

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO EXECUTIVO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

FLÁVIO OLÍMPIO NEVES SILVA

ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DE UMA CENTRAL DE LIQUIDAÇÃO DE DESPESAS
NA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO LUÍS-MARANHÃO

FORTALEZA
2010

FLÁVIO OLÍMPIO NEVES SILVA

ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DE UMA CENTRAL DE LIQUIDAÇÃO DE DESPESAS
NA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO LUÍS-MARANHÃO

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter

FORTALEZA
2010

FLÁVIO OLÍMPIO NEVES SILVA

ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DE UMA CENTRAL DE LIQUIDAÇÃO DE DESPESAS
NA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO LUÍS-MARANHÃO

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter

Aprovado em 24/03/2010

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, Ph.D.
Universidade Federal do Ceará - UFC

Profa. Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

A minha família, em especial, aos meus pais, pelo carinho e responsabilidade, na contribuição para minha formação como ser humano e profissional.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida e por tudo que sou.

A minha esposa Djenane, pelo amor, carinho e atenção ao longo destes anos e ainda pelo incentivo e fundamental colaboração em tornar possível a realização deste trabalho.

Aos meus pais, por serem responsáveis na minha criação e educação, sempre me guiando no caminho da luz.

Aos meus irmãos, Flávia e Mailson, pela amizade, companheirismo e carinho nesses felizes anos de convivência.

Aos meus filhos, Alexandre, Davi e Flávio Vinicius, que tornam meus dias de vida infinitamente alegres e são fontes inesgotáveis de energia para meu ser.

Aos colegas de Mestrado, em especial Fabiano Lopes, João Beserra e José Torres, pelo companheirismo e amizade solidificada durante nossas longas semanas em Fortaleza.

Aos servidores da Controladoria Geral do Município de São Luís e do Rio de Janeiro, em especial aos auditores Hunaldo e Omar por sempre terem se colocado de prontidão para auxiliar no desenvolvimento do trabalho.

Aos professores da Universidade Federal do Ceará, pelas lições transmitidas durante o curso.

À Professora Glória Peter, pelos ensinamentos e direcionamentos no desenvolver desta pesquisa.

Aos professores Marcus Machado e Ana Catrib pela cordial participação na banca de avaliação desse trabalho.

A colega Giovana, pela sua fundamental contribuição para a conclusão deste trabalho.

A todos os amigos e familiares que contribuíram direta ou indiretamente para a execução deste trabalho.

“Mostra o que há em ti! É o momento, é a hora. Não se trata mais de prometer, é preciso cumprir, nada de esperança, mas realidade. Já passou o tempo de aprender. Estás pronto? Presta conta dos teus anos, do teu ócio, dos teus estudos e do teu talento. Para a tua missão, te preparaste? Ou gastaste em vão as tuas horas?...” (Amiel).

RESUMO

A Constituição Federal determina a exigência da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública, por meio dos órgãos de controle interno e externo em todos os Poderes e esferas de governo. No Município de São Luís, o controle interno é realizado pela Controladoria Geral do Município (CGM), com a utilização de procedimentos de auditoria, fiscalização e orientação. Nesse sentido, a CGM, criou, em 2007, a Central de Liquidação de Despesas (CLD), visando modernizar o sistema de controle interno da despesa, de forma a assegurar aos órgãos da administração municipal, a análise prévia de todos os processos de despesas em sua fase de liquidação, evitando a ocorrência de fraudes ou erros que comprometessem a administração. Deste modo, objetivou-se no presente trabalho analisar a contribuição da implantação da CLD no âmbito da CGM quanto ao controle dos gastos públicos. Para tanto, foi realizada, inicialmente, pesquisa bibliográfica acerca da Despesa Pública e do controle na administração pública. Em seguida, realizou-se uma pesquisa de campo, tendo como principal estratégia o estudo de caso. Para a coleta de dados utilizou-se o questionário aplicados aos técnicos da CGM visando obter a opinião destes acerca da implantação da CLD e sua contribuição na atividade de controle. Ao final, foi possível delinear o funcionamento da CLD, a relação dos auditores do município com os gestores e destacar as principais não-conformidades detectadas pela CLD na execução das despesas públicas. Constatou-se, portanto, que a CLD tem papel relevante na Administração Pública municipal, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, assegurando o adequado emprego dos recursos públicos, na medida em que é capaz de bloquear o pagamento de despesas com indícios de irregularidades, conhecendo antes do pagamento, a situação de todas as despesas geradas pelos gestores. Contudo, é preciso aperfeiçoar a CLD em alguns pontos, visando tornar mais efetivo o modelo de controle interno de São Luís, adotando-se para tanto medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar e integrar todas as etapas da formalização da despesa ao sistema de controle interno.

Palavras-chave: Controle Interno. Controladoria Municipal. Liquidação da Despesa.

ABSTRACT

The Federal Constitution demands the requirement of accounting, financial, budgetary, operational investigatory in public administration, through internal and external control. Within the city of São Luís, internal control is performed by the General Controllershship of the Municipality, through the auditing, supervision and guidance. Thus, the aim of the present work analyze the contribution of the implementation of the Central Unit of Expenses under the São Luís city General Comptrollership regarding the control of public spending. the work was initially carried out a bibliographic research on control in government and the powers of the organs, specifically the General Comptrollership of the Municipality of São Luís. Then there was a field research, analyzing legislation and others regulations on internal control of the city and then questionnaires with the servers for data collections on the functioning of the Central Payment of Expenses. After collection, the data were analyzed and studied, the results demonstrated through a written report with the aid of tables, charts and graphs. At the end, it was possible to outline the functioning of the Central Payment of Expense, the relationship of the auditors with the city managers and highlight the major deficiencies identified in public expenditure was found that City of São Luís has a system of internal control expenditure able to block the payment with evidence of irregularities, allowing the body of internal control knowledge before payment, the estate of all expenditure of incurred by the managers, showing that the Central Settlement of Expenditures has a significant role in the public municipal for the guidance and supervision in relation to the actions of administrators, in order to ensure the appropriate use of public resources. However, we must improve it in some places, to become effective the internal control model integrated in the public hall of São Luis, adopting corrective measures or complementary to adapt and integrate all the stages of formalization of the expenditure for the internal control system. Otherwise, it will perpetuate the routine of the central body to relate to inadequacies, to point out deficiencies, make recommendation and produce new improprieties.

Keywords: Public Expense, Controller in Public Sector Public, Public Administration.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Inter-relação entre os controles Governamentais da Administração Pública	60
FIGURA 2 – Esquema de interação entre controle governamental e controle social	62
FIGURA 3 - Estrutura hierárquica da CGM	73

LISTA DOS QUADROS E GRÁFICOS

QUADRO 1 – Estrutura de órgãos e unidades de uma administração municipal	20
QUADRO 2 – Documento de Liquidação de Despesas em Obras e Serviços de Engenharia	85
QUADRO 3 - Escopo da análise do processo de homologação da despesa	87
GRÁFICO 1 – Áreas de atuação do Controle Interno	48

LISTAS DE TABELAS

TABELA 1 – Gastos planejados para a instalação da CLD	82
TABELA 2 – Estimativa dos Gastos de manutenção mensal da CLD	82
TABELA 3 – Formação acadêmica dos servidores da CLD	83
TABELA 4 - Sexo dos participantes	83
TABELA 5 - Faixa etária dos participantes	84

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DESPESA PÚBLICA	16
2.1 Despesa pública e privada	16
2.2 Classificação da Despesa Pública	18
2.2.1 Classificação Institucional	20
2.2.2 Classificação Funcional	20
2.2.3 Classificação Programática	21
2.2.4 Classificação quanto à natureza da despesa	23
2.3 Estágios da despesa.	24
2.4 A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Despesa Pública	32
3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	35
3.1 Antecedentes	35
3.2 Fundamentação Legal	37
3.3 Instâncias de Controle	40
3.3.1 Controle interno	40
3.3.1.1 Finalidades e Objetivos do Controle Interno	42
3.3.1.2 Característica e Área de Atuação	47
3.3.1.3 Princípios do Controle Interno	48
3.3.2 Controle Externo	52
3.3.2.1 Análise histórico-evolutivo	53
3.3.2.2 Composição dos Tribunais de Contas	54
3.3.2.3 Fundamentação Legal	55
3.4 Relação entre Controle Interno e Externo	59
3.5 Controle Social	61
3.6 Controladoria	64
4 METODOLOGIA	68
4.1 Caracterização da pesquisa	68
4.2 Unidade de Análise	70

4.2.1 Breve histórico e estrutura organizacional da CGM	70
4.3 Coleta de dados	74
4.4 Análise dos Dados	76
5 RESULTADOS OBTIDOS NA PESQUISA DE CAMPO	78
5.1 Atividades de controle na CGM	78
5.1.1 Implantação de uma Central de Liquidação de Despesa (CLD)	80
5.1.2 Recursos envolvidos	82
5.2 Procedimentos operacionais da CLD	84
5.3 Principais falhas detectadas pela CLD	89
5.4 Relacionamento entre Auditores e Gestores	91
6 CONCLUSÃO	93
REFERÊNCIAS	97
APÊNDICES	103
APÊNDICE A – Carta de Solicitação	104
APÊNDICE B - Formulário de Pesquisa	106

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o controle na administração pública é obrigação constitucional, como exemplo de oferecer à sociedade uma resposta à altura de quem tem sob sua responsabilidade a gestão de bens ou recursos públicos. O processo de controle que interessa é aquele que permite a avaliação do órgão controlado quanto ao cumprimento das metas e planos traçados nos programas de trabalhos, e quanto ao atendimento dos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade, publicidade, eficiência e eficácia.

A fundamentação legal do controle na administração pública tem como fontes principais a Constituição Federal de 1988, a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, e a Lei Complementar nº 101, de 5 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LRF explicita a obrigatoriedade da existência de duas espécies de controle, o externo e o interno. Por determinação constitucional, há ainda outras legislações estaduais e municipais que asseguram a existência do controle na administração pública, seja pela própria administração, por órgão de controle externo ou mesmo por controle social exercido pela sociedade de forma direta.

Na área pública, o controle interno é exercido com a finalidade de assegurar que os objetivos fixados pelo Poder Público sejam alcançados, guardando os fundamentos estabelecidos no art. 74, da Constituição Federal, que determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário mantenham de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: avaliar o cumprimento de metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O controle existente nas organizações públicas sobre a realização de despesas se dá sob os aspectos da formalização e do pagamento, isto é, no respeito às formalidades e exigências legais, como a adoção do procedimento licitatório como regra para as contratações,

o empenho prévio, a obediência à ordem de pagamento de credores, o atendimento às obrigações fiscais e o controle de custos.

Este tipo de controle, porém, exercido *a posteriori*, possibilita que despesas possam ser realizadas em desconformidade com a legislação e que medidas de controle ou mesmo medidas coercitivas de ressarcimento tornem-se inócuas, gerando enormes prejuízos ao erário.

O primeiro passo para o aprimoramento da atividade de controle está justamente na formalização da despesa pública, momento em que será possível aferir a legalidade, legitimidade e, principalmente, a contribuição da despesa para o aperfeiçoamento da ação governamental.

A ocorrência da despesa pública perpassa por diversas fases ou estágios, sendo cada um deles controlados de uma determinada forma e sob determinado enfoque. A Lei Federal nº 4.320/64 introduziu a sistemática de formalização da despesa pública ao determinar que a despesa passe primeiramente pelo empenho, em seguida pela liquidação e por fim pela fase do pagamento (BRASIL, 1964).

É na fase de liquidação que a despesa se efetiva para o ente público, pois é neste momento que a relação contratual da administração pública e o terceiro se torna constituída, com o objeto do contrato plenamente implementado.

O controle interno deve dispensar ao momento da liquidação, procedimentos capazes de evitar a concretização de despesa irregular, sanando-as caso se trate de irregularidades sanáveis, ou mesmo anulando os procedimento anteriormente realizados, evitando a ocorrência de pagamento de despesas irregulares.

Nesse sentido, a Controladoria Geral do Município de São Luís, em 2007, criou a Central de Liquidação de Despesas (CLD) seguindo modelo adotado pela prefeitura municipal do Rio de Janeiro, visando modernizar o sistema de controle interno da despesa, de forma a assegurar aos órgãos da administração municipal, a análise prévia de todos os processos de despesas em sua fase de liquidação, evitando a ocorrência de fraudes ou erros que comprometessem a administração. Desta forma, torna-se necessário avaliar a eficácia deste mais novo instrumento de controle.

Diante do exposto, apresenta-se o seguinte questionamento que orienta a pesquisa: Qual a contribuição da implantação da Central de Liquidação de Despesa (CLD) na Controladoria Geral do Município de São Luís para a melhoria da gestão pública municipal, quanto ao controle dos gastos?

Como pressupostos orientadores deste trabalho tem-se:

1. A criação de uma Central de Liquidação de Despesa mostra-se indispensável para eficácia da atividade de controle interno, uma vez que este será exercido previamente ao pagamento da despesa pública, sendo possível aferir a legalidade, legitimidade e, principalmente, a contribuição desta despesa para o aperfeiçoamento da ação governamental; e

2. A implantação da Central de Liquidação de Despesa possibilita reduzir, de forma significativa, os pagamentos de despesas com indícios de irregularidades e implantar na administração municipal nova sistemática de formalização de despesas.

Dessa forma, a pesquisa ora desenvolvida tem como objetivo geral analisar a contribuição da implantação da Central de Liquidação de Despesa no âmbito da Controladoria Geral do Município de São Luís (MA) quanto ao controle dos gastos.

Como objetivos específicos tem-se:

1. Evidenciar as atividades de controle no âmbito da Controladoria Geral do Município de São Luís;

2. Identificar as principais irregularidades ou impropriedades detectadas pela CLD, segregadas por órgãos e tipo de gasto; e

3. Verificar a percepção dos técnicos da Controladoria acerca da implantação da Central de Liquidação de Despesas (CLD).

A análise da implantação e funcionamento de um órgão de controle prévio na estrutura da Controladoria Geral do Município de São Luís se mostra relevante tanto pelo fato desta servir como ferramenta de aprimoramento da ação de controle, como também por possibilitar uma melhoria no uso dos recursos públicos. Ademais, esse estudo será o precursor

para o desenvolvimento de outros trabalhos sobre a CLD, tendo em vista que é o primeiro a abordar esse órgão criado recentemente.

A pesquisa consiste em um estudo de caso realizado na Controladoria Geral do Município de São Luís, especificamente na Central de Liquidação de Despesa, órgão criado para a homologação dos processos de formalização de despesa na administração municipal. Partiu-se de um estudo descritivo e exploratório realizado por meio de estudo bibliográfico e documental. Com o objetivo verificar a percepção dos técnicos da CGM quanto à implantação da CLD e sua contribuição na atividade de controle, utilizou-se o questionário como instrumento de coleta de dados.

O trabalho está estruturado em seis seções, começando pela introdução, na qual foi feito um breve relato sobre o controle existente na administração pública evidenciando suas diversas formas e momentos, apresentando o problema de pesquisa, pressupostos, objetivos, relevância do tema, caracterização da pesquisa e estrutura do trabalho.

Na segunda seção, apresenta-se o conceito de despesa pública, abordando as diferenças existentes entre o conceito de despesa na administração pública e na iniciativa privada, abordando ainda sua classificação segundo as normas pertinentes, os estágios e as regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na terceira seção, apresenta-se a questão específica do controle na administração pública diferenciando o controle interno do externo, abordando questões principiológicas e introdutórias e ainda fazendo uma inter-relação entre ambos. Aborda também o conceito de Controladoria, envolvendo referencial teórico e finalidades.

A quarta seção trata dos pressupostos metodológicos adotados para a realização da pesquisa, o tipo de pesquisa adotada, considerações sobre o método escolhido, formas de coleta de dados etc.

A quinta seção apresenta o estudo de caso desenvolvido, relatando a implantação da Central de Liquidação de Despesas na estrutura da Controladoria do Município, seu objetivo, funcionamento, os recursos envolvidos, normas relacionadas e procedimentos adotados.

Ao final, na última sessão são apresentados os resultados e as principais conclusões da análise e recomendações para futuros estudos sobre o tema.

2 DESPESA PÚBLICA

Esta seção apresenta o conceito de despesa pública, abordando as diferenças existentes entre o conceito de despesa na Administração Pública e na iniciativa privada. Apresenta-se em seguida a classificação segundo as normas pertinentes, estágios, limites constitucionais e legais, bem como aspectos relevantes introduzidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

2.1 Despesa pública e privada

De acordo com Meirelles (2000), Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. O Estado, na visão de Groppali (2003 apud BARROS, 1999), é “a pessoa jurídica soberana, constituída de um povo organizado sobre um território, sob o comando de um poder supremo, para fins de defesa, ordem, bem-estar e progresso social”. Nesse contexto, o governo constitui a parte do Estado relativa à administração dos negócios públicos.

A despesa na Administração Pública é, portanto, constituída pela obrigação de desembolso financeiro do Estado, objetivando financiar as ações do Governo, bem como cumprir outras determinações impostas por leis, contratos etc.

Na iniciativa privada ou no setor público a despesa sempre representa aplicação de recursos para a formalização de resultados, que no setor público, é o resultado social, ao passo que na iniciativa privada, é a formalização da receita e, conseqüentemente, a obtenção do lucro econômico.

Observa-se assim, que o conceito de despesa pública diverge do conceito de despesa na iniciativa privada, uma vez que na Administração Pública, tem-se despesa toda vez que ocorrer uma saída de numerário, independente do seu impacto no patrimônio.

A definição de despesa no âmbito público parece ter outra magnitude que a da iniciativa privada, conforme se nota em Silva (2004, p. 124), constituem despesas “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”.

Outra definição reforça esse entendimento, no sentido de privilegiar a despesa em detrimento do custo, no setor público, segundo Kohama (2001, p. 109):

Despesas são os gastos fixados na Lei Orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.

Baleeiro (1996, p. 65) expressa uma definição de despesa pública bem adequada aos fins do presente trabalho, como “o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos.” A despesa seria entendida como uma parte do orçamento destinada ao custeio de determinado setor administrativo que cumprirá uma função ou atribuição governamental.

Na seara privada, a despesa apresenta-se quando há uma diminuição da situação patrimonial de determinada entidade. Na tentativa de traçar um marco diferencial entre os dois conceitos, recorre-se ao conceito de despesa, que se encontra em Sá (1994, p. 153), assim definindo:

Investimento de capital em elemento que direta ou indiretamente irá produzir uma utilidade à empresa ou à entidade e que expressa um valor de consumo no ato da sua verificação, ou seja, um elemento que não voltará a prestar outro ato semelhante [...].

As entidades privadas guiadas pela busca incessante do lucro direcionam todos os esforços na aplicação de recursos (despesas e investimentos) na busca de receita, nesse sentido, ou seja, citando-se um dos autores nacionais para ilustrar a conceituação de despesa na área privada, Martins (2003, p. 25) que afirma “conceitua-se como Despesa todo bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receita”.

Já no setor público, a tendência é que os gastos sejam classificados como despesas, pela ausência de apuração de resultado econômico, uma vez que os resultados econômico-financeiros se referem a *deficits* ou *superavits* e também, considerando que o objetivo do Estado é a busca pelo bem estar social, não há cultura de mensuração dos custos efetivos e a sua comparação com serviços semelhantes que sejam prestados pela iniciativa privada (quando possível), ou por outras entidades públicas do mesmo nível de governo ou até de outros níveis.

2.2 Classificação da Despesa Pública

A despesa pública pode ser classificada sobre vários enfoques. Inicialmente, quanto à dependência da execução orçamentária a despesa pública classifica-se em orçamentária e extra-orçamentária.

A despesa resultante da execução orçamentária, segundo Kohama (2001), é aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer, por exemplo, despesa com salário, despesa com serviços etc., enquanto a despesa independente da execução orçamentária – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer - corresponde ao pagamento de todas as entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro, por exemplo, despesa com provisão, despesa com depreciação etc.

O art. 12 da Lei nº 4.320/64 classifica a despesa em despesas correntes e despesas de capital. Segundo a lei mencionada, despesas correntes são todas aquelas despesas do governo que se realizam de forma contínua, uma vez que estão ligadas à sua manutenção. São permanentes, pois, tal modalidade de despesa governamental ocorre de forma contínua, daí o seu nome: despesas correntes (BRASIL, 1964).

Caso esse tipo de despesa venha a faltar, certamente decorrerão prejuízos no curto, médio e longo prazos, seja para o próprio ente governamental ou para a coletividade. Para o ente governamental, pois se ressentirá de uma contraprestação direta em bens e serviços, necessários ao seu regular funcionamento; para a coletividade, visto que esta não poderá usufruir, total ou parcialmente, de um serviço público prestado ou colocado à sua disposição, para sua utilização efetiva ou em potencial.

Em última análise, pode-se dizer que as Despesas Correntes compreendem o universo dos gastos do governo imprescindíveis à sua sobrevivência ou à prestação dos serviços públicos.

As despesas correntes subdividem-se em despesas de custeio e transferências correntes, e as despesas de capital, por sua vez, englobam os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital.

As despesas de custeio, como modalidade das despesas correntes, se destinam à manutenção de serviços públicos, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

As despesas correntes de transferências são aquelas que cobrem despesas de custeio das entidades beneficiadas. Essas transferências decorrem de obrigações constitucionais ou legais e também de transferências voluntárias. As despesas correntes se subdividem em despesas de custeio e transferências correntes, e as despesas de capital, por sua vez, englobam os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital (BRASIL, 1964).

Quanto às despesas de capital, assumem um papel singular no rol das despesas públicas. Sua característica principal é a descontinuidade. Tais despesas têm uma data para se iniciarem e serem concluídas, diversamente do que ocorre com as despesas correntes, cuja conclusão é fato, em regra, impossível de se cogitar. As despesas de capital subdividem-se em investimentos, inversões financeiras, amortização de dívidas e transferências (KOHAMA, 2001).

Na visão de Silva (2002), as despesas de investimentos são, de modo geral, as despesas destinadas ao planejamento e à execução de obras, à aquisição de bens duráveis novos. As inversões financeiras destinam-se à aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, à aquisição de títulos de empresas ou entidades, já constituídas, desde que não importe aumento do capital, e à constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas.

Transferências de capital são investimentos ou inversões financeiras que devem se realizar independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços e por fim, as despesas com amortização de dívidas representam a quitação de dívidas contraídas pelo Estado.

A seguir são expostas com maiores detalhes as classificações institucional, funcional, programática e por natureza da despesa pública.

2.2.1 Classificação Institucional

Como forma de agrupar as despesas por órgãos ou unidades, a classificação institucional objetiva possibilitar uma análise do total de despesas alocadas em um ente governamental. A Lei nº 4.320 assevera no art. 14:

Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.
Parágrafo único. Em casos excepcionais, serão consignadas dotações a unidades administrativas subordinadas ao mesmo órgão (BRASIL, 1964).

A título de exemplo pode-se apresentar a seguinte estrutura de órgãos e unidades de uma administração municipal:

CÓDIGO	NÍVEL DE CLASSIFICAÇÃO	CLASSIFICAÇÃO
01.00.00	Órgão	Poder Legislativo
01.01.00	Unidade	Gabinete da Câmara de Vereadores
02.00.00	Órgão	Poder Executivo
02.01.00	Unidade	Gabinete do Prefeito
02.02.00	Unidade	Secretaria de Administração
02.02.01	Subunidade	Serviços de Recursos Humanos
02.02.02	Subunidade	Serviços de Licitações
03.00.00	Órgão	Empresa Municipal de Limpeza Pública
04.00.00	Órgão	Fundo Municipal de Previdência

Quadro 1 - Estrutura de órgãos e unidades de uma administração municipal

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por esta modalidade de classificação das despesas o gestor terá mais uma fonte de informação gerencial capaz de subsidiar a alocação de recursos públicos. Há ainda que se considerar que as vinculações constitucionais de aplicação mínimas em determinadas áreas de governo como, por exemplo, aplicação mínima de 15% das receitas em ações de saúde, também podem ser aferidas com base na análise de aplicação por órgãos.

2.2.2 Classificação Funcional

A classificação funcional da despesa é composta por um rol de funções e subfunções pré-fixadas, agregando os gastos públicos por área de ação governamental, nas três esferas de governo. Por ser de aplicação comum e obrigatória no âmbito dos municípios, dos estados e da União, foi editada pelo Ministério de Orçamento e Gestão a Portaria nº 42, de

14 de abril de 1999, estabelecendo a classificação funcional e permitindo, dessa forma, a consolidação nacional dos gastos do setor público.

Segundo a portaria citada, nas leis orçamentárias e nos balanços, as ações serão identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais. As funções têm subfunções atreladas, mas as subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas as quais estejam vinculadas (MOG, 1999).

O art. 1º da Portaria nº 42/99 conceitua função como sendo “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”. Já a subfunção é a partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. A classificação funcional estabelecida pela Portaria nº 42/99, estabelece 28 funções, sendo estas, subdivididas em várias subfunções.

A classificação funcional, busca responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada, possibilitando não só uma análise local ou regional dos gastos públicos, como também uma visão nacional da aplicação de recursos.

2.2.3 Classificação Programática

A estrutura orçamentária das despesas públicas é composta por programas que articulam um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado no Plano Plurianual - PPA, visando à solução de um problema ou ao atendimento de uma necessidade ou demanda da sociedade (MOG, 1999).

O art. 165 da Constituição Federal determina que a lei que instituir o Plano Plurianual “estabelecerá de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.” (BRASIL, 1988).

Segundo o Manual de Elaboração de Programas criado pela Secretaria de Planejamento e Orçamento do Maranhão (2007), os programas são compostos por atividades, projetos e uma nova categoria de programação denominada operações especiais. Toda a ação finalística do Governo deverá ser estruturada em programas, orientados para consecução dos objetivos estratégicos definidos, para o período, no PPA.

Ainda segundo o referido manual, são três os tipos de programas previstos:

- a) Programas Finalísticos: são programas que resultam em bens e serviços ofertados diretamente à sociedade;
- b) Programas de Gestão de Políticas Públicas: abrangem as ações de gestão de Governo e serão compostos de atividades de planejamento, orçamento, controle interno, sistemas de informação e diagnóstico de suporte à formulação, coordenação, supervisão, avaliação e divulgação de políticas públicas; e
- c) Programas de Serviços ao Estado: são os que resultam em bens e serviços ofertados diretamente ao Estado, por instituições criadas para esse fim específico (SPO, 2007).

Os programas governamentais atingem seus objetivos por meio das ações efetivas. Essas ações podem ser classificadas como categorias de programação orçamentária: atividade, projeto e operação especial.

Atividade é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;

Projeto é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, que se realizam num período limitado de tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;

Operação Especial são ações que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços. Representam, basicamente, o detalhamento da função “Encargos Especiais”. Porém, um grupo importante de ações com a natureza de operações especiais, quando associadas a programas finalísticos podem apresentar produtos associados (MOG, 1999).

Por essa classificação é possível o governo entender para que serão gastos os recursos alocados, obtendo uma análise finalística da aplicação dos recursos públicos. Enquanto a classificação funcional objetiva estabelecer ferramentas de conhecimento dos

gastos públicos por determinadas áreas de governo, a classificação programática objetiva demonstrar de que forma a ação governamental pode incrementar melhorar determinada situação.

2.2.4 Classificação Quanto à Natureza da Despesa

Para o atendimento pleno da consolidação das contas públicas nacionais, conforme preconizado no artigo 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) juntamente com a Secretaria de Orçamento Federal editaram a Portaria nº 163, de 04 de maio de 2001. Esta Portaria foi posteriormente alterada pelas Portarias Interministerial STN/SOF nºs 325, de 27 de agosto de 2001 e 519, de 27 de novembro de 2001, o que redundou com a edição, a partir de janeiro de 2002, do Manual de Classificação da Despesa Pública, aprovado pelo Decreto nº 20.353/2001.

A Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001 introduziu um novo ementário da despesa, que passou a ter uma nova estrutura de codificação para uso nos orçamentos das Administrações Públicas Federal, estaduais e municipais.

A nova classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de: categoria econômica; grupo de natureza de despesa; modalidade de aplicação; elemento de despesa (BRASIL, 2001).

A classificação econômica da despesa, segundo Giacomoni (1998), possibilita informação macroeconômica sobre o efeito do gasto do setor público na economia. Entende-se por grupos de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

A forma de aplicação informa se a despesa vai ser realizada diretamente pela Unidade Orçamentária de cuja programação faz parte, ou indiretamente, mediante transferência da ação a outro organismo ou entidade integrante ou não do Orçamento. Por fim, o elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Para essa identificação deve ser utilizada a estrutura apresentada a seguir, na qual cada título é associado a um número. A agregação destes números, num total de 6 (seis) dígitos, na sequência a seguir indicada, constituirá o código referente à Classificação da Despesa quanto à sua Natureza. Por exemplo, no elemento de Despesa 3.3.90.30.02 (Material de Consumo – Material de Expediente), tem-se a seguinte divisão:

1º Dígito: indica a Categoria Econômica da Despesa;

2º Dígito: indica o Grupo de Despesa;

3º e 4º Dígitos: indicam a Modalidade de Aplicação;

5º e 6º Dígitos: indicam o Elemento de Despesa (Objeto de Gasto); e

7º e 8º Dígitos: indicam a Execução Financeira da Despesa.

As classificações da despesa por categoria econômica, por grupo de natureza, por modalidade de aplicação e por elemento de despesa e respectivos conceitos ou especificações, constam do Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

A classificação trazida pela Portaria nº 163/2001 da STN, não tem de caráter exaustivo, podendo ainda os entes federados, adotarem mais detalhamento da natureza a fim de gerenciar o controle por tipo de gastos.

2.3 Estágios da despesa

A ocorrência da despesa pública perpassa por diversas fases ou estágios, sendo cada um deles controlados de uma determinada forma e sob determinado enfoque. A Lei Federal nº 4.320/64 introduziu a sistemática de formalização da despesa pública ao determinar que a despesa passe pelo empenho primeiramente, em seguida pela liquidação e por fim pela fase do pagamento. Estágios são etapas ou operações que devem ser observadas na execução da despesa orçamentária (BRASIL, 1964).

O art. 58 da mesma lei, apresenta o conceito de Empenho como sendo o “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.” (BRASIL, 1964).

Kohama (2001) afirma que o empenho é pressuposto indispensável que deve anteceder à realização de qualquer despesa, não podendo exceder o limite dos créditos disponibilizados na respectiva dotação orçamentária, para o exercício em curso.

Os empenhos, de acordo com a sua natureza e finalidade, têm a seguinte classificação:

- a) empenho ordinário - para acudir as despesas com montante previamente conhecido, cujo valor seja considerado líquido e certo para o credor; e cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;
- b) empenho global - para atender às despesas com montante também previamente conhecido, tais como as contratuais, mas de pagamento parcelado. Exemplos: alugueis, prestação de serviços por terceiros, vencimentos, salários, proventos e pensões, inclusive as obrigações patronais decorrentes, etc;
- c) empenho por estimativa - para acolher despesas de valor não previamente identificável e, geralmente, de base periodicamente não homogênea. Exemplo: água, luz, telefone, gratificações, diárias, reprodução de documentos, etc (BRASIL, 1964).

No caso de despesas empenhadas na modalidade estimativa, seu valor exato somente será conhecido no final de sua execução, podendo ocorrer os seguintes casos:

- a) se a estimativa for menor que o valor da despesa a ser realizada, caberá efetuar empenho complementar no valor estimado correspondente à diferença apurada;
- b) se a estimativa empenhada for maior que o valor da despesa realizada, caberá anulação da parte referente à diferença apurada, revertendo esta à dotação por onde correu a despesa.

O empenho será processado mediante emissão de documento denominado “Nota de Empenho”, que deverá conter informações pormenorizadas sobre o credor, a especificação da despesa e seu valor, o cronograma de pagamento, dentre outras informações que o ordenador de despesa achar conveniente.

Em alguns casos, estabelecido pela Lei nº 4.320/64, a emissão da nota de empenho pode ser dispensada. A não observância dos requisitos mínimos que deverão constar da nota de empenho poderá acarretar a responsabilização do servidor quando gerar algum prejuízo para a administração.

Quanto à obrigatoriedade do prévio empenho, a Lei nº 4.320/1964 estabelece, peremptoriamente, essa exigência, quando no art. 60 expressa “ser vedado a realização de despesa sem prévio empenho”. A despesa, dessa forma, só deve ser realizada posteriormente ao seu regular empenho (BRASIL, 1964).

O empenho é prévio, ou seja, antecede a realização da despesa e está restrito ao limite do crédito orçamentário. Além disso, defende Slomski (2003), a ausência do prévio empenho fere os arts. 90, 101 e o inciso II do art. 35 da Lei nº 4.320/64, uma vez que a contabilidade deve registrar e evidenciar, tempestivamente, todas as despesas pelo regime de competência, garantindo a fidedignidade das informações apresentadas nos relatórios contábeis e financeiros.

Não obstante, o não empenhamento em época própria, isto é, ausência de prévio empenho, também poderá resultar em despesas não inscritas em Restos a Pagar ao final do exercício financeiro, contrariando a Lei nº 4.320 e a LRF. Ademais, os Tribunais de Contas tem decidido pela aplicação de multas aos Ordenadores de Despesas omissos na observância do preceito do prévio empenho, podendo-se citar o Tribunal de Contas de Santa Catarina, que por meio dos seus Acórdãos nºs 2285/2006, 0734/2006 e 1051/2007, fixaram multas para entidades da administração direta e indireta do Estado.

Realizado o empenho, a obrigação de pagamento se estabelece uma vez implementadas as condições para a sua efetivação. O implemento de condição pressupõe a exigência de obrigações a serem cumpridas pelo credor, de forma a credenciá-lo como recebedor.

O estágio da despesa adequado para esse credenciamento, conforme art. 63 da Lei 4.320/1964, é a liquidação da despesa. Nesse momento é que se verificará o direito adquirido do fornecedor de bens ou prestador de serviços, tomando por base as obrigações que deveriam ser cumpridas por ele, de forma a credenciá-lo como recebedor (BRASIL, 1964).

A liquidação envolve, portanto, diversos atos de verificação e conferência, desde a entrega do material ou da prestação do serviço até o reconhecimento da despesa.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina editou a Resolução nº 16, de 21 de dezembro de 1994, que apresenta vários requisitos que deverão ser verificados e confirmados no momento da liquidação. Dentre os principais, destacam-se:

- I. O Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ ou Cadastro de Pessoa Física – CPF do emissor do documento fiscal deverá ser o mesmo que consta no contrato, no orçamento e na nota de empenho;
- II. O documento possui data posterior à data do empenho ordinário e global, salvo se tratar de sub-empenho, tendo em vista que é vedada a realização de despesa sem prévio empenho conforme art. 60 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964;
- III. O documento fiscal não pode corresponder a outro já apresentado para a mesma despesa, de forma a não resultar em empenho, liquidação e pagamento em duplicidade;
- IV. O valor do documento fiscal apresentado deverá coincidir, exatamente, com o valor constante na nota de empenho;
- V. O documento fiscal deverá indicar os valores, unitário e total, das mercadorias e o valor total da operação. Esses valores deverão ser idênticos aos que constam no contrato ou termo aditivo e no orçamento. Também, deve-se verificar se todas as multiplicações e adições estão corretas;
- VI. O documento fiscal deverá indicar a discriminação precisa do objeto da despesa, quantidade, marca, tipo, modelo, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação. Deve-se aferir também, se a quantidade e a qualidade dos bens, das mercadorias e do serviço atendem ao especificado, isto é, estão de acordo com o contrato ou termo aditivo, do orçamento e da nota de empenho;
- VII. As notas fiscais devem apresentar todos os campos devidamente preenchidos, e devem estar dentro do prazo de validade, registrada no canto superior direito;
- VIII. Os comprovantes de despesa deverão apresentar-se preenchidos com clareza e sem rasuras que possam comprometer a sua credibilidade;
- IX. Os comprovantes de despesas apresentados, se preenchidos de forma manuscrita, deverão conter apenas uma única tonalidade de cor de caneta, como, por exemplo, não poderá haver documento fiscal preenchido com uma tonalidade e a data de emissão com outra;
- X. O documento fiscal, para fins de comprovação de despesa pública, deverá indicar a data de emissão, o nome e o endereço da repartição destinatária. O CNPJ constante no documento fiscal deverá corresponder ao nome da repartição destinatária (órgão ou entidade) indicada no mesmo;
- XI. Na aquisição de bens ou qualquer operação sujeita a tributo, o comprovante hábil deve ser a nota fiscal e, salvo exceções cabíveis, em primeira via;
- XII. Os fornecedores que apresentarem notas fiscais não poderão estar arrolados na relação dos que constam com a Inscrição Estadual cancelada, verificação que poderá ser efetuada no site da Secretaria de Estado da Fazenda - SEF;
- XIII. O documento fiscal apresentado deverá ser aquele que, por imposição de leis e regulamentos, é destinado ao credor. Quando for obrigatória a emissão de documentos fiscais, os destinatários das compras ou serviços são obrigados a exigir estes documentos dos que devam emití-los;
- XIV. Constituem-se comprovantes regulares da despesa pública, a nota fiscal, folha de pagamento, roteiro e viagem, ordem de tráfego, bilhete de passagem, guia de recolhimento de encargos sociais e tributos, entre outros, que deverão ser fornecidos pelo vendedor, prestador de serviços, empreiteiro e outros (T.C.S.C., 2009).

Ressalte-se que todos esses cuidados objetivam evitar que sejam efetuados pagamentos indevidos, resultando em prejuízo ao Erário, além de resguardar os responsáveis pela liquidação, os gestores públicos (gerentes, diretores, secretários, presidentes, etc.) e os ordenadores de despesas por eventuais responsabilizações, em decorrência de deficiências nas verificações e confirmações exigidas no momento da liquidação.

A liquidação, sob o aspecto administrativo, deve ser procedida com base no contrato, ajuste ou acordo respectivo, comprovante da entrega do material ou prestação efetiva dos serviços, por meio da figura do atesto, que é a confirmação desses estágios da despesa por funcionário habilitado do órgão contratante, o qual é posteriormente encaminhado ao setor financeiro para a efetiva liquidação no sistema de contabilidade (SÃO LUÍS, 2007).

Tendo em vista que o responsável pela liquidação deverá aferir se o fornecimento ou o serviço prestado está de acordo com o que foi contratado, faz-se necessário que o mesmo tenha conhecimento integral das cláusulas contratuais ou do termo aditivo, do orçamento, da nota de empenho e dos comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

O responsável pela liquidação da despesa pública poderá vir a ser responsabilizado pelos seus atos, em função de irregularidades decorrentes de deficiências nas verificações e confirmações exigidas no momento da liquidação, que resultem em prejuízos ao patrimônio público, por dolo ou culpa (SÃO LUÍS, 2007).

Sob o aspecto contábil, a partir da aferição realizada administrativamente, cumpre certificar a conformidade do crédito, a adequação legal e a respectiva apropriação da despesa ao orçamento vigente.

Na liquidação da despesa é que ocorre de fato a realização da despesa pública. A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, determina a observância do regime de competência na realização da despesa pública, segundo o que segue:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa (BRASIL, 2000).

Quanto à obrigatoriedade da liquidação, a Lei nº 4.320 estabelece essa exigência, expressamente, no art. 62, que assevera que o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação (BRASIL, 1964).

Portanto, para se efetuar o pagamento da despesa pública após o seu processamento pelo órgão de contabilidade, é indispensável que antes tenha ocorrido o cumprimento do estágio da liquidação.

A Lei nº 4.320/1964, em seu art. 63, § 1º, apresenta o objetivo da liquidação da despesa pública:

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Os objetivos trazidos pela Lei nº 4.320/64 a respeito da liquidação de despesas, não passam do estabelecimento de mais uma ferramenta de controle existente sobre a despesa pública e sim, de um mecanismo eficiente de investigação dos reais motivos da sua realização, tendo como plano de fundo as metas a serem perseguidas com a sua correspondente autorização nas leis orçamentárias, além da determinação do que deve ser pago e a quem de direito, de modo a eximir o Estado-administração do ônus correspondente ao crédito apurado (CONTI, 2008).

Neste sentido, qualquer tentativa de controle sobre as contas públicas, recai invariavelmente na análise da execução das despesas, com enfoque mais específico na etapa de liquidação da despesa pública.

É através do controle da execução orçamentária da despesa que a administração parte para o controle dos mais variados aspectos da gestão. O controle da aplicação dos limites constitucionais de despesas em saúde, educação, pessoal, endividamento, em despesas de caráter continuado, abertura de créditos adicionais, dentre outros aspectos, se dão com o controle da execução orçamentária da despesa pública.

Diante dessa constatação, o controle da execução da despesa em todas as suas etapas (empenho, liquidação e pagamento), apresenta-se como indispensável e um dos principais pontos de controle da administração pública.

Cumprido os objetivos da fase de liquidação, passa-se finalmente à fase de pagamento da despesa.

O pagamento se dá com a emissão da ordem de pagamento. Esta, assim como a ordenação de despesa (empenho), é da competência da principal autoridade de cada entidade governamental. Poderá haver delegação de competência com vistas a agilizar os trâmites administrativos para sua expedição.

Como último estágio da despesa, o pagamento se efetua na entrega de numerário ao credor, extinguindo dessa forma o débito ou obrigação, procedimento que somente poderá ser efetuado após a liquidação. Este pagamento normalmente se dá por meio de ordem bancária eletrônica em favor do credor, ou em casos excepcionais, por meio de cheques nominais ou em espécie.

Contudo pode acontecer da despesa não percorrer todos os seus estágios em um único exercício financeiro. Nesse sentido, consoante o art. 36 da Lei nº 4.320/1964 haverá a inscrição em Restos a Pagar, ou resíduos passivos, as despesas empenhadas, mas não pagas dentro do exercício financeiro, ou seja, até 31 de dezembro.

Conforme a sua natureza, as despesas inscritas em “Restos a Pagar” podem ser classificadas em:

- a) processadas - São as despesas em que o credor já cumpriu as suas obrigações, isto é, entregou o material, prestou os serviços ou executou a etapa da obra, dentro do exercício. Tendo, portanto, direito líquido e certo, faltando apenas o pagamento.
- b) não processadas - São aquelas que dependem da prestação do serviço ou fornecimento do material, ou seja, cujo direito do credor não foi apurado. Representam, portanto, despesas ainda não liquidadas (BRASIL, 1964).

Os empenhos não anulados, bem como os referentes a despesas já liquidadas e não pagas, serão automaticamente inscritos em Restos a Pagar no encerramento do exercício, pelo valor devido, ou caso seja este desconhecido, pelo valor estimado.

A inscrição de despesas em restos a pagar em ano eleitoral ganhou nova sistemática após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal. O gestor nesse ano fica impedido de contrair despesas nos últimos oito meses de seu mandato que não possam ser pagas no mesmo exercício. Assim dispõe o art. 42 da LRF:

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20 (Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, Federal, Estadual e Municipal, e o Ministério Público), nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício (BRASIL, 2000).

Desta forma, nenhuma despesa realizada a partir do mês de maio poderá ser inscrita em Restos a Pagar. Porém, se isso ocorrer, deverá ser assegurado disponibilidade de caixa para o exercício seguinte.

A inobservância deste dispositivo legal é disciplinada pela Lei Federal nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que prevê:

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:
"Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos (BRASIL, 2000).

Encerrado o exercício financeiro pode acontecer o surgimento de despesas que foram concebidas em anos anteriores e que ainda não foram pagas por motivos diversos. O assunto está regulado pelo art. 37 da Lei nº 4.320/1964: "Despesas de Exercícios Anteriores são as dívidas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros anteriores àqueles em que ocorreram os pagamentos."

O regime de competência exige que as despesas sejam contabilizadas conforme o exercício a que pertençam, ou seja, em que foram geradas. Se uma determinada despesa tiver origem, por exemplo, em 2009 e só foi reconhecida e paga em 2010, a sua contabilização deverá ser feita à "Conta de Despesas de Exercícios Anteriores" para evidenciar o regime do exercício.

Por derradeiro, conclui-se que a despesa pública percorre toda uma trajetória estabelecida pela Lei para que possa finalmente ser paga. O empenho, a liquidação e por fim o

pagamento são etapas que necessariamente a despesa pública deve percorrer, com exceção apenas para as despesas de pronto pagamento, pagas por meio de suprimentos de fundos, que por sua própria natureza não percorrem todas essas etapas.

2.4 A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Despesa Pública

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe inovações acerca da despesa pública, principalmente estabelecendo requisitos para a formalização de novas despesas comuns e as de caráter duradouro e fixando limites para a despesa com pessoal e de endividamento com base na receita corrente líquida, indicador este que passou a ser o principal denominador na avaliação da situação fiscal do governo.

A LRF, atenta ao crescimento da despesa pública impôs restrições a criação de novas despesas públicas, considerando não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a formalização de despesa ou assunção de obrigação que não atenda o disposto nos arts. 16 e 17.

Entre as diversas restrições ao crescimento da despesa pública impostas pela Lei em comento, destacam-se as despesas decorrentes da criação ou ampliação da ação Estatal. São condições para criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesas:

- a) declaração do ordenador de despesa de que: o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a Lei Orçamentária Anual; a despesa é compatível com o PPA e a LDO; e
- b) estimativa acompanhada das premissas e metodologia de cálculo, do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que a despesa entrar em vigor e nos dois seguintes (BRASIL, 2000).

Esses requisitos constituem condição prévia para a emissão de empenhos, e futuras contratações. Somente estão desobrigadas dessas condições as despesas consideradas irrelevantes, nos termos em que dispuser a LDO.

Por conseguinte, desde a publicação da LRF, os processos de despesas que se enquadrem nessa situação deverão conter declaração do ordenador de despesa nos termos antes referidos e estimativa do impacto orçamentário-financeiro do novo gasto.

Despesa obrigatória de caráter continuado foi definida pela LRF como despesa corrente derivada de Lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixe obrigação por período superior a dois exercícios.

Os atos que criarem ou aumentarem esse tipo de despesa, inclusive a prorrogação das criadas por prazo determinado, deverão ser instruídos com os seguintes elementos:

- a) demonstração da origem dos recursos para seu custeio;
- b) comprovação de que não afetará as metas do resultado fiscal previstas;
- c) plano de compensação por meio de aumento permanente da receita (elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição) ou redução permanente de despesa; e
- d) estimativa, acompanhada das premissas e metodologia de cálculo, do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois seguintes (BRASIL, 2000).

Somente estão dispensadas da apresentação da estimativa do impacto orçamentário e financeiro e da demonstração da origem dos recursos para seu custeio, as despesas relativas ao serviço da dívida e ao reajustamento geral anual de remuneração dos servidores.

Outra inovação trazida pela LRF, art. 19, foi a uniformização de limites dos gastos com despesas de pessoal, estabelecendo percentuais máximos da Receita Corrente Líquida que poderiam ser destinados aos dispêndios com pessoal por ente da Federação.

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento) (BRASIL, 2000).

No entanto, ampliando o mandamento constitucional esculpido no art. 169, a LRF fixou no seu art. 20 limites também por Poderes e órgãos da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - na esfera federal:

- a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar;
- d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

II - na esfera estadual:

- a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;
- d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III - na esfera municipal:

- a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo (BRASIL, 2000).

Essa questão encontra-se atualmente ainda *sub judice* no Supremo Tribunal Federal, que em decisão na ADIN nº 2238-5 indeferiu a medida cautelar de suspensão dos efeitos do artigo 20. Portanto, este dispositivo se encontra em pleno vigor.

Por fim, diante do exposto, pode-se perceber que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é tida nos dias atuais como um dos sustentáculos de todo o sistema de planejamento e orçamento público, além de servir como fonte orientadora de todos os assuntos atinentes às finanças públicas.

Dando continuidade, na próxima seção abordar-se-á o tema relacionado com o controle existente na administração pública, em decorrência deste ser um dos principais assuntos relacionados ao tema deste trabalho.

3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Nesta seção, apresenta-se a questão específica do controle na administração pública diferenciando o controle interno do externo, abordando questões de princípios e propedêuticas e ainda fazendo uma inter-relação entre ambos. Ao final, são apresentadas considerações sobre o tema Controladoria.

3.1 Antecedentes

Para Slomski (2007), controle, etimologicamente, refere-se ao ato ou efeito de se praticar uma ação controladora da administração quer seja pública ou privada, em especial nos procedimentos de fiscalização de eventos e fatos de qualquer natureza.

Nas formas de se controlar todo e qualquer tipo de patrimônio, surgiu na antiguidade o livro *Liber Abaci* publicado em 1202, pelo eminente escritor Leonardo Fibonacci. Esse livro, mesmo que ainda pela introdução dos números arábicos, foi considerado, a época, evolutivo salto nas formas de controle.

Mais adiante, no início do século XX, Fayol, industrial francês, considerado o pai da administração científica, procurou definir e sistematizar as funções básicas da administração, como planejamento, organização, direção, coordenação e controle, em sua obra publicada originalmente em francês, sob o título *Administration Industrielle et Générale*, no ano de 1916. Todas essas funções seriam desempenhadas visando ao alcance da eficiência administrativa (KOONTZ *et al.*, 1955).

Analisando mais especificamente a função controle, pode-se observar que esta era vista como uma simples verificação, *a posteriori*, se tudo havia ocorrido de acordo com o planejado. Essa verificação necessitava de informações apresentadas em forma de relatórios sobre o desempenho das diversas áreas da organização, cuja grande fonte fornecedora era a Contabilidade.

O controle, na acepção popular da palavra, significa “...domínio de si mesmo, domínio dos nervos, comedimento, moderação” (FERREIRA, 1982, p. 324). De acordo com Cruz e Glock (2006), o termo “controle” veio da expressão “*contrôle*” de origem francesa, adotada por volta do século XVII, correspondendo ao poder ou o ato de controlar e verificar.

Observando-se o termo “*rôle*” isoladamente, este significava um registro de nomes. Unindo os termos “*contre-rôle*”, essa união já significava um novo registro, que, quando comparado ao anterior ou original, tornava naturalmente possível uma ação de controle.

O controle é uma ferramenta histórica, originária desde os homens primitivos, que quando necessitavam “contar” seus rebanhos o faziam com o auxílio de pedras para controlar (acompanhar) cada cabeça de gado que passava em suas pastagens. Compreende-se desde então a necessidade de se controlar tudo o que se deseja executar com precisão e conhecer os resultados, acompanhando o histórico dos fatos para se elaborar planejamentos hábeis.

Sá (1994 apud CRUZ; GLOCK, 2006, p. 18) expressa seu pensamento sobre a origem do controle da seguinte forma:

A necessidade de guardar memória dos fatos ocorridos com a riqueza patrimonial gerou critérios de escritas em formas protegidas mesmo nas civilizações mais antigas, como a da Suméria; há cerca de 6.000 anos, encontram-se já registros em peças de argila que indicam tais evoluções. Pequenas tábuas de barro cru serviam para gravar, de forma simples, fatos patrimoniais diversos.

Dessa forma entende-se que diversas formas de controle, mesmo que arcaicas, já eram praticadas desde antes de Cristo, embora de maneira inconsciente, ali se praticavam técnicas de controle.

A necessidade da utilização do controle nasceu da existência de uma grande quantidade de normas complexas e regramentos a serem seguidos, que chegam a impossibilitar a supervisão direta sobre algumas tarefas desenvolvidas, não permitindo assim mensurar os resultados em relação aos objetivos almejados.

De modo geral, para executar qualquer forma de controle é importante que se tenham dados históricos de determinados fenômenos que se deseja controlar, a fim de se obter planejamentos, previsões e registros mais aproximados da realidade.

O filósofo Aristóteles, em uma de suas mais importantes obras e clássicos da filosofia política, “*A Política*”, originária aproximadamente em 323 a.C., de acordo com Pascoal (2008), também já apresentou sua visão a respeito da importância de controle sobre as coisas, visto que para o filósofo o controle sempre foi necessário, porque, como certas funções de magistrados que tem o manejo dos dinheiros públicos, é necessário que haja outra

autoridade para receber e verificar as contas, sem que a própria seja encarregada de outro ofício.

Na realidade, em toda atividade humana se vê, no controle propriamente dito, a chave do sucesso para se atingir um objetivo colimado, seja no âmbito da vida pessoal de cada um ou no planejamento de uma organização, quer pública ou privada. Diariamente as pessoas deparam-se comparando atitudes, decisões e desempenhos em determinadas situações com possíveis resultados almejados, sem dar conta de que ao fazê-lo e procurando evitar a repetição de fatos não condizentes com aquela realidade, estar-se-á exercendo o controle sobre essas situações.

Deste modo, o cuidado com o dinheiro público, principalmente o dinheiro público, na forma de bens e valores, merece de qualquer pessoa uma atenção especial e, por esse motivo, todas as nações tem editado normas de conduta para tratar especificamente deste assunto.

3.2 Fundamentação Legal

A legislação brasileira é profícua quando trata de controle da gestão pública. Como norma geral e fundamental a Constituição Federal de 1988 traça diretrizes; e a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 e a Lei Complementar nº 101, de 4 de março de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), reforçam as exigências do controle e especificam seu campo de atuação.

Há ainda as normas específicas que criam as atribuições dos órgãos de controle na União, nos estados e municípios. Estas normas, em geral, determinam, explícita e inegavelmente, a obrigatoriedade da existência de duas espécies de controle, o externo e o interno.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, dispõe sobre a existência do controle orçamentário, conforme o artigo 75:

O controle da execução orçamentária compreenderá:

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

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

III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (BRASIL, 1964).

Diante do exposto, pode-se observar a preocupação do legislador com os agentes responsáveis pelos bens e valores do Erário, com os programas executados pelos gestores públicos, bem como com o controle dos atos realizados na Administração Pública que impliquem em alterações nas Receitas e Despesas.

A mencionada lei, ainda, no artigo 76 disciplina a implementação da figura do controle interno no Poder Executivo. Este controle visa à execução dos aspectos especificados no artigo 75, sem prejuízo das atribuições dos órgãos de controle externo. Determina, também, no artigo 77, que o controle da legalidade dos atos da execução orçamentária deverá ser prévio, concomitante e subsequente (BRASIL, 1964).

Na sequência, tem-se o Decreto-Lei nº 200/67, que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, determinando que a Administração Federal deva observar o princípio do controle na execução de suas atividades. Este controle será dos programas, das normas e da aplicação dos recursos e bens públicos, conforme os artigos 13 e 14 do referido Decreto-Lei (BRASIL, 1967).

Em 1988, com a promulgação da Carta Magna, reforçou-se a necessidade do controle, com a definição no art. 70 do texto constitucional que:

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, assumira obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988).

A partir de então, o controle ganhou relevância, compreendido como princípio constitucional, passando o exercício desta função a ter respaldo na carta magna do país.

Atendendo a necessidade de expandir a atividade de controle, a LRF estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mencionando em alguns dispositivos a execução de controle quanto às despesas e custos envolvidos na Administração. Enfatiza, principalmente, a existência do controle social por parte dos cidadãos e a fiscalização pelos órgãos de controle externo e interno dos atos e fatos que resultem no aumento das despesas e diminuição das receitas, dentre outros, conforme artigo 59 e incisos:

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.

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

- I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;
- II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;
- III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
- IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
- V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária (BRASIL, 2000).

Desta forma, a LRF determina que o controle interno deve fiscalizar a atuação da gestão pública quanto aos fatos orçamentários, contábeis, patrimoniais e relativos a pessoal.

Diante destas constatações, evidencia-se que o controle na administração pública se reveste em atividade indispensável ao Estado e como tal deve ser pautado em procedimentos regularmente estabelecidos por instrumentos apropriados.

3.3 Instâncias de Controle

A Carta Maior de 1988, no art. 70, ao tratar da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial a ser exercida sobre os atos da Administração Pública, direta ou indireta, dividiu o controle em duas formas, denominadas de interno e externo, distinguindo-os pelo critério de competência para o exercício dessa fiscalização (BRASIL, 1988).

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

Também merece destaque o controle social, que é uma modalidade de controle externo cujo agente controlador é a própria sociedade civil organizada ou o cidadão, individualmente, manifestando-se na participação em audiências públicas e órgãos colegiados, como os conselhos gestores de políticas públicas, além da utilização de denúncias, ações populares e representações. dirigidas às Cortes de Contas ou ao Ministério Público (SANTOS 2002 apud LIMA, 2008).

3.3.1 Controle interno

Para Jund (2003, p. 34), controles internos são todos os instrumentos da organização destinados “à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que verificamos dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.”

Antony (1995 apud MOSIMANN e FISCH, 1999, p. 14), define controle interno “como um processo pelo qual a organização segue os planos e as políticas da administração.”

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA (1990 apud ATTIE 1998, p. 197), define controle interno como:

a organização e os métodos utilizados nos negócios com o objetivo de: salvaguardar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes ou erros não intencionais; assegurar a validade e integridade dos dados contábeis que deverão ser utilizados pela gerência para a tomada de decisões e promover a eficiência operacional da empresa dentro de normas preestabelecidas.

Segundo o conceito apresentado, o controle interno se dá com uma interação de recurso materiais e intelectuais sistematizados e capazes de garantir o atingimento dos objetivos de uma organização.

Na Administração Pública, seja por força de mandamento constitucional, seja por condição de eficiência, a atividade de controle perpassa por todas as esferas de atuação. Seja na atividade de administração, exercida pelo Poder Executivo, seja na atividade Legislativa, e até mesmo na função jurisdicional do Poder Judiciário, o controle está presente.

Estudos apontam que data de 1922 a estruturação desse sistema de controle no Brasil. Nesse período, segundo Calixto e Velázquez (2005), o controle interno atuava examinando e validando as informações sob os aspectos da legalidade e da formalidade, com preocupação centrada no atendimento aos órgãos de fiscalização externa em detrimento da avaliação da forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos.

O Sistema de Controle Interno opera de forma integrada, ainda que cada Poder tenha seu próprio controle interno. Esse Sistema, entretanto, será coordenado pelo Executivo, posto que lhe competirá, ao final do exercício, preparar a prestação de contas conjunta, em que pese os demais Poderes elaborarem as suas respectivas contas (REIS, 1993).

A Administração possui a faculdade de rever os seus atos, de forma a possibilitar a adequação destes à realidade fática em que atua, e declarar nulos os efeitos dos atos eivados de vícios quanto à legalidade. Essa forma de controle endógeno da Administração denomina-se princípio da autotutela. Ao Poder Judiciário cabe somente a anulação de atos reputados ilegais. O embasamento de tais condutas é pautado nas Súmulas n^{os} 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal (STF).

Toda administração, privada ou governamental, é exercida por meio de ações visando ao cumprimento de um determinado objetivo. Desta forma, a função do controle interno se torna então indispensável, seja no âmbito público ou privado, para acompanhar e analisar essas ações, suas falhas, seus desvios, no sentido de correção, além de buscar atingir resultados com o máximo de eficácia, eficiência, e economicidade.

Logo, a atividade de controle interno se reveste de uma importância fundamental quando, estruturada em procedimentos com enfoque técnico, objetivo, sistemático e

disciplinado, tendo a finalidade de agregar valor ao resultado alcançado, sempre procurando apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos processos de gestão.

3.3.1.1 Finalidades e Objetivos do Controle Interno

Nas administrações governamentais, o Controle Interno deve estar presente, atuando de forma preventiva, em todas as funções: administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e de recursos humanos, dentre outras, na busca da realização dos objetivos a que se propõe. Deve ainda, guardar os fundamentos estabelecidos no art. 74, da Constituição Federal, que determina:

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- avaliar o cumprimento de metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- 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;
- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- 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 (BRASIL, 1998).

Analisando-se o texto constitucional vigente, sob a abrangência do controle, verifica-se que este não se restringe a aspectos financeiros e orçamentários apenas, mas explicita que o controle, ou a fiscalização, atuará sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

A fiscalização contábil diz respeito aos procedimentos necessários para a avaliação e certificação de que a contabilidade do órgão/entidade registra adequada e fidedignamente os atos e fatos que envolvem os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, assim como a validação das transações registradas, os registros completos, autorizados por quem de direito e os valores exatos. Sendo a Contabilidade a fonte permanente de informações econômico-financeiras, constitui instrumento indispensável em todos os enfoques do controle.

Para Ferraz (1999), a fiscalização financeira ocupa-se em verificar se a administração dos recursos financeiros está sendo realizada de acordo com as normas e princípios da administração pública, não só com relação a arrecadação, gerenciamento e aplicação dos recursos, como em relação a regularidade das renúncias de receitas e concessões de auxílios e subvenções. A Lei de Responsabilidade Fiscal veio conferir grande relevância ao acompanhamento e à fiscalização financeira, restringindo inclusive os benefícios fiscais concedidos. O art 14 da Lei Complementar nº 101 assevera:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (BRASIL, 2000).

Quanto à fiscalização orçamentária, ainda segundo Ferraz (1999), não deve se esgotar na verificação se as despesas estão previstas no orçamento anual e se foram fielmente executadas. Deve-se, ainda, confrontar estas com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e o Plano Plurianual (PPA) a fim de assegurar o cumprimento dos programas traçados pelos representantes do povo.

Vale informar que a Constituição Federal determina que sejam utilizados os instrumentos de planejamento da ação governamental, apontados no artigo 165, também adotados pelos estados e municípios nas respectivas Constituições e Leis Orgânicas:

Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais (BRASIL, 1988).

Verifica-se que pelo menos três instrumentos são determinados por força constitucional, devendo ser elaborados pelos governos federal, estaduais e municipais, a fim de orientar as ações a serem desenvolvidas no médio e curto prazo.

O Plano Plurianual consiste em plano de trabalho, no qual são estabelecidas de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as

despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias estabelece as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei Orçamentária ou Orçamento anual deve estar de acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual. É o instrumento da gestão na contabilidade pública. O Orçamento anual é o meio pelo qual o governo programa a previsão das receitas e a fixação das despesas para um determinado exercício. É um instrumento de planejamento, que expressa a aplicação dos recursos que se espera arrecadar em programas de Investimentos, Inversões, Custeio e Transferências, de forma a propiciar o melhor nível dinâmico de bem estar à coletividade.

A LOA abrange o orçamento fiscal, da seguridade social e o orçamento de investimento das estatais. Poderá sofrer emendas, desde que sejam compatíveis com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com o Plano Plurianual, e que não impliquem aumento da despesa prevista, salvo com a respectiva indicação de recursos (BRASIL, 1988).

A necessidade do vínculo entre o PPA e a Lei Orçamentária Anual (LOA) decorre das reiteradas determinações constitucionais, no sentido da compatibilidade do orçamento em relação ao PPA, conforme preceitua o art. 166, § 3º da Constituição.

A fiscalização operacional diz respeito ao acompanhamento e avaliação das ações empreendidas pelo órgão/entidade para alcançar seus objetivos institucionais, em especial quanto aos aspectos de economia, eficiência e eficácia. É muito deficiente na Administração Pública essa fiscalização, em função de que não se tem um sistema de apuração de custos, assim como indicadores para avaliação de resultados.

No desempenho de suas funções compete ao controle interno avaliar os resultados da gestão, por meio de indicadores estabelecidos nos orçamentos anuais e plurianuais. Esta talvez seja uma das mais oficiosas atribuições do controle interno.

A fiscalização patrimonial diz respeito não só ao controle de bens móveis ou imóveis, mas também de créditos, títulos de renda, participações e almoxarifados, além das dívidas e de fatos que, direta ou indiretamente possam afetar o patrimônio.

Já apreciação da legalidade dos atos de gestão não pode ser vista de forma isolada, mas sim conjugada com a legitimidade da ação, tendo sempre como parâmetro o interesse público, buscando atingir também a legitimidade.

Moreira Neto (2009, p. 109) define legitimidade como

a conformidade da ação do Estado com a vontade política dominante na sociedade, recolhida pelos meios igualmente por elas aceitos. Já a legalidade é a vinculação da atuação administrativa com aquilo que a lei determina

A Constituição da República também inovou quando atribuiu ao Controle Interno competências para avaliar a eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração.

Peter e Machado (2003, p. 32) ao abordar as condições de validade dos atos e fatos da gestão pública, abordam detalhadamente os pressupostos que serão analisados pela atividade de controle:

Legitimidade: pressupõe a aderência, além da legalidade, à moralidade e à ética, tendo como referencial de desempenho os princípios constitucionais da Administração Pública. Nenhum ato pode ser legítimo se não for legal, entretanto, pode ser legal e agredir a legitimidade;

Legalidade: aderência às determinações estabelecidas nos normativos, sejam eles dispositivos legais ou regimentais. Tem como referencial de desempenho as normas legais e regimentais;

Eficácia: diz respeito ao pleno atingimento de suas prioridades e metas previamente definidas. Tem como indicadores de desempenho a programação de objetivos e metas, cláusulas contratuais e cláusulas conveniais;

Eficiência: refere-se à maximização de resultados de forma objetiva e mensurável. Tem como indicadores de desempenho o desempenho padrão e as cláusulas contratuais;

Economicidade: refere-se à ocorrência de resultados que demonstram a minimização dos custos incorridos, de forma objetiva e mensurável. Tem como indicadores de desempenho o desempenho padrão e as cláusulas contratuais;

Qualidade: quando se identifica a preocupação com a satisfação do cliente, a melhoria contínua, a não aceitação de erros e os processos voltados para resultados. Tem como indicadores de desempenho o desempenho padrão e as cláusulas contratuais;

Efetividade: quando se identifica a ocorrência, prazo, no longo prazo, de resultados que expressam ação positiva do Estado, fazendo com que seus resultados, impactos e benefícios incidam sobre dada realidade social, de acordo com os interesses definidos.

A função de apoiador do controle externo, remonta desde a constituição de 1967, que no art. 72, incluiu entre as atribuições do sistema de controle interno a de “criar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo e para assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa”, estabelecendo desta forma a necessidade de haver integração entres estes organismos de controle (BRASIL, 1967).

O controle interno funciona como um braço do sistema de controle externo no seio da administração, mantendo uma relação de proximidade com os fatos e atos de gestão.

A despeito da evolução legislativa acerca das atribuições do controle interno, este não possui uma uniformidade de atribuições entre as diversas unidades da federação, tampouco uma forma exata de organização, ora apresentando-se como órgão de *staff*, ora com órgão hierarquizado.

Apesar do controle interno ser um instituto já previsto na estrutura da administração pública, com sede constitucional, muitos autores destacam que o assunto não havia sido regulamentado, o que ocorreu com a vigência da LRF. Em razão das suas exigências, dentre estas a “obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal”, vem consolidando a idéia como instrumento fundamental em toda a estrutura da administração pública, desde o nível municipal (desde o nível municipal (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

Quanto aos objetivos do Sistema de Controle Interno, pode-se afirmar que o mesmo verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las legítimas (atender a todos os princípios constitucionais).

Os objetivos, além de comprovarem a legitimidade dos atos, devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização. O sistema de controle não é um fim, mas um meio. Toda entidade, com fins lucrativos ou não, possui uma razão de existir, uma missão. Ainda que as instituições possuam semelhanças, nunca são iguais; logo, um sistema de controle interno nunca será igual a outro, em que pese sempre haver objetivos e controles comuns.

Peter e Machado (2003, p. 41) definem que o objetivo geral dos controles internos é assegurar que não ocorram erros potenciais, por meio do controle de suas causas, destacando-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes:

Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
 Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
 Antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas anti-econômicas e fraudes;
 Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
 Salvar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
 Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos; e
 Assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

Nesse sentido, na Administração Pública, o controle interno deve estar presente, atuando de forma preventiva, em todas as suas funções, administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial, de recursos humanos, dentre outras, na busca da realização dos objetivos a que se propõe.

3.3.1.2 Características e Área de Atuação

Os sistemas de controle interno são implantados com controles peculiares tanto à Contabilidade como à Administração, com ênfase às áreas de orçamento, receita, custos e despesas, patrimônio, planejamento estratégico e setorial, eficácia operacional, administração de tempo e movimento e controle de estoques e de qualidade.

Para Attie (1998, p. 142), as características de um eficiente sistema de controle interno compreendem:

- plano de organização para que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcione controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para execução de suas atribuições.

O sistema de controle interno de uma entidade, por estar mais próximo dos atos e fatos administrativos, é capaz de exercer de forma mais eficiente as atividades de prevenção, correção e orientação dos gestores. Sua atuação de forma concomitante fortalece a legalidade e legitimidade e possibilita maior transparência nas ações governamentais.

O controle interno atua na administração em diversas searas, identificando, em função da relevância e dos efeitos posteriores, as que devam se sujeitar a algum tipo de controle.

Estudos realizados pelo Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal, em 2006, constataram as áreas de atuação do controle, conforme Gráfico 1. Em todos os Estados, no Órgão de Controle Interno, existe a área de Auditoria e Fiscalização ou Controle; quanto às demais áreas, observou-se que Corregedoria consta em sete Estados; Contabilidade em sete; Administração Financeira em quatro; Ouvidoria em quatro Estados; e Racionalização do gasto público em três Estados. O detalhamento por unidade da federação pode ser observado no Gráfico 1.

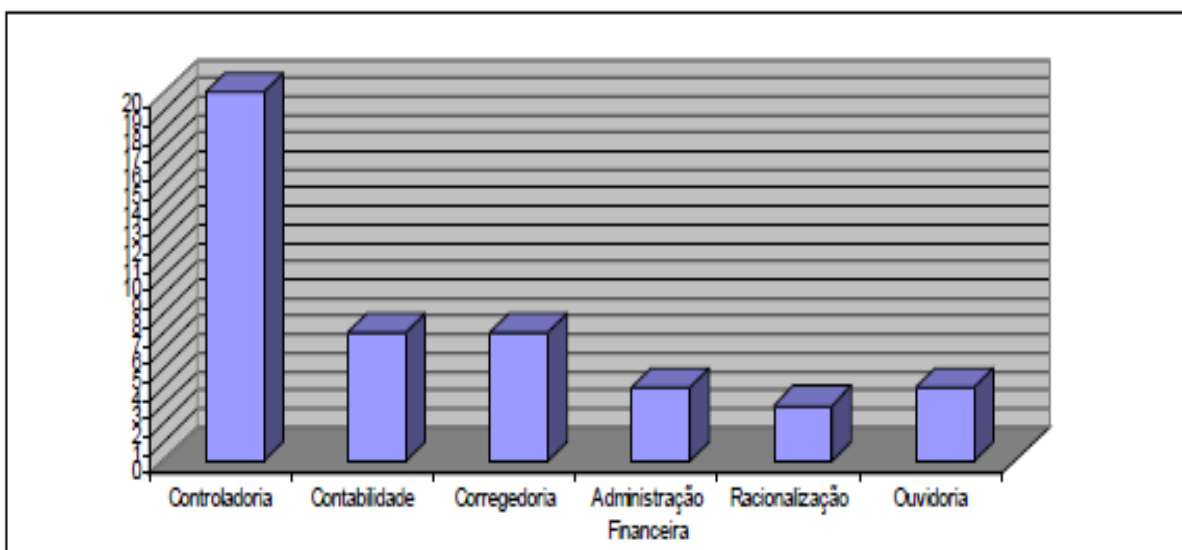


Gráfico 1 – Áreas de atuação do Controle Interno
Fonte: CONACI, 2006.

A partir dos dados obtidos na pesquisa realizada pelo Fórum constatou-se que na maioria dos Estados as principais competências dos Órgãos de Controle são: a comprovação da legalidade e avaliação dos resultados da gestão (90%); avaliação da execução de planos, programas e orçamentos (60%); bem como normatização e orientação sobre assuntos de controle interno (55%); e, verificação da regularidades dos atos de receitas e despesas (50%).

3.3.1.3 Princípios do Controle Interno

Os princípios que regem um procedimento servem para nortear uma ação dentro de parâmetros pré-estabelecidos. Na atividade de controle interno esses parâmetros são orientados pela legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia da gestão pública.

Melo (2005, p. 128) define que os princípios do controle interno são como:

um mandamento nuclear de uma sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes norma compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

A atividade de controle interno na administração pública é idealizada para possibilitar, além da observância dos princípios basilares que regem a administração pública, oferecer aos gestores públicos condições de avaliar de forma concomitante as realizações dos programas governamentais.

A doutrina não é unânime em estabelecer uma classificação dos princípios que regem o controle interno na Administração Pública. Adotando-se a classificação de Peter e Machado (2003, p. 48) podem ser elencados cinco princípios basilares da atividade de controle na administração pública.

a) Princípio da Segregação de Função

Por esse princípio entende-se que a atividade administrativa, por sua natureza deve ser descentralizada. O Decreto-Lei nº 200 de 1967 que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece:

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

I - Planejamento.

II - Coordenação.

III - Descentralização.

IV - Delegação de Competência.

V – Controle (BRASIL, 1967).

Nessa perspectiva, as funções administrativas devem ser descentralizadas ou segregadas entre vários agentes e órgãos. A segregação das funções cria um ciclo de controle, propiciando que em cada etapa do processo um executor possa conferir e atestar a tarefa feita por seu antecessor, dando o devido prosseguimento ao processo de execução.

Para Castro (2007, p. 92), o Princípio da Segregação de Funções nos informa que não poder um servidor ou órgão absorver todas as atividades de um processo, desta feita, como exemplo pode-se imaginar uma atividade de formalização de despesa pública: quem compra não recebe quem recebe não paga e quem paga não audita.

As tarefas e responsabilidades essenciais ligadas à autorização, ao processamento, ao registro e à revisão das transações e fatos devem ser distribuídas entre diferentes pessoas

e/ou unidades administrativas, com o fim de reduzir os riscos de erros, fraudes e desperdícios. O trabalho de uma pessoa ou unidade deve ser automaticamente verificado por outra nos fluxos normais de trabalho. Não pode uma única pessoa ter todo um processo sob o seu domínio, se este domínio possibilitar erros, fraudes ou desperdícios não identificáveis em seu curso normal.

b) Princípio da Delegação de Competência e Determinação de Responsabilidades

A delegação de competência será utilizada na forma de descentralização administrativa, visando assegurar maior agilidade e eficiência nos processos. Aquele que é competente para delegar poderes e atribuição o faz objetivando sempre o interesse público e deve indicar com precisão os poderes delegados, a pessoa que receberá a delegação, dentre outras questões específicas capazes de servir como referência de controle da atividade delegada (FERNANDES, 2005).

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

c) Princípio da Relação Custo-Benefício

Existe uma predisposição em considerar que os instrumentos de controle do uso do dinheiro público sejam plenamente justificáveis. Isto faz com que estes instrumentos sejam implantados sem que exista um estudo prévio. Neste princípio, pondera-se que o custo de manutenção da atividade de controle não deva ser superior aos benefícios que ele possa propiciar.

d) Princípio da Qualificação Adequada

A atividade de controle pressupõe que seus agentes sejam pessoas dotadas de notórios saberes e experiência quanto às práticas administrativas, nesse sentido dá-se o Princípio da qualificação adequada.

Fernandes (2005, p. 32) assevera que a eficiência de um órgão de controle “depende da qualidade de seus recursos humanos. Se não outras áreas esse fator é importante, no controle ele é fundamental por que depende, sobretudo da dedicação e motivação de seus agentes.”

Para a manutenção da qualificação, exige-se do corpo de *controllers* uma constante atualização profissional, haja vista que a atividade administrativa está diretamente vinculada à legislação que por sua vez está em constante alteração.

Chefes, diretores e colaboradores devem caracterizar-se por sua integridade pessoal e profissional, possuir um nível de competência que lhes permita entender a importância de desenvolver, implantar e manter controles internos apropriados, e alcançar os objetivos gerais de tais controles.

Neste sentido, o incentivo à educação formal e à formação profissional deve ser constante. Pessoas instruídas e educadas podem entender com mais facilidade a finalidade dos controles.

e) Princípio da Aderência às Normas

Discorrendo sobre o Princípio da Aderência às Normas, Peter e Machado (2003, p. 50) asseveram que “é necessária a existência, no órgão/entidade, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.”

Todos os procedimentos, processos e documentos devem ser alvos de normatização ou mediante instruções de controle ou manual de organização do sistema de controle interno.

A organização do organograma, por exemplo, com definição das atribuições específicas e comuns das unidades administrativas, o desenho do fluxo dos processos internos, os manuais de procedimentos setoriais, as rotinas das unidades, bem como as determinações sobre formulários, procedimentos, prestações de contas, devem ser objetos de normatização. Deve-se ter o cuidado, ainda, para que as normatizações sobre controles internos não sejam extensas, que sejam simples e sofram periódica reavaliação.

Diante do que foi exposto, tem-se que os princípios do controle interno orientarão toda a estruturação e funcionamento do sistema de controle interno, contribuindo para consecução dos objetivos de uma entidade.

O controle interno integra um sistema central que também contém o controle externo, isto é, aquele exercido fora da estrutura da entidade controlada. No próximo tópico, abordar-se-á a controle externo na administração pública, em seus temas mais relevantes.

3.3.2 Controle externo

Na visão tradicional da Administração, a qual envolve a combinação e direção da utilização dos recursos necessários para alcançar objetivos específicos, inclui-se nesse processo de gestão, o ciclo do planejamento, da organização, da direção e do controle.

Ainda nessa mesma visão, a função do controle é fornecer a ligação entre o planejamento e as decisões, avaliando os resultados realizados com o esperado, conforme afirma Chiavenato (2006, p. 447) que o controle consiste na “função administrativa que monitora e avalia as atividades e os resultados alcançados para assegurar que o planejamento, organização e direção sejam bem-sucedidos.”

Na Administração Pública, segundo Mileski (2003), o controle é corolário do Estado Democrático de Direito, obstando o abuso de poder por parte da autoridade administrativa, fazendo com que esta paute a sua atuação em defesa do interesse coletivo, mediante uma fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva.

Para Meirelles (2000), controle externo é o que se realiza por órgão distinto daquele responsável pelo ato controlado e visa a comprovar a probidade administrativa e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento.

O objeto do controle externo são os atos administrativos em todos os poderes constituídos nas três esferas de governo e atos de gestão de bens e valores públicos, examinando, da forma mais ampla possível, a correção, regularidade e consonância dos mesmos de acordo com as leis, planos e programas.

Em resumo, controle externo sobre as atividades da Administração Pública é todo aquele controle exercido por um Poder ou órgão sobre a administração de outros. Nesse sentido, é controle externo o que o Judiciário efetua sobre os atos dos demais Poderes. É controle externo o que a Administração Direta realiza sobre as entidades da Administração Indireta. É controle externo o que o Legislativo exerce sobre a Administração Direta e Indireta dos demais Poderes. Na terminologia adotada pela Constituição Federal de 1988, apenas este último é que recebe a denominação jurídico-constitucional de controle externo conforme seus arts. 31 e 70 a 74 (BRASIL, 1988).

3.3.2.1 Análise histórico-evolutiva

São muitas as identificações das primeiras atividades de controle externo exercida sobre as riquezas do Estado.

Paulino (1992, p. 65) afirma que na capital grega havia uma corte de contas, “composta por dez oficiais eleitos anualmente pela Assembléia Geral do povo- eclésia, que se reunia na Àgira-, que tomava as contas dos arcontes, estrategas, embaixadores, sacerdotes e todos quantos manejavam o dinheiro público.”

Aristóteles em “A Política” sustentou a necessidade de prestação de contas quanto à aplicação de recursos públicos e de punição para responsáveis por fraudes ou desvios e defendeu a existência de um tribunal dedicado às contas e gastos públicos, para evitar que os cargos públicos enriquecessem aqueles que os ocupassem (PASCOAL, 2008).

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já prescrevia que “a sociedade tem direito de pedir conta a todo agente público de sua administração”. O dever de prestar contas é inerente a toda atividade pública e, sendo assim, é de extrema importância os meios à disposição ou a serviço da sociedade, para o exercício do controle do poder (BENDA, 2001).

Foi, todavia, com a gloriosa Revolução Francesa que nasceu o princípio da separação dos poderes, idealizado por Montesquieu, permitindo-se, então, falar de um controle externo. O controle é externo porque realizado por órgão independente, distinto daquele que realiza a execução de atividade administrativa.

Os pressupostos da criação de um órgão específico para auxiliar o Poder Legislativo, real detentor do controle externo, advêm da necessidade de se imprimir um caráter técnico as decisões a serem prolatadas.

A idéia de Corte de Contas pode ser localizada no final da Idade Média em países como Inglaterra, França e Espanha. Speck (2000 apud LIMA, 2008, p. 35), aponta como pioneira a criação do Tribunal de Cuentas espanhol no século XV.

De acordo com Matos (1995, p. 48), a primeira informação que se tem do surgimento do Tribunal de Contas do Brasil é relatada no alvará de 28 de junho de 1808. Nesse documento, o então príncipe regente com a intenção de exercer uma correta administração, cria um órgão para essa finalidade que viria exercer a arrecadação, a distribuição e assentamento do expediente da real Fazenda do continente. O órgão criado foi chamado de Erário ou Tesouro Público. Inicialmente era composto por um presidente, um tesoureiro-mor, um escrivão, e três contadores gerais.

A idéia de criação de um Tribunal de Contas propriamente dito surgiu pela primeira vez no Brasil em 23 de junho de 1826, com a iniciativa de Felisberto Caldeira Brant, Visconti de Barbacena e de Jose Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei nesse sentido ao Senado do Império. Contudo foi no ano de 1890, por meio do Decreto nº 996-A, que surge de fato o primeiro órgão de controle externo no Brasil, com atribuições de aferir a legalidade de todos os atos de gestão que envolvessem dispêndios e arrecadação de recursos públicos.

Já em 1891, a Constituição Federal asseverou no art. 89 – “É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso.” A partir daí, todas as Constituições do Brasil destinaram capítulo específico para dispor sobre o controle externo, a cargo, ora do Poder Executivo, ora a cargo do Legislativo.

3.3.2.2 Composição dos Tribunais de Contas

Não obstante o papel indispensável desenvolvido pelas Cortes de Contas, muito ainda tem se criticado acerca de seu funcionamento e sua composição. A composição e a forma de escolha dos membros dos Tribunais de Contas é matéria constitucional de repetição obrigatória pelos Estados e está prevista no art. 73 da Carta Magna, assim expressa:

Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

§ 1º - Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos:

I - mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade;

II - idoneidade moral e reputação ilibada;

III - notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;

IV - mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.

§ 2º - Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos:

I - um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antigüidade e merecimento;

II - dois terços pelo Congresso Nacional.

§ 3º Os Ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se-lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas constantes do art. 40. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 4º - O auditor, quando em substituição a Ministro, terá as mesmas garantias e impedimentos do titular e, quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de juiz de Tribunal Regional Federal.

A composição dos membros dos Tribunais de Contas e a forma de escolha é questão bastante discutida pela doutrina nacional, que em sua maioria questiona a forma de escolha dos membros dos Tribunais de Contas, atribuindo um forte ingrediente político na sua composição. Para uma corrente contrária a essa forma de provimento, a melhor forma de provimento seria por meio de concursos de provas e títulos.

3.3.2.3 Fundamentação Legal

O termo controle externo nas atividades desenvolvidas pela Administração Pública está intimamente ligado ao conceito de fiscalização. A princípio, a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) traz, no seu art. 81, que - “O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”.

Sendo a execução orçamentária uma atividade-meio que o Estado desenvolve para obter meios financeiros necessários à realização de suas finalidades, mais razões assistem para que, sobre essa se exerça uma fiscalização especial e específica.

O Decreto-Lei nº 200/67 que dispõe sobre a organização da Administração Federal, fez menção a instituição do Tribunal de Contas, quando asseverou no art. 68: “O

Presidente da República prestará anualmente ao Congresso Nacional as contas relativas ao exercício anterior, sobre as quais dará parecer prévio o Tribunal de Contas”.

Atualmente, as normas gerais sobre controle externo estão insculpidas nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal de 1988, cujos trabalhos devem ser exercidos fora do âmbito do ente a ser auditado e da seguinte forma:

- Na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União;
- Nos estados, pelas Assembléias Legislativas, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado;
- Nos municípios, pelas Câmaras Municipais, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado, do Tribunal de Contas dos Municípios (órgão estadual), do Tribunal de Contas do Município (órgão municipal) ou órgão equivalente.

É de uma lógica incontestável a recomendação expressa na Carta Magna de que o controle externo será exercido por órgão estranho ao Poder a ser controlado, pois assim procedendo mantém o órgão de controle com completa autonomia e irrestrita independência em relação ao ente controlado e às peças examinadas.

Com base no entendimento do art. 70, *caput*, da Carta Constitucional (BRASIL, 1988), constata-se a abrangência da fiscalização que será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, conforme está preconizado:

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.

Na análise de Silva (2004), o controle externo é, pois, função do Poder Legislativo, sendo de competência do Congresso Nacional no âmbito federal, das Assembléias Legislativas nos Estados, da Câmara Legislativa no Distrito Federal e das Câmaras Municipais nos Municípios com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas. Consiste, assim, na atuação da função fiscalizadora do povo, por meio de seus representantes, sobre a administração financeira e orçamentária.

Posteriormente, segundo o disposto no parágrafo único do art. 70 da Carta Magna (BRASIL, 1988), é definido quem deve prestar contas:

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.

O raciocínio é: onde houver bens e recursos públicos envolvidos, há necessidade de controle e de prestação de contas à sociedade. E mais, dependendo da origem do recurso público, o beneficiário poderá prestar contas a um ou mais Tribunais de Contas. Trata-se de uma exigência fundamental do regime democrático. Na dicção de Meirelles (2000), o dever de prestar contas é um dos característicos do gestor público, ao lado dos deveres de eficiência, de probidade e do poder-dever de agir.

O art. 71 da Carta Maior (BRASIL, 1988), dispõe que o controle externo representa a fiscalização a ser realizada pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, sobre os atos administrativos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, praticados pelos demais Poderes, conforme mencionado abaixo:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

Este artigo determinou que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), ao qual atribuiu onze competências sem prejuízo de outras constantes no próprio texto constitucional, na Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do TCU), na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e em diversos outros diplomas legais.

Os Tribunais de Contas no Brasil, após a Constituição de 1988, elevaram-se a *status* de órgão constitucional independente, cuja competência é diretamente outorgada pela Carta Magna e que, em sua missão estritamente técnica de auxiliar o Poder Legislativo, não se submete a qualquer um dos três Poderes constituídos. Até então, as atividades dos Tribunais

de Contas restringiam-se à fiscalização da execução orçamentária dos Estados e Municípios, ao julgamento das contas dos responsáveis por dinheiros e bens públicos e à legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões.

A partir da Constituição, os Tribunais de Contas receberam poderes para, no auxílio do Poder Legislativo, e com o apoio do Controle Interno, exercerem a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes políticos e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receita.

Assim, a titularidade do controle externo é do Poder Legislativo, mas numerosas atribuições típicas dessa função são de exclusiva competência das Cortes de Contas.

Por sua vez a LRF, em relação ao controle externo, determina no art. 56 que:

As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio separadamente, do respectivo Tribunal de Contas (BRASIL, 2000).

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, o controle exercido pelos Tribunais de Contas começa a se dá de forma mais concomitante com a realização dos atos de formalização de despesas e arrecadação de receitas. A Lei prevê ainda a criação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal.

(...)

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até 30 (trinta) dias após o encerramento de cada bimestre [...]

(...)

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20, Relatório de Gestão Fiscal [...] (BRASIL, 2000).

Como se observa, o legislador procurou traçar medidas objetivas para permitir a completa transparência dos relatórios de gestão dos responsáveis pela gerência de recursos públicos, medidas estas que seriam solidificadas com a permissão expressa do livre acesso ao cidadão dos relatórios de auditoria do Tribunal de Contas da União e dos Estados, órgãos técnicos de apoio ao Congresso Nacional e às Assembléias Legislativas Estaduais, em suas respectivas áreas de atuação.

Conclui-se, com tudo que foi exposto, que o controle externo, no seio da Administração Pública, tem por objetivo verificar a probidade da gestão, por meio da boa verificação dos dinheiros públicos, a guarda e emprego legal dos mesmos e o cumprimento da Lei Orçamentária, pois é por meio de um controle independente e atuante que tal objetivo será atingido, permitindo a obtenção do resultado máximo, com o mínimo de recursos, e também sem desvios e desperdícios.

3.4 Relação entre Controle Interno e Externo

A Constituição Federal não deixa dúvidas quanto à obrigatoriedade de uma interação entre os sistemas de controle, quando prevê que compete ao controle interno apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A interação de ambos - do Controle Interno e Externo - é que forma o denominado Sistema de Controle. Não há que se falar em hierarquia entre os dois tipos de controle. Um não sobrepõe o outro, pelo contrário, um necessita do outro. Quanto mais eficiente for o controle interno de uma entidade, menor será a atuação do controle externo.

Contudo, na prática administrativa, é comum se colocar o controle externo em nível acima do controle interno. Essa comprovação pode ser atestada inclusive em termos de remuneração de seus servidores. Como não foi atribuído ao controle interno nenhum tipo de competência sancionadora, suas ações muitas vezes acabam não surtindo o efeito desejado.

O Controle Interno presta apoio ao outro segmento - o Controle Externo -, que como já referido, é atribuído ao Poder Legislativo, que o exerce com auxílio dos Tribunais de Contas. Integrados - Controle Interno, Controle Externo e Administração -, cumpre-lhes promover a realização do bem público, para permitir a obtenção do resultado máximo, com o mínimo de recursos, sem desvios e desperdícios.

As Constituições estaduais das 26 unidades federativas contemplam normas relativas às competências dos Tribunais de Contas e estabelecem a obrigatoriedade da instituição e manutenção, de forma integrada, de sistema de controle interno, pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Desse modo, o controle governamental na Administração Pública é feito por meio dos próprios gestores e entidades responsáveis pelos atos administrativos; por órgãos específicos de controle, no sistema de controle interno de cada poder; e pelo órgão de controle externo. Esta relação pode ser demonstrada por meio da Figura 1.

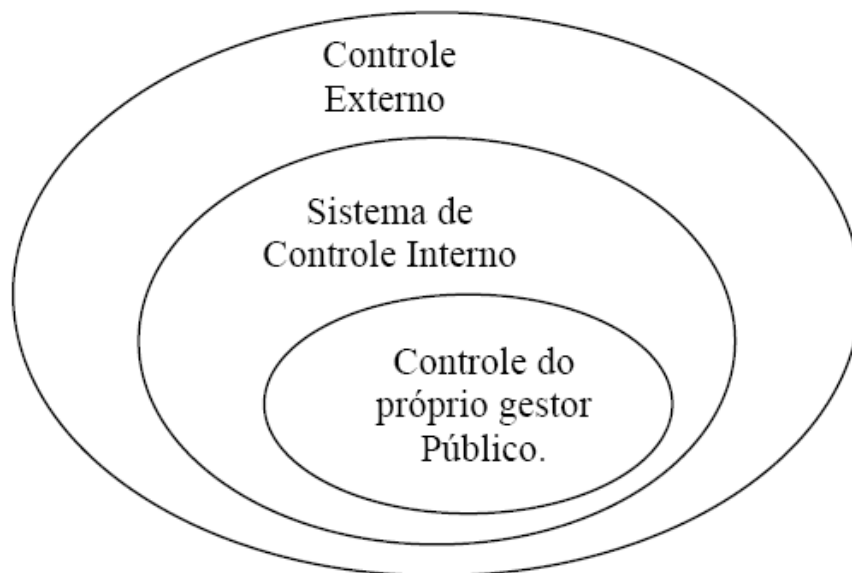


Figura 1 - Inter-relação entre os controles Governamentais da Administração Pública
Fonte: CONACI, 2006.

Entre os pontos fundamentais de colaboração dos órgãos de controle interno e controle externo podem ser destacados:

- I. Redução do escopo dos trabalhos do controle externo -Tendo em vista que uma vez realizado um determinado procedimento pelo controle interno, não há necessidade de ser este repetido pelo controle externo, pelo menos como regra, pois a atuação do controle externo não se limita pela atuação do controle interno;
- II. Aferição do grau de confiabilidade dos procedimentos de controle aplicados – uma vez adotado rotinas e procedimentos para se garantir um controle dos atos administrativo que afetem o patrimônio, compete aos órgãos de controle externo, quando da realização de seus trabalhos aferir o grau de segurança que esse procedimentos oferecem a administração; e
- III. Interligação de sistemas de informação – De forma rotineira, os sistemas de controle realização operações conjuntas mediante a troca de informações de cada órgão, possibilitando uma eficácia na apuração de fraudes e desvios de recursos do erário (T.C.S.C., 2007).

Conclui-se que a interação entre o controle interno e o controle externo não é apenas uma exigência constitucional, mas um imperativo para que o sistema de controle da administração pública possa atuar de forma eficaz no combate a malversação do dinheiro público.

Neste tópico, evidenciou-se que o controle na administração pública, seja interno seja externo, desempenha função de alta relevância, não só para os administradores públicos, que os utilizam com ferramenta de gestão, como também para a sociedade que possui a certeza de que existem órgãos especializados acompanhando a utilização dos recursos públicos.

A sociedade, por sua vez, tem o poder-dever de exercer por ela mesma as atividades de controle que a Constituição Federal lhe assegura. O tópico seguinte tratará do controle exercido diretamente pela sociedade, o denominado controle social.

3.5 Controle Social

Controle social deve ser considerado como aquele que é exercido por estruturas da sociedade civil, seja de forma isolada ou conjuntamente com órgãos governamentais. Com a redemocratização do país em meados do ano de 1985, houve uma grande demanda de participação da sociedade em acompanhar mais de perto a Administração Pública, consolidando-se em direito de acompanhamento com a promulgação da Constituição Federal de 1988. De acordo com Schier (2002, p. 107):

Percebe-se que a Constituição de 1988 foi a primeira que garantiu, também na esfera administrativa, a participação dos cidadãos, assegurando a possibilidade de interferirem significativamente na tomada de decisão do poder público, bem como a possibilidade de exercerem o controle dos atos administrativos.

Para Paiva (2004, p. 25) “dentro de um espectro mais abrangente, a sociedade controla a Administração Pública ou por mecanismos criados pela própria sociedade dentro do Estado (controle governamental) ou fora dele (controle social)”.

Assim, a sociedade realiza o controle da Administração Pública por meio do Controle Governamental e do Controle Social, conforme a Figura 2.

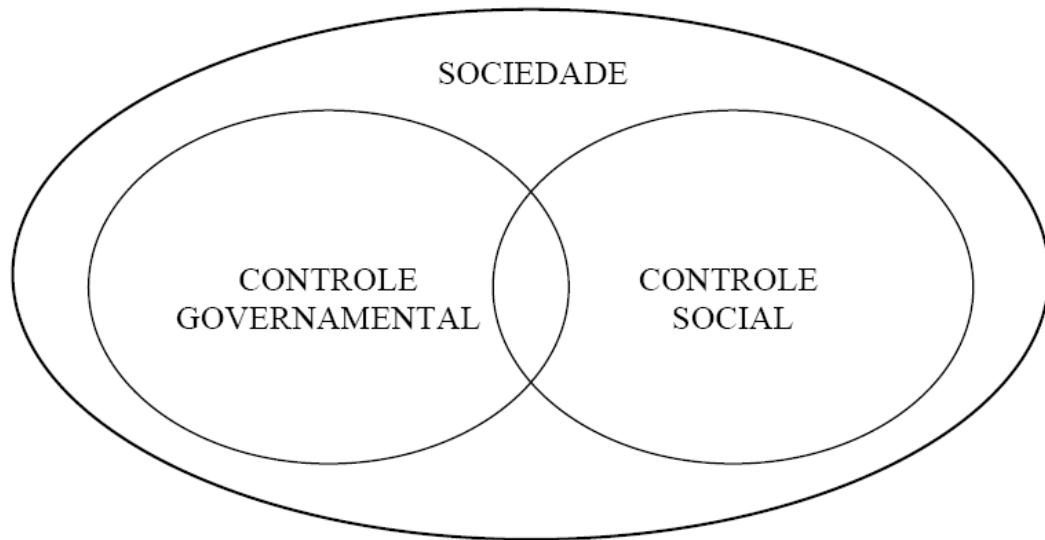


Figura 2 - Esquema de interação entre controle governamental e controle social
Fonte: Paiva (2004, p. 25).

A LRF de forma incontestável, também garantiu a participação popular na formulação e controle das políticas públicas quando determinou:

Art. 48. [...]

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

A Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, que acrescenta dispositivos à LRF, determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em meios eletrônicos de acesso ao público (BRASIL, 2009).

A nova lei recebeu o nome Lei da Transparência por ser um extraordinário instrumento de combate à malversação do erário. Inegavelmente, investir em transparência e facilitação do controle da sociedade sobre os gastos públicos redundará em sensível redução dos níveis de corrupção e lesão dos cofres públicos e, assim, aumenta o volume dos recursos para o atendimento das demandas sociais.

Ao prever a imediata disponibilização, pela *internet*, das receitas e despesas de todas as instâncias do setor público, mencionada lei permite utilizar os avanços tecnológicos,

hoje disponíveis, para que, cada vez mais, a democracia seja exercida plenamente e o controle social exercido de forma efetiva.

Cabe enfatizar a relevância de se garantir o acesso aos dados e informações a respeito da execução da receita e despesa públicas de modo que o controle social da gestão pública seja mais eficiente e eficaz. Sabe-se que o mero acesso sem conhecimento para interpretar os dados não necessariamente se converte em controle eficiente, mas, às vezes, em fonte de indignação infundada. No entanto, é necessário disponibilizar o acesso para que o cidadão possa adquirir maturidade na apreciação das contas públicas.

Contudo, a Lei nº 131/2009 não será aplicada de forma imediata, ficando estabelecidos os seguintes prazos para o cumprimento das determinações: 1 (um) ano para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes; 2 (dois) anos para os municípios que tenham entre 50.000 (cinquenta mil) e 100.000 (cem mil) habitantes e 4 (quatro) anos para os municípios que tenham até 50.000 (cinquenta mil) habitantes.

Outra novidade da Lei nº 131/2009 é a exigência da adoção de Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle que atenda a um padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União. No Governo do Estado do Maranhão já existe sistema apropriado, no caso o SIAFEM, que é o módulo estadual do SIAFI, Sistema do Governo Federal. Infelizmente, o controle exercido hoje pelo parlamento e pela sociedade se dá ainda de forma *a posteriori*, isto é, após os atos de formalização de despesa e receita terem sido efetivados.

Finalizando o tema controle, compreende-se de tudo que foi exposto, que o controle para ser eficaz deve exigir medidas de desempenho e ações corretivas, bem como ser exercido antes do momento da ação.

Qualquer que seja o sentido ou a amplitude do controle, a grande problemática está na base de produção de informações estratégicas, que devem ter como objetivo a continuidade, o desenvolvimento e a responsabilidade social da entidade, tanto no curto quanto no longo prazo.

Desta forma, com a crescente complexidade das organizações a necessidade de delegação de atribuições e responsabilidades, os níveis de controle passaram a ser mais

exigentes, trazendo o surgimento, nas últimas décadas do século XX, nas grandes corporações, uma nova área de atuação a que se denominou de Controladoria.

3.6 Controladoria

A Controladoria na administração pública exerce importante papel no desempenho da atividade de controle, seja atuando como órgão de *staff*, seja gerando informações relevantes e tempestivas da execução orçamentária e financeira da administração. Nesta seção aborda-se o referencial teórico do tema, fixando conceitos de controladoria, e delimitando sua área de atuação.

A Controladoria é o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la a maior eficácia. A base científica da Controladoria é a Ciência Contábil, onde repousam os fundamentos da gestão econômica. Ainda segundo o autor,

[...] a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa. Como a Ciência Contábil é a ciência do controle em todos os seus aspectos temporais – passado, presente, futuro –, e como a Ciência Social exige a comunicação de informação, no caso a econômica, à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades (PADOVEZE, 2004, p. 16).

A controladoria não deve ser considerada como área autônoma do conhecimento, posto que ela utiliza a contabilidade como instrumento de base científica. Nesse sentido, a controladoria deve ser entendida como órgão e não como ramo do conhecimento (PADOVEZE, 2004).

Mosimann e Fisch, (1999, p. 18), por sua vez, apresentam a controladoria como ramo do conhecimento e a definem como:

O conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia.

Catelli (1999, p. 370), não entrando na questão de relacionar a controladoria como ramos de conhecimento ou área de atuação organizacional, a define:

A Controladoria tem por objeto a identificação, mensuração, comunicação e a decisão relativa aos eventos econômicos. Ela deve ser a gestora dos recursos da

empresa, respondendo pelo lucro e pela eficácia empresarial. A Controladoria necessita estar sempre avaliando e controlando suas operações e seus produtos por meio de funções relacionadas com o planejamento estratégico, tático e operacional, orçamento empresarial e o sistema de custos. Essa necessidade configura-se com base na garantia da continuidade da empresa, desenvolvendo-lhe seu desempenho e a otimização de seus resultados de forma a se tornar uma empresa válida.

De acordo com Slomski (2007, p. 15) a controladoria compreende “[...] a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado [...]”. Este 'ótimo' compreende o alcance de um resultado acima do esperado pela entidade.

Sobre o tema, vale expor a opinião de Trevisan (1986 apud SILVA, 2002, p. 209), publicada no Boletim do Auditor do Audibra, nº 25, a seguir transcrita:

Nas empresas americanas, o 'controller' é quase uma extensão do braço da alta administração, quer dizer, o braço armado dos diretores executivos da empresa. Então, a função abrange todas as áreas financeiras -exceto a tesouraria, para evitar conflito de funções - e tudo que seja controle operacional da empresa. Contabilidade comercial e gerencial, custos e orçamentos, planejamento e a parte de auditoria interna normalmente se enquadram na pessoa e no trabalho do 'controller'.

No setor público, a Controladoria é direcionada, principalmente, ao acompanhamento da execução orçamentária. Quer seja assumindo a forma de um órgão específico de um ente estatal, quer seja por meio do desempenho de atividades pelos diversos setores e/ou servidores, a controladoria se materializa no setor governamental auxiliando a gestão dos recursos públicos.

A controladoria, como unidade administrativa governamental, segundo Slomski (2007, p. 273), é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações, visando subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados.

Peter et al. (2003, p. 8) afirmam que a controladoria pública presume a existência de um sistema de planejamento participativo, contínuo e integrado. Assim sendo, os autores complementam que o papel da controladoria pública é avaliar o modo como foram atingidos os resultados do processo de gestão.

No âmbito municipal, cabe destacar que, em 1993, o Município da Cidade do Rio de Janeiro aprovou a lei de criação da Controladoria Geral do Município, com nível de Secretaria Municipal diretamente subordinada ao Prefeito, que aglutinou em sua estrutura as funções de Contabilidade e Auditoria e tem como atribuições principais exercer os controles contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial de toda a administração

municipal, zelar pela eficiência da aplicação das receitas públicas e apoiar o Tribunal de Contas (Silva 2002, p. 207).

Neste modelo municipal criado no município do Rio de Janeiro, segundo Silva (2002), desde sua implantação, a Controladoria tem desenvolvido projetos de controle preventivo com o objetivo de tornar a administração transparente, reduzir os gastos públicos e promover a eficiência e a eficácia das atividades da Prefeitura.

A Controladoria nesse instante, medindo e avaliando situações e desempenhos, funciona como verdadeiro instrumento de gerência, indicando caminhos, recomendando soluções, realimentando os sistemas de informações com a finalidade de procurar a melhor alternativa dentre as várias apresentadas para que os resultados satisfaçam os níveis de desafios e os objetivos pré-estabelecidos.

Para assegurar que os resultados sejam alcançados, Nakagawa (1995 apud MOSIMANN e FISCH, 1999, p. 26), preconiza que a Controladoria deva:

- conhecer a realidade;
- comparar com o que deveria ser;
- tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens; e
- tomar atitudes para sua correção.

A Controladoria, como área responsável por suprir as necessidades informativas dos gestores de uma organização, necessita fazer uso de uma metodologia de trabalho que lhe permita desenvolver esta atividade da forma mais dinâmica e econômica possível.

Essas necessidades informativas são a cada dia maiores, exigindo que a Controladoria deva agir de forma pró-ativa, o que também exige dos profissionais dessa área uma formação bastante sólida em termos de conhecimentos relativos ao processo de gestão organizacional.

No sentido de otimizar o processo de tomada de decisão dos gestores a Controladoria deverá respeitar a seguinte premissa: “prever antes para corrigir antes”, consagrando o posicionamento de que a atividade de controle será mais eficaz e eficiente na medida em que trabalhar com informações projetadas.

Por todo o exposto é possível definir a Controladoria como um órgão administrativo, posto que não se constitui em ciência autônoma ou ramo do conhecimento. É

a Contabilidade numa visão global da gestão para a busca de informações que possam determinar a melhor decisão por parte do administrador. Constitui-se, portanto, em um departamento que trabalha a Contabilidade, as informações monetárias, físicas e os indicadores de desempenho voltados para a qualidade da gestão.

A próxima seção apresenta metodologia da presente pesquisa, evidenciando técnicas, método de coleta de dados e outros aspectos relevantes.

4 METODOLOGIA

Nesta seção apresentam-se os pressupostos metodológicos adotados para a realização da pesquisa, apresentando considerações sobre a caracterização da pesquisa, unidade de análise e instrumento de coleta dos dados, bem como é detalhada a metodologia de análise dos dados.

4.1 Caracterização da pesquisa

A definição da questão de pesquisa consiste, provavelmente, no passo mais importante a ser considerado em um estudo científico, daí a necessidade de redobrado cuidado na sua definição, para se evitar que questões eventualmente mal formuladas venham a comprometer todo o estudo.

Vergara (2004) propõe dois critérios básicos para classificação de uma pesquisa: quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, uma pesquisa pode ser exploratória, descritiva, metodológica, aplicada ou intervencionista. Quanto aos meios de investigação, uma pesquisa pode ser de campo, de laboratório, documental, bibliográfica, experimental, *ex post facto*, participante, pesquisa-ação ou estudo de caso.

Considerando que a presente pesquisa objetiva analisar a contribuição da implantação da Central de Liquidação de Despesa no âmbito da Controladoria Geral do Município de São Luís (MA) quanto ao controle dos gastos, pode-se caracterizar a pesquisa como exploratória-descritiva realizada por meio de estudo de caso.

Quando aborda as características da pesquisa exploratória, Vergara (2004, p. 45) relata que se “aplica este tipo de pesquisa em áreas com pouco conhecimento acumulado.” Segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 36) a pesquisa é descritiva por que:

Delineia o que é abordando quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente. É exploratória, porque têm como objetivo a formulação de um problema para investigação mais exata ou para criação de hipótese.

Diante disso, tendo em vista os objetivos estabelecidos por este trabalho, a pesquisa é descritiva tendo em vista sua própria natureza exploratória, uma vez que necessita descrever a forma de atuação da Central de Liquidação de Despesas, sua estrutura física e de pessoal e principalmente os procedimentos de execução das atividades.

Quanto à natureza de análise dos dados, a pesquisa configura-se como qualitativa visto que busca novas informações e relações para verificação e ampliação do conhecimento disponível sobre o assunto, partindo das questões-foco de interesse amplo. Godoy (1995, p. 58) explicita algumas características principais de uma pesquisa qualitativa, os quais embasam também este trabalho:

Considera o ambiente como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento chave; possui caráter descritivo; o processo é o foco principal de abordagem e não o resultado ou o produto; a análise dos dados foi realizada de forma intuitiva e indutivamente pelo pesquisador; não requereu o uso de técnicas e métodos estatísticos; e, por fim, teve como preocupação maior a interpretação de fenômenos e a atribuição de resultados.

Um dos tipos de pesquisa qualitativa é o estudo de caso, que pode ser definido como uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa aprofundadamente, visando maior detalhamento na descrição de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987).

O estudo de caso foi escolhido por apresentar um enfoque concentrado de um fenômeno contemporâneo vivido pela administração do Município de São Luís, que foi a implantação de um órgão de controle prévio ao pagamento da despesa. Yin (2005, p. 63) assevera que:

o estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, com a lógica do planejamento, da coleta e da análise de dados. Pode incluir tanto estudos de caso único quanto de múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa.

Para Gil (1999, p. 42) o “estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo [...]”

O método estudo de caso apresenta vantagens significativas. Para Gil (1999, p. 79):

A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema. Também se aplica com pertinência nas situações em que o objeto de estudo já é suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado tipo ideal. Por exemplo, se as informações disponíveis fossem suficientes para afirmar que existem três tipos diferentes de comunidade de base e houvesse interesse em classificar uma comunidade específica em alguns desses tipos, então o estudo de caso seria o delineamento mais adequado.

A decisão de realização a pesquisa por meio de estudo de caso, foi fundamentada ainda pelas observações de Yin (2005, p. 65), de que “o estudo de caso único pode representar um projeto típico, a partir do qual podem ser extraídas lições sobre as experiências da instituição usual”.

Assim, o estudo de caso mostrou ser a melhor estratégia quando se pretende investigar a fundo características significantes de eventos vivenciados, construindo uma análise do contexto e dos processos envolvidos no fenômeno em estudo, sem, contudo permitir uma generalização das conclusões obtidas.

4.2 Unidade de Análise

Segundo Yin (2005), uma unidade de análise corresponde a um caso. Pode ser uma única organização, um evento, uma mudança organizacional em uma empresa ou um programa público envolvendo grande número de projetos.

Na presente pesquisa, a unidade de análise corresponde às atividades de controle de gastos realizados pela Central de Liquidação de Despesas (CLD) implantada na Controladoria Geral do Município de São Luís. Assim, o estudo de caso envolveu a percepção dos técnicos da Central de Liquidação de Despesas, quanto à implantação e contribuição da CLD nas atividades de controle.

4.2.1 Breve histórico e estrutura organizacional da CGM

A Controladoria Geral do Município de São Luís, criada pela Lei Municipal nº 4.114, de 23 de dezembro de 2002, é um órgão de apoio à Administração Central e para exercer a função de controle contábil, financeiro, operacional e patrimonial das entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional, deve alicerçar-se em um controle interno atuante em busca das melhores práticas de gestão e na adoção de providências para implantação gradativa de sistemas informatizados que auxiliem o planejamento, a execução e o controle dos recursos públicos, criando subsídios para o processo decisório.

As ações de controle da Administração Pública Municipal de São Luís remontam a 04 de julho de 1975, com a promulgação da Lei Delegada nº 05, que criou a Auditoria Interna da Prefeitura de São Luís.

Em seus artigos, a Lei Delegada n° 05/75 delega competência e regulamenta a participação do controle interno em todo o âmbito do Poder Executivo Municipal, fixando sua direta subordinação ao Prefeito.

Esta Lei estabelece também competência à Auditoria Interna da Prefeitura de São Luís para: executar auditoria nos órgãos ou entidades pertencentes à Administração Direta, Indireta e unidades administrativas diversas; examinar a prestação ou Tomada de Contas dos responsáveis por bens e valores pertencentes ao Município; fiscalizar entidades que recebam subvenções municipais; observar o fiel cumprimento de acordos, convênios e contratos firmados pelo Município, como também, executar quaisquer outras atividades necessárias ao cumprimento de suas finalidades (SÃO LUÍS, 1975).

Em 12 de julho de 1985 é criada a Lei n° 2.701, que reorganiza a estrutura e altera a denominação da Auditoria Interna da Prefeitura de São Luís para Auditoria Geral do Município (AGM), um órgão diretamente subordinado ao Prefeito.

Esta Lei reorganiza a estrutura organizacional física, cria competências e denomina novas funções de trabalho para o desempenho do controle interno municipal, quais sejam: I – Nível de Administração Superior, composta pelo Auditor Interno Municipal; II – Nível de assessoramento, composta pela Assessoria e Gabinete; III – Nível de Atuação Programática, composta pelas Coordenações de Auditoria I e II; IV – Nível de Atuação Instrumental, composto pelo Serviço da Administração interna (SÃO LUÍS, 1985). Cada função possui atribuições específicas:

- Auditor Geral do Município: atribuição de direção, articulação institucional e supervisão;
- Assessoria: planeja, coordena trabalho técnico global como também elabora e avalia programas específicos de auditoria;
- Gabinete: coordena relacionamento social e apóia administrativamente o Auditor Geral;
- Coordenação de Auditoria I: coordena e apóia o controle contábil, administrativo e programas relacionados com a unidade orçamentária da Administração Direta, Autarquia e Fundação;

- Coordenação de Auditoria II: Apóia e coordena trabalhos de controle contábil, administrativo e de programas relacionados com as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista; e

- Serviço Administração Interna: coordena, controla e executa atividades relativas a pessoal, material, patrimônio, encargos gerais, transportes oficiais, modernização administrativa e execução orçamentária. Vinculada a Secretaria de Administração e da Fazenda (SÃO LUÍS, 1985).

Ademais, a Lei nº 2.701/85, estabeleceu comissões, funções de gratificação, simbologias e criou novos cargos. Estabeleceu, ainda, a jurisdição da Auditoria Geral do Município, sujeitas à auditoria. Em 17 de janeiro de 1992, é criada a Lei nº 3.195 que altera a estrutura organizacional física da Auditoria Geral do Município, criando um novo cargo de Assistente de Auditor.

Em 30 de dezembro de 1998, por meio da promulgação da Lei nº. 3.769 a Auditoria Geral do Município foi extinta, passando automaticamente, a partir dessa data, os servidores, bens patrimoniais, dotação orçamentária e obrigações para a Superintendência Técnica de Controle Interno, órgão de direção superior da estrutura organizacional da Secretaria Municipal de Governo, conforme Lei nº 3.773, de 30 de dezembro de 1998.

Em 23 de dezembro de 2002, a Lei nº 4.114 criou a Controladoria Geral do Município, descrevendo objetivos, finalidades, estrutura e regras a serem utilizadas para o melhor desempenho na administração do controle interno municipal, a qual vigora até esta data.

Segundo essa Lei, as finalidades da Controladoria Geral do Município são:

- I. exercer as atividades de controle financeiro, orçamentário e patrimonial dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional do Município, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas;
 - II. apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional;
 - III. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do município;
 - IV. realizar auditorias nas contas dos órgãos da administração direta, indireta e fundacional, emitindo relatórios e pareceres;
 - V. realizar auditorias nos sistemas de pessoal, material, serviços gerais, patrimonial e de custos, bem como nos de arrecadação de tributos e outras receitas municipais (SÃO LUÍS, 2002)
- [...]

Essa nova legislação estabelece ainda uma nova estrutura organizacional visando êxito em suas finalidades, sendo dividida nos seguintes níveis: I - Nível de Administração Superior, composto pelo Controlador Geral do Município; II - Nível de Assessoramento, composto pelo Gabinete e Assessorias Jurídica e Técnica; III - Nível de Gerência Superior, composto pelo Controlador Adjunto; IV - Nível de Atuação Programática, composto pela Coordenação de Controle de Gestão, Administração Interna e por três Coordenações de Auditoria.

A Lei nº 4.114/2002 autorizou promover modificações orçamentárias e efetivou a transferência dos servidores da Superintendência Técnica de Controle Interno da Secretaria Municipal de Governo para o quadro funcional da Controladoria Geral do Município. Atualmente, a estrutura hierárquica da CGM encontra-se definida na Figura 3:

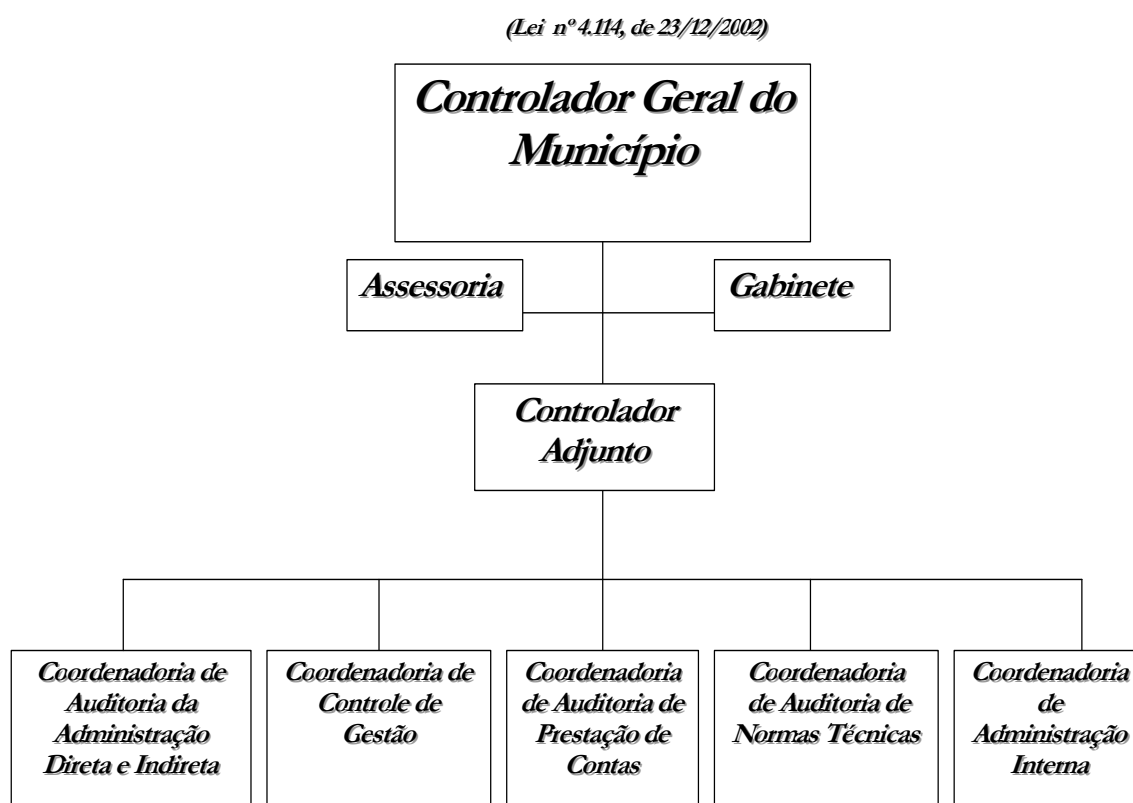


Figura 3 - Estrutura hierárquica da CGM

Fonte: SÃO LUÍS, 2002.

A Prefeitura Municipal de São Luís, atentando às novas tendências administrativas, estabeleceu também por meio da Lei nº 4.114/02, a missão da CGM, sendo, “Assessorar o prefeito e todos os órgãos da Prefeitura de São Luís na operacionalização dos gastos públicos zelando pela boa e regular aplicação dos recursos públicos.” (SÃO LUÍS, 2002).

Porto (2008) define que a missão representa a razão de existência de uma organização. Para isso a missão deve abranger o propósito básico da organização e a transmitir seus valores a funcionários, clientes, fornecedores e a sociedade.

Da mesma forma, a Lei nº 4.112/02 estabelece a visão da CGM: “tornar-se um órgão capacitado tecnicamente para desenvolver com excelência sua Missão Institucional”. Para Jesus (2008), a visão deve ser um conjunto de convicções e compreensões para onde deve seguir a organização, e como serão tratados os recursos materiais e humanos nessa trajetória. É a visão que determina os objetivos de investimento, desenvolvimento, trabalho, estratégias para alcançar o sucesso da organização.

Entre as atribuições da CGM compete, verificar, analisar e fiscalizar atos e fatos administrativos e de gestão ocorridos no âmbito da Administração Direta, Indireta e Fundacional. Tem especial importância na orientação aos gestores de recursos públicos municipais com o objetivo de assegurar maior transparência quando do exame e prestação de contas do executivo ao Tribunal de Contas do Estado.

Atualmente a Controladoria Geral do Município possui 52 funcionários, sendo 39 efetivos e 13 externos comissionados, tendo sido o seu quadro técnico ampliado com a nomeação de 10 Auditores Internos aprovados em concurso público realizado em meados de 2006.

Diante do exposto, pode-se concluir que a importância do estabelecimento de metas e objetivos como a missão e a visão de uma organização, ainda que seja da administração pública, vai além de simplesmente escrever algumas linhas e colocá-las no *site* ou mural da entidade. A criação da missão e visão da organização tem que ser definida de forma que todos os envolvidos no processo, servidores, gestores, fornecedores e sociedade, compreendam a sua importância e coloquem em prática sua filosofia. É dever do gestor, cobrar para que as metas e objetivos sejam alcançados.

4.3 Coleta de dados

A coleta de dados assume capital importância em qualquer estudo científico. Ainda mais em se tratando de estudo de caso no qual, embora deva haver um plano formal, os procedimentos de coleta não seguem uma rotina preestabelecida, podendo ocorrer a necessidade de coletar informações relevantes, ainda que imprevisíveis. Sendo assim, um

estudo de caso requer um rigoroso planejamento, sob pena de pôr em risco todo o trabalho (MARTINS, 2006).

Yin (2005, p. 27) discorre que “o estudo de caso costuma utilizar pelo menos duas técnicas de coleta de dados: a entrevista e a observação, mas pode também utilizar outras técnicas como, por exemplo, o questionário e a análise de documentos.”

Para os dados primários, foi utilizado como instrumento de coleta o questionário. Para os secundários, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental, com consultas às leis, decretos, instituições, instruções normativas, livros, teses e artigos, sites na *internet*, publicações da Controladoria Geral do Município de São Luís e do Tribunal de Contas do Estado.

A pesquisa documental constitui-se numa rica fonte de dados, visto que permite a realização por um custo relativamente baixo e ainda dispensa o contato com os sujeitos das pesquisas (autuante, contribuintes e o julgador) que, por vezes, é bastante difícil. O seu desenvolvimento observa as seguintes fases: determinação dos objetivos; elaboração do plano de trabalho; identificação da fonte; obtenção do material; tratamento dos dados; construção lógica e redação do trabalho.

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A pesquisa bibliográfica utiliza-se fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, enquanto a pesquisa documental utiliza-se de materiais que não receberam tratamento analítico.

Conforme Gil (1999, p. 34), na pesquisa documental existem os documentos de primeira mão, ou seja, aqueles que não receberam nenhum tratamento analítico tais como os documentos conservados em órgãos públicos e instituições privadas, e os documentos de segunda mão que de alguma forma já foram analisados tais como: relatórios de pesquisa; relatórios de empresas; tabelas estatísticas e outros.

Para Ludke (1986, p. 38), “a análise documental pode se constituir numa técnica valiosa de abordagem de dados qualitativos, seja complementando as informações obtidas por outras técnicas, seja desvelando aspectos novos de um tema ou problema.”

Os questionários foram elaborados com perguntas abertas e fechadas, destinadas ao universo dos auditores da CGM, atuantes na CLD, categoria responsável pelas atividades em foco neste estudo.

Barbetta (1999, p. 13) fornece uma abordagem muito didática referente à elaboração de questionários empregados em pesquisas científica.

Questionário é uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante. O questionário deve ser objetivo, limitado em extensão e estar acompanhado de instruções. As instruções devem esclarecer o propósito de sua aplicação, ressaltar a importância da colaboração do informante e facilitar o preenchimento.

As vantagens de se utilizar o questionário são: economia de tempo e pessoal, obtenção de respostas mais rápidas e precisas, maior liberdade nas respostas devido ao anonimato, bem como uniformidade na avaliação (MARCONI; LAKATOS, 2007).

As perguntas formuladas envolvem primeiramente, aspectos relacionados ao perfil do respondente, tais como áreas de formação, tempo de serviço público e na função, cargo exercido etc. Em seguida, foram formuladas questões específicas sobre a Central de Liquidação de despesas. A aplicação do questionário ocorreu de forma direta pelo pesquisador e por meio da disponibilização para entrega futura por meio digital.

Este estudo de caso também utilizou como fonte de informações a entrevista não estruturada ou informal, que de acordo com Gil (1999, p. 115-116), "só se distingue da simples conversação porque tem como objetivo básico a coleta de dados", sendo recomendada "nos estudos exploratórios que visam abordar realidades pouco conhecidas pelo pesquisador ou então oferecer visão aproximativa do problema pesquisado".

4.4 Análise dos Dados

A tarefa seguinte foi analisar e interpretar os dados, tendo como principal objetivo responder as questões de pesquisa. De acordo com Gil (1999), embora apresentem conceitos distintos, constituem processos complementares, já que a análise procura organizar e sumariar, de forma a levar as respostas ao problema de pesquisa, enquanto a interpretação dos dados objetiva a procura do sentido mais amplo das respostas.

Yin (2005) assevera que o objetivo da análise das evidências consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas ou recombina evidências, seguindo as proposições iniciais do estudo.

Na análise dos dados, foi utilizada, como técnica, a categorização, que faz parte da análise de conteúdo e permite que o investigador se assegure do conteúdo de uma mensagem, aumentando sua compreensão. A análise focalizou os pontos mais relevantes dos questionários, de modo a propiciar a compreensão de questões centrais (BARDIN, 1977).

Os dados coletados por meio do questionário, da pesquisa documental e da entrevista realizada, serviram de base para uma análise da Central de Liquidação de Despesa, possibilitando alcançar os objetivos estabelecidos para esse trabalho. A apresentação dos resultados se deu por meio de relatos escritos, referendados com o auxílio de gráficos, quadros e tabelas para ilustrar melhor o resultado da pesquisa.

A seção seguinte evidencia os resultados da pesquisa documental acerca das atividades de controle exercidas pela CGM e da aplicação dos questionários junto aos técnicos da CGM, objetivando evidenciar a percepção destes quanto à implantação da CLD e sua contribuição nas atividades de controle.

5 RESULTADOS OBTIDOS NA PESQUISA DE CAMPO

Atentando aos objetivos da presente pesquisa, são apresentados nesta seção os resultados da pesquisa documental e do estudo de caso, conforme metodologia detalhada na seção anterior. Assim, foram descritas as atividades de controle exercidas pela Controladoria Geral do Município (CGM); demonstrados os procedimentos operacionais da Central de Liquidação de Despesas (CLD), bem como evidenciada a percepção dos técnicos da Controladoria quanto da CLD e sua contribuição na atividade de controle do gasto público.

5.1 Atividades de controle na CGM

Conforme informações fornecidas pelo Controlador Geral da CGM, as atividades iniciais da Controladoria, desde sua criação, envolviam a realização de auditorias periódicas nos órgãos municipais, examinando os processos de despesas após sua liquidação e pagamento pelo processo de amostragem, que é uma forma de auditoria geralmente aceita pelos princípios contábeis vigentes.

Esse processo de auditoria mostrava-se incompleto, pois se deparava apenas com os processos que o gestor, à sua livre decisão, apresentava ao Auditor para exame. Logicamente que os processos apresentados estavam todos regulares, sem nenhuma pendência de documentação ou de qualquer outra ordem.

Nessa condição, o relatório de auditoria sempre concluía pela situação regular do órgão e dos processos examinados, o que não era verdade, considerando que alguns processos, posteriormente examinados em auditorias específicas, mostravam-se incompletos ou com falhas.

A partir de então, iniciou-se na Controladoria Geral do Município um movimento para reverter essa situação, culminando com a decisão de se implantar um sistema de exame prévio de processos na fase de liquidação.

A primeira providência da Controladoria foi interligar-se ao sistema orçamentário-contábil-financeiro da Prefeitura, a base de toda movimentação financeira no Município de São Luís. Já interligada, passou a dispor de informações primordiais para

exercer um determinado nível de controle das ações de cada órgão, com conhecimento da real quantidade e o valor dos processos em tramitação nos órgãos municipais.

Desaparecia, dessa forma, a possibilidade de imposição da “vontade velada” de cada gestor financeiro em apresentar ao auditor somente os processos por ele escolhidos para exame, uma vez que este último poderia se dirigir ao órgão, a partir de então, com uma listagem de processos em tramitação naquele órgão, exigindo-lhe, a apresentação deste, daquele ou de todos os processos constante da relação.

Decorridos dois anos da interligação do sistema orçamentário-contábil-financeiro da Prefeitura, apesar de todos os esforços da equipe de auditoria, tal ação mostrou-se pouco eficaz, em razão de sua abrangência insatisfatória. Em média a Controladoria só conseguia examinar previamente cerca de 60% (sessenta por cento) do universo de processos em tramitação nos órgãos, isso em decorrência direta da falta de um rígido e coercitivo controle que exigisse a apresentação, pelo gestor dos recursos, dos processos para exame prévio pela equipe de auditoria.

Somente nos órgãos mais afinados com o controle interno, a exemplo das Secretarias de Administração, Fazenda e Procuradoria, os gestores faziam questão de que todos os processos passassem pelo crivo da auditoria antes de serem liquidados, uma vez que estavam cientes de sua função como elemento auxiliar do gestor a ter suas contas aprovadas sem ressalvas pelo controle externo.

Na maior parte dos órgãos, a equipe de auditoria, formada por poucos integrantes trabalhando em sistema de rodízio, não conseguia examinar a totalidade de processos, ou por falta de tempo ou em vista da própria inércia do auditor que, em inúmeras vezes, chegando ao órgão e não encontrando processos prontos e em condições hábeis de serem vistoriados, dirigia-se a outro órgão para cumprir a sua escala de trabalho.

Essa situação redundava no pagamento de processos sem o prévio exame do auditor, ocorrendo implicações inerentes ao fato de que o auditor examinava os processos já ultimados em todas as suas fases administrativas, de mais difícil correção ou complementação. Como corolário de controle, é muito mais fácil prevenir a ocorrência de irregularidades do que saná-las, daí a dificuldade de se exercitar o controle em um sistema que permite, de alguma forma, sua desobediência, mesmo sem intenções.

Isto posto, vê-se novamente a Controladoria às voltas com uma situação pouco agradável: ter estimulado a criação de um sistema que oferece pouca eficiência e, realmente não garante que todos os processos de despesas da municipalidade sejam examinados previamente antes de sua liquidação e pagamento.

Destarte, a solução visualizada para o problema foi a implantação da Central de Liquidação de Despesa na própria Controladoria, objeto deste estudo.

5.1.1 Implantação de uma Central de Liquidação de Despesa (CLD)

Ao longo de dois anos de experiência com a análise prévia de processos de despesas, em fase de liquidação, nos órgãos da Administração Direta e Administração Indireta da Prefeitura de São Luís, a Controladoria Geral do Município chegou a conclusão da ineficácia do sistema, embora bem melhor que o anteriormente instalado, de exame de processos por amostragem após a liquidação e pagamento, pelas seguintes razões:

- Reduzido tamanho da equipe de análise: com apenas dois auditores, sendo um deles o Controlador Adjunto e treze Assistentes de Auditoria para examinarem processos de despesas em trinta e seis órgãos, a Tabela de Rodízio não conseguia cobrir a contento a necessidade de exame sistemático de processos de todos os órgãos, destacando-se aqui as lacunas físicas provocadas por férias, licenças prêmios e outras ausências justificadas ou não dos componentes da equipe; e
- Falta de um instrumento coercitivo de controle assegurando que os responsáveis pelas áreas de orçamento e finanças dos órgãos fiscalizados entregassem os processos de despesas à equipe para serem pré-analisados. Por mais que a equipe se esforçasse em alguns órgãos não conseguia examinar a totalidade de processos, em casos isolados muitos processos nem sequer eram apresentados aos auditores.

Assim, procurou-se um sistema de análise de processos de despesa no âmbito municipal que servisse de modelo para implantação na Prefeitura de São Luís, tendo sido encontrado no município do Rio de Janeiro um sistema testado e de resultado satisfatório, que já funcionava na Controladoria Geral daquele Município há dois anos, com margem de erro praticamente zero, no sentido de bloqueio dos pagamentos de despesas com irregularidades.

Com a nomeação de Auditores Internos aprovados em Concurso Público, a Controladoria Geral do Município deu início a centralização da liquidação de processos de despesas nos moldes do sistema implantado na Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.

Implantar na Controladoria Geral do Município um sistema único e exclusivo para liquidação de processos de despesas na Prefeitura de São Luís, de modo a garantir que todos os processos, sem exceção, fossem pré-auditados antes do seu efetivo pagamento, foi o objetivo traçado pela administração municipal com a implantação da CLD.

Entretanto, a atuação da CLD é prejudicada por situação alheias. A seguir, relacionam-se algumas características da Administração Pública municipal que dificultam a plena efetividade da atuação da CLD:

- Pouco investimento na atividade de controle. Tal evidência constata-se pela destinação de dotações orçamentárias à CGM para a implementação do controle interno da administração municipal no exercício de 2010 de apenas R\$ 14.865,00;
- Número reduzido de servidores atuando na análise de despesas. A CLD possui apenas 10 auditores para analisar processos de 32 Secretarias, 02 fundações e 03 fundos contábeis;
- Dificuldade para medir resultados, pela ausência de procedimentos de compatibilização das despesas com os indicadores de fixados nos orçamentos;
- Pouca qualificação dos servidores dos órgãos municipais, gerando dificuldades de atendimento das instruções da CLD;
- Grande rotatividade das funções da alta administração (agentes políticos) devido à vinculação político-partidária, que pode mudar a cada quatro anos, dificultado a internalização de uma política de controle; e
- Não existência de atividade de controle na fase do empenho da despesa.

Não obstante as dificuldades, conclui-se que implantar uma CLD visa trazer maior tranquilidade aos gestores e ordenadores de despesas jurisdicionados junto ao Tribunal de Contas do Estado do Maranhão em relação à aprovação de suas contas, os quais somente

deveriam efetuar o pagamento de qualquer processo após a liquidação (homologação), via sistema, pela Controladoria Geral do Município.

5.1.2 Recursos envolvidos

Apresenta-se na Tabela 1 a previsão feita dos gastos de instalação da Central de Liquidação de Despesa (CLD) na Controladoria Geral do Município de São Luís (CGM). Essas informações foram obtidas durante entrevista com o Controlador Geral da CGM.

Tabela 1 – Gastos planejados para a instalação da CLD

Discriminação	Unid.	Quant.	Valor Unit. (R\$)	Valor Total (R\$)
Micro – Computador	Un	14	2.110,00	29.540,00
<i>Nobreak</i>	Un	14	460,8	6.451,20
Reformas e adaptações de Salas	m ²	80	79,92	20.674,97
Aquisição de mobiliário				14.834,40
Instalação de pontos lógicos e elétricos	Pts	34	339,53	11.543,86
Condicionado de Ar <i>Split</i>	Un	1	3.360,00	3.360,00
Sub-Total				86.404,43
Eventuais 5%				4.320,22
Total do Custo de Instalação				90.724,65

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Da Tabela 1, percebe-se que o custo planejado para a instalação e funcionamento da CLD, está compatível com as suas atribuições e não é capaz de onerar de forma significativa a estrutura do município com mais este órgão de controle.

Da mesma, conforme informado pelo Controlador Geral da CGM, a estimativa do valor de despesa mensal com Pessoal e outros serviços para implantação da Central de Liquidação de Despesas (CLD), computado normalmente no gasto de manutenção da CGM, ficaria em torno de R\$ 54.000,00, assim distribuídos:

Tabela 2 – Estimativa dos Gastos de manutenção mensal da CLD

Discriminação	Quant.	Valor Unit. (R\$)	Valor Total (R\$)
Salário dos Auditores	10	4.800,00	48.000,00
Salários dos Técnicos de Nível Médio*	8	0,00	0,00
Custos Fixos Diversos**			6.000,00
Total do Custo de Manutenção/Mês			54.000,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

*Remanejados pela Secretaria de Administração Municipal

** Incluídos no Orçamento de Custeio da CGM.

Atualmente a CLD utiliza dos 56 servidores a disposição da CGM, apenas 16 servidores, sendo 10 entre os Auditores, 3 assistentes, uma secretária e 2 servidores no Protocolo.

Todos os auditores integrantes a da CLD exercem o cargo desde 2006 após a nomeação em concurso de provas e títulos realizado pelo município.

Os servidores possuem formação em áreas diversas formando uma equipe multidisciplinar, conforme demonstra a Tabela 3.

Tabela 3 – Formação acadêmica dos servidores da CLD

Cargos	Qtd.	Formação				
		Ciências Contábeis	Direito	Administração	Contábeis e Direito	Direito e Administração
Auditores	10	7	3		2	1
Assistentes de Auditores	3	1	2	-	-	-
Secretária	1	-	-	1 (em conclusão)	-	-
Total	14	8	5	1	2	1

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Do total de auditores, 7 possuem formação em Ciências Contábeis e 3 possuem formação em Direito. Três auditores afirmaram possuir formação em duas áreas, sendo 2 nas áreas de Ciências Contábeis e Direito e um em Administração e Direito.

Dos assistentes de auditores, 1 possui formação em Ciências Contábeis e 2 possuem formação em Direito. A secretária esta em fase de conclusão do curso superior em administração.

Os dois servidores do setor de Protocolo possuem nível médio. Há ainda na estrutura da CLD uma superintendência composta por mais 2 cargos, exercidos pelos próprios auditores.

Entre os auditores, ficou evidenciada a predominância de homens na composição da CLD, conforme se pode verificar na tabela 4.

Tabela 4 - Sexo dos participantes

Sexo	Frequência	%
Masculino	7	70%
Feminino	3	30%

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Tabela 5 - Faixa etária dos participantes

Faixa	Frequência	%
1 - 20 a 30	3	30%
2 - 31 a 40	5	50%
3 - 41 a 50	1	10%
4 - 51 a 60		0%
5 - acima 60	1	10%

Fonte: Dados da Pesquisa (2010).

Percebe-se, portanto, que a CLD é composta por uma equipe qualificada, que possui formação em áreas que proporcionam afinidades dos servidores com a área em estudo.

5.2 Procedimentos operacionais da CLD

A Controladoria Geral do Município, por meio do Decreto nº 30.829/07 expedido pela Prefeitura Municipal de São Luís, criou um procedimento de controle prévio de pagamento das despesas. Esse procedimento consiste no preenchimento de um relatório por parte dos órgãos gestores após o empenho e liquidação física da despesa, contendo um escopo de itens que devem ser analisados pelo próprio órgão e encaminhados à Central de liquidação de despesas, para homologação e liberação do pagamento.

Dessa situação, decorre que o processo de liquidação da despesa no Município de São Luís é um procedimento complexo, isto é, procedimento que envolve dois aspectos e dois órgãos distintos.

Da análise pelo órgão formalizador da despesa, resulta o preenchimento de um documento de liquidação da despesa, que será encaminhado a CLD para fins de homologação da liquidação da despesa.

O objetivo do preenchimento destes documentos é a verificação da aderência do processo com a legislação vigente, em relação às normas orçamentárias e contábeis para registro da despesa e as normas legais no que concerne aos aspectos administrativos.

Para fins de exemplificação, apresenta-se no Quadro 2, o documento de liquidação de despesa com obras e serviços de engenharia realizado pelo próprio órgão contratante.

EXAME DA LIQUIDAÇÃO DA DESPESA		Processo nº.	Fls.
OBRAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA		Rubrica	
I – DADOS DA DESPESA			
Tipo da Despesa <input type="checkbox"/> Obras <input type="checkbox"/> Serviços de Engenharia <input type="checkbox"/> Locação de Máquinas e Equipamentos			
Despesa com: <input type="checkbox"/> Convite <input type="checkbox"/> Tomada de Preço <input type="checkbox"/> Dispensa <input type="checkbox"/> Licitação <input type="checkbox"/> Concorrência <input type="checkbox"/> Pregão <input type="checkbox"/> Inexigibilidade		Tipo de Empenho: <input type="checkbox"/> Ordinário <input type="checkbox"/> Estimativa <input type="checkbox"/> Global	
II – DO EXAME			Sim
			Não aplicável
1. Foram preenchidos todos os campos dos Dados da Despesa (item I) deste formulário?			
2. Foi realizada a retenção dos impostos, conforme legislação vigente?			
3. O (s) empenho (s) possui (em) saldo e programação financeira no mês ou até o mês para a liquidação da despesa?			
4. O Pedido de Realização da Despesa – PRD foi emitido em data anterior ou igual ao início da consecução da despesa?			
5. Consta autorização do Ordenador de Despesa para abertura do processo administrativo?			
6. No caso de dispensa, existe proposta de preço apresentada por no mínimo dois fornecedores?			
7. No caso de licitação, foi o certame realizado em conformidade com a Lei 8.666/93 ou Decreto Municipal nº 28.970/2006?			
8. A licitação foi homologada pela Central Permanente de Licitação e ratificada pelo Ordenador de Despesa?			
9. No caso de licitação inexigível, quando se tratar de fornecedor exclusivo, existe atestado de comprovação de exclusividade, fornecido pelo órgão de registro do comércio local, por sindicato patronal ou entidades equivalentes?			
10. O processo de dispensa ou inexigibilidade, com exceção dos incisos I e II do art. 24, encontra-se devidamente justificado, consoante os critérios previstos no art. 26, § único, da Lei 8.666/93, mediante parecer da Comissão Setorial de Licitação ou da Assessoria Jurídica do órgão?			
11. No caso de despesa de exercício anterior não inscrita em restos a pagar, houve reconhecimento da existência da dívida?			
12. Consta Nota de Empenho com o elemento de despesa corretamente classificado, datada e assinada pelos responsáveis (art. 58 da Lei nº 4.320/64)?			
13. A Nota de Empenho está com data anterior ou igual à data de emissão da Nota Fiscal, conforme art. 60 da Lei nº. 4.320/64?			
14. O favorecido (credor) da Nota de Empenho é o emitente do documento comprobatório de despesa?			
15. Consta Certidão Negativa de Débitos com INSS e FGTS (art. 195 § 3º da CF), com data de validade compatível com a data da Nota de Empenho?			
16. A Nota Fiscal está devidamente datada e dentro do prazo de validade?			

17. No caso de Contrato, consta comprovante e/ou informação da publicação do extrato no D.O.M. conforme Parágrafo Único do Art. 61 da Lei 8.666/93?		
18. O(s) documento(s) comprobatório(s) da despesa foi (ram) atestado(s) pelos servidores responsáveis pela fiscalização da execução dos serviços (que não seja o ordenador de despesa), com base nas condições contratadas (art.63 e seus parágrafos da Lei nº 4.320/64 e art. 15, § 8º da Lei nº 8.666/93), mediante carimbo com nome e matrícula do servidor, data e assinatura?		
19. As folhas do processo estão devidamente numeradas e rubricadas por servidor?		

Quadro 2 – Documento de Liquidação de Despesas em Obras e Serviços de Engenharia
Fonte: SÃO LUÍS, 2007.

O Decreto nº 30.829/07 criou ainda 16 (dezesesseis) outros anexos de liquidação de despesa selecionados por elemento de despesa. Esses anexos tratam de liquidação de despesas com: diárias; água, telefone, energia elétrica e correios; serviços de Pessoa Física; serviços de Pessoa Jurídica; despesa aplicada a contratos parcelados; despesa aplicada aos processos de convênio/repasso; despesa referente a adiantamento; despesa referente a apoio cultural e patrocínios pela FUNC; despesas bancárias e outras obrigações (INSS, FGTS etc.); despesa aplicada aos processos de repasse SEMED – MEC/FNDE/PNAE/PNAC; despesa aplicada a contratos parcelados - locação de imóveis; despesa Pessoa Jurídica – despesa de publicidade (jornais, rádio e TV); dentre outras.

Encerrada a liquidação física e administrativa realizada pelo órgão, o processo deve ser encaminhado em meio físico à CLD que proferirá a análise final da liquidação, processo este que recebeu o nome de homologação da despesa.

O desenvolver do processo de homologação da despesa a CLD encontra seu procedimento vinculado ao estabelecido pelo Decreto nº 30.829/07 já citado anteriormente. Qualquer alteração no escopo deverá ser previamente aprovada pelo Controlador Geral do Município, sendo vedado realizar exigências ou reter processos por conta de avaliação nele não indicada. A movimentação do processo de despesas na CLD segue conforme abaixo descrito.

Primeiramente o processo de despesa chega à recepção da CLD, oriundo de qualquer órgão Municipal, que realizará o cadastro no sistema de protocolo com dados do processo. Seguidamente a recepção encaminha o processo para a Coordenação da CLD.

Na CLD o processo é recebido pelo Coordenador, que entrega ao Auditor selecionado por meio de sorteio, para análise. Após o registro de entrada no Protocolo da Central de Liquidação de Despesas - CLD, terá um prazo de 2 (dois) dias úteis para que seja

efetivada a liquidação ou devolução ao órgão de origem, para correção de possíveis falhas. Esse prazo será alterado para 3 (três) dias úteis, caso constar no processo de despesa compra que ultrapasse o valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e medição de obras que ultrapasse o valor de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais).

Se houver necessidade urgente de conclusão, considerando que cada processo é analisado por ordem de chegada, o titular do órgão Municipal deverá fazer solicitação, via e-mail, ao Controlador Geral do Município, que repassará a mensagem, com autorização, ao Controlador Adjunto, para imediata providência por parte da Central de Liquidação de Despesas - CLD.

Caso tenha falha e não se processe a respectiva homologação, o processo é enviado à recepção para encaminhamento ao órgão de origem. Caso esteja correto, o processo é liquidado (homologado) e enviado para a Comissão de Revisão.

A Comissão de Revisão alimenta os sistemas SOF&C (sistema de orçamento-financeiro e contábil) e procede a nova análise. Não encontrando falhas, chancela a homologação e encaminha o processo à Recepção que o remeterá ao órgão de origem. Havendo falha, a liquidação-homologação é cancelada via sistema SOF&C e comunicado o fato à Central de Liquidação de Despesas - CLD.

A análise para homologar a despesa considera o seguinte escopo exposto no Quadro 3:

Registro de Liquidação	Sim	Não	Não aplicável
Consta o documento comprobatório das despesas (notas fiscais, recibos etc)?			
A documentação está atestada por pelo menos dois funcionários que não o ordenador de despesa?			
O favorecido da nota de empenho é o mesmo que o emitente do documento comprobatório?			
A declaração de conformidade foi preenchida e todos os itens cumpridos?			
A natureza de despesa é compatível com a descrição do serviço ou material descrito no corpo do documento comprobatório?			
Tendo em vista que a Despesa é apropriada pelo regime de competência, o período a que se refere a despesa está correto?			
O tipo, número e o ano do instrumento contratual estão informados?			

Quadro 3 – Escopo da análise do processo de homologação da despesa

Fonte: SÃO LUÍS, 2007.

A Central de Liquidação de Despesas (CLD) cuidará da verificação do atendimento ou inadimplemento de condição para o pagamento da despesa, representado pela

atestação do fornecimento do material, prestação do serviço ou medição da obra; aderência ao escopo estabelecido no roteiro de exame processual aprovado por Resolução; e informando aos responsáveis para saneamento do processo, no caso de exigências.

Uma vez atestado o processo e verificada a existência do crédito em favor do fornecedor ou prestador de serviço, bem como incluída a Declaração de Conformidade, seguirá para o órgão de origem concluir o processamento da despesa com o respectivo pagamento.

No caso de não atendimento ao escopo, a Central de Liquidação de Despesas (CLD) deverá informar aos responsáveis junto aos órgãos, as exigências formuladas para saneamento, sendo que estas deverão ser sanadas no órgão de origem. O não atendimento das exigências resultará na interrupção do processo de pagamento de despesas, com o respectivo bloqueio do sistema orçamentário-financeiro, tomando por base as inconsistências nas Declarações de Conformidade.

Evidenciando-se irregularidade graves, o processo será encaminhado ao setor de auditoria que realizará análise mais aprofundada em inspeção física realizada, segundo programa de auditoria previamente aprovado.

Com essas rotinas, a Central de Liquidação de Despesas executa suas atividades, exercendo um controle da regularidade das despesas do município anteriormente ao pagamento. Com essa medida, a CLD é capaz de reduzir a incidência de despesas pagas de forma irregular.

Em resposta a questionamento formulado ao Superintendente da CLD, acerca do comparativo de despesas com irregularidade oriundas das unidades gestoras antes e após a implantação da CLD, este informou que no primeiro ano de funcionamento da Central, em média 75% das despesas analisadas pela CLD continham algum tipo de irregularidade. Desse total, 20% eram consideradas irregularidades graves. No balanço das atividades de 2009, a CLD constatou que menos de 15 % dos processos analisados possuíam irregularidades, desse total, não mais que 2% possuíam irregularidades graves.

A pesquisa buscou responder também se a CLD burocratiza o processo de despesa, tendo em vista que se cria um novo procedimento de formalização do processo de despesa, devendo primeiramente ser feito uma análise de sua regularidade por parte dos auditores do

município. Todos os técnicos informaram que não vislumbram a etapas da homologação de despesa pela CLD como uma burocracia.

Percebe-se uma redução significativa na quantidade de processo oriunda dos órgãos destinados a CLD com indícios de irregularidades após a adoção de procedimentos de controle por parte da CLD. Isto representa uma melhoria na aplicação dos recursos públicos sobre o aspecto da legalidade.

5.3 Principais falhas detectadas pela CLD

Segundo dados do Relatório de Atividades da CGM de 2008, foi possível evidenciar que as não-conformidades constantes dos processos encaminhados à Central de Liquidação guardam entre si características semelhantes, quais sejam, não-conformidades formais de procedimentos que não geraram prejuízo para a administração pública.

A seguir são elencadas as principais não-conformidades existentes nos processos do exercício de 2008 (CGM, 2008):

- Classificação indevida da Despesa segundo as portarias STN/SOF nº 163/01 e 448/02;
- Assinatura de termos aditivos de contratos emergenciais;
- Ausência de cópia do Decreto que estabeleceu os casos que estão sujeitos à contratação emergencial;
- Contratação Direta de obras sem Projeto Básico;
- Despesa realizada sem previsão contratual;
- Prorrogação de Contrato após vigência;
- Contratação de artista ou grupo artístico com a obtenção de apenas 1 (uma) proposta de preço;
- Contratação de fornecedor sem verificação da regularidade fiscal no momento do empenho/contratação;
- Propostas de preços sem assinaturas e sem validade;
- Despesas empenhadas após sua realização;
- Ausência de descrição detalhada do objeto;

- Pagamento de serviços de locação de mão-de-obra sem exigir a GPS e a GFIP com relação de empregados locados para o órgão contratante;
- Pagamento de serviços de construção civil, sob alegação da não solidariedade dos órgãos públicos para com o débito, em função da IN 20/2007 do MPS/SRP;
- Ausência do período de competência da despesa;
- Pagamentos a estagiários;
- Doações e Patrocínios indiscriminados;
- Declaração de Conformidade preenchida de forma aleatória e sem compromisso com a correta marcação dos campos, objetivando apenas o envio para a Controladoria;
- Data do atesto anterior à própria emissão do documento fiscal;
- Atesto de recebimento de material de valor acima de R\$ 80.000,00 somente por um servidor;
- Capa de processo de contratação que já traz o nome do fornecedor;
- Falta de carimbo de atesto (datado) no comprovante de despesas (acórdão TCU 93/2004);
- Folhas com numeração incorreta;
- Falta de assinaturas por parte dos agentes públicos;
- Falha na cronologia das informações;
- Serviços de obra de engenharia sem ordem de serviço;
- Aquisição de Material Permanente sem cadastro no Sistema de Gestão Patrimonial (SGP); e
- Ausência de documentos como diploma, cursos e outros que justifiquem a qualidade técnica para contratação de serviços específicos.

As irregularidades evidenciadas pela CLD quando da homologação das despesas são evidenciadas através da análise do escopo do relatório enviado pelo órgão formalizador da despesa e requerem-se à desobediência de formalidades previstas em normas jurídicas de natureza constitucional, legal, contábil e regulamentar.

Não obstante essas irregularidades representarem, em sua maioria, irregularidades formais com base nos princípios da legalidade e legitimidade que regem as despesas públicas,

existem não-conformidades elencadas em que há necessidade de se atribuir relevância e a devida responsabilização.

Analisando-se a pergunta do questionário que sobre a área de atuação que a CLD dá maior ênfase, pode-se perceber que a regularidade jurídica da contratação é a área de maior ênfase, sendo indicada por 70% dos respondentes, seguido por 30% da regularidade fiscal.

Diante desta constatação, a pesquisa buscou identificar quais os principais problemas detectados pela CLD nos processo de despesas dos órgãos. Processo de despesa com pendências, foi identificado por todos os respondentes, em segundo plano a classificação contábil adotada para a despesa foi apontada por 07 de cada 10 questionado. 03 respondentes indicaram a pendência cadastral do contratado como falha bastante identificada pela CLD.

Esse resultado corrobora a listagem das principais irregularidades evidenciadas pela CLD no exercício de 2009, constante do quadro acima.

5.4 Relacionamento entre Auditores e Gestores

O ambiente de controle tem sua formação edificada no relacionamento entre o controlado e o controlador. Diante disso fez-se necessária avaliar o relacionamento entre os auditores da CLD e seus jurisdicionados.

Três foram as questões relacionadas a interação dos gestores com os auditores da CLD. A primeira foi saber a opinião dos auditores, quanto à concepção dos gestores sobre a Central de Liquidação, resultando que a totalidade dos respondentes afirmaram que tem boa concepção da CLD e apóiam sua atuação. Todos os técnicos confirmaram que a criação da CLD veio trazer maior efetividade da atividade de controle interno e contribuir para a redução do pagamento de despesas irregulares por parte do município

Com essa constatação pode-se concluir que a atividade de controle exercida pela CLD não é mal vista pelos que estão sujeito a seu controle, fato que favorece o desenvolvimento dos trabalhos da CLD.

A segunda questão relacionada ao tema foi saber como pode ser definida a relação dos gestores com os auditores pela CLD. Novamente constatou-se uma boa relação existente entre os auditores e os gestores, criando um ambiente propício a atividade de controle.

Ressalte-se que também objetivou-se na presente pesquisa obter a percepção dos gestores em relação aos aspectos da pesquisa, entretanto, não se aplicou questionário com os mesmos em razão da mudança política ocorrida em 2010, fato que ocasionou total alteração na estrutura da administração municipal. Os novos gestores, que assumiram em janeiro de 2010, ainda não possuem experiência com a atuação da CLD capaz de validar uma opinião sobre sua atuação.

A pesquisa buscou ainda responder se as impropriedades evidenciadas e notificadas pela CLD têm sido atendidas de forma satisfatória pelos órgãos. A essa pergunta 07 dos 10 auditores questionados afirmaram que as irregularidades são parcialmente sanadas pelos gestores.

Diante do exposto, conclui-se que a cultura de controle interno na administração municipal sofreu uma grande mudança com a implantação da CLD. Toda a estrutura administrativa do Município encontra-se integrada ao sistema, possibilitando aos gestores visualizar na atividade de controle exercido pela CLD, um instrumento capaz de garantir uma gestão correta, fundamentada na legalidade dos atos administrativos e dispor de mais uma garantia da melhora na aplicação dos recursos públicos.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar a contribuição da implantação da Central de Liquidação de Despesa no âmbito da Controladoria Geral do Município de São Luís (MA) quanto ao controle dos gastos, por meio da pesquisa documental e de campo, realizada com técnicos da CGM.

A instituição do sistema de controle interno do município de São Luis, desde a sua implantação em 1975, com a promulgação da Lei Delegada nº 05, que criou a Auditoria Interna da Prefeitura de São Luís, sofreu diversos aprimoramentos no sentido de se buscar maior efetividade de suas ações. Muitas foram as tentativas de se chegar a um modelo adequado de controle interno.

Com a implantação da Central de liquidação de despesas, ainda que com alguns ajustes em sua operacionalização que se faz necessário, pode-se afirmar que o município de São Luis possui um sistema de controle interno das despesas eficiente. Sistema esse capaz de bloquear o pagamento de despesas com indícios de irregularidades. Esse sistema possibilita ao órgão de controle interno o conhecimento antes do pagamento, da situação de todas as despesas geradas pelos gestores em cada unidade orçamentária.

Entretanto, esse sistema tem focado predominantemente nos aspectos legais e formais, deixando de lado a análise de aspectos como eficiência e eficácia nos dispêndios públicos, por ainda não adotar medidas de desempenho ou mesmo compatibilidade das despesas com as metas estabelecidas nos orçamentos.

Todos os processo de despesas passam também pelo crivo da CGM, que através de uma verificação de vários elementos de regularidade das despesas, atestam sua conformidade com a legislação, liberando-as para o pagamento. Nenhuma despesa que seja considerada irregular pela CLD é efetivamente paga, salvo aquelas em que a liquidação se deu por completa e de forma irreversível pela sua própria natureza, fazendo com que o pagamento seja feito através de indenização.

Para a efetividade de um sistema de controle deve-se reduzir a predominância de ações de controle *a posteriori*, com objetivos eminentemente repressivos e punitivos, com a implantação de uma cultura de acompanhamento.

Os benefícios advindos de um sistema de controle interno integrado e atuando com excelência são inumeráveis. Nesse sentido, a CLD tem papel relevante na Administração Pública municipal, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, visando a assegurar o adequado emprego dos recursos públicos.

Por outro lado, não se pode deixar de considerar que a sistemática do controle exercido ainda não exaure as possibilidades de controle sobre a despesa pública. A despesa, para que se tenha maior garantia de sua adequação com as normas que a regem, devem ser controladas desde o momento do empenho, oportunidade em que ocorrem as maiores irregularidades.

A CLD em sua atuação ao evidenciar irregularidades insanáveis, ou após a realização de auditoria sobre determinado gasto, não impede o pagamento da despesa, mas tão somente uma classificação contábil diversa, isto é, a despesa não será contabilizada em nenhuma das funções ou programa de governo, mas sim em uma conta de indenização, o que resulta o seu não incremento nos resultados da administração.

Há necessidade da aproximação do controle o máximo possível da ação controlada no tempo e no espaço. Logo, a CGM deve identificar as situações propiciadoras de ineficiência, ajudando a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las e, com isso, aumentando a eficiência.

Ineficiências como, por exemplo, as fraudes, ocorrem porque há presença objetiva de circunstâncias propiciadoras, ou seja, os agentes públicos abusam do poder em seu próprio benefício, não por fragilidade moral, mas porque tem oportunidade de praticá-lo.

A atuação da CLD também é prejudicada por situação alheias. Existem algumas características da Administração Pública municipal que dificultam a plena efetividade da atuação da CLD tais como, pouco investimento na atividade de controle; número reduzido de servidores; dificuldade para medir resultados; pouca qualificação dos servidores dos órgãos municipais; grande rotatividade das funções da alta administração (agentes políticos); e não existência de atividade de controle na fase do empenho da despesa.

Assim, para que se torne efetivo o modelo de controle interno integrado na Administração Pública municipal de São Luís, há que se tomarem medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar e integrar todas as etapas da formalização da despesa ao

sistema de controle interno. Do contrário, se perpetuará a rotina do órgão central de em relacionar impropriedades, apontar falhas, emitir recomendações, e se produzirem novas impropriedades.

Ao tentar analisar todos os processos de despesa do município, que possui um orçamento para 2010 de cerca de R\$ 2.000.572.010,00 ao invés de adotar procedimentos de amostragem, a CLD deixa de cumprir um papel fundamental na atividade de controle que é avaliar o atendimento quanto a eficiência e eficácia dos gastos públicos.

Quanto ao pressuposto apresentado na pesquisa de que a criação de uma Central de Liquidação de Despesa mostra-se indispensável para eficácia da atividade de controle interno, uma vez que este será exercido previamente ao pagamento da despesa pública, sendo possível aferir a legalidade, legitimidade e, principalmente, a contribuição desta despesa para o aperfeiçoamento da ação governamental, pode-se constatar que de fato a CLD desempenha papel fundamental na atividade de controle no município e representou um avanço no modelo até então operacionalizado, contudo ainda necessitam expandir sua atuação às demais etapas da despesa pública e instituir em seus escopos de análise instrumentos de avaliação de desempenho capazes de aferir o aperfeiçoamento da ação governamental.

O segundo pressuposto também se mostrou válido uma vez que foi possível evidenciar durante a pesquisa, quando da análise dos relatórios de atividades anuais da CGM que a implantação da Central de Liquidação de Despesa possibilitou reduzir os pagamentos de despesas com indícios de irregularidades e implementou na administração municipal nova sistemática de formalização de despesas.

Quanto aos objetivos, no confronto da pesquisa realizada, demonstrou-se de forma analítica, o atendimento ao primeiro objetivo específico da pesquisa (evidenciar as atividades de controle no âmbito da Controladoria Geral do Município de São Luís), apresentando-se todo o *modus operandi* da CLD no exercício da atividade de controle das despesas do município.

No tocante ao segundo objetivo específico (verificar a percepção dos técnicos da Controladoria quanto à implantação da CLD e sua contribuição na atividade de controle), como constatado pela aplicação do questionário, pode-se concluir que a atividade de controle exercida pela CLD não é mal vista pelos que estão sujeitos ao seu controle e que existe uma

boa relação entre os Auditores e os Gestores, fato que favorece o desenvolvimento dos trabalhos da CLD, criando um ambiente propício à atividade de controle.

Da análise do funcionamento da CLD, resulta a sugestão de alteração do nome atribuído àquele órgão de controle, pois ficou evidenciado que, na realidade, a CLD não liquida despesas, faz tão somente uma análise minuciosa do que foi liquidado pelo órgão a que pertence àquela despesa.

Atendendo ao terceiro objetivo específico (identificar as principais irregularidades ou impropriedades detectadas pela CLD, segregadas por órgãos e tipo de gasto), apresentaram-se na seção 5.3 as principais falhas detectadas pela CLD, com base no Relatório de Atividades da CGM de 2008, onde se evidenciou que as irregularidades constantes dos processos encaminhados à Central de Liquidação guardam entre si características semelhantes: irregularidades formais, isto é, irregularidades de procedimentos que não geraram prejuízo para a Administração Pública.

Por conseguinte o trabalho concluiu, que para o êxito do modelo de controle interno adotado é necessário, ainda, superar as dificuldades apontadas e promover os ajustes necessários na estrutura, de modo a favorecer a conscientização e o comprometimento dos administradores públicos com o exercício efetivo da função de controle em suas áreas de competência, estabelecendo-se o elo de integração efetiva entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Ubiratan. **Controle Externo**: Anotações à jurisprudência do TCU. Belo Horizonte: Editoria Fórum, 2006.
- ATTIE, William. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. rev. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 3. ed. Florianópolis: Ed. da UFSC, 1999.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das Finanças**. São Paulo: Edipro, 1999.
- BENDA, et al. **Manual de Derecho Constitucional**. Traducción de Antonio López Pina. 2 ed. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.
- _____. **Constituição (1967) Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1967.
- _____. Lei n. 4320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 9 abr. 1964.
- _____. Lei n. 10683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 29 mai. 2003.
- _____. Lei n. 101, de 04 de março 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, 5 mai. 2000.
- _____. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 jul. 1967.
- _____. Ministério do Orçamento e Gestão. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 15 abr. 1999.
- _____. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei

nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 10 out. 2000.

_____. Lei n. 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 mai. 2009.

_____. Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001**. Disponível em: <http://www.anvisa.gov.br/legis/portarias/163_01.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2010.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELÁSQUEZ, Maria Dolores Pohmann. **Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal**. Revista Eletrônica de Contabilidade. Jul/2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIInEspecial/a05vIInesp.pdf>>. Acesso em: 2 out. 2009.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: Evolução do controle Interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: Guia para atuação das auditorias e organizações dos controles internos nos Estados e municípios e Ong's**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Rodrigo Pinount Aguierre de. **Controle Interno da Administração pública: uma perspectiva do modelo de gestão**. Paraná, 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre: Atricon, 2007.

CATELLI, A., PEREIRA, C. A. e VASCONCELOS, M. T. **Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais**. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999, cap. 4, p. 128-146.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CONSELHO NACIONAL DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS BRASILEIROS E DO D.F (CONACI). **Organização dos Controles Internos dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal** (Relatório). 2006. Disponível em: <http://www.conaci.org.br/img_news/5_p.pdf>. Acesso em: 07. out. 2009.

CONTI, José Maurício (coord.). **Orçamentos públicos: A Lei 4320 comentada**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2008.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Bookman, 7. ed, 2003.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos municípios**: 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DANIEL, J. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. In: Coleção Seminários CRC-SP. 2000. São Paulo, Atlas.

FACULDADE DE FILOSOFIA E CIÊNCIAS HUMANAS (FAFICH). **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**. 1789. Disponível em: <<http://www.fafich.ufmg.br/~luarnaut/direitos.PDF>>. Acesso em: 20 dez. 2009.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Os Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e competências**. 2. ed. Belo Horizonte. Fórum, 2005.

FERRAZ, Luciano de Araújo. **Controle da Administração Pública**: elementos para a compreensão dos tribunais de contas. Belo Horizonte: Andamentos, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Pequeno Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. 11. ed. Rio de Janeiro: Ed. Civilização Brasileira, 1982.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GIL, A. C. **Pesquisa social, métodos e técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. In: Revista de Administração de Empresas. São Paulo: v. 35, n. 2, p. 57-63, abril 1995.

JANNUZZI, Paulo de Martino. **Indicadores Sociais no Brasil**, Ed. Átomo & Alínea; Campinas; BRASIL 2003.

JESUS, Sergio Luiz. **A importância da missão, visão e valores de uma empresa**. Disponível em: <<http://www.skywalker.com.br/artigos/gestao/missao.html>>. Acesso em: 20 fev. 2009.

JUND, Sérgio. **Direito Financeiro e Orçamento Público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

_____. **AFO, Administração Financeira e Orçamentária**: teoria e 750 questões. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. **Principles of Management: An Analysis of Managerial Functions**. New York: McGraw-Hill Book Company, Inc, 1955.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**: teoria, legislação e jurisprudências – Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo: EPU, 1986.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, César Volnei; Souza, Marco Antonio de . **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**- São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo, Malheiros Editores, 2000.

MELO, Renato Sergio Santiago. **Tribunais de Contas: Uma teoria Geral**. Boletim de Direito administrativo, 2005.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MINAYO, M.C. de S. (Org.) **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 22 ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 15. ed. São Paulo: Forense, 2009.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PAIVA, Rodrigo Márcio Medeiros. **O controle social na Administração Pública: propostas para estruturar e estimular o seu desenvolvimento**./ Rodrigo Márcio Medeiros Paiva. – João Pessoa, 2004. 53p. : il. Orientador : Aldo Leonardo Cunha Callado. Monografia (Especialização) – TCE / ECOSIL – UFPB / CCSA. Controle Social.

PASCOAL, Valdecir. **Direito Financeiro e Controle Externo: teoria, jurisprudência e 400 questões**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

PAULINO, Jacques. **Curso de Direito Constitucional**, 3. ed. Rio de Janeiro, FORENSE, 1992.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Controladoria na Administração Pública: Um estudo fundamentado na Activity Based Costing**. Ceará: UFC, 2007.

PETER, Maria da Glória Arrais; et al. **A controladoria e a gestão pública: A experiência do governo do estado do Ceará**. Anais do VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos. Punta del Este, 2003. 20 p.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

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

PORTO, Marcelo Antoniazzi. **Missão e Visão organizacional**: orientação para a sua concepção. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1997_T4105.PDF>. Acesso em: 22 fev. 2009.

REIS, Heraldo da Costa. **Auditoria Governamental**: Uma visão da qualidade. Revista de Administração Municipal. Instituto Brasileiro de Administração. Rio de Janeiro. v. 40, n. 209, p. 53-64, out./dez. 1993.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **A função de Auditoria Operacional na avaliação de controle de Entidades Governamentais**. Revista do Tribunal de Contas da União. v. 44, abr./jun. 1990.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9ª ed. Ver. ampl. – São Paulo: Atlas, 1994.

SÃO LUÍS. **Lei Delegada n. 05, de 04 de julho de 1975**. Dispõe sobre a criação da Auditoria interna do município de São Luís-MA. Disponível em: <<http://www.sao-luis.ma.gov.br/legislação>>. Acesso em: 4. out. 2009.

_____. **Lei n. 4114, de 23 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a criação da Controladoria Geral do Município e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/574350/lei-4114-02-sao-luis-ma>>. Acesso em: 6 out. 2009.

_____. **Decreto n. 30829 de 03 de agosto de 2007**. Disponível em: <<http://www.sao-luis.ma.gov.br/legislação>>. Acesso em: 4. out. 2009.

_____. **Lei n. 2701, de 12 de julho de 1985**. Reorganiza a estrutura e altera a denominação da Auditoria Interna da Prefeitura de São Luís para Auditoria Geral do Município. Disponível em: <<http://www.sao-luis.ma.gov.br/legislação>>. Acesso em: 4. out. 2009.

_____. **Relatório de Atividades da CGM de 2008**. Disponível em: <<http://www.sao-luis.ma.gov.br/cgm>>. Acesso em: 4. out. 2009.

SANCHEZ, Oscar Adolfo. **Os Controles Internos da Administração Pública: e - governança e a construção de controles no Governo do Estado de São Paulo**. São Paulo, 2005. Tese de doutorado. pg 06.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A participação popular na administração pública: o direito de reclamação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SECRETARIA DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO. **Governo do Estado: Subsídios para elaboração do plano plurianual 2008 – 2011**. São Luís, 2007, 69 p.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **A necessidade da correta integração entre os controles interno e externo na administração pública**. Revista Tribunal. Disponível em: <http://www.tce.rj.gov.br/revista/artigos/r35c002.htm>. Acesso em: 04 fev. 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Estabelece o sistema de comprovação e de demonstrações contábeis, por meios informatizado e documental, das unidades gestoras das Administrações do Estado e dos Municípios de Santa Catarina, pertinentes ao controle externo exercido pelo Tribunal de Contas do Estado, e dá outras providências. **Resolução n. 16, de 21 de dezembro de 1994**. Disponível em: < <http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/RTC-16-1994.PDF>>. Acesso em: 05 ago. 2009.

_____. **Ciclo de estudos de controle público da administração municipal**. Livro texto do X Ciclo de estudos de controle público da administração municipal. Florianópolis: Tribunal de Contas/Instituto de Contas, 2007.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

_____. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A

CARTA SOLICITAÇÃO

Exmo Sr., Auditor de Controle Interno da Controladoria Geral do Município de São Luís - MA, venho, por meio desta, solicitar respostas ao questionário, objetivando conclusão de trabalho acadêmico: **“análise da implantação de uma Central de Liquidação de Despesas no âmbito das atribuições da Controladoria Geral do Município de São Luís-Maranhão: Estudo de Caso.”** , do Programa de Pós-graduação *stricto sensu* –Mestrado em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará-UFC.

Antecipando agradecimentos pela compreensão e colaboração de Vossa Senhoria na obtenção das respostas, informo que o referido questionário deverá ser respondido pelo próprio gestor ou por pessoa por este designada, considerado apto pelo gestor deste Município.

Em havendo possibilidade, gostaríamos de obter as repostas antes da data prevista para conclusão, .../...../..... A devolução do questionário ocorrerá conforme for mais conveniente para a Administração Municipal, dentre as seguintes: ao próprio discente ou contatos abaixo relacionados (fax, e-mail). Quaisquer dúvidas: 098- 91128975 (a cobrar) – Flávio Olímpio Neves Silva.

Sendo o oportuno para o momento, e ciente da atenção e contribuição que será prestada por V.Sa, reitero votos de elevada estima e apreço.

Flávio Olímpio Neves Silva

Discente

Contatos para retorno: 098 – 3227 7842/9915 e 3268 9379 (Tel. – Fax)

e-mail: folimpio1@hotmail.com

APÊNDICE B

FORMULÁRIO DE PESQUISA

I – PERFIL DO RESPONDENTE]

1 - Faixa Etária

- Até 25 anos
- Entre 25 e 35 anos
- Entre 36 e 45 anos
- Entre 46 e 55 anos
- Acima de 55 anos

2 – Sexo

- Feminino
- Masculino

3 - Formação Acadêmica

- Contabilidade
- Direito
- Economia
- Administração
- Outra. Qual? _____.

4 - Tempo de exercício na função pública

- Menos de 02 anos
- Mais de 02 anos e menos de cinco anos
- Mais de cinco anos

II – PERGUNTAS SOBRE A CLD

1 - Qual a sua percepção sobre a atuação da CLD?

- boa
- ótima
- ruim
- péssima

2 - A CLD burocratiza o processo de despesa?

- Sim, burocratiza o processo.
- Não.

3 - Qual o ponto em que a atuação da CLD se dá com maior ênfase?

- Regularidade Fiscal das Contratadas
- Regularidade Jurídica
- Adequação dos preços contratados aos praticados no mercado
- Outro. Qual? _____.

4 - As impropriedades evidenciadas e notificadas pela CLD têm sido atendidas de forma satisfatória pelos órgãos?

- Totalmente, sempre
- Parcialmente, sempre
- Às vezes
- Raramente
- Nunca

5 - Em sua opinião, qual a concepção dos gestores quanto à atuação da CLD?

- Boa. Apóiam a atuação da CLD
- Ruim. Dificultam a execução orçamentária e financeira
- Boa. Porém acham dispensável.
- Péssima

6 - Após a implantação da CLD, pode-se verificar mudanças positivas ou avanços nos processos de despesas, quanto a sua conformidade com legislação?

- Sim
- Não

7 - Como pode ser definida a relação dos gestores com os auditores desse sistema de controle prévio realizado pela CLD?

- Boa
- Ótima
- Ruim
- Péssima

8 - O sistema de contabilidade da prefeitura é integrado a ponto da CLD poder bloquear os pagamentos ainda não homologados/liquidados?

- Sim
- Não
- Apenas de forma parcial

9 - A CLD quando da análise dos processos de pagamento se utiliza de técnicas de auditoria? Quais?

- Inspeções físicas
- confirmação Externa
- exame de registros
- Indagação oral ou escrita
- Não utiliza

10 - Quantas pessoas trabalham em um mesmo de processo de homologação?

- 1
- 2
- 3
- Mais de 03

11 - O sistema informatizado da CLD visualiza críticas? (problemas em alguma das fases da despesa pública ainda não regularizado).

- Sim;
- Não

12 - Quando identificadas críticas no sistema, quais as medidas adotadas?

- Não homologa a despesa e encaminha o processo a origem para regularização;
- Não homologa a despesa e encaminha o processo para a auditoria;
- Homologa a despesa com ressalvas

13 - O escopo da análise da liquidação é de cunho exaustivo?

- Sim
- Não

14 - Existe um cadastro de atestadores de despesas ou de pessoas autorizadas a efetuar o recebimento de bens ou serviços?

- Sim
- Não

15 - Antes da implantação da CLD, todas as despesas eram liquidadas por pessoas do controle interno do município?

- Sim
- Não
- Apenas uma parte das despesas

16 - O acesso a CLD é restrita a servidores deste setor?

- Sim;
- Não

17 - Existe mecanismo para assegurar que os procedimentos de homologação de despesas estão sendo realizados conforme as normas, diretrizes, os planos e regulamentos administrativos?

- Sim
- Não

OBRIGADO PELA COLABORAÇÃO!