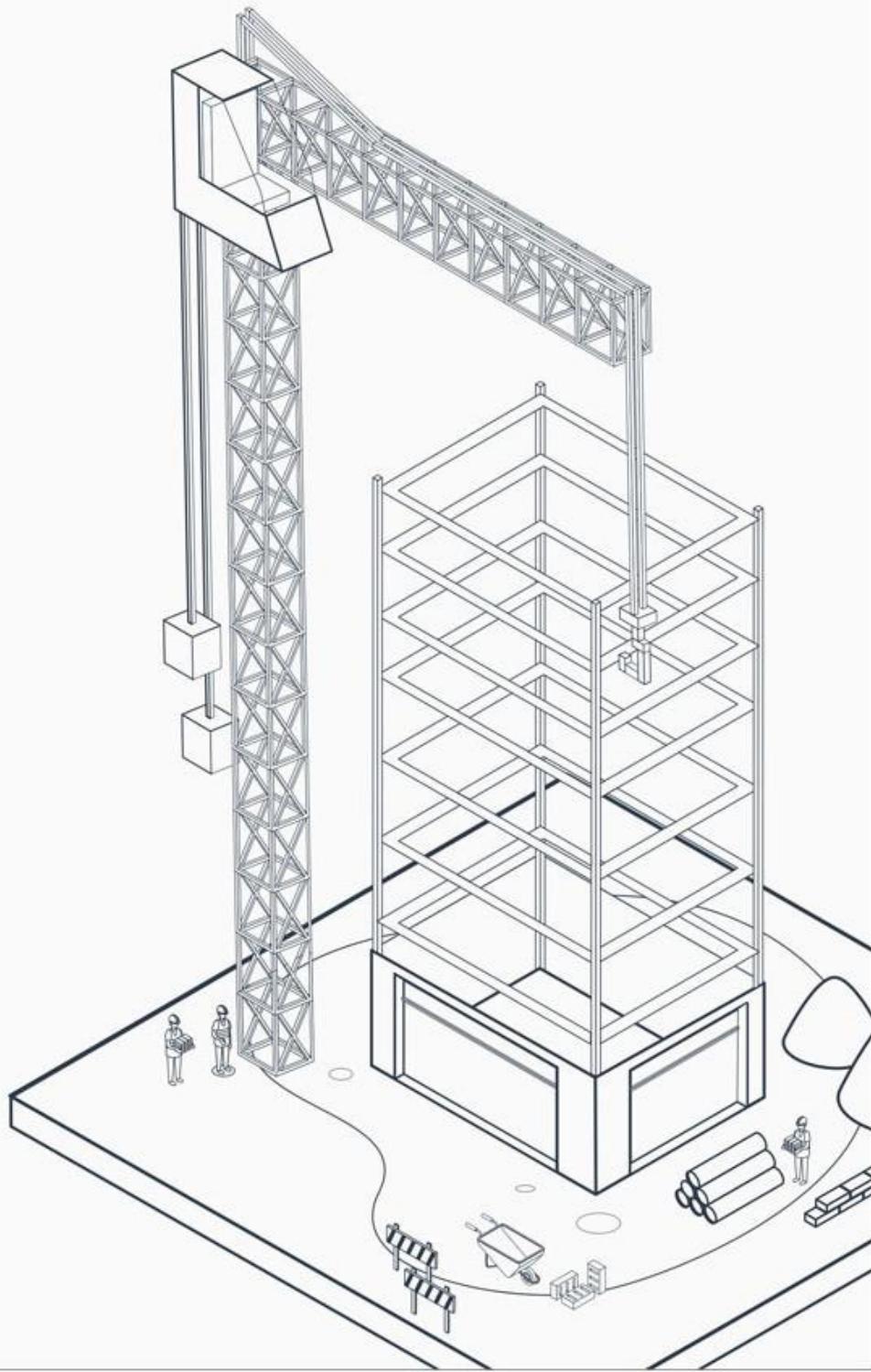


Edificando o Controle Internno

Material Complementar



CAO
MPRJ CIDADANIA
MPRJ
MINISTÉRIO PÚBLICO
DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO





**Edificando o Controle Interno
Material Complementar**

**CAO
MPRJ** CIDADANIA

MPRJ
MINISTÉRIO PÚBLICO
DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

SUMÁRIO

Apresentação	4
Controle Interno da Administração Pública	5
Governança Pública	7
Transparência	8
<i>Compliance</i> na Administração Pública	9
Controle Interno e Normas Jurídicas Específicas	11
Controle Interno e Outras Fontes Orientadoras	23
Abrangência: Macro Funções do Sistema de Controle Interno	26
Controladoria	26
Auditoria Governamental	27
Correição	32
Ouvidoria	34
Considerações Finais	35
Referências	36

APRESENTAÇÃO

A Constituição da República, a Constituição do Estado e a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro apontam para a necessidade do Poder Público construir um mecanismo eficiente de controle interno, até mesmo corolário do princípio da autotutela da administração pública.

A este importante setor incumbe realizar funções de auditoria, ouvidoria, controladoria e correição, atuar na linha de frente da defesa do patrimônio público e no combate aos desvios de conduta e atos corrupção.

Em que pese a relevância do auto controle do Poder Público, constata-se que esta seara ainda se encontra em processo de amadurecimento, conforme se depreende de parâmetros como o Índice de Governança Municipal – IGM-CFA, o qual mede a qualidade dos gastos municipais e avalia as políticas e atividades públicas do gestor, que demonstra a baixa postura dos entes municipais no tocante a estes temas, todos objetos do controle interno.

Diante desse cenário, compreendendo que tanto Ministério Público quanto as Autoridades Executivas estão em busca da consecução do interesse público, o Centro de Apoio Operacional de Tutela Coletiva de Defesa da Cidadania do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro desenvolveu as presentes orientações, como uma das etapas do projeto Edificando o Controle Interno, o qual busca colaborar de forma efetiva para a consolidação dos sistemas de controle interno dos Municípios inseridos no Estado do Rio de Janeiro.

Neste intento, o atual objetivo do projeto Edificando o Controle Interno, o qual encontra-se em sua segunda etapa, é o fortalecimento dos sistemas de controle interno, através de um diagnóstico atualizado de sua estrutura, tanto nos municípios quanto no Estado do Rio de Janeiro, incluindo nesta fase as autarquias e fundos previdenciários.

De fato, a Administração Pública do século XXI passa a se apropriar de conceitos até há pouco tempo afetos à esfera privada, imprescindíveis para se atuar com eficiência, tais como: governança pública, transparência, *compliance*.

CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A forma como a Administração Pública planeja, executa, acompanha e controla suas atividades é fator essencial para uma gestão pública eficiente, efetiva, célere e transparente. As demandas da sociedade são tão complexas como diversas e necessitam ser geridas com eficiência, de modo a abranger de forma satisfatória os destinatários, mediante o emprego otimizado e correto dos recursos públicos. Um bom gestor público deve estar atento aos pleitos e conjecturas sociais, sem desconsiderar que sua atuação exige o devido controle, não só dos resultados obtidos, mas também dos meios empregados para alcançá-los, os quais podem estar envolvidos de vícios e inconsistências em aspectos múltiplos, proporcionais às complexidades descritas.

Controlar a ação do administrador, nesse leque de cenários interpretativos e opções discricionárias, exige da Administração, além de gestores capacitados, ferramentas de freios e contrapesos próprios. Para tal, faz-se imperiosa a existência de instrumentos que coibam eventuais excessos, bem como apontem eventuais falhas, erros e desvios, para retificá-los e evitar sua reincidência.

Nesse sentido, controle é a conduta adotada para mitigar ou inibir riscos, afiaçando, assim, com considerável grau de segurança, que objetivos propostos sejam atingidos. Por sua vez, risco é a possibilidade de algo acontecer, previsível ou não, que venha impedir ou dificultar o alcance de um objetivo colimado.

Quando empregamos o termo controle no âmbito da Administração Pública, podemos defini-lo como uma rede de mecanismos jurídicos e administrativos aptos a propiciar o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das searas dos poderes constituídos, de modo a atender o interesse público, finalidade precípua de qualquer gestor.

Quanto à sua extensão, o controle da Administração Pública pode ser categorizado como interno ou externo. Será interno quando exercido por órgãos de um poder sobre condutas administrativas produzidas na sua esfera, no interior de sua engrenagem estrutural, e externo quando, diversamente, exercido por pessoas, entes ou órgãos não contemplados na estrutura orgânico-institucional de onde provém o ato questionado, contemplado nessa categoria também o controle social. Essas modalidades devem operar de forma harmônica, em sinergia, em perder o foco seu desiderato comum, a consecução do bem estar social e do interesse público.

Todavia, temos que esse dever de vigilância, orientação e correção que o Poder deve exercer em relação aos seus próprios atos – em sentido amplo –, denominado Controle Interno, angariará maior protagonismo em relação ao externo na exata medida em que for exercido com responsabilidade, de forma abrangente, transparente e autônoma.

Um controle interno estruturado, forte e autônomo gera confiança dos demais responsáveis pela fiscalização das atividades do Poder Público, tornando sua atividade supletiva, subsidiária.

Como decorrência do modelo de Estado Democrático de Direito insculpido em nossa Constituição, o Controle Interno da Administração Pública é atividade que decorre do próprio princípio republicano.

Inserido neste cenário, o Controle Interno se caracteriza como a união de procedimentos, rotinas e métodos de controle que possuem como objetivo proteger os ativos, verificar a exatidão, fidelidade confiabilidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações, que devem ser executadas de modo ordenado, ético, econômico e eficaz, prezar pela transparência, verificar o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis, bem como ajudar a administração a obter sempre tempestivamente os dados para orientar os gestores na continuidade segura da execução das atividades típicas dos entes.

Dito de modo diverso, o Controle Interno é formatado por um conjunto de instrumentos adotados por instituição do setor público no cumprimento de suas funções, cuja finalidade é preservar os recursos financeiros, prevenir riscos,

impedir ou corrigir eventual erro, a fraude e a ineficiência, por meio da estruturação de um órgão especializado que tem por objetivo central a verificação de todo arcabouço normativo (normas legais, instruções normativas, estatutos, regimentos etc.) concernente à atividade da Administração Pública.

GOVERNANÇA PÚBLICA

A consolidação do controle interno do Ente Público torna-se um importante instrumento de governança pública, sendo esta compreendida como “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade¹.

Na governança pública, o resultado almejado é aperfeiçoamento da organização pública, para que as ações sejam executadas da maneira mais efetiva e menos onerosa, mediante a adequada gestão da coisa pública, utilizando-se de técnicas consolidadas no âmbito de governança corporativa.

As políticas públicas devem corresponder às demandas sociais, e, ao identificar as reais necessidade dos cidadãos, a boa prática de governança os aproxima da Administração Pública, a fim de melhor implementar o bem-estar coletivo, com a concretização de políticas públicas edificantes. Isto posto, a governança pública decorre de um compromisso dos administradores públicos para a aplicação dos recursos de forma eficiente, econômica, no atendimento das demandas sociais.

A governança pública fundamenta-se na transparência, integridade e prestação de contas para a melhoria dos serviços prestados à população. A sociedade faz jus a um ambiente de gestão pública norteado pelo controle e transparência, apostando em mecanismos que venham, progressivamente, a refiná-los, tornando-o capaz de inibir e coibir eventuais irregularidades, excessos e abusos.

Portanto, “os órgãos de Controle Interno devem atuar de forma sistemática e orientada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles internos primários e da governança

pública, expedindo, quando necessário, normas regulamentares com vistas a prevenir ilícitos e compatibilizar as práticas administrativas aos princípios constitucionais da Administração Pública¹.

Ressalta-se, ainda, que o Decreto Federal 9.203/17 disciplinou a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, estabelecendo como princípios a capacidade de resposta, a integridade, a confiabilidade, a melhoria regulatória, a prestação de contas e responsabilidade e a transparência, previsão esta que poderá ser utilizada como referência legislativa. Modelo que pode ser replicado nas demais esferas da Federação, com as devidas adaptações às peculiaridades e vocações locais e regionais.

TRANSPARÊNCIA

O direito fundamental à informação pública é um mecanismo de participação democrática, forma de controle social e meio de empoderamento do cidadão. A atuação transparente da governança pública permite que, com o acesso às informações públicas, a sociedade fiscalize da execução dos recursos públicos, sendo o mecanismo indutor para a atuação dos gestores. Numa república democrática e pluralista, a atividade administrativa deve se pautar pela eficiência e transparência.

A Lei de Acesso à Informação¹ elenca um rol não exaustivo de informações que devem ser disponibilizadas em sítios oficiais da rede mundial

¹ Lei nº 12.527/11, artigo 8º, §1:

§ 1º Na divulgação das informações a que se refere o caput, deverão constar, no mínimo:
I - registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público;
II - registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros;
III - registros das despesas;
IV - informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados;
V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e

de computadores (internet). As informações públicas devem ser apresentadas em uma linguagem que seja facilmente compreendida, e a tecnologia da informação deve ser empregada para a difusão e a democratização do conhecimento da a atuação governamental.

O fortalecimento do controle social privilegia a participação popular tanto na formulação quanto na avaliação de políticas públicas, proporcionado, também, uma consequente parceria entre o poder público e a população. Portanto, o acesso às informações possibilita a melhoria da gestão pública e do processo decisório da administração.

No contexto do controle interno, observa-se que cabe aos órgãos de controle a promoção da transparência e fiscalizar o cumprimento, pelos órgãos públicos sob sua responsabilidade, das disposições estabelecidas na Lei de Acesso à Informação². Além disso, devem atuar como agentes locais de promoção do controle social, estabelecendo ações de conscientização e capacitação junto a cidadãos, conselhos municipais e organizações da sociedade civil que possam atuar no acompanhamento da aplicação dos recursos públicos².

COMPLIANCE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Proveniente da cultura de integridade, *compliance*, em síntese, nada mais é do que estar em conformidade com as normas, sendo utilizado em programas que incentivam, dentro de determinada instituição, um padrão ético a ser observado, evitando-se, assim, riscos e desvios.

Na Lei 13.303/16 – Estatuto das Estatais, há a previsão expressa para que as empresas públicas e sociedades de economia adotem

VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade.

regras de estruturas e práticas de gestão de riscos e controle interno², e no âmbito da Administração Pública direta, nota-se que o ordenamento jurídico caminha na mesma direção de estruturação, como se pode observar pela existência de instrumentos rigorosos contra a irresponsabilidade e a lesão ao erário, a exemplo da Lei de Improbidade Administrativa³, Lei de Responsabilidade Fiscal⁴, Lei de Acesso à Informação⁴ e da Lei Anticorrupção⁵.

Para os órgãos de controle interno, o *compliance* tona-se uma eficaz ferramenta, na medida em que este auxilia a Administração Pública a atuar de forma harmônica com as normas e valores éticos, adotando-se procedimentos de integridade, auditoria, e protegendo a administração contra riscos de corrupção e garantindo a adequada prestação de serviços à sociedade.

CONTROLE INTERNO E NORMAS JURÍDICAS ESPECÍFICAS

Embora seja atribuída à Administração Pública a incumbência de consecução e gestão do interesse coletivo, inexiste liberdade integral na execução dessas tarefas, já que a atuação da Administração Pública deve estar sempre em conformidade com os padrões normativos que vinculam a validade de seus atos. Ainda nas hipóteses nas quais há um maior espaço de manobra

²² Art. 6º O estatuto da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias deverá observar regras de governança corporativa, de transparência e de estruturas, práticas de gestão de riscos e de controle interno, composição da administração e, havendo acionistas, mecanismos para sua proteção, todos constantes desta Lei.

Art. 9º A empresa pública e a sociedade de economia mista adotarão regras de estruturas e práticas de gestão de riscos e controle interno que abranjam:

I - ação dos administradores e empregados, por meio da implementação cotidiana de práticas de controle interno;
II - área responsável pela verificação de cumprimento de obrigações e de gestão de riscos;
III - auditoria interna e Comitê de Auditoria Estatutário.

³ LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000.

⁴ LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011.

⁵ LEI Nº 12.846, DE 1º DE AGOSTO DE 2013.

para o gestor – sempre no tocante às escolhas, jamais em relação ao rigor orçamentário –, todo o complexo normativo que confere suporte ao princípio da legalidade estrita no âmbito administrativo, cabe ao Controle Interno exercer sua atividade, de forma plena.

Nessa linha, os gestores públicos devem obediência aos ditames constitucionais e legais na execução de suas funções. Assim, como principais referências normativas a serem seguidas pelos gestores da Administração Pública, apontam-se: (1) a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, (2) a Constituição do Estado do Rio de Janeiro, (3) a Lei nº 4.320 de 1964, conhecida como Lei do Orçamento Público, (4) a Lei Complementar nº 101 de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, (5) a Lei Ordinária Estadual nº 287 de 1979 – Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública do Estado do Rio de Janeiro, (6) a Lei Complementar Estadual nº 63 de 1990 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, e (7) Lei nº 7.989 de 2018 - Lei do Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro.

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a temática do Controle Interno se encontra disciplinada nos dispositivos infra relacionados:

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.

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.

A Constituição do Estado do Rio de Janeiro de 1989, por seu turno, também contempla o Controle Interno em diversos artigos, os quais se encontram colacionados a seguir:

Art. 77 - A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, interesse coletivo e, também, ao seguinte:

* XXX - As atividades do sistema de controle interno, previstas no Art. 129, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria e auditoria governamental, e serão desempenhadas por Órgão de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma de Lei.

* Acrescentado pela Emenda Constitucional nº 68, de 28 de julho de 2016.

Art. 122 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 123 - O controle externo, a cargo da Assembléia Legislativa, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

[...]

§ 5º - Os responsáveis pelo sistema de controle interno previsto neste artigo, na área contábil, serão, necessariamente, contabilistas inscritos no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro.

Art. 124 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Municípios, e de todas as entidades de sua administração direta e indireta e fundacional, é exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e pelos sistemas de controle interno do respectivo Poder Executivo, na forma estabelecida em lei.

Art. 129 - 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 do Estado;

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 estadual, 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 do Estado;

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

Parágrafo único - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

Além disto, a Lei nº 4.320 de 1964 – Lei do Orçamento Público –, recepcionada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, dispõe sobre Controle Interno em seu Título VIII, Capítulo II, o qual abrange os artigos abaixo transcritos:

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

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

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

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

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando fôr o caso, em têrmos de unidades de medida, prèviamente estabelecidos para cada atividade.

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

Na Lei Complementar nº 101 de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – o Controle Interno se encontra preceituado nos seguintes artigos:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre 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;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

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.

[...]

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

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

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

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

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

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

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

A Lei Ordinária Estadual nº 287 de 1979 – Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública do Estado do Rio de Janeiro – destina ao Controle Interno o Título X, Capítulo II, cujos artigos seguem in verbis:

Art. 200 – O controle interno será exercido sobre todas as unidades administrativas dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário do Estado.

Art. 201 – A auditoria, no serviço Público Estadual, é atividade de fiscalização e assessoramento e constitui etapa superior e final do controle interno, a fim de:

I – criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, a cargo do Tribunal de Contas do Estado e regularidade à realização da receita e despesa;

II – acompanhar a execução dos programas de trabalho e a dos orçamentos;

III – avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Art. 202 – O controle interno obedecerá, de modo geral, aos seguintes princípios:

-
- I – verificação da regularidade da arrecadação e recolhimento da receita assim como a do empenho, liquidação e pagamento da despesa;
 - II – verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária, que será prévia, concomitante e subsequente;
 - III – verificação dos programas de trabalho e de sua execução;
 - IV – fidelidade funcional dos agentes e responsáveis por bens, numerários e valores.

§ 1º - Além das prestações e tomadas de cotas sistemáticas e periódicas, mensais, anuais ou por fim de gestão haverá, a qualquer tempo, inspeções e verificações locais da ação dos responsáveis por bens, numerário e valores do Estado ou pelos quais este responda. § 2º - Os servidores incumbidos do desempenho do controle interno responderão, nos termos da legislação em vigor, pelos danos que causarem ao Estado ou a terceiros, por quebra de sigilo.

Art. 203 – Estão sujeitos ao controle interno:

- I – o gestor de dinheiro e todos quantos houverem preparado e arrecadado receitas orçamentárias e extra-orçamentárias, hajam ordenado e paga despesas orçamentárias e extra-orçamentárias, ou tenham, sob sua guarda ou administração, bens, numerário e valores do Estado ou pelos quais este responda;
- II – os servidores do Estado, ou qualquer pessoa ou entidade, estipendiadas pelos cofres públicos ou não, que derem causa a perda, extravio, dano ou destruição de bens, numerário e valores da Fazenda ou pelos quais elas responda;
- III – os dirigentes de entidades autárquicas, fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, fundos especiais, empresas públicas, sociedade de economia mista e responsáveis por adiantamentos;

IV – os dirigentes de serviços industriais ou comerciais e de repartições ou órgãos incumbidos da execução de serviços ou planos específicos, com autonomia administrativa ou financeira, mas sem personalidade jurídica;

V – as entidades de direito privado beneficiárias de auxílios e subvenções do Estado, na conformidade do art. 41 deste Código.

Art. 204 – Para os efeitos do presente Código, incluem-se no Controle Interno:

I – o exame da prestação de contas de entidades de direito privado, beneficiárias de auxílios e subvenções do Estado;

II – em geral, as verificações de ordem contábil e econômico-financeira, em todos os casos de interesse da Fazenda em juízo ou fora dele.

Art. 205 – A sujeição ao Controle Interno processar-se-á por meio de:

I – prestação de contas;

II – tomada de contas;

III – acompanhamento dos programas de trabalho.

Art. 206 – São competentes para o desempenho de Controle Interno, no âmbito do Poder Executivo:

I – a Auditoria Geral, como órgão central;

II – a Inspetoria Geral de Finanças;

III – as Inspetorias Setoriais de Finanças;

IV – os órgãos de contabilidade, nas autarquias.

Art. 207 – Os processos de prestação de tomadas de contas, excetuados os casos enumerados no parágrafo único deste artigo, serão encaminhados ao Tribunal de Contas do Estado, no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias do encerramento do exercício, instruídos com

os elementos e peças exigidos por aquele órgão, acompanhados do Certificado de Auditoria expedido pela Auditoria Geral do Estado.

Parágrafo Único – Será de 120 (cento e vinte) dias o prazo indicado no caput do artigo, quando as tomadas de contas resultarem de:

- a) impugnação de despesas feitas por adiantamentos;
- b) verificação de que os responsáveis sujeitos a prestação de contas deixarem de cumpri-las nos prazos e condições fixados e, lei, regulamento ou instrução;
- c) desfalque ou desvio de bens do Estado ou pelos quais este responda;
- d) outras irregularidades de que resulte prejuízo à Fazenda Pública.

Art. 208 – Os demais Poderes instituirão seus sistemas de controle interno, visando a dar integral cumprimento ao disposto neste Código, adotando as normas e planos de contabilidade vigentes no Poder Executivo.

A Lei Complementar nº 63 de 1990 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro –, por fim, dedica a Seção V, Capítulo II, à temática do Controle Interno, a qual contempla os seguintes artigos:

Art. 53 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, 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 do Estado;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e economicidade, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades de administração estadual, 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 do Estado;

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

Art. 54 - No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por solicitação do Tribunal de Contas, programação trimestral de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios.

Nova redação dada pela Lei Complementar nº 124/09 (DORJ 16.01.09).

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer previstos no art. 11, inciso III, desta lei;

III - alertar, formalmente, a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no caput do art. 10, desta lei.

Art. 55 - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 1º - Na comunicação ao Tribunal, o dirigente do órgão de controle interno competente indicará as providências adotadas para:

I - corrigir a irregularidade apurada;

II - ressarcir o eventual dano causado ao erário;

III - evitar ocorrências semelhantes.

§ 2º - Verificada em inspeção, auditoria ou no julgamento de contas, irregularidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a comissão, o dirigente do órgão de controle interno,

na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie nesta lei.

Art. 56 - A autoridade competente emitirá, sobre as contas e o parecer do controle interno, expresso e indelegável pronunciamento, no qual atestará haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

Art. 57 - Aplicam-se ao Tribunal de Contas, no que couber, as disposições deste Capítulo.

Parágrafo único - A responsabilidade pelo exercício do controle interno, de que trata este artigo, será atribuída a órgão específico e regulada por ato próprio.

Por fim, cabe destacar importante inovação legislativa estadual, qual seja, a Lei nº 7.989 de 2018 - Lei do Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, cria a Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro e o fundo de aprimoramento de controle interno, organiza as carreiras de controle interno, e dá outras providências, que serve de importante parâmetro na estruturação dos sistemas municipais, especialmente no tocante à criação do fundo com receitas oriundas de multas civis e administrativas⁶.

⁶ Lei nº 7.989 de 2018:

Art. 20 Constituem receitas do Faci-RJ:

I – o valor das multas civis aplicadas com base na Lei Federal nº 8.429, de 02 de junho de 1992;

II – o valor das multas administrativas aplicadas pelo Estado do Rio de Janeiro, com base nas Leis Federais nº 8.666, de 21 de junho de 1993 e nº 12.846 de 1º de agosto de 2013;

III – doações de pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras;

IV – transferências orçamentárias provenientes de outras entidades públicas nacionais ou internacionais;

V – convênios celebrados nos âmbitos federal, estadual e municipal;

VI – as provenientes de dotações constantes dos orçamentos do Estado;

VII – os rendimentos de qualquer natureza, auferidos com a remuneração, decorrentes da aplicação dos recursos e patrimônio do Faci-RJ;

VIII – outras receitas orçamentárias ou extraorçamentárias que possam ser atribuídas ao Faci-RJ.

§1º As pessoas físicas ou jurídicas referidas no inciso III deste artigo deverão apresentar certidões negativas de débito com a fazenda pública federal, estadual e do município de sua sede e as que dizem respeito às criminais, no ato da doação;

§2º As pessoas físicas ou jurídicas referidas no inciso III deste artigo que tenham contra si decisões de colegiados em processos de improbidade e corrupção ficam impedidas de realizarem doações para Faci-RJ instituído por esta Lei, até que cumpram sua sentença;

CONTROLE INTERNO E OUTRAS FONTES ORIENTADORAS

Há outros diplomas que disciplinam o Sistema de Controle Interno, mais relacionados às questões técnicas do ramo da contabilidade. Para fins informativos, destaca-se a Resolução 05/2014, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON, que tem como diretriz orientar a atuação dos Tribunais de Contas no estímulo à implantação e à avaliação da estrutura e o funcionamento do Sistema de Controle Interno de seus respectivos jurisdicionados.

Esse documento porta diretrizes aplicáveis à administração pública, com base nos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, economicidade e do dever de prestação de contas. Além disto, é importante registrar que a Resolução 05/2014 traz os seguintes princípios gerais de Controle Interno: Instruções devidamente formalizadas; Controle sobre as Transações; Aderência a Diretrizes e Normas Legais; Relação Custo-Benefício; Segregação de Funções; Qualificação Adequada, Treinamento e Rodízio de Funcionários; Definição de Responsabilidades; e, Delegação de Poderes.

Na seara internacional, dentre os principais organismos apontados como referência para estruturação e adequada implementação do Sistema de Controle Interno, destacam-se (1) o COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – e (2) a INTOSAI – The International Organisation of Supreme Audit Institutions.

A primeira, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), um organismo autônomo, independente e apolítico,

§3º As pessoas jurídicas que tenham contratos com o Estado do Rio de Janeiro oriundos das modalidades de licitações previstas na Lei Federal nº 8.666/93 ficam impedidas de doar para este Fundo;

§4º Os recursos do FACI-RJ ficam vinculados às finalidades específicas previstas no artigo 19 desta Lei, devendo ser utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício financeiro diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

congrega 189 entidades de fiscalização superior de diversos países e atua com status de consultor especial do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas. Essas entidades possuem papel relevante na auditoria de contas, das operações governamentais e na promoção de administrações financeiras sólidas e responsáveis por prestar contas dos seus governos.

Usualmente recomenda a adoção de padrões de controle interno fortemente calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

Editadas em 1992, as normas da INTOSAI tiveram como diretriz a elaboração de um documento que refletisse a visão da entidade para a implantação do Controle Interno, englobando os processos de planejamento, implantação e avaliação. Atualizadas em 2001, essas normas tiveram como base o trabalho realizado pelo COSO, considerado o marco referencial sobre Controle Interno.

Assim como em 1992 a concepção inicial de Controle Interno não se limitava a uma visão tradicional de controle administrativo-financeiro, incorporando um conceito mais abrangente do controle administrativo, o conjunto de regras mais atualizado também destaca a importância das informações não financeiras. Ao incorporar o modelo COSO como referência, a ser analisado linhas adiante, as diretrizes para normas de Controle Interno da INTOSAI podem ser utilizadas pela administração governamental como um referencial de Controle Interno sólido para as organizações.

O segundo, com origem nos Estados Unidos, por meio de uma iniciativa independente, o COSO – Comittee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission – (Comitê das Organizações Patrocinadoras) – estabeleceu critérios práticos e amplamente aceitos para o estabelecimento de controles internos e avaliação de sua efetividade. Diversas entidades ligadas ao setor público, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, o Banco Mundial e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, reconhecem e adotam o modelo COSO. Frisa-se que o Tribunal de Contas da

União, como membro da INTOSAI, também adota o modelo como base para as suas avaliações de controle interno no setor público.

Destaque-se que todos os elementos introduzidos pela COSO também foram incorporados pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC), assim como o Instituto Internacional de Auditores Internos (Institute of Internal Auditors – IIA) que, pela definição ampla que vem adotando para controles internos, denota sua adesão aos conceitos introduzidos pelo COSO.

Um de seus modelos que merece destaque é o COSO I, o qual traz algumas definições importantes. Todavia, o modelo COSO II, também conhecida como COSO ERM, encomendado a partir da intensificação da preocupação com riscos – fruto de uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão – publicado, em 2004, do modelo Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), concede maior enfoque ao tema, agregando técnicas de gerenciamento integrado de riscos, sem abandonar, mas incorporando o modelo anterior, COSO I.

Ressalta-se que o COSO II tem como objetivo central a previsão e prevenção de riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos. Nesse sentido, institui quatro categorias de objetivos que devem ser considerados:

Estratégico Relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade. Metas de alto-nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização.	Operacional Efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou dano.	Comunicação Confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de accountability (Prestação de contas).	Conformidade Aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.
---	--	---	---

Oportuno ressaltar que em sua estruturação o Sistema de Controle Interno observe modelos reconhecidamente aceitos, de modo a assegurar o seu funcionamento adequado, garantindo os benefícios desejados. A implantação de

um sistema de controle interno sem a devida observância dos ditames legais e dos modelos de referência aqui mencionados pode ocasionar não somente o desperdício de tempo e recursos, mas também a existência de um sistema de controle burocrático e descoordenado, sem a autonomia desejada.

ABRANGÊNCIA: MACRO FUNÇÕES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Controladoria

De início, cabe ressaltar que a ‘Controladoria’ pode ser conceituada sob dois pontos de vistas distintos. Pode ser definida, sob um prisma genérico, como a área do conhecimento responsável por todo referencial teórico dentro da organização, funcionando como uma fonte de consulta a fim de sanar eventuais dúvidas do saber da organização. Todavia, pode ser compreendida, também, como órgão executor, no qual se implementam sistemas de informações e monitoramento da gestão pública, de modo a preservá-la e aprimorá-la em todos os seus eixos.

Nesse tópico, nossa análise se volta para controladoria como função, a qual tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público, conforme definição dada pelo Conselho Nacional de Controle Interno, em suas diretrizes para o Controle Interno no setor público.

Assim, à controladoria como macro função cabe:

- orientar o sistema de informações contábeis para garantir a integridade, a tempestividade e a fidedignidade dos dados necessários à produção de informações.
- produzir informações gerenciais utilizando as bases de dados disponíveis e implantar ferramentas para avaliar riscos e atuar na prevenção e combate à corrupção.

- orientar o gestor público de forma proativa ou provocada, por meio de instruções normativas, manuais, cartilhas, relatórios dentre outros, sobre matérias relacionadas à execução dos atos administrativos com vistas à prevenção de práticas ineficientes, antieconômicas, corrupção e outras inadequações.

- acompanhar a execução de programas de governo e políticas públicas, com foco na gestão por resultado, por meio da mensuração e acompanhamento de indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, servindo de subsídio para a atuação das demais macrofunções do Sistema de Controle Interno.

- monitorar o cumprimento das obrigações constitucionais e legais, inclusive com a elaboração e análise de cenários.

- monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificar os riscos que possam afetá-lo e propor ações preventivas e corretivas.

- propor ações de racionalização dos recursos, a serem pactuadas com os gestores, a partir da realização de estudos técnicos e identificação das melhores práticas no âmbito da administração pública e privada.

- coordenar ações que visem assegurar a transparência da gestão governamental com o propósito de fomentar o controle social e prevenir e combater a corrupção.

Desta forma, a controladoria se apresenta como uma função indispensável ao funcionamento do Sistema de Controle Interno, na medida em que fornece subsídios aos gestores quanto às informações necessárias aos processos decisórios, possibilitando uma gestão mais eficaz e transparente.

Auditória Governamental

A auditoria governamental é uma atividade de fiscalização orçamentária, financeira e patrimonial e se refere à etapa final do Controle Interno. O campo de atuação da auditoria governamental é aquele relativo a pessoas jurídicas de Direito Público, isto é, a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas

autarquias, como também em algumas de suas entidades vinculadas, como as fundações e as empresas públicas.

Tem por finalidade apreciar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionadas, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas.

Neste âmbito, a auditoria interna é uma técnica de controle interno que tem por objetivo a verificação de erros, fraudes e desperdícios, abarcando o exame detalhado, total ou parcial, de atos administrativos.

IMPORTANTE! A auditoria interna não deve ser confundida com Controle Interno ou com unidade de controle interno. Não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos.

Embora as habilidades dessas duas áreas sejam próximas, suas funções fazem parte de elementos distintos do sistema de controle interno da entidade. Comparando responsabilidades: a auditoria interna não implanta controles, mas a unidade de controle interno pode implantar; a auditoria interna faz trabalhos periódicos com metodologia específica, a unidade de controle interno atua no dia-a-dia no monitoramento contínuo e na autoavaliação de controles internos; auditoria interna é uma atividade de avaliação independente, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia do sistema de controle interno, é parte desse sistema, mas não integra a estrutura de linha da organização e sim o seu staff; a unidade de controle interno também é parte do sistema de controle interno, mas é um elemento da gestão, faz parte da estrutura de linha da organização, com atribuições ligadas ao gerenciamento de riscos e controles.

Nesse sentido, caso seja identificada eventual fraude na ocasião da realização da auditoria, ou, ainda, caso a partir de sua realização sejam obtidas informações que indiquem a possibilidade da ocorrência, é dever do profissional comunicar imediatamente estes assuntos tempestivamente à pessoa de nível apropriado da administração que tem a responsabilidade de prevenir e detectar fraudes em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades.

Existe um rol de procedimentos e técnicas de auditorias, os quais constituem investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal. Nesse contexto, define-se como procedimento de

auditoria o conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

Em suma, esses procedimentos configuram as ações necessárias ao atingimento dos objetivos nas normas de auditoria. O procedimento de auditoria, por vezes, recebe o nome de comando, representando a essência do ato de auditar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar. O fundamental é descrever o que se deve fazer, ou seja, como deve ser realizado o exame, o qual abrange testes de observância que visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estão em efetivo funcionamento e cumprimento, bem como testes substantivos, que visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelo sistema contábil e administrativo da entidade, dividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

Por outro lado, entende-se por técnica de auditoria, o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos. Faz-se necessário observar a finalidade específica de cada técnica de auditoria com vistas a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e tempo.⁹

As inúmeras classificações e formas de apresentação das Técnicas de Auditoria são agrupadas nos seguintes tipos básicos:

- a) **exame documental** – a equipe de auditoria deverá observar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação contém indícios de inidoneidade, se a transação e a documentação suporte foram feitas por pessoas responsáveis e se a operação realizada é adequada em função das atividades de órgão/entidade;
- b) **inspeção física** – constatação in loco que deverá fornecer à equipe a certeza da existência, ou não, do objeto ou item verificado;
- c) **conferência de cálculos** – objetiva a conferência das operações que envolvam cálculos na aplicação da técnica. A equipe não deve se limitar a conferir os cálculos realizados por terceiros, fazendo-se necessária a efetivação de cálculos próprios, que serão comparados, ao final, com aqueles apresentados pelo auditado;

d) **observação** – consiste em olhar como um determinado processo ou procedimento está sendo executado por outros;

Os elementos da observação são:

a) a identificação da atividade específica a ser observada;

b) observação da sua execução;

c) comparação do comportamento observado com os padrões;

d) avaliação e conclusão.

e) **entrevista** – consiste na elaboração de perguntas objetivando a obtenção de respostas para quesitos previamente definidos;

f) **circularização** – consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos alegados pela entidade, no planejamento dos trabalhos, quando a equipe deve considerar as partes externas que podem ser circularizadas e os objetivos de auditoria que poderão ser satisfeitos pela circularização;

g) **conciliações** – objetiva verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas, ou ainda o confronto dos registros mantidos pela entidade com elementos recebidos de fontes externas;

h) **análise de contas contábeis** – objetiva examinar transações que geraram lançamentos em determinada conta contábil. Essa técnica parte dos lançamentos contábeis para a identificação dos fatos e documentos que o suportam. As contas são selecionadas em função do objetivo geral e da sensibilidade da equipe de auditoria;

i) **revisão analítica** – objetiva verificar o comportamento de valores significativos mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas. Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

I. o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;

II. a natureza do órgão/entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores;

III. a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

j) **corte das operações** - corte com a intenção de interromper as operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a "fotografia" do momento-chave de um processo.

k) **rastreamento** - investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.

Sobre a seleção do objetivo da auditoria, há que se considerar sua matriz de risco, instrumento mediante o qual se busca selecionar os programas com base em questões que atribuam valor para os critérios de relevância, risco e materialidade. Aqueles programas mais bem pontuados na matriz serão objeto de estudo de viabilidade, o qual indicará as oportunidades para se realizar uma auditoria de natureza operacional.

Quanto ao estudo de viabilidade, o que se espera é assegurar que os trabalhos a serem realizados possam contribuir efetivamente para a melhoria do desempenho dos programas e para a responsabilização por desempenho dos

gestores governamentais, em áreas prioritárias e relevantes para a sociedade, mediante a avaliação das ações governamentais.

É necessário, portanto, que a seleção dos objetos de auditoria, quer sejam programas, atividades ou ações, seja orientada com base em critérios objetivos, mensuráveis e transparentes.

PLANEJAMENTO

A execução da macro função auditoria compreende o planejamento e realização das seguintes tarefas: plano anual de auditoria; programas de auditoria; execução dos trabalhos; elaboração dos relatórios e a realização dos acompanhamentos.

O planejamento estratégico da auditoria tem por intenção agilizar e racionalizar os procedimentos de inspeção em consequência das limitações do tempo disponível a ser dedicado a cada unidade a ser auditada. É nessa fase que deverão ser definidas as prioridades na execução das inspeções, a composição da equipe e as competências necessárias dos seus membros, que deverão respeitar às suas qualificações.

Deste modo, cabe aos profissionais da auditoria o planejamento estratégico e a preparação, por escrito, do plano anual de auditoria, o qual detalhará os pontos de controle, os objetivos, a durabilidade, os elementos normativos aplicáveis e os procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão, de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução, podendo ser ajustado posteriormente, conforme a necessidade.

Há fatores importantes que devem ser levados em consideração na ocasião da elaboração do plano anual de auditoria, como:

- os meios materiais e a estrutura de recursos humanos disponíveis;
- as determinações contidas nas Resoluções do Tribunal de Contas sobre itens obrigatórios de verificação em auditorias;
- o arcabouço normativo e os processos gerenciais que regem o setor ou área objeto da auditoria;
- a materialidade, relevância (importância estratégica) e criticidade (suscetibilidade à impropriedades ou ilegalidades) das unidades a serem auditadas; e
- a espécie de auditoria a ser realizada (regularidade / especial / contábil / operacional).

Além disto, o plano anual de auditoria deve considerar as finalidades do Sistema de Controle Interno preceituados nos incisos do art. 74 da Constituição Federal de 1988, quais sejam:

- 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.

DIVULGAÇÃO! Para que haja transparéncia das ações governamentais e para que as informações constantes nos relatórios de auditoria alcancem o maior número de pessoas e entidades possível, é recomendável a divulgação de um resumo dos trabalhos realizados nas contas de gestão do governo. Tal divulgação pode ser feita na Página da Prefeitura na Internet.

Correição

A correição tem como finalidade prevenir e apurar irregularidades no âmbito da Administração Pública por meio da instauração e condução de procedimentos correcionais, usualmente a cargo das unidades de Corregedoria, que têm o papel institucional de controlar e fiscalizar as atividades funcionais, os procedimentos e os fluxos de informação.

Fiscalizar, apontar falhas e determinar correção evita que a Administração Pública se afaste de seu papel de promoção do bem comum.

A noção de atividade de correição usualmente é compreendida como a capacidade de coibir abusos e excessos cometidos pelos agentes públicos a partir da repressão. Ocorre que tal atividade não possui unicamente cunho punitivo, mas também sua concepção deve abranger o elemento participativo. Para tanto, a sociedade precisa entender o funcionamento do controle de correição, para propor medidas e influenciar as tomadas de decisões.

Com caráter disciplinar, pode atuar a partir do recebimento de denúncias e representações encaminhadas por cidadãos, por servidores públicos, Ministério Público, órgãos do Poder Judiciário e autoridades em geral, e ainda, por iniciativa própria, através de auditorias realizadas ou de notícias divulgadas em veículos da imprensa, quando haja indícios ou provas da prática de irregularidades administrativas disciplinares praticadas por servidores públicos.

O processo administrativo disciplinar – PAD - é um instrumento pelo qual a administração pública exerce seu poder-dever para apurar as infrações funcionais e aplicar penalidades aos seus agentes públicos e àqueles que possuem uma relação jurídica com a administração.

E, com o advento da lei 12.846/2013, conhecida como Lei Anticorrupção, processos administrativos de responsabilização da pessoa jurídica – PAR, passaram a integrar as atividades desempenhadas no âmbito das Corregedorias, tanto na apuração de irregularidades de empresas e entes privados que praticam atos lesivos contra a administração pública quanto na celebração de acordos de leniência no âmbito do poder executivo.

A atividade de correição está atrelada à fiscalização do cumprimento dos princípios constitucionais e normas legais afetos à Administração Pública e está ligada, também, às consequentes responsabilização e penalização daqueles que os violam. Essa atividade gera dados estratégicos para a tomada de decisão, e sua articulação com os sistemas de controle interno, de ouvidoria e de transparência e prevenção à corrupção resulta em novas práticas de gestão, com o saneamento de irregularidades, a promoção da transparência, o combate à corrupção e a improbidade administrativa.

Ouvidoria

As ouvidorias públicas são importante instrumento de participação social atuando no processo de interlocução entre a sociedade e a Administração Pública, permitindo o exercício da democracia na fala/escuta do cidadão, que busca uma adequada prestação de serviços para a satisfação de suas necessidades.

A existência de unidade de ouvidoria na estrutura do órgão público viabiliza o diálogo, tanto do público externo (cidadão e sociedade civil, usuários ou não das atividades e serviços prestados pelo órgão ou entidade) quanto do público interno (servidores do próprio órgão ou entidade) com as diversas áreas responsáveis, envolvidas nas demandas, e com a alta administração, as quais, a partir da identificação dos problemas e deficiências nos serviços oferecidos e nas relações estabelecidas, possibilitam reunir dados para análise, adoção de providências e formulação de resposta ao interessado, bem como, para a avaliação de ajustes e melhorias das políticas públicas.

Com o advento da Lei n.º 13.460/2017, observa-se a necessidade de regramentos específicos para o atendimento às normas básicas para participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos prestados direta ou indiretamente pela administração pública.

A regulamentação da atividade de ouvidoria e normatizações internas é considerada imprescindível para garantir o tratamento das demandas de forma igualitária e organizada com padronização de procedimentos, cumprimento de prazos e divulgação, por intermédio da Carta de Serviços ao Usuário de informações sobre os serviços prestados pelo órgão ou entidade, as formas de acesso a esses serviços e seus compromissos e padrões de qualidade de atendimento ao público.

Ressalte-se, ainda, a observância aos princípios da regularidade, continuidade, efetividade, segurança, atualidade, generalidade, transparência e cortesia, preconizados na lei, para que os serviços públicos e o atendimento do usuário sejam realizados de forma adequada.

Com vistas a contribuir para o aprimoramento da gestão, incumbe à ouvidoria a elaboração anual de relatório de gestão, contendo informações consolidadas das manifestações encaminhadas por usuários de serviços públicos contendo apontamento de falhas e sugestão de melhorias na prestação de serviços públicos.

Importante ferramenta de gestão, trazida pela lei, refere-se à aplicação de pesquisa de satisfação do usuário com o serviço prestado, cujos resultados possibilitam a identificação de oportunidades de melhorias na qualidade do atendimento e correção de falhas, visando especialmente o cumprimento dos compromissos e dos padrões de qualidade de atendimento divulgados na Carta de Serviços ao Usuário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme destacado, um controle interno forte é traz enormes benefícios para todos. Primeiro para o gestor que tem em sua equipe um corpo técnico estruturado, capaz de lhe dar segurança para decidir, que está atento a

eventuais falhas e irregularidades permitindo que as mesmas sejam corrigidas sem interferências externas, com celeridade e eficiência.

Por outro lado, ter a ciência de que a Administração bem desenvolve sua autotutela coloca os demais órgãos de controle no exercício estrito de seu papel, supletivo, subsidiário, de pouca interferência nos caminhos da gestão.

Nesta toada, o Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro através do Projeto Edificando o Controle Interno busca atuar de forma preventiva, não adversarial com o Gestor e assim fomentar a estruturação do Controle Interno do Estado e dos Municípios, na certeza de que todos saíram fortalecidos ao final desse projeto.

REFERÊNCIAS

ACOCELLA, Jéssica; OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Compliance na Administração Pública*. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI307120,21048-Compliance+na+Administracao+Publica>>. Acesso em: 04/09/2019.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos A. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Auditoria. Um curso moderno e completo. Textos, exemplos e exercícios resolvidos. São Paulo: Atlas, 2010.

BLIACHERIENE, Ana Carla. Controle da eficiência do gasto orçamentário. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: 1988.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; CARVALHO, Evelyn Freire de. Organização: Cristhian Carla Albuquerque. Guia Prático de Controle interno na Administração Pública. Apoio: AMPCON – Associação Nacional do Ministério Público de Contas e ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. Incentivo: Escola de Contas do Estado do Amazonas, 2016.

CONACI, Conselho Nacional de Controle Interno. Panorama do Controle Interno no Brasil. Organizadores: Roberto Paulo Amoras, Olavo Gomes Pereira e Norma Conceição Melo Lima da Rocha. Brasília: CONACI, 2016.

CONACI, Conselho Nacional de Controle Interno. XII Encontro Nacional de Controle Interno. Palestra Magna – O controle interno e o combate à corrupção. Fortaleza, 2016.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Guia de implantação de Portal da Transparência. Brasília: 2013.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Guia para criação de Seção de Acesso à Informação nos sítios eletrônicos dos Órgãos e Entidades Estaduais e Municipais. Brasília: 2013.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios. Brasília: 2013.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Manual prático de avaliação de programa de integridade em PAR. Brasília: 2018.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Guia prático das unidades de gestão da integridade. Brasília: 2019.

CRUZ, Flavio da; GLOCK, José Osvaldo. Controle Interno nos Municípios. Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008.

GOVERNO FEDERAL. Guia da Política de Governança Pública. Brasília: 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2002.

MENDONÇA, Grace Maria Fernandes. Protocolos de *compliance* na administração pública e a necessária descorrupção. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-fev-20/grace-mendonca-protocolos-compliance-administracao-publica>>. Acesso em: 04/09/2019.

RIBEIRO, Antonio. Corrupção e Controle na Administração Pública brasileira. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004. RIO DE JANEIRO. Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: 1989.

RIO DE JANEIRO. Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: 1989.

RICHATO, Adriana de Lourdes Barbosa Fantinel. O Plano Anual de Auditoria: No Âmbito do Controle Interno dos Municípios. Revista Eletrônica do TCE – RS, nº1, V.2, CDU 336.126.55(816.5)(05).

RÔLLO, Marilene Finatto. Os sistemas de controle interno na administração pública. Porto Alegre: Revista Eletrônica do CRCRS nº 5, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Referencial básico de governança. Brasília: 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. Diretrizes para as normas de Controle Interno do setor público. Salvador: 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. Cartilha de orientações sobre controle interno. João Pessoa: TCE/ A União, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Cartilha de orientações sobre controle interno. Belo Horizonte: 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Manual para implantação de sistemas de controle interno no âmbito das administrações públicas municipais do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Resolução nº 936/2012.