, típicas de denúncias ou solicitações de autoridades, ou aspectos que, por qualquer razão, o Controle Interno entenda necessário averiguar, ou, ainda, cuja complexidade ou risco justifique um planejamento mais simplificado.

Para atender a ambas situações, recomendamos a elaboração de suínto instrumento descriptivo que forneça dados como:

9.1 Plano de Atividades

Para desenvolver suas atividades, é indispensável que o órgão central de controle interno elabore seu plano de atividades, especificando as ações planejadas e priorizando as áreas de maior risco para o gestor público, visando sempre ao cumprimento pleno dos princípios constitucionais a que está submetida a administração, quais sejam: os princípios da legalidade, da moralidade, da imparcialidade, da publicidade e da eficiência.

Neste planejamento, é muito importante elencar itens como:

- a) área a ser verificada; identificação nominal da unidade ou órgão da administração ou entidade; definição do tipo de atividade desenvolvida; formas de realização; número de dias previstos; datas de início e término da atividade; localidade onde será realizada a atividade; equipes necessárias para a realização dos trabalhos; técnicas de controle;
- b) criação, elaboração e organização de formulários-padrão para registro dos diversos procedimentos; legislação aplicada; procedimentos a serem utilizados; prazos a serem respeitados; volume de recursos a serem examinados; complexidade e porte do programa; equipe que atuará; qualificação da equipe; resultados desejados;
- c) observações ou informações básicas;
- d) o controlador deverá ter consigo, além das informações acima elencadas, dados relativos ao que se pretende alcançar com a execução da ação a curto, médio e longo prazos.

9.2 Informações indispensáveis

1. A informação deverá ser extraída da justificativa do Projeto, plano de ação ou similar da ação quando proposta.
2. As metas que foram estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual.

3. As metas estabelecidas pelo gestor municipal, que deverão ser obtidas diretamente.
4. As diversas etapas de concretização da ação e os órgãos ou entidades encarregadas de executá-las.
5. A listagem de documentação que sustenta a implantação da ação: leis, decretos, portarias, contratos, convênios, acordos etc.
6. Resumo das formas de execução da ação.
7. Listagem dos Agentes responsáveis pelas diferentes etapas da implementação das ações.
8. Público-alvo: informar-se da qualificação do beneficiário final a ser diretamente atingido com o resultado esperado pela execução da ação.
9. Fontes de recursos e sua composição.
10. Critérios para a seleção dos beneficiários.
11. Mecanismos de controle social, se for o caso, e conhecimento sobre os instrumentos que serão utilizados para medir o alcance e o resultado do controle social, bem como a forma de sua efetivação e os setores responsáveis.
12. Informações sobre práticas desenvolvidas na administração anterior ou no exercício anterior se for o caso.

9.3 Instrumentos a serem elaborados

Feito isso, será possível avaliar os dados e concluir o instrumento de descrição das ações, com as informações capazes de instrumentalizar o gestor sobre as ocorrências incidentes, a ação ou projeto, ou processo, elaborando:

- I. resumo dos principais problemas/desvios detectados e identificação das possíveis causas; e
- II. providências do controle e respectivas repercussões – registro sistemático das providências adotadas pelo Sistema de Con-

trole Interno, em função das situações detectadas ao longo do processo de trabalho e das consequências advindas.

Devem ser registradas as providências encaminhadas formalmente mediante comunicações, orientações ou similares, bem como as sugestões, as práticas efetivadas e o resultado obtido.

10 Avaliações

As avaliações a serem efetuadas pelo órgão de Controle Interno devem contar com uma série de indicativos capazes de mensurar os atributos de eficiência, eficácia, legalidade e economicidade com que são praticados os atos de gestão.

Esse indicativos devem ser obtidos de forma simples e objetiva, sem a aplicação de fórmulas, e expressos, de preferência, numericamente.

Deverão aferir os seguintes indicadores:

- » Legalidade – consiste na observância dos atos e dos fatos de gestão praticados aos normativos legais e técnicos que os regem.
- » Economicidade – expressa a preocupação positiva da relação custo-benefício, na qual se busca a otimização dos resultados na escolha dos menores custos em relação aos maiores benefícios. Revela a atenção da gestão com o bom uso qualitativo dos recursos financeiros, normalmente não muito abundantes, considerando a adequação da proposta orçamentária com as metas a serem atingidas e estabelecendo coerência com os preços de mercado compatíveis com o desenvolvimento de fontes alternativas de receita, buscando menores custos por produto gerado.
- » Eficácia – é a verificação do nível de cumprimento das metas fixadas para determinada ação, em determinado período.
- » Eficiência – é a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta frente a padrões estabelecidos. Verifica-se a capacidade de utilização dos recursos de que o órgão ou entidade dispõe para realizar o conjunto de ações e operações que visam atingir o propósito da ação previamente programada.

A avaliação será realizada ao mesmo tempo em que ocorre o levantamento das informações e se dará com a utilização de mecanismos de:

- » discussão com os dirigentes dos órgãos, com o gestor ou com o responsável pela ação;
- » entrevista com o pessoal técnico, tanto os executores diretos como outros envolvidos;
- » comparativos a serem estabelecidos com as normas Constitucionais e legais em geral, especialmente PPA, LDO, LOA e ainda LC 101/2000; LC 116/2003; Lei 8.666/1993, Lei 4.320/1964 e outras;
- » conhecimento dos relatórios do órgão responsável;
- » editais, atos convocatórios, empenhos, prestações de contas etc.;
- » boletins estatísticos;
- » análise das contas, dos saldos e dos balancetes;
- » contratos, convênios, ajustes, termos de parceria, termos de acordo, termos aditivos e outros.

11 Papéis de trabalho

Para desenvolver as ações a que se propõe, o órgão de controle interno valer-se-á de anotações, levantamentos, vistorias, registro de informações, relatos e tantos outros documentos que precisam ficar anotados, comprovados e arquivados, garantindo a execução da ação.

O controle interno federal nomeia esses documentos de Papéis de Trabalho, e o órgão de controle interno do Município denominará como lhe aprouver.

Os papéis de trabalho são documentos que fundamentam as informações obtidas durante as auditorias ou as fiscalizações. São a base física da documentação das atividades, base informativa para a elaboração do relatório e neles podem ser também registradas críticas, opiniões, sugestões etc.

Devem ter abrangência e grau de detalhamento suficiente para propiciar o entendimento e o suporte da atividade de controle a ser executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos, bem como o julgamento exercido e as conclusões alcançadas.

Os papéis de trabalho deverão estar acondicionados em arquivos do tipo permanente e corrente. O arquivo permanente deve conter assuntos que forem de interesse para consulta sempre que precisar de dados sobre o sistema, área ou unidade objeto de controle.

Os arquivos correntes de papéis de trabalho devem conter o programa de auditoria e fiscalização, o registro dos exames feitos e as conclusões resultantes desses trabalhos.

Devem constituir um registro claro e preciso do serviço executado em cada período avaliativo.

Nestes instrumentos, o servidor encarregado da ação de auditoria ou fiscalização deverá registrar todos os elementos significativos detectados nos exames realizados.

Os instrumentos básicos citados têm como finalidade:

- I. auxiliar na execução dos exames;
- II. evidenciar o trabalho feito e as conclusões emitidas;
- III. servir de suporte aos relatórios;
- IV. constituir um registro que possibilite consultas posteriores, a fim de se obter detalhes relacionados à atividade de controle realizada; e
- V. fornecer um meio de revisão pelos superiores, a fim de que estes possam:
 - a) detectar se o serviço foi feito de forma adequada e eficaz, bem como julgar sobre a solidez das conclusões emitidas;
 - b) considerar possíveis modificações nos procedimentos adotados, bem como no programa de trabalho das auditorias e das fiscalizações;
 - c) estes papéis de trabalho ou instrumentos básicos representam o mais importante instrumento documental das atividades de controle;
 - d) devem ser organizados em arquivos do tipo permanente e corrente, permitindo a consulta, sempre que for necessário obter dados sobre o objeto do controle.

12 Instrumentos de comunicação

Para efetivar sua ação de verificação e controle, o órgão central de controle interno poderá valer-se de instrumentos de comunicação que manterão o registro dessas ações para instrumentalizar os processos, comprovar a ação e permitir a análise dos resultados obtidos.

Esses instrumentos podem ser: determinações, recomendações ou solicitações que exporão as reais deficiências encontradas, as sugestões para providências a serem tomadas e a verificação dos resultados alcançados.

Serão dirigidos aos gestores a quem compete atuar no sentido de executar as ações que implantarão, corrigirão ou suspenderão as atividades.

12.1 Solicitação de Informações

Solicitação de Informações é o documento utilizado para formalizar pedido de documentos, informações, justificativas e outros assuntos relevantes, que será emitido antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos de verificação em campo.

Devem ser simples, mas elaborados de forma clara e precisa, permitindo o perfeito entendimento por quem os receberá.

Na solicitação, podem ser anexados formulários, planilhas, listagens e semelhantes, que deverão ser preenchidos pelo órgão, unidade ou entidade a ser verificada.

12.2 Nota

Nota é o documento destinado a dar ciência ao gestor ou administrador da unidade, órgão ou entidade examinada, no decorrer dos exames, das impropriedades ou irregularidades constatadas ou apuradas no desenvolvimento dos trabalhos.

A nota visa obter manifestação dos agentes sobre os fatos que resultaram em prejuízo ao erário público ou sobre outras situações, como o descumprimento de lei e que exigem esclarecimentos formais.

12.3 Recomendações

Recomendações são instrumentos exarados pelo órgão de controle interno, sugerindo aos gestores providências para sanar irregularidades que eventualmente tenham sido constatadas ou que estejam prestas a ocorrer.

12.4 Determinações

Determinações são instrumentos sugeridos pelo órgão de controle interno, porém emanados pela autoridade competente, que visam estabelecer o cumprimento de determinada obrigação para atender ao suprimento de deficiências na ação, referindo o fato, a regulamentação que embasa o objeto a ser atendido, o prazo para que a medida seja tomada e a exigência de comunicação do resultado.

12.5 Relatório

Relatório é o documento que reflete os resultados dos exames efetuados pelo órgão de controle interno e que visa descrever todos os passos desenvolvidos na aferição dos resultados que nele também estarão descritos e que serão encaminhados para o conhecimento do gestor.

Segundo ensina o professor Ledur em obra especialmente preparada para o Curso de Redação Oficial nas prefeituras municipais:

O relatório deve ser redigido em linguagem imparcial, simples e objetiva e, dependendo da complexidade da exposição, pode ser dividido em partes, capítulos, títulos, subtítulos, itens, subitens e

alíneas. Deve registrar apenas os fatos que efetivamente constatou e os que puderam ser comprovados a partir de fonte segura.

No relatório deverão constar partes fundamentais como:

- 1 – Título – Relatório de XXXXX;
- 2 – Vocativo – para quem é dirigido o relatório, referindo o tratamento e o cargo daquele para quem é dirigido;
- 3 – Introdução – sucinto histórico da finalidade do relatório;
- 4 – Análise – descrição das informações e esclarecimentos levantados nas ações desenvolvidas. Poderão ser utilizadas todas as técnicas que possibilitem o entendimento da exposição que está sendo realizada;
- 5 – Conclusão – apresentar a conclusão a que chegou o grupo de trabalho ou o relator, sempre com base nos dados que foram relatados e na análise que foi realizada.
- 6 – Recomendações – apresentar sugestões para solucionar imperfeições detectadas ou sugerir ações que orientem para práticas corretivas imediatamente, a curto, médio e longo prazo. (LEDUR, 2006, p 201).

Conclui-se o relatório com a expressão “é o relatório”, em seguida, grava-se o local e a data e a assinatura, acompanhada de esclarecimentos como nome, cargo ou função dos signatários.

13 Registro das constatações

Registro das Constatações é o documento destinado ao registro das verificações significativas, detectadas no desenvolvimento dos trabalhos, a ser elaborado de forma concisa, com base em cada relatório.

Objetiva possibilitar a criação de um banco de dados relevantes sobre os órgãos ou entidades, tais como:

- a) irregularidades, deficiências e impropriedades;
- b) fatos que mereçam exames mais profundos, em outra oportunidade, por fugirem ao escopo dos trabalhos realizados.

13.1 Certificado

Certificado é o documento que representa a opinião do Sistema ou do Órgão de Controle Interno sobre a exatidão e regularidade, ou não, da gestão e da adequação, ou não, das peças examinadas, devendo ser assinado pelo coordenador do órgão.

13.2 Parecer do dirigente do Órgão Central de Controle Interno

O parecer do dirigente do órgão de controle interno é peça obrigatória a ser inserida no processo de tomada e de prestação de contas a serem remetidos ao Órgão de Controle Externo a que o Ente está vinculado.

O parecer constitui-se em peça documental que expressa a avaliação conclusiva do órgão de controle interno do Poder Executivo sobre a gestão examinada.

O parecer consignará qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as falhas identifi-

cadas, bem como avaliará a eficiência e a eficácia da gestão, inclusive quanto à economia na utilização dos recursos públicos.

O parecer deverá estar acompanhado, ao final de cada quadriestre nos Municípios com mais de 50.000 habitantes e a cada semestre nos Municípios com menos de 50.000 habitantes, da manifestação conclusiva do Órgão de Controle Interno sobre o atendimento das obrigações decorrentes do cumprimento da Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal.

14 As principais macrofunções do Controle Interno

São inúmeras as atividades atribuídas ao Controle Interno Municipal diante da sua missão fundamental de resguardar a gestão pública, preservar recursos e proteger o patrimônio.

São por meio de ações preventivas, orientativas e reparadoras que o controle interno deve desempenhar suas funções e auxiliar a administração na busca por atender principalmente aos princípios da Economidade, Eficiência, Eficácia, Legalidade e a Transparência.

Para realizar suas tarefas e procurar chegar o mais perto possível dessa missão, a unidade de Controle Interno (CI) se vale de quatro principais macrofunções atribuídas, são elas: a Controladoria, a Ouvidoria, a Auditoria, a Corregedoria. Há autores que ainda acrescentam as funções de Combate à Corrupção e Transparência como pertencentes também ao CI. Cada uma dessas macrofunções podem ser estruturada de forma centralizada ou descentralizada, mas é recomendável que tenha apenas um órgão central do sistema na coordenação dos trabalhos.

Para fins didáticos e de forma resumida, são apresentadas abaixo as 4 principais macrofunções atribuídas ao Controle Interno, são elas:

1. Controladoria: onde se planejam e se implementam sistemas de informações e monitoramento da gestão pública (atividades de controle). Exemplo de atividade da função controladoria é a que envolve a implantação de rotina de segregação de função para as atividades de execução das fases da despesa pública (Empenho-Liquidiação-Pagamento);
2. Ouvidoria: essa função comprehende as práticas de interlocução entre a sociedade e a administração pública. Um exemplo prático da atuação da função ouvidoria pode ser observado na implementação de um espaço de participação dos cida-

dãos através de canais abertos de comunicação para envio de mensagens à gestão municipal a fim de sanar dúvidas, oferecer sugestões e apresentar oportunidades de melhoria. Uma Ouvidoria ativa e atuante contribui significativamente para o aprimoramento do controle social;

3. Auditoria Interna: função também bastante essencial à gestão local, decorre da atividade de fiscalização e controle dos atos e dos fatos do próprio Ente, alcançando os aspectos operacionais, orçamentários, financeiros e patrimoniais. Nessa etapa é onde se verifica se o que está sendo observado (condição real) está de acordo com a situação desejada (critério). Exemplo dessa função pode ser observada na auditoria da folha de pagamento do Município com intuito de identificar possíveis equívocos ou irregularidade no pagamento de gratificações a agentes políticos.
5. Corregedoria: tem como função prevenir e apurar irregularidades no âmbito da administração pública municipal por meio da instauração e da condução de procedimentos correcionais. Nesta função, são realizadas as atividades de apuração e responsabilização de agentes/servidores públicos, ocasionados por erros de conduta que devem ser necessariamente previstos em norma. Exemplo clássico é a condução do Processo Administrativo Disciplinar que visa apurar desvio de conduta de um servidor da área de educação do Município (PAD).

*Atenção: a unidade de controladoria não tem competência sancionadora ou punitiva, cabendo-lhe tão somente a condução de processos de apuração de irregularidades!

Para melhor atuação em cada uma dessas macrofunções, é fundamental que o controle interno municipal conheça a finalidade de

cada função e proceda previamente com uma análise criteriosa sobre as condições de recursos necessárias para a realização dos trabalhos e aquelas disponíveis em seu Município, especialmente no que se refere aos recursos humanos, sistemas de informação e normas, a fim de que cada etapa contenha atividades possíveis de serem executadas dentro da realidade do Ente.

Sendo assim, a estruturação do Controle Interno deve ser adequada ao porte, complexidade e especificidades do Ente, pois não há modelo único a ser definido para cada Município.

Para otimizar os recursos da unidade de controle e promover ações de impacto para a administração pública local, é imprescindível que o setor de controladoria realize um planejamento, levando consideração o alcance e o risco inerente de cada processo já na sua etapa de planejamento.

Esse mapeamento que considera a probabilidade e a severidade de que um evento não desejado ocorra é chamado de *Matriz de Risco*, ou mesmo *Matriz de Probabilidade e Impacto*. Nessa análise são atribuídas escalas de muito baixo, baixo, médio, alto e muito alto para a probabilidade de ocorrência, e para o grau de severidade como: insignificante ou leve, moderada, grave e muito grave.

Essa ferramenta visual possibilita aos servidores do controle interno ver rapidamente quais são os riscos que devem receber mais atenção, e assim priorizar as ações de orientação, detecção, apuração, resolução ou amenização.



15 Avaliação de riscos

A identificação do que fazer precisa ser criteriosa e observar os aspectos inerentes a procedimento ou processo analisado quanto a materialidade, relevância, desempenho e vulnerabilidade.

Durante a análise da relevância dos riscos identificados é que devem ser respondidas algumas questões importantes de cada procedimento ou fluxo administrativo, como por exemplo:

- a) Qual a probabilidade de ocorrência de determinado evento indesejado?
- b) Como serão gerenciados os eventos indesejados que acontecerem?
- c) Quais ações serão implementadas ou reprimidas para prevenir a ocorrência ou minimizar o potencial do evento indesejado?
- d) Qual será a melhor resposta ao risco, indicando a decisão gerencial escolhida para mitigar os riscos, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento?



FIQUE DE OLHO

São diversos os modelos de matriz de risco existentes que podem ser usados pela iniciativa pública local. Escolha o que melhor se encaixa para seu Município e inclua essa prática em suas atividades de planejamento e execução de trabalhos.

16 Procedimentos de controle

Procedimentos de controle – são as medidas e as ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação. Os procedimentos de controle não precisam necessariamente serem implantados pelos membros da unidade de controle interno; pelo contrário, devem ser estimulados para a ocorrência em todas as áreas da administração pública, de modo a proporcionar um maior alcance e profundidade das ações de controle, alcançando, assim, o maior número possível de órgãos e secretarias municipais existentes.

Para melhor compreensão e facilitar a implantação nos municípios segundo a fase de execução os procedimentos de controle podem ser divididos em:

Procedimentos de prevenção – são as medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, com intuito de prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade. Procedimentos dessa natureza devem ser implantados principalmente nas atividades que contenham altos riscos.

Procedimentos de detecção – são as medidas que visam à identificação, seja concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade. Podem ser criados procedimentos de controle para serem executados pelos próprios servidores no intuito de evitar incorreções, como, por exemplo, a dupla checagem de lançamentos de receita ou despesa pública.

Monitoramento – são as medidas que compreendem os acompanhamentos dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

Como boa prática, recomenda-se a classificação dos procedimentos de controle, após a criação da matriz de risco, observando a qualificação atribuída a cada procedimento, e, dessa forma, elaborando um plano de ação adequado a cada tipo de risco inerente à atividade a ser controlada.

17 A macrofunção de auditoria no contexto do Controle Interno

De forma simplificada, auditar é antes de tudo analisar/verificar determinado tipo de procedimento ou processo, tendo por base a condição ideal esperada. Essa condição esperada (ideal) deve necessariamente estar descrita ou regulamentada em uma norma. De forma alguma cabe a definição de quaisquer critérios técnicos aleatórios pelo membro do controle interno ou qualquer outro servidor sem amparo legal e não devidamente normatizado.

Na auditoria interna, como umas das atribuições que competem à unidade de controle interno têm-se os exames de atos e fatos executados pela própria administração por meio de seus representantes legais no exato limite da competência destes, ou seja, não é devido o exame de processos ou procedimentos de órgãos ou poderes não integrantes do Ente municipal.

O Conceito de Auditoria Interna foi definido de forma ampla pelo Conselho Federal de Contabilidade, no item 12.1.1 da Norma Brasileira de Contabilidade TI 01, que trata da técnica, como:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

18 Alguns dos principais tipos de auditoria envolvendo Administração Pública Municipal

A depender das características da organização e do alcance estabelecido pela unidade de controle interno e a cúpula da gestão, o exame e as técnicas usadas na Auditoria Interna variam de acordo com o porte, a localização, os recursos humanos e financeiros da unidade e até mesmo as exigências do Controle Externo. No entanto, em razão da natureza e dos objetivos da administração pública municipal, são comumente observados exames e atividades de auditoria com os seguintes tipos:

- » Auditoria Financeira: nessa auditoria, verifica-se se a informação financeira é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e se está alinhada às normas e aos princípios de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp); nesse tipo de exame é exigido do servidor lotado na unidade de CI razoável conhecimento nas matérias de Contabilidade, Orçamento e Finanças, todas com enfoque em Contas Públicas;
- » Auditoria Operacional ou de Desempenho: na auditoria operacional são realizados os exames de intervenções, programas e instituições, e observados se estes estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia, transparência e efetividade, bem como se há espaço para melhorias;
- » Auditoria de Conformidade ou Compliance: fortemente ligada ao princípio da legalidade, a auditoria de conformidade verifica se um objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios.

19 Principais técnicas de auditoria interna usada nos Municípios

Para realizar o procedimento de auditoria interna os membros do controle precisam se valer de técnicas que forneçam comprovações sobre o objeto a ser auditado e ofereçam segurança para suas aferições e conclusões. São muitas as técnicas usadas para auxiliar o auditor interno a averiguar e atestar seus exames na administração pública municipal.

Dentre as principais técnicas usadas na administração pública estão:

- » Inspeção Física – essa técnica se vale da observação e da contagem sobre estoques, bens móveis e imóveis ou qualquer produto; dá segurança às transações feitas pelo Município sobre quantidades físicas contratadas, doadas, compradas, registradas, contabilizadas ou devolvidas, além de atestar a qualidade de bens entregues ou fornecidos. O inventário periódico e/ou permanente realizado pelo setor de patrimônio é um exemplo de inspeção física;
- » Exame Documental – o exame documental é a análise de registros escritos que estejam relacionados ao objeto da auditoria, os quais poderão servir como evidências e achados. São exemplos clássicos dessa técnica os exames de extratos, folhas de pagamento, certidões de trabalhistas e previdenciária;
- » Observação – na técnica da observação, há o acompanhamento do procedimento ou processo durante sua execução, de modo a comprovar e obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade. Exemplo desta técnica é o exame que avalia o uso de equipamento de proteção individual (EPI) pelos funcionários nos canteiros de obras públicas municipais, ou o uso de cinto de segurança pelo motorista e outros usuários do transporte escolar.

- » Conferência de Cálculos – essa técnica refere-se à constatação de que as operações aritméticas e financeiras usadas pela administração pública estão adequadas ao que está previsto nas normas ou nos regulamentos. São exemplos dessa técnica a conferência de cálculo para o recolhimento do Pasep e a apuração dos limites mínimos constitucionais de educação e saúde;
- » Circularização – também chamada de confirmação externa é uma técnica que requer uma verificação com terceiros para constatação de um procedimento ou processo. Pode ser de forma escrita, eletrônica ou outro tipo de mídia, mas sempre por meio que possa ser comprovado e atestado;
- » Exame e comparação de Livros e Registros – nessa técnica o auditor interno avalia se o que está sendo escrutinado ou documentado está de acordo com o que efetivamente ocorreu. Avalia também se determinado dado registrado está igual ao observado em outros livros e registros que contêm a mesma informação. São exemplos de comparação de livros a auditoria de demonstrativos contábeis publicados do Relatório Resumido da Execução Orçamentaria (RREO), exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, e os observados nas peças de Balanço ou Demonstrativos das Contas Anuais (DCA).

20 Instrumentos de comunicação da Unidade de Controle Interno Municipal

Uma boa comunicação com as demais unidades da administração municipal pode reduzir consideravelmente a rejeição ao trabalho da área de controle interno, seja na implantação destes, na validação de procedimentos, na aferição de processos ou recomendações a serem adotadas.

No entanto, essa comunicação para ser aceita e seguida precisa conter a formalização e o alcance necessário e chegar de forma tempestiva, clara e compreensível aos demais servidores municipais.

São instrumentos de comunicação usados na área de controle interno municipal:

1. Nota Técnica – comunica a manifestação de um entendimento de natureza técnica a ser seguido pelos demais servidores. A Nota Técnica elaborada pela unidade de controle interno deve ser muito bem fundamentada e restrita ao objeto;
2. Nota de Auditoria – é o documento gerado no curso de ações de auditoria e de monitoramento, ele contém recomendações sobre verificações pontuais visando solicitar ações de curto prazo corretivas que requeiram a imediata adoção de providências ou a correção de falhas com vistas a alterar a situação de risco identificada;
3. Notificação de Providências – nesse comunicado há uma solicitação de informações junto às unidades responsáveis pelos temas e ações relativas às recomendações/determinações do órgão de controle externo;
4. Solicitações de Auditoria – esse documento oficial comunica solicitação de informações, documentos e esclarecimentos às unidades administrativas durante a execução dos trabalhos.

Referências

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Administrativo Descomplicado*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

ATTIE, William. *Auditória: Conceitos e Aplicações*. São Paulo, ed. Atlas, 2000.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 24 nov. 2022.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 24 nov. 2022.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de Março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 24 nov. 2022.

BRASIL. Lei Complementar 101, de 4 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP101.htm. Acesso em: 24 nov. 2022.

BRASIL. Instrução Normativa 1, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema

de Controle Interno do Poder Executivo Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 6 abr. 2001. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/acesso-a-informacao/IN0106ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view>. Acesso em: 24 nov. 2022.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; CARVALHO, Evelyn Freire de. *Guia prático de controle interno na administração pública*. 2016. Disponível em: <https://ampcon.org.br/comunicacao/noticias/517-guia-pr%C3%A1tico-de-controle-interno-na-administra%C3%A7%C3%A3o-p%C3%BAblica>. Acesso em: 24 nov. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas brasileiras de contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01*. Brasília: CFC, 2016.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. *Guia de orientação para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública*. Vitória/ES: TCEES, 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. *Controle Interno Municipal – Estudos e Casos Práticos*, 2021.

LEDUR, Paulo Flávio. *Português Prático*. Porto Alegre: AGE, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42 ed. São Paulo: Malheiros, 2016



Sede

SGAN 601 – Módulo N
CEP: 70830-010
Asa Norte – Brasília/DF
Tel/Fax: (61) 2101-6000

/PortalCNM

@portalcnm

/TVPortalCNM

/PortalCNM

/portalcnm

Escritório Regional

Rua Marcílio Dias, 574
Bairro Menino Deus
CEP: 90130-000 – Porto Alegre/RS
Tel/Fax: (51) 3232-3330



www.CNM.org.br



