



**UNIVERSIDADE DA INTEGRAÇÃO INTERNACIONAL DA
LUSOFONIA AFRO-BRASILEIRA - UNILAB
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - ICSA
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO - PROPPG**

CAMILA SILVA DE BRITO

HALISSON DANTAS ARAUJO

JOSÉ OLIVEIRA ARAÚJO NETTO

**PROPOSTA DE MODELO DE BIPARTIÇÃO PARA
A CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI/BA:
ENFOQUE DOS PRINCÍPIOS DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES E
SEGURANÇA DOS CONTROLES**

**SÃO FRANCISCO DO CONDE-BA
2015**



CAMILA SILVA DE BRITO

HALISSON DANTAS ARAUJO

JOSÉ OLIVEIRA ARAÚJO NETTO

**PROPOSTA DE MODELO DE BIPARTIÇÃO PARA
A CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI/BA:
ENFOQUE DOS PRINCÍPIOS DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES E
SEGURANÇA DOS CONTROLES**

Monografia apresentada à Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB) como requisito para obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal.

ORIENTADOR: PROF. DR. ALEXANDRE OLIVEIRA LIMA

**SÃO FRANCISCO DO CONDE-BA
2015**



CAMILA SILVA DE BRITO

HALISSON DANTAS ARAUJO

JOSÉ OLIVEIRA ARAÚJO NETTO

**PROPOSTA DE MODELO DE BIPARTIÇÃO PARA
A CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI/BA:
ENFOQUE DOS PRINCÍPIOS DA SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES E
SEGURANÇA DOS CONTROLES**

Monografia julgada e aprovada para obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB).

Data: ____/____/____

Nota: _____

Banca Examinadora:

Prof.^a MSc. Maria Denise Nunes Rodrigues
Instituto Federal do Ceará - IFCE
Examinadora

Prof.^a MSc. Joyce Arrais de Araújo Andrade
Universidade Federal do Ceará - UFC
Examinadora

Prof. Dr. Alexandre Oliveira Lima
Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira - UNILAB
Orientador

FICHA CATALOGRÁFICA

À Deus, e a existência das nossas amadas e respectivas filhas Isabela, Júlia e Maria Ester, que nos dão forças para viver a vida com entusiasmo, com dignidade, iluminando os nossos caminhos na busca do alcance dos nossos objetivos.

AGRADECIMENTOS

Ao Criador e Grande Arquiteto do Universo por nos guiar nos momentos mais difíceis ao longo desta jornada.

Aos professores e tutores da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira, que nos acompanharam em nossa trajetória na pós-graduação, contribuindo para que o aprendizado permaneça de forma contínua e permanente.

Ao Prof. Dr. Alexandre Oliveira Lima, pela atenciosa orientação da execução do projeto e da elaboração da monografia.

Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Hely Lopes Meirelles

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a estrutura e a funcionalidade da Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba e visa aprimorar a estrutura administrativa do Município de Camaçari, a fim de consolidar com mais eficiência os instrumentos de controle na Administração Pública Municipal. O princípio da segregação de funções afirma que ninguém deve ter sob sua responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação, visto que essas devem ser executadas por pessoas e setores independentes entre si. É nesse sentido que as atividades de “organização dos controles” e de “Auditoria” são realizadas de forma independente. Pretendeu-se apresentar ao responsável pelo Sistema de Controle Interno e demais usuários uma pesquisa prática e de fácil compreensão, que pudesse nortear, tecnicamente, as funções de organização dos controles e da Auditoria de forma independente, assim como apresentar as atribuições e as da Controladoria. Evidencia-se, neste contexto, para a Administração de Camaçari a importância da preservação dos princípios da segregação de funções e segurança dos controles e, principalmente, autonomia das funções entre a Controladoria e a Auditoria. No que se refere à metodologia, adotou-se a tipologia descritiva, lastreada no método hipotético-dedutivo. A abordagem adotada enquadra-se como sendo teórica, por meio de pesquisas bibliográficas, a partir da leitura na área, abrangendo livros, periódicos, anais de eventos técnico-científicos, legislação comentada, manuais e normas de Auditoria, além de textos disponibilizados em sítios eletrônicos. Quanto ao resultado do trabalho, foram apresentados dois modelos de projetos de lei para a organização do Sistema de Controle Interno no município, de modo a garantir a eficiência e eficácia dos controles na esfera Municipal. Conclui-se que, a fim de fortalecer a estrutura da CGM, é recomendável que essa não possua a acumulação das funções de organização dos controles e de Auditoria, ou seja, que haja a desconcentração das macro funções: Controladoria, Auditoria, Ouvidoria, Corregedoria e Correição, que, além de contribuir efetivamente para uma maior autonomia de atuação, consequentemente, trará mais elisão de certas irregularidades, impropriedades, falhas, erros e/ou desperdícios que possam provocar ineficiência ou infração à lei, com o sentido de apuração das responsabilidades, que venham a ser praticadas na gestão pública.

Palavras-Chave: Autonomia. Macro Função. Segregação de Funções.

ABSTRACT

The aim of this study is to analyze the structure and functionality of the Comptroller General of the Municipality of Camaçari / Ba and aims to improve the administrative structure of the Municipality of Camaçari , in order to consolidate more efficiently the instruments of control in Municipal Public Administration. The principle of segregation of duties states that no one should be in charge all phases inherent in an operation , since these are to be performed by people and independent sectors together. In this sense, the activities of " organization of controls " and " audit " is conducted independently. It was intended to submit the matter to the Internal Control System and other users with a convenient search and easy to understand , which could guide, technically, the organization functions of the controls and audit independently, as well as presenting the tasks and the Comptroller. It is evident in this context to the Camaçari Administration the importance of preserving the principles of segregation of duties and security controls , and especially autonomy of functions between the Comptroller and Audit. As regards the methodology , adopted the descriptive type, backed the hypothetical- deductive method. The approach adopted falls as theoretical , through bibliographic research, from reading in the area, including books, journals, proceedings of technical- scientific events, commented legislation , manuals and audit standards , and texts available on websites electronics. As the result of the work were presented two models of bills for the organization of the Internal Control System in the city, to ensure the efficiency and effectiveness of the controls at the Municipal level. We conclude that , in order to strengthen the structure of the CGM, it is recommended that you do not have to build up the organizational functions of the controls and audit, meaning that there is devolution of macro functions: Controlling, Audit , Ombudsman, Comptroller and Eyre, which, besides contribute effectively to greater autonomy of action , hence, bring more avoidance of certain irregularities, improprieties , failures , errors and / or waste that may cause inefficiency or violation of the law, in the sense of determination of liabilities that may be practiced in public administration.

Keys Words: Autonomy. Macro function . Segregation of functions .

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01: Organograma funcional da estrutura da Controladoria Geral da União.....	43
Figura 02: Localização da CGU na estrutura do Poder Executivo Federal.....	44
Figura 03: Organograma funcional da estrutura da Controladoria Geral do Município.....	50
Figura 04: Localização da CGM na estrutura do Poder Executivo Municipal.....	53
Figura 05: Estrutura da CGU da República Federativa do Brasil.....	57
Figura 06: Estrutura da CGE do Estado de Minas Gerais.....	59
Figura 07: Estrutura da CGM do Município de Belo Horizonte - MG.....	61
Figura 08: Proposta de Estrutura da CGM/ Camaçari-Ba - Modelo I.....	61
Figura 09: Proposta de Estrutura da CGM/ Camaçari-Ba - Modelo II.....	62

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CRC – Conselho Regional De Contabilidade
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
NBC TI – Normas Brasileiras de Contabilidade
CGU – Controladoria Geral da União
CGE – Controladoria Geral do Estado
CGM – Controladoria Geral do Município
SFC – Secretaria Federal de Controle Interno
IN – Instrução Normativa
PPA – Plano Plurianual
INTOSAI – Internacional Organization of Supreme Audit Institutions
AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil
TCU - Tribunal de Contas da União
TCE - Tribunal de Contas do Estado
TCM - Tribunal de Contas dos Municípios
GAB – Gabinete
ASTEC – Assessoria Técnica
CAD – Coordenadoria Administrativa
GERAS - Gerência de Serviços Administrativos e Gerais
CCC - Coordenadoria Central de Contabilidade
GEREX - Gerência de Acompanhamento da Execução Orçamentária
GELID - Gerência de Liquidação de Despesa
GEREG - Gerência de Registros Contábeis
CCA – Coordenação Central de Auditoria
GEAUD – Gerência de Auditoria
GECON - Gerência de Contratos e Convênios
GINFO - Gerência de Informações
CAN - Coordenadoria Central de Análise
GERAC - Gerência de Análise de Contas
GEADE - Gerência de Análise da Execução da Despesa
PEC - Proposta de Emenda à Constituição
CCJ - Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O CONTROLE NO BRASIL	14
1.1 Conceito	14
1.2 Finalidade	15
1.3 Tipos de Controle	15
1.3.1 Controle Externo	16
1.3.2 Controle Interno	17
1.4 Formas de Controle	17
1.4.1 Prévio ou Preventivo	18
1.4.2 Concomitante ou Sucessivo	18
1.4.3 Subsequente ou Corretivo	19
1.5 Princípios de Controle Interno	19
1.5.1 Comentários ao Princípio da Segregação de Funções e Segurança dos Controles	21
1.6 A responsabilidade pelo Sistema de Controle Interno	24
1.7 Diferenças Conceituais entre Controladoria e Auditoria	24
1.7.1 A Controladoria	24
1.7.1.1 O papel do controlador	28
1.7.2 A Auditoria	32
1.7.2.1 O papel do auditor	37
1.8 Estrutura do Sistema de Controle Interno Federal	40
1.8.1 Legislação Aplicável ao Controle Interna na Administração Pública Federal	41
1.8.2 Organograma Funcional Federal	41
1.8.3 Auditoria Governamental no âmbito Federal	42
1.8.3.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna	43
1.8.3.2 Posicionamento da Auditoria Interna no Organograma da Administração Pública Federal	43
2 A CONTROLADORIA DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI/BA	45
2.1 Conceituação	45
2.2 Finalidade e Competência	45
2.2.1 Ações do Controle Interno do Município de Camaçari-Ba	46
2.2.1.1 Comentário as Ações do Controle Interno face ao Princípio da Segurança dos Controles	48
2.3 Estrutura do Sistema de Controle Interno Municipal	49
2.3.1 Legislação Aplicável ao Controle Interna na Administração Pública Municipal	49
2.3.2 Organograma Funcional Municipal	50
2.3.3 Auditoria Governamental no âmbito Municipal	51
2.3.3.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna	51
2.3.3.2 Posicionamento da Auditoria Interna no Organograma da Administração Pública Municipal	52
3 METODOLOGIA	54
4 ESTUDO DE CASO	57
4.1 Proposta de Bipartição da Controladoria Geral de Camaçari em Dois Departamentos: a Controladoria e a Auditoria	57
4.2 Proposta de Partição da Controladoria Geral de Camaçari em Departamentos Independentes e Análogos as Estruturas Macro Funcionais Federal, Estadual e Municipal	59
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
REFERÊNCIAS	66
ANEXOS	71

INTRODUÇÃO

O controle interno é um importante instrumento de auxílio à gestão pública, apoiando-a na tomada de decisões, na busca de controle fiscal, na avaliação da conduta administrativa, bem como na análise da eficiência, eficácia, economicidade e transparência dos atos emanados pelo gestor público.

Os entes públicos, por força da Constituição Federal de 1988, passaram a ter fundamento em lei, normas e procedimentos para adoção de um Sistema de Controle Interno. O disciplinamento normativo constitui-se em um importante passo e enseja a que cada entidade pública, na sua estruturação, reflita sobre a necessidade da adequação de um setor de controle interno, demonstrando uma preocupação constante, em conciliar os atos a formalização no escopo das leis vigentes.

Os mecanismos instituídos na reforma do Estado delegam que a Auditoria Governamental (Auditoria Interna) passe a ser exercida de forma integrada e independente, buscando no controle interno entender que ela exerce um acompanhamento concomitante com a execução orçamentária, podendo agir preventivamente e de forma corretiva inibindo e/ou recomendando a não execução de atos ilícitos.

Modernamente, a Auditoria Interna Governamental vem se transformando em um processo contínuo da gestão pública, de acompanhamento exigindo medidas corretivas no cumprimento da legislação fiscal aplicada ao Setor Público, antecipando-se a ocorrência de erros, buscando harmonizar a dinâmica das ações em andamento, permeando-as de ética e legalidade dos administradores envolvidos e ainda com os objetivos dessas ações no contexto que envolve a necessidade da prestação de contas à sociedade.

O Município de Camaçari, Estado da Bahia, situa-se a 41 quilômetros da capital estadual, Salvador. O município é conhecido como "Cidade Industrial", por abrigar o Pólo Industrial e Petroquímico, é a quarta cidade mais populosa do estado e segunda mais populosa cidade da Região Metropolitana de Salvador. Possui uma área de 784,658 quilômetros quadrados, com uma população de mais de 281 mil habitantes. Possui o segundo maior produto interno bruto municipal do estado (depois de Salvador, sendo também o 5º maior da Região Nordeste e o 38º maior do País). Faz parte dos 71 municípios brasileiros integrados no Mercosul.

Assim, dado o grande poderio econômico do Município e pela atuação dos auditores internos de carreira membros deste estudo de caso, face à necessidade de sensibilizar o Gestor

Municipal quanto à importância da autonomia da Auditoria Interna no contexto de Sistema de Controle Interno do Município.

Diante do exposto, apresenta-se a problemática desta pesquisa com o seguinte enunciado: **Como aprimorar a estrutura da Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba, considerando o princípio da segregação de funções e segurança dos controles?**

As hipóteses de pesquisa para o problema levantado têm as seguintes assertivas: Demonstrar que Auditoria, em sintonia ao princípio da segregação de funções e segurança dos controles, deve ser realizada por unidade administrativa diferente da unidade que organiza os controles.

O trabalho desenvolvido tem como objetivo analisar a estrutura e a funcionalidade da Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba e visa aprimorar a estrutura administrativa da Controladoria Geral do Município de Camaçari, a fim de consolidar com mais eficiência os instrumentos de controle na Administração Pública Municipal.

Enquanto objetivos específicos, o estudo pretendeu:

- identificar aspectos da atual estrutura do Sistema de Controle Interno do Município de Camaçari-BA face ao acúmulo das funções de organização e Auditoria dos controles;
- demonstrar que a organização dos controles internos é atribuição da Controladoria, assim como a da Auditoria é o Departamento de Auditoria, evidenciando a necessidade da bipartição das funções em dois departamentos, em observância ao princípio da segregação de funções;
- revisão da Legislação Municipal sobre a estruturação do órgão de controle interno;
- propor modelos de projeto de lei para a organização do Sistema de Controle Interno no município.

Adotou-se para a realização desta pesquisa a metodologia do tipo descritiva, apoiada no método hipotético-dedutivo, uma vez que conforme a classificação proposta por Gil (2002, p. 95), uma pesquisa, tendo em vista seus objetivos, pode ser classificada da seguinte forma:

Pesquisa descritiva: Tem como objetivo primordial a descrição das características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas características está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática. Destacam-se também na pesquisa descritiva aquelas que visam descrever características de grupos (idade, sexo, procedência etc.), como também a descrição de um processo numa organização, o estudo do nível de

atendimento de entidades, levantamento de opiniões, atitudes e crenças de uma população, etc.

O presente estudo tem por finalidade proporcionar a Administração de Camaçari maiores informações sobre proposta de bipartição da “Controladoria Geral do Município” de Camaçari/Ba em dois departamentos: a Controladoria e a Auditoria. Quanto à abordagem, o estudo enquadra-se como sendo de natureza teórica, tendo por referencial a bibliografia de diversos autores que fazem menção à Controladoria Governamental, Auditoria Governamental e à Administração Pública, bem como de produções científicas e anais de eventos bem assim legislação comentada ou interpretada pertinentes às áreas já explicitadas. Em relação à operacionalização, o trabalho teve o seguinte delineamento: pesquisa bibliográfica, a partir de livros, dicionários, coletâneas, enciclopédias, artigos de revistas e outros periódicos; também como fonte de referências, buscou-se analisar documentos obtidos junto a arquivos públicos, a exemplo do Ministério da Fazenda, Conselho Federal de Contabilidade-CFC e a legislação específica; pesquisa eletrônica, com informações capituladas na internet, utilização de CD ROM e outras espécies de mídia.

Frisa-se, ainda, que a pesquisa eletrônica foi utilizada por meio de sites especializados, versando sobre a matéria.

Este trabalho compõe-se de quatro capítulos cuja síntese apresenta-se a seguir: o primeiro aborda o controle no Brasil; o segundo enfoca a Controladoria no Município de Camaçari-Ba, o terceiro trata da Metodologia e o quarto capítulo que traz como cerne o Estudo de Caso - Proposta de Bipartição da “Controladoria Geral do Município” de Camaçari/Ba em dois departamentos: a Controladoria e a Auditoria.

Encerra-se o trabalho com as Considerações Finais, fazendo-se uma retrospectiva dos pontos-chaves de cada capítulo; explicita-se o alcance dos objetivos da investigação, constantes desta inicial, bem como a comprovação das hipóteses, conseqüentemente, elucidase o enunciado do problema.

1 O CONTROLE NO BRASIL

1.1 Conceito

De acordo com Lacombe e Heilborn (2003), o estudo do controle é tema da ciência da Administração, pois essa pode ser conceituada como sendo de recursos humanos, financeiro e materiais, a fim de atingir os objetivos da organização por meio das funções de planejamento, organização, liderança e controle.

Sobre controle na Administração Pública, Guerra (2011, p. 90) comenta da seguinte forma:

Em síntese, controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática. Trata-se, na verdade, de poder-dever, já que, uma vez determinado em lei, não poderá ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização por omissão do agente infrator.

Para Fayol (1890 *apud* Botelho, 2006, p.23), controlar é ter certeza de que todas as operações a toda hora estão sendo realizadas de acordo com o plano adotado com as ordens dadas, e com os princípios estabelecidos. Ele tende a estimular o planejamento, a significar e fortalecer a organização, aumentar a eficiência do comando e facilitar a coordenação.

A Constituição de 1988 trouxe novas exigências à Administração Pública, no que se refere ao controle, haja vista estas disposições:

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

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o artigo 74, § 2º, ao atribuir ao cidadão, partido político, associação ou sindicato, competência para denunciar ilegalidade ou irregularidades perante os Tribunais de Contas, privilegiou a cidadania e fez todos os cidadãos tornarem-se responsáveis pela coisa pública.

A exigência legal da criação do Controle Interno advém de cláusula constitucional e alcança as entidades integrantes da Administração Pública Direta ou Indireta, nos termos do artigo 70 da Constituição Federal, *in verbis*:

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. (grifei)

O ordenamento constitucional, por si só, é claro em ordenar a criação de tal controle, porém, corroborando com o mandamento, o Artigo 39 de Constituição Estadual do Estado da Bahia também exige a fiscalização almejada:

Art. 90 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, *Sistema de Controle Interno* com a finalidade de: *(nosso grifei)*
[...]

Além disso, também há previsão do Controle Interno na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n.º 101/00), nos Artigos 54, Parágrafo Único e 59, que assim expressam:

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

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

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o *Sistema de Controle Interno de cada Poder* e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: *(grifei)*
[...]

1.2 Finalidade

A organização de um sistema de controle tem por finalidade, propiciar melhores serviços públicos e efetiva entrega de suas ações ao usuário-cidadão, alcançando, assim, o objetivo constitucional de atender ao princípio da eficiência.

De acordo com Di Pietro (2010), a finalidade do controle é "a de assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade, em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa" (DI PIETRO, 2010, P. 728).

1.3 Tipos de Controle

Os tipos de controle, que estão ligados diretamente a sua atuação, são os seguintes: o controle interno, que possui uma atuação direta nos atos controlados e o controle externo exercido pelos órgãos auxiliares.

[...] “O controle interno, como o externo, não é estritamente pessoal, mas de natureza funcional. É de importância vital para Administração e necessária se faz a sua definitiva institucionalização, a fim de permitir conhecer os resultados que estão sendo obtidos através dos gastos públicos.” (J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis, 2001, p. 170).

O Sistema de Controle Interno não tem como finalidade única a descoberta de erros, fraudes, ou desvios, dando assim um sentimento de atuação repreensiva. O controle é meio de comunicação, prevenção e regulamentação planejada para alcançar os resultados, podendo elogiar a atuação do governo mediante cumprimento das metas estabelecidas.

Na sequência desenvolver-se-á os tipos de controle que se dividem em Controle Externo e Controle Interno..

1.3.1 Controle Externo

É o controle efetuado por órgão estranho à Administração Pública responsável pelo ato controlado (Ex. Câmara Municipal com auxílio do Tribunal de Contas). Abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente federado.

O controle externo da Administração Pública no direito pátrio é matéria constitucional.

A Constituição Federal assim estabelece:

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.

A Emenda Constitucional nº 19 reforça o controle externo da administração da matéria constitucional, com a seguinte redação:

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

Já o art. 82 da Lei Federal 4.320/64 determina a periodicidade da fiscalização dos órgãos de controle externo, quando a prestação de contas do Executivo ao Legislativo no prazo estabelecido pelas Leis Orgânicas Municipais. A consolidação das contas prestadas pelo Executivo incluirá as do Poder Legislativo, estabelecendo, assim, uma ligação orçamentária entre os Poderes.

1.3.2 Controle Interno

É o controle realizado pelo próprio órgão executor no âmbito de sua própria Administração, exercido de forma adequada, capaz de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade (Ex. Sistema de Controle Interno, Auditoria Interna, Controladoria Municipal).

Para Botelho (2006, p. 36), o controle interno é:

O controle realizado pelo próprio órgão executor no âmbito de sua própria administração, exerce de forma adequada, capaz de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade. O Sistema de Controle Interno deve agir de forma preventiva e estar permanentemente em ação para a correção de eventuais incorreções e desvios das metas estabelecidas, por [...]

O Sistema de Controle Interno deve agir de forma preventiva e estar permanentemente em ação para a correção de eventuais incorreções e desvios de metas estabelecidas, por isso, cada vez mais, vale afirmar a importância de procedimentos e rotinas. Um bom Sistema de Controle se transforma em um instrumento auxiliar de gestão e deve estar direcionado a todos os níveis hierárquicos da administração.

1.4 Formas de Controle

O controle interno pode manifestar-se de diversas formas: preventiva, sucessiva, corretiva, política e financeira. Controle político abrange os aspectos de mérito e legalidade. É de natureza política, pois aprecia as decisões administrativas, inclusive sob os aspectos da discricionariedade, relativa à oportunidade e à conveniência do ato frente ao interesse público.

Controle financeiro efetiva-se através do exame das informações contábeis da administração sobre operações que produzam efeitos sobre o fluxo de caixa e sobre o patrimônio da entidade. Ainda devemos destacar as demais formas de controle.

Nos tópicos a seguir serão explanados as formas de controle prévio, concomitante e subsequente.

1.4.1 Prévio ou Preventivo

De acordo com Di Pietro (2010), o controle é preventivo porque visa impedir que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público.

Conforme os estudos procedidos, é prévio o controle que antecede a conclusão ou operatividade do ato como requisitos para sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que se pretende alcançar.

A forma mais eficaz de atuação prévia é a expedição de instruções normativas, disciplinando procedimentos a serem adotados na Administração Pública, evitando vícios, costumes ou desvios de finalidade.

1.4.2 Concomitante ou Sucessivo

Para Maria Sylvia Di Pietro: "É todo aquele que acompanha a atuação administrativa no momento mesmo em que ela se verifica" (DI PIETRO, 2010, P. 730). É aquele que acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação; é o controle no momento do ato ou fato, evitando o cometimento de falhas, desvios ou fraudes. É a forma mais presente da atuação do Sistema de Controle Interno. O controle, durante a execução do ato, consiste ao cumprimento do princípio da publicidade e transparência que norteiam a administração pública.

Essa forma de controle ocorre no momento de celebração de atos administrativos, tais como: contratos, convênios e compras diretas, ficando o Controle Interno responsável pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa, nos termos da legislação vigente, sendo facultado a qualquer cidadão ou qualquer uma das partes, interpor recursos quando verificadas irregularidades na sua celebração.

Os processos licitatórios são exemplos claros da necessidade dessa forma de controle. O § 2º do artigo 113 da Lei 8.666 de 21/06/1993, dispõe que os integrantes do Sistema de Controle Interno poderão solicitar para exame, antes abertura das propostas, cópia do edital da licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada a adoções das medidas corretivas que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

1.4.3 Subsequente ou Corretivo

O controle subsequente ou corretivo " tem por objetivo rever os atos já praticados, para corrigi-los ou apenas confirmá-los; abrange atos de aprovação, homologação, anulação, revogação, convalidação" (DI PIETRO, 2010, P. 730).

É o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Esta forma de controle tem um intuito punitivo, considerando que o ato já ocorreu. Se for possível sua correção, deverá ser recomendada. Caso isso não for possível, deverá solicitar a restituição dos prejuízos provocados ao erário, mediante instauração de processo administrativo.

Quando verificadas as irregularidades meramente formais ou erro técnico, que não se equipara aos comportamentos desonestos, capazes de revelar práticas de atos de improbidade administrativa, deverá se proposta a sua correção.

Nos próximos tópicos serão abordados os itens relativos aos princípios de controle interno.

1.5 Princípios de Controle Interno

Os princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e da Eficiência, contemplados pelo Art. 37 da Constituição Federal, são regra geral na atuação do administrador público. Dentre os princípios que deverão ser considerados na atuação do Controle Interno podemos destacar:

- **Segregação de funções:** ninguém deve ter sob sua responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação; devem ser executadas por pessoas e setores independentes entre si.
- **Sistema de autorização e aprovação:** compreende o controle das operações através de métodos de aprovações; a pessoa que autoriza não deve ser a mesma que aprova para não expor ao risco os interesses da empresa.
- **Determinações de funções e responsabilidades:** determina a noção exata aos funcionários sobre suas funções, incluindo as responsabilidades do cargo com a definição através de organogramas.

- **Rodízio de funcionários:** corresponde ao rodízio dos funcionários para reduzir a possibilidade de fraudes.
- **Carta de fiança:** determina aos funcionários que em geral lidam com valores a responsabilidade pela custódia de bens e valores, resguardando a empresa e dissuadindo, psicologicamente os funcionários a tentações.
- **Manutenção de contas de controle:** indica a precisão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários.
- **Seguro:** compreende a manutenção de apólice de seguros, valores e riscos a que está sujeita a empresa.
- **Legislação:** atualização permanente sobre a legislação vigente, para diminuir riscos e não expor a empresa a contingências fiscais e legais.
- **Diminuição de erros e desperdícios:** indica a detecção de erros e desperdícios na fonte devido a controles mal definidos.
- **Contagens físicas independentes:** correspondem as contagens periódicas de bens e valores, visando aumentar o controle físico e proteger os interesses da empresa.
- **Alçadas progressivas:** compreende estabelecer de forma escalonada, dando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.
- **Interesse Público:** toda e qualquer despesa na Administração deverá observar o interesse da coletividade, portanto este princípio deve estar presente em todos os atos praticados pela Administração Pública.
- **Economicidade:** esse princípio visa a redução de custos nos serviços públicos, é quando a Administração Pública adota procedimentos para oferecer serviços públicos de qualidade por menor custo, adotar procedimentos para encontrar no mercado produtos e serviços que atendam às suas necessidades por valores econômicos reduzidos.
- **Celeridade:** esse princípio tem tudo a ver com a atuação do Controle Interno, pois trata-se da redução de tempo nos procedimentos administrativos, tornando a administração mais ágil e eficiente em decorrência do tempo, devendo ser propostos procedimentos que são possíveis de serem cumpridos, evitando o travamento da máquina administrativa.
- **Razoabilidade:** visa às tomadas de decisões ponderadas, almejando o melhor resultado, buscando a razão, as compensações e benefícios para a municipalidade. As decisões e julgamentos dos agentes do Controle Interno

deverão se resguardar das acusações infundadas ou julgamentos precipitados; por isso é importante a instauração do processo administrativo na apuração de irregularidades.

- **Proporcionalidade:** as decisões devem ser tomadas de forma equilibrada, ou seja, casos ou atos similares devem receber o mesmo tipo de tratamento por parte da Administração Pública. Os membros do Controle Interno devem manter imparcialidade nas suas decisões.
- **Isonomia:** estabelece a desigualdade entre os naturalmente desiguais, buscando obter a igualdade formal. Significa que se a consideração as desigualdades peculiares a cada caso, de forma a determinar exigências a cada um conforme suas características e aspectos.
- **Probidade Administrativa:** probidade decorre do probó, ou seja, honesto. O princípio da probidade guarda, a despeito da autonomia, íntima relação com o princípio da moralidade administrativa.
- **Ampla Defesa:** o inciso LV do Art. 5^a da Carta Magna tornou indiscutível este princípio, conferindo os meios e recursos a ele inerentes, bem como, o princípio do contraditório, em qualquer processo administrativo em que haja litígio.

É necessário que se diga que não serão princípios que evitarão uma conduta desonesta. No entanto, se eles estes princípios fossem obedecidos, aí sim a administração pública teria uma gestão exemplar.

1.5.1 Comentários aos Princípios da Segregação de Funções e Segurança dos Controles

- O princípio da segregação de funções estabelece que 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.

Em linhas gerais, se pelo princípio da segregação tem-se a exigência da separação entre as atribuições que se apresentam conflitantes no alcance de determinada utilidade de uma função, não é aconselhável que determinado servidor ou seção administrativa participe ou controle todas as fases relacionadas à contabilização de uma despesa pública, por exemplo.

Nessa construção de ideias destaca-se a definição do termo segregação de funções, utilizada pelo Tribunal de Contas da União, conforme a Portaria nº 63/96, de 27/2/96, que aprova o Manual de Auditoria do TCU, como:

“[...] segregação de funções é princípio básico do Sistema de Controle Interno que consiste na *separação de funções*, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações”. “*Nosso Grifo*”

Também nessa esteira, o Conselho Federal de Contabilidade alerta, quando da aplicação do princípio da prudência contábil, que:

“[...] não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores”.

Como demonstrado, deve-se respeitar os momentos da produção de informações relacionadas, como a autorização, a aprovação, a execução, a contabilização e o controle das operações. Nenhum setor ou servidor com poderes e atribuições de controle interno deve executar tarefas que, posteriormente, sobre elas terá que emitir parecer.

Um contador, por exemplo, não deverá emitir parecer opinativo de Auditoria sobre atos e fatos administrativos se, anteriormente, foi o agente responsável por sua aplicação ou implementação, bem como sobre relatórios por ele produzidos, pois estaria participando na execução, na emissão e nos registros e, posteriormente, opinando sobre os mesmos. Pelas mesmas razões, deverá não aceitar a participação no órgão ou na comissão de controle interno, que deverá ser composta de servidores autônomos na estrutura administrativa, de forma a desenvolver ações inerentes à fiscalização, controle e, ainda, monitoramento de todas as demais áreas administrativas, em parceria com o órgão fiscalizado, possibilitando os ajustes e correções em tempo hábil, objetivando a regularidade dos gastos públicos. Por tais motivos, não se concebe que no setor de contabilidade sejam centralizadas todas as informações ou todos os processos de decisão, principalmente se não pertinentes a essa área, fato costumeiramente encontrado em pequenos municípios.

Sobre o tema, o Tribunal de Contas de Minas Gerais, tendo como relator o Conselheiro Moura e Castro, conforme o Processo de Consulta nº 407.817, de 17/6/98, assim sintetizou:

“A boa técnica de administração recomenda que aquele que detém o poder para autorizar despesas, ou a posse de recursos orçamentários e financeiros do Estado, não deve ser, cumulativamente, o agente responsável por sua aplicação ou implementador de gastos. Esta recomendação encontra respaldo no princípio da “segregação de função”.

Também o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, relativamente ao Processo de Contas do Executivo nº 000711-02.00/11, exercício de 2011, Município de Ipiranga do Sul, conforme julgamento em 12.03.2013, decidiu:

“VOTO

Relativamente ao item 3.1, servidores que integram o Sistema de Controle Interno desempenham, concomitantemente, outras funções administrativas, situação que desatende o princípio da segregação de funções. A Central do Sistema de Controle Interno deve ser composta de servidores com autonomia na estrutura administrativa de forma a desenvolver ações de fiscalização, controle e acompanhamento de todas as áreas da administração.

Tal situação está em desconformidade com o princípio da segregação de funções e com o Parecer 3/2003 e a Informação nº 060/2002 da Consultoria Técnica, aprovada pelo Tribunal Pleno, em sessão de 02-04-2003.

O efetivo desempenho das atribuições de Controle Interno pressupõe dedicação integral e pleno conhecimento das áreas a serem acompanhadas, em cumprimento aos ditames constitucionais e legais”.

[...]

Nesse sentido, o princípio da segregação de funções recomenda que a coordenação dos departamentos de auditoria e de controladoria sejam setores independentes entre si.

- Sobre a segurança dos controles, assim assevera o entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em sua Cartilha de Orientações sobre Controle Interno:

devem ser servidores titulares de cargo de provimento efetivo e estáveis, designados pelo Prefeito, pelo Presidente da Câmara, ou pelo dirigente máximo do órgão ou entidade correspondente, conforme seja o caso, para exercerem exclusivamente as atividades de controlador interno. Esta medida visa garantir a segurança, a continuidade dos controles e bom andamento dos processos ao próprio chefe do Poder, ao Legislativo e ao Tribunal de Contas, pois a rotatividade de pessoas nas funções, ainda que os procedimentos estejam disciplinados por escrito, é prejudicial e causa transtornos à eficiência das operações.

Fonte: http://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf

No contexto, o princípio da segurança dos controles recomenda que a coordenação dos departamentos de Auditoria (principalmente) e de Controladoria sejam ocupados por servidores que sejam de provimento efetivo.

1.6 A Responsabilidade pelo Sistema de Controle Interno

A responsabilidade em dar condições para a manutenção do sistema de controle e as suas melhorias é da Administração da entidade. No dizer de Paulo N. Migliavacca (2004, introdução). Avaliar as necessidades de controles para cada estrutura é tarefa para seus administradores. Ignorá-las é ser conivente com o que vier a acontecer. É fácil identificar essa responsabilidade quando se indica o responsável pelo patrimônio da organização; logo, a preservação do patrimônio é tarefa da Administração. Os mecanismos utilizados pela Administração em relação ao controle interno determinam o tom da sua preocupação com os controles. Não raras vezes, as Administrações têm dificuldades em visualizar benefícios diretos pelo fortalecimento dos controles, e tendem a diminuir custos de pessoal de controle (o custo é visível), todavia, não percebe que põem o patrimônio a toda sorte de erros, fraudes e desperdícios.

1.7 Diferenças Conceituais entre Controladoria e Auditoria

A sugestão para a organização do Sistema de Controle Interno hoje passa pela bipartição das funções da “Controladoria Geral do Município de Camaçari” em outros dois departamentos segregando a organização e a auditoria, respectivamente em Controladoria e Auditoria. No entanto, antes é preciso que se tenha uma melhor compreensão doutrinária sobre a Controladoria e a Auditoria, conforme demonstrado a seguir:

1.7.1 A Controladoria

Para Padoveze (2004) *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.
A Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude.[...]

Podemos dizer que a Controladoria seria a Ciência Contábil dentro do enfoque controlístico da escola italiana. Pela escola americana, a contabilidade gerencial é o que se denomina Controladoria. (PAVODEZE, 2005, p.37)

A fim de estabelecer a definição da Controladoria, Pavodeze (2005, p.3), citando Mosimann e outros, refere que *a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:*

- como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa; e
- como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Prossegue Padoveze (2005), explicando que *"para esses autores, a Controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumental contábil"*. No entanto, o autor discorda da definição que a Controladoria seja uma área do conhecimento humano e a define como *"a ciência contábil evoluída"*, considerando como uma decorrência natural do alargamento do campo de atuação da Contabilidade.

Conforme Catelli (1999, p. 370);

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.

Perez Júnior entende que a

[...] missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão. O papel da Controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. Diante disso, o

Controller exerce influência à organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização.

No planejamento estratégico, cabe ao Controller assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para otimizar as análises.

No controle, cabe ao Controller exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade). (PEREZ JUNIOR, 1995, p.137)

No dizer de Schmidt (2006, p.12), o aumento físico e a complexidade das organizações; fizeram com que surgisse a necessidade de criação de mecanismo de acompanhamento da gestão dessa nova forma de empreendimento. O autor ainda refere a globalização e as relações governamentais como fatores impactantes para a criação da controladoria nas organizações, que veio como resposta ao processo de evolução natural no início do século XX, com raízes na gestão caracterizada pela delegação de autoridade e de responsabilidade e, a partir dessas exigências, *ocorreu a necessidade de mais checagens e demonstrações para controle interno, surgindo, assim, o papel do controle contábil, que caracterizou a função inicial da Controladoria.* (grifo nosso)

Peleias (2002, p.13) assim a define:

A Controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas. Ao colher subsídios de outras áreas de conhecimento para desempenhar as funções que lhe são atribuídas, a Controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação na organização.

A organização, como uma empresa ou entidade sem fins lucrativos, é um sistema e deste sistema se ocupa a Controladoria.

Para Chaves (2010, p. 16) a Controladoria divide-se em duas classificações:

1º Classificação: é o órgão central do Sistema de Controle Interno que agrega não somente as atividades de auditoria, mais diversas outras atividades de controle da administração pública. A Controladoria-Geral da União, por exemplo, agrega as funções do patrimônio público, controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, atividades de ouvidoria e o incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal;

2º Classificação: é o órgão de controle externo, podendo também ser denominado de Auditoria Geral, com direção unipessoal, que tem por finalidade exercer um controle de caráter opinativo ou consultivo, sem poderes jurisdicionais. Está instituída dessa forma, dentre outros países, na Inglaterra, Estados Unidos da América, Canadá e México.

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 holística 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 maior referência no Setor Público brasileiro em relação à controladoria, no entanto, é a Controladoria-Geral da União, criada pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, e Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, cuja competência é a de assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. Compete também à Controladoria-Geral da União dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas à lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público.

Além disso, a CGU deve exercer, como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o sistema de correição e as unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

A Controladoria-Geral da União desenvolve, de forma paralela, as funções de organização, gestão da informação e Auditoria dos controles internos, inclusive com ações punitivas relacionadas ao combate à corrupção.

De forma diversa, a proposta de Controladoria para a gestão governamental trazida por este estudo aproxima-se mais da proposta voltada para a iniciativa privada, em que esta assume funções gerenciais, reservando as funções de verificação a posterior quanto a fraudes ou desvios a cargo da Auditoria.

A presente proposta separa, nitidamente, as atribuições da controladoria das da auditoria, buscando preservar a segregação e independência nas funções. Assim, em última

instância, a função da controladoria seria a de reduzir ao máximo o trabalho da auditoria, por meio de melhorias contínuas nos processos e nos controles internos.

A Controladoria não deve possuir comportamento relacionado a punições ou verificações que objetivem encontrar fraudes dos demais departamentos ou pessoas. Porém, caso encontre fraudes, deve dar ciência imediata à Auditoria. E deve informar, influenciar, persuadir, organizar, usar, portanto, o poder do conhecimento e da informação para exercer influência aos gestores e demais agentes públicos. Assim, a única autoridade hierárquica exercida pelo responsável pela Controladoria é dentro do seu próprio departamento e unidades subordinadas.

Para exercer a sua função de gerar informações, a Controladoria deve gerenciar os processos de trabalho, auxiliando a todos os departamentos e divisões a estabelecer e registrar suas rotinas diárias, semanais, mensais, anuais ou outros períodos necessários, e a forma, prazos e procedimentos pelos quais cada departamento, divisão ou pessoa se relaciona com os demais. A elaboração e a manutenção atualizada de organogramas, fluxogramas, manuais, e outros conceitos de gerenciamento devem ficar a cargo da controladoria, por possuir a visão ampla sobre o funcionamento e relacionamento entre os subsistemas que compõem o sistema de controle e informações. A verificação de falhas, erros e/ou desperdícios que possam provocar ineficiência ou infração à lei, com o sentido de apuração das responsabilidades, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ficar a cargo da auditoria, órgão independente e vinculado diretamente ao chefe do Poder.

1.7.1.1 O papel do controlador

O controlador, pelo dever de possuir a visão sistêmica da Administração Pública, dialogar com pessoas de diferentes áreas técnicas e deter conhecimento amplo sobre Administração Pública, deve estar amparado legalmente para o exercício do cargo e possuir perfil, habilitação e deter prerrogativas específicas que lhe permitam o exercício de suas funções de forma satisfatória.

As funções do controlador, por serem atividades de controle, organização e informação permanente, são caracterizadas dentre as funções típicas de Estado, ou seja,

aquelas inerentes à natureza do ente político e que, por isso, não podem ser delegadas a terceiros ou ser investidas por servidores que não sejam de provimento efetivo. Além disso, a Controladoria deve revestir-se da faculdade de proporcionar segurança à sociedade, ao chefe do Poder ou entidade, aos demais poderes e órgãos fiscalizadores internos e externos. Tais premissas somente podem ser satisfeitas se o controlador, além de ser um profissional capacitado com as condições técnicas e psicológicas necessárias, for servidor do quadro de pessoal efetivo. Sabido é que muitas Administrações Públicas não dispõem em seus quadros de profissional capaz de assumir a função. Nesse caso, o concurso público é a imposição.

No que se refere à formação profissional do controlador, o Contador Dr. Olivio Koliver assim se manifesta sobre a formação profissional do *Controller*:

Aliás, esta é a razão fundamental que levou o Conselho Federal de Contabilidade a editar a Resolução nº 560-83 (20), que ‘Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946’. Já nos seus Considerandos, afirma a Contabilidade como ciência social ou aplicada, com objeto e objetivos próprios, ressaltando o binômio fundamentação científica/aplicação prática uma década antes da Resolução nº 750. Mais ainda, detalha o conteúdo em termos de exercício profissional.

Ademais, chama atenção o fato de que, passadas mais de duas décadas, prevê, no seu artigo 2º, que uma das funções típicas do profissional da Contabilidade é a de controller. [...] exercendo qualquer tipo de função. Essas funções poderão ser as de analista, assessor, assistente, auditor interno ou externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, *controller*, educador, escritor ou articulista técnico, escriturador contábil ou fiscal, executor subordinado, fiscal de tributos, legislador, organizador, perito, pesquisador, planejador, professor ou conferencista, redator, revisor’. (KOLIVER, 2005, p.32)

Assim, não parece ser possível, à luz dos conhecimentos sobre Contabilidade, sistemas de controle e de informações, e diante da legislação profissional, que o controlador possua outra formação que não a contábil, com o devido registro profissional. Mesmo assim, tanto quanto possível, conforme o porte da organização, a multidisciplinaridade nas profissões na controladoria é desejável, como profissionais da área do Direito, da Administração e da Economia.

De acordo com Koliver (2005), no livro intitulado *A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil*, opina sobre a função do dirigente da controladoria:

Exercer a função de controller requer conhecimento da atividade para poder executá-la adequadamente, requer interação e liderança para, assim, acompanhar a dinâmica do processo e da exata dimensão do negócio para o qual está recebendo total confiança. Vê-se que a atuação nessa área não constitui um modismo, tampouco se restringe a uma função específica, pois, para que um processo de gestão se complete,

o profissional, por excelência, deve ter visão ampla, atuando e controlando todas as áreas da organização. O ato de executar está baseado neste conjunto de elementos que se completam – liderança, fixação de objetivos, planejamento, implementação de ações, controle, avaliação de estoques, custos, preço de venda, consecução de metas, financeira, qualidade –, e, fundamentalmente, o controller deve ter conhecimento de Contabilidade, sabendo usá-la como instrumento de informação e de apoio. Em suma, requer habilidades interpessoais, conhecimento de si próprio e de sua capacidade, habilidade na utilização da tecnologia para concretizar as metas, traduzindo um conjunto de informações técnicas para uma linguagem de negócio e de decisão. Conclui-se que, para ser controller, não basta querer ser, é necessário, sim, estar preparado para saber ser e executar a função com conhecimento, disciplina e convicção.

O controlador não tem privilégios hierárquicos sobre as unidades administrativas que não estejam vinculadas expressamente à sua. Deve exercer influência técnica sobre todos os servidores e gestores das outras unidades. Entretanto, se a lei autorizar, poderá editar instruções normativas de controle, padronizando procedimentos técnicos. Há, portanto, a sugestão de que a lei local atribua uma autoridade de função à Controladoria.

No entanto, a habilidade de comunicação, por meio das manifestações pessoais e por escrito, além do desenvolvimento de liderança de equipes são competências, habilidades e atitudes que devem estar contemplados no processo de seleção (concurso público) ou, no caso de aproveitamento de servidor do quadro permanente, sejam desenvolvidos, sendo desejáveis treinamentos externos específicos com esse fim, isso se o servidor possuir o perfil para o exercício da função.

Sendo assim, algumas prerrogativas e garantias devem assistir o controlador e, pelo princípio constitucional da legalidade, devem estar expressamente previstas em lei no âmbito de cada ente governamental, tais como: ser escolhido entre os servidores de carreira mediante alguns parâmetros técnicos, como grau de instrução e trabalhos desenvolvidos; que não tenha sofrido nenhuma punição transitada em julgado que macule a sua integridade profissional; ter a garantia de livre acesso a todos os departamentos e informações.

Diante dessa possibilidade, existem três naturezas jurídicas existente, quais sejam cargo em comissão, função gratificada ou funcionário efetivo (“carreira”).

Em relação aos cargos em comissão e funções de confiança, o inciso V, do art. 37 da Carta Constitucional traz a seguinte redação:

V – *as funções de confiança*, exercidas exclusivamente por servidores ocupantes de cargo efetivo, e *os cargos em comissão*, a serem preenchidos por servidores de carreira, nos casos, condições e percentuais mínimos previstos em lei, *destinam-se apenas às atribuições de direção, chefia e assessoramento*. (grifei)

De simples interpretação textual, conclui-se que o Cargo de Controlador possui caráter eminentemente fiscalizador, não possuindo qualquer tipo de atribuição de direção, chefia ou assessoramento que justifique a relação jurídica por comissão ou função gratificada.

Nesses termos recentemente (em 31/07/2012) decidiu o TCE-SP no TC-001956/026/10:

Incompatibilidade entre a forma de provimento do cargo, em comissão, e a função de Ouvidor Parlamentar, cujas atribuições são próprias de controle interno.

[...]

Além disso, no caso específico de Ouvidor Parlamentar, *a função, por pertencer ao controle interno, é evidentemente incompatível com o provimento em comissão, visto que a estabilidade no cargo é condição necessária para o pleno cumprimento da tarefa*. Deve, portanto, a forma de provimento ser regularizada. (grifei)

De acordo com o entendimento do TCE-SP no TC-000983/026/09 o controle interno deverá se opor quanto a nomeação de cargos em comissão que não atendam os requisitos Constitucionais, conforme transcrito a seguir:

[...]sendo que a investidura em cargos em comissão somente se destina para funções transitórias, revestidas de comando ou assessoria.

A inversão dessa idéia, pela investidura direta de servidores para funções que possuem nítida natureza permanente – no caso de Assessor de Comunicação, Assessor Jurídico e Motorista, *significa descumprimento da Regra Maior, o que deve ser amplamente combatido pelos órgãos de controle interno* e, pela própria Administração, através da fixação das atribuições de cada cargo, pela edição de norma para esse fim específico. (grifei)

Para o plenário do STF na ADin n.º 3.602 / GO no seu parecer julgou inconstitucional Lei Estadual que criava cargos em comissão de Auditor de Controle Interno, conforme ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 37, II E V. CRIAÇÃO DE CARGO EM COMISSÃO. LEI 15.224/2005 DO ESTADO DE GOIÁS. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional a criação de cargos em comissão que não possuem caráter de assessoramento, chefia ou direção e que não demandam relação de confiança entre o servidor nomeado e o seu superior hierárquico, tais como os cargos de Perito Médico-Psiquiátrico, Perito Médico-Clinico, Auditor de Controle Interno, Produtor Jornalístico, Repórter Fotográfico, Perito Psicológico, Enfermeiro e Motorista de Representação. Ofensa ao

artigo 37, II e V da Constituição federal. Ação julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade dos incisos XI, XII, XIII, XVIII, XIX, XX, XXIV e XXV do art. 16-A da lei 15.224/2005 do Estado de Goiás, bem como do Anexo I da mesma lei, na parte em que cria os cargos em comissão mencionados. (grifei)

Diante de tal fato, primordial para o bom funcionamento desse setor é o autocontrole, como tratado na Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal, onde *“A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios, que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”*.

Para que o Controle Interno seja eficaz, é necessário que ele seja apropriado, que funcione constantemente conforme o planejado, e seja conduzido por um servidor de carreira do órgão, e nunca por ocupantes de cargos de confiança, de livre nomeação e exoneração, para não se tornarem joguetes nas mãos de administradores mal intencionados.

Diante desses argumentos, se torna indiscutível que, pela essência do cargo, é necessário que o Controlador Interno possua autonomia de suas funções e não seja ligado por laços de confiança com o administrador público, sob pena de parcialidade em suas manifestações e decisões, exigindo-se, para tanto, o exercício por funcionário efetivo.

De outro lado, vedações também devem estar previstas na legislação que venha a dispor sobre a Controladoria, para garantir a independência ao seu responsável. Alguns exemplos de vedações ao controlador: não possuir qualquer grau de relação familiar ou de relacionamento conjugal ou afetivo com o gestor; não deter vinculações partidárias ou prestar serviços a partidos políticos; não ser ocupante de cargo ou função de agente político; não possuir negócios ou interesses diretos ou indiretos com a Administração; ou, ainda, qualquer outra forma de relacionamento com a Administração que possa afetar a autonomia profissional.

1.7.2 A Auditoria

No Brasil, no âmbito da Administração Pública Federal, a Auditoria Governamental está definida pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em seu Regimento Interno (Art. 239), do seguinte modo:

Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para (I) examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; (II) avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados; (III) subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

Segundo Jund (2002, p. 97):

A finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e finalística das unidades e das entidades da Administração Pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quanto legalidade autorizadas nesse sentido.

De acordo com as pesquisas procedidas na Instrução Normativa (IN) 01/2001, as finalidades básicas da Auditoria Governamental, resumem-se nos seguintes preceitos:

- comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e indireta da administração Municipal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.
- examinar a observância da legislação específica e normas correlatas;
- avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;
- observar o cumprimento, pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
- avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta, indireta e entidades supervisionadas;
- verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
- examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e indireta;
- verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e indireta.

Conforme previsto na Instrução Normativa (IN) 01/2001, os tipos de auditoria do Setor Público, classifica-se em:

a) Auditoria de Avaliação de Gestão

Tem como finalidade verificar a compatibilidade das atividades dos órgãos e entidades da administração direta e indireta com as políticas públicas formalmente instituídas, acompanhando indicadores orçamentários, físicos e financeiros e articulando-se com os órgãos de controle externo. A auditoria de gestão é responsável pela avaliação da ação governamental, no que diz respeito à eficiência, eficácia e efetividade dos atos de gestão, função inovadora da Administração Pública Municipal, compreendendo, dentre outros, os seguintes aspectos:

- Acompanhar e avaliar a compatibilidade da proposta orçamentária anual com as diretrizes orçamentárias e o plano plurianual;
- Acompanhar o cumprimento das exigências constitucionais e legais relativas à aplicação de recursos públicos, especialmente as estabelecidas pela Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000;
- Acompanhar o cumprimento das exigências dos instrumentos normativos do Tribunal de Contas do Estado.

b) Auditoria de Acompanhamento da Gestão

É realizada ao longo do processo de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os fatos potenciais, positivos e negativos, de uma unidade, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo “gargalo” ao desempenho da missão institucional.

c) Auditoria Contábil

É a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios

fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

d) Auditoria Operacional

Atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

e) Auditoria de Sistema

Objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

f) Auditoria Especial

Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação do Chefe do Executivo, secretários municipais ou por solicitação de outras autoridades.

Pelas definições da atividade auditorial no Setor Público – transcritos nos tipos de auditoria acima, vê-se que a Auditoria Governamental é um elemento-chave para que os governos cumpram seu dever/obrigação de prestar contas – perante o público.

Em relação às ações profissionais de controle no Setor Público correlatas às auditorias tradicionais das contas públicas, contábeis ou operacionais, existem as atividades, de auditoria fiscal, Auditoria Interna e auditoria externa.

Concernente às atividades de fiscalização sobre os contribuintes dos tributos, Araújo (2008) assim define a Auditoria Fiscal:

atividade realizada pelos órgãos responsáveis pela arrecadação dos impostos, taxas e contribuições orçamentárias como uma espécie de auditoria governamental.

Quanto à atividade de fiscalização correspondente aos sistemas de controle interno, Mello (2005) assim define a Auditoria Interna:

uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas. A ação da Auditoria Interna estende-se por todos os serviços, programas, operações e controles existentes na entidade. O posicionamento da Auditoria Interna na organização deve ser suficientemente elevado para permitir-lhe o desempenho de suas responsabilidades com abrangência e independência. Em tese, o departamento de auditoria deve sempre estar vinculado ao nível mais alto da organização.

Segundo Crepaldi (2009), no tocante à Auditoria Externa:

[...]o auditor independente necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o Sistema de Controle Interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesas e receitas, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

De acordo com a forma de atuação, a auditoria é classificada em externa quando realizada por profissional independente, tendo por escopo a certificação econômico-financeira e, em Auditoria Interna, quando realizada por funcionário da organização por meio de metodologia própria para a avaliação dos controles internos (CREPALDI, 2011).

É importante frisar que a existência de Auditoria Externa não elimina a necessidade da Auditoria Interna e tampouco a recíproca é verdadeira, já que suas funções e objetivos são diferentes. Entretanto, um trabalho conjugado entre as Auditorias pode ser por ambas utilizadas para se evitar a duplicidade do trabalho.

Do ponto de vista teórico, pode existir aparente conflito entre as funções da Controladoria e da Auditoria Interna, haja vista que ambas visam ao controle das operações, medição de desempenho, interpretação de resultados e proteção dos ativos. Todavia, na prática, as diferenças são identificáveis.

Oliveira (1998, p.29) evidencia as principais diferenças no tratamento das funções entre a Controladoria e a Auditoria:

A auditoria exerce uma função de assessoria, como órgão de staff. Nessa função, a auditoria não exerce qualquer tipo de autoridade sobre os demais departamentos, podendo apenas recomendar, jamais impor, qualquer tipo de controle e outros procedimentos administrativos. A controladoria, por sua vez, tem como obrigação, entre outras áreas, em manter um controle efetivo sobre os gastos das demais áreas.

A controladoria é um órgão de linha e como tal responsável pela execução de diversos trabalhos rotineiros. A auditoria não realiza atividades de linha, preocupando-se apenas com a revisão dos trabalhos de outros departamentos, inclusive os executados pela controladoria. Por exemplo, a auditoria avalia a eficácia dos procedimentos envolvendo a parte tributária das transações, procedimentos quase sempre definidos pela controladoria.

A diferença mais importante, no entanto, reside no fato de que a controladoria deve se caracterizar como um processo contínuo de identificação, de mensuração e de comunicação de informações para subsidiar as tomadas de decisões.

Sua função básica é suprir seus clientes internos de informações adequadas para a gestão econômica, financeira e operacional da empresa. Em outras palavras, a controladoria deve ser o grande banco de dados a serviço dos gestores da empresa.

A Auditoria Interna, por sua vez, não oferece este serviço a seus usuários.

Nesse sentido, há perfeita sintonia entre as atuações da Controladoria e da Auditoria nas funções de Controle Interno, desconcentrando, ou seja, distribuindo internamente as competências do órgão em sintonia aos princípios da segregação de funções e segurança dos controles.

1.7.2.1 O papel do auditor

Auditor é o profissional que, possuindo conhecimentos de normas e procedimentos de Auditoria, procurará obter elementos de satisfação que o levem a fundamentar e a emitir sua opinião sobre o objeto de estudo. Entretanto, sendo diversas as modalidades na aplicação da Auditoria, diversas são as classificações para esse profissional, tais como:

- Auditor Fiscal – servidor do Poder Público Concursado;
- Auditor Interno –
 - (Empresa Privada) – empregado de alto nível dentro de uma empresa particular;
 - (Entidade Pública) – servidor do Poder Público Concursado de alto nível dentro de uma entidade governamental (ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO) Ex. CGU, CGE e CGM;

- Auditor Externo –
 - (Empresa Privada) – profissional independente e autônomo - Pessoa Física/Jurídica – autônomo/sociedade civil – sócios contadores – submete-se ao regime emanado do CFC e da CVM;
 - (Entidade Pública) – servidor do Poder Público Concursado de alto nível dentro de uma entidade governamental (ÓRGÃOS DE CONTROLE EXTERNO) Ex.: TCU, TCE e TCM;

A função de Auditor deve ser exercida em caráter de entendimento de que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível, não sendo permissível que paire qualquer sombra de dúvida quanto à integridade, honestidade e aos padrões morais desse profissional.

Assim sendo, a profissão de Auditoria exige a obediência a princípios éticos profissionais e qualificações pessoais que fundamentalmente se apóiam em auto-análise, imparcialidade, sigilo, bom senso, autoconfiança, perspicácia, persistência, caráter e conhecimento.

Assim, o auditor interno do Setor Público é quem desempenha as atividades de Auditoria Interna, sendo servidor público concursado da própria entidade governamental auditada.

A Administração Pública poderá valer-se de auxílio de auditores independentes para controle da coisa pública, em conformidade com o disposto na lei que institui o Sistema de Controle Interno, quando houver caráter de emergência ou de excepcionalidade e observado o processo licitatório.

Para que essas atividades sejam desenvolvidas com qualidade, é necessário que o auditor tenha ótimo conhecimento técnico; adaptabilidade (fácil adaptação a contextos sociais e culturais diversos); comprometimento sério com a empresa; uma comunicação objetiva, com fundamentos lógicos; estabilidade emocional; capacidade de apresentar soluções rápidas

a problemas rotineiros; senso crítico para saber discernir entre o certo e o errado, sigilo total das informações, e, principalmente, ter uma postura firme, sem imparcialidades. (AUDIBRA, 1992).

Faz parte ainda do perfil desse profissional apresentar uma conduta correta, ser justo, leal, honesto, demonstrar toda a integridade de seu caráter, ter aparência pessoal adequada e formal, ter habilidade no trato com pessoas, saber impor, usando palavras de forma moderada, sem ponderações com agressividade.

É sua função embasar-se nos fatos, e não em aparências ou formas, devendo ter autonomia no planejamento dos trabalhos, mantendo relações de confiança e respeito entre os seus superiores administrativos (titulares da empresa), bem como criar um ambiente onde haja sinergia do trabalho em equipe. (VASCONCELOS e PEREIRA, 2004).

O auditor tem direitos e obrigações decorrentes de sua atividade como qualquer outro profissional, desde desenvolver suas atividades com zelo e qualidade técnica, obedecendo às normas que regulam o exercício da profissão, bem como agir de acordo com Código de Ética estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Na concepção do Instituto dos Auditores do Brasil (1992), é conceito básico de ética profissional:

- independência profissional, de atitudes e decisões.
- intransferibilidade de funções.
- eficiência ética.
- integridade pessoal.
- sigilo e descrição.
- lealdade à classe.

Segundo Crepaldi (2000), a ética profissional é de grande valia em todas as profissões, notadamente na de auditor, que tem em suas mãos grande responsabilidade, pois mediante seu serviço é possível conhecer todas as irregularidades, erros, falhas dentro do grupo de

empresas, conhecendo o responsável hierárquico e executores das rotinas, que originam estas informações.

É imprescindível que o auditor adote padrões de conduta próprios de sua função. Tais padrões constituem a ética do exercício profissional.

Como padrões éticos do auditor interno cumprem destacar:

- bom-senso no procedimento de revisão e sugestão.
- autoconfiança.
- sigilo profissional.
- discrição profissional.
- capacidade prática.
- sentido objetivo.
- liberdade de pensamento.
- meticulosidade e correção.
- perspicácia nos exames.
- pesquisa permanente.
- finura de trato e humanidade.

Para executar as atividades, cabe ao auditor seguir as normas brasileiras referentes ao exercício de Auditoria Interna.

1.8 Estrutura do Sistema de Controle Interno Federal

O Sistema de Controle Interno nos termos do Anexo I do Decreto nº 8.109/2013 no Art. 1º estabelece que a Controladoria-Geral da União, é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal e integrante da estrutura da Presidência da República, e será dirigida pelo Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União, tendo como competência assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências, no âmbito do Poder Executivo federal, relativos à defesa do patrimônio público, controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, atividades de ouvidoria e incremento da transparência da gestão.

1.8.1 Legislação Aplicável ao Controle Interno na Administração Pública Federal

Os atos do Sistema de Controle Interno devem estar fundamentados e amparados pelo princípio da Legalidade, que condiciona toda e qualquer conduta da Administração Pública.

Isso significa que os atos do Controle Interno não podem ser expedidos aleatoriamente, ou seja, há regras básicas que devem ser observadas, especialmente os princípios constitucionais que regem a administração pública, conforme disposto no *caput* do art. 37 da Carta Magna. Sendo assim, a legislação aplicável ao controle interno, a saber: Constituição Federal de 1988, Emenda Constitucional nº 19, de 1998, Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, Decreto nº 3591, de 06 de setembro 2000, Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013, Instrução Normativa SFC/ MF nº 01, de 06 de abril de 2001, Lei Federal nº 4320/64, Lei Complementa nº 101/00 e Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2009¹.

1.8.2 Organograma Funcional Federal

A Controladoria-Geral da União tem a seguinte estrutura organizacional, de acordo com o Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013:

- Gabinete;
- Secretaria-Executiva;
- Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional;
- Diretoria de Pesquisas e Informações Estratégicas;
- Diretoria de Gestão Interna;
- Diretoria de Sistemas e Informação;
- Secretaria Federal de Controle Interno;
- Corregedoria-Geral da União;
- Ouvidoria-Geral da União;
- Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção;
- Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção;
- Comissão de Coordenação de Controle Interno;
- Comissão de Coordenação de Correição;
- Controladorias Regionais da União nos Estados.

¹ PEC 45, de 2009 - Em tramitação no Senado Federal na situação - incluída para pauta de reunião da CCJ

Segue, abaixo, o organograma da instituição:

- ORGANOGRAMA DA CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO

FIGURA 01: Organograma funcional da estrutura da Controladoria Geral da União



Fonte: CGU-PR/Secretaria-Executiva, 2010

1.8.3 Auditoria Governamental no âmbito federal

AUDITORIA GOVERNAMENTAL

“[...] conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.” (IN SFC 01/2001)

A Auditoria Governamental – ou Pública do Setor Público – conforme disposto na Instrução Normativa 01/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno da (Controladoria-Geral da União), tem por objetivo primordial garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública.

A Auditoria Governamental engloba todas as esferas de governo – federal, distrital, estadual e municipal – e níveis de poder - Executivo, Legislativo e Judiciário -, e, claro, alcança as pessoas jurídicas de direito privado, caso se utilizem de recursos públicos.

1.8.3.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

Segundo Almeida (2003), a Auditoria é um exame analítico de determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade, tendo por objeto o controle do patrimônio e função de fornecer subsídios ao administrador na tomada de decisão, por meio de relatórios e pareceres.

A Controladoria-Geral da União – CGU, conforme visto anteriormente, agrega as funções de auditoria pública, correição e atividades de ouvidoria compondo um dos órgãos de assessoramento da Presidência da República. No âmbito da CGU está localizada a Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, que tem a atribuição técnica de realizar auditorias e fiscalização na Administração Pública. A SFC, por sua vez, está subdividida em diversas coordenações que incrementam essas fiscalizações em todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, nos termos do Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013.

De acordo com a estrutura regimental da CGU a atividade de Auditoria é exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno, por meio dos seguintes órgãos:

- ✓ Diretoria de Auditoria da Área Econômica;
- ✓ Diretoria de Auditoria da Área Social;
- ✓ Diretoria de Auditoria da Área de Infraestrutura;
- ✓ Diretoria de Auditoria das Áreas de Produção e Comunicações;
- ✓ Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle; e
- ✓ Diretoria de Auditoria das Áreas de Previdência, Trabalho, Pessoal, Serviços Sociais e Tomada de Contas Especial.

1.8.3.2 Posicionamento da Auditoria Interna no Organograma da Administração Pública Federal

A Controladoria Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, é a responsável pela avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais. A CGU é subordinada à Presidência da República e responsável pelos assuntos relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2007).

De acordo com as pesquisas precedidas, foi possível observar que a Auditoria Interna no âmbito federal, enquanto função de assessoramento da alta administração pública, deve localizar-se no nível máximo, acima dos demais órgãos gestores (Departamentos, Secretarias, Gerências, Ministérios), a fim de preservar sua autonomia profissional e efetuar as recomendações para a correção dos desvios com maior independência.

No que pese o posicionamento da Auditoria Interna, inserida na CGU por meio do órgão vinculado - Secretaria Federal de Controle Interno, a IN SFC/MF 01/2001 de 06/04/2001 que aprovou o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, assim define a Auditoria Interna:

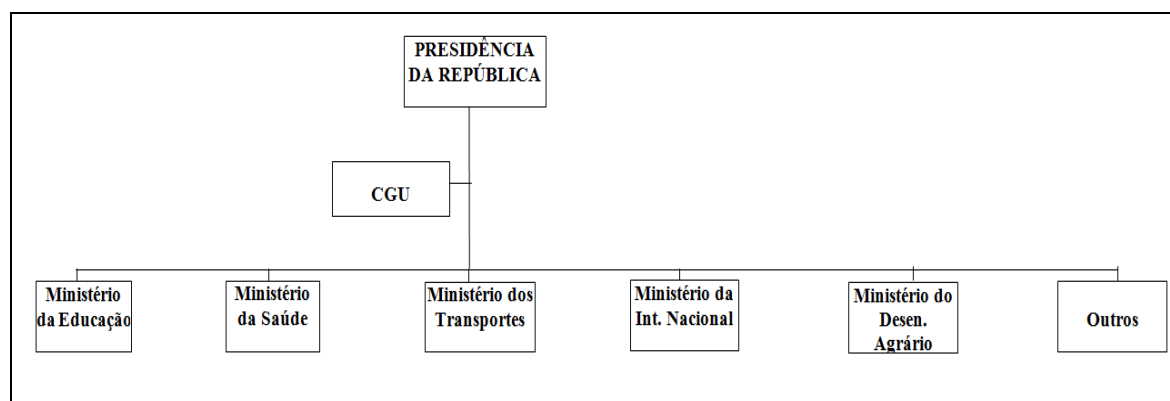
“A **Auditoria Interna** constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de Auditoria Interna são executados por unidade de Auditoria Interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta **administração da entidade**, buscando agregar valor à gestão.” (grifos nossos).

Obstante, é salutar lembrar que de num passado não muito distante, o serviço de Auditoria Interna estava atrelado aos órgãos fazendários, no mesmo nível das unidades auditadas. Mas, atualmente, o Setor Público percebeu a importância da autonomia das auditorias internas e as posicionou no nível máximo da estrutura da administração.

Nesse sentido, segue organograma que demonstra esse posicionamento:

- ORGANOGRAMA DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

FIGURA 02: Localização da CGU na estrutura do Poder Executivo Federal



Fonte: Elaborado pelos autores

No próximo capítulo abordar-se-á o controle no âmbito Municipal, com foco na estrutura da Controladoria Geral do Município de Camaçari-Ba.

2. A CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI/BA

No capítulo anterior, o Controle Interno foi tratado em uma perspectiva no âmbito federal, além de se trabalhar com sua conceituação, finalidade e estrutura. No capítulo em questão, será tratado o controle no âmbito municipal.

2.1 Conceituação

A Controladoria Geral do Município de Camaçari foi criada em 27 de janeiro de 2005, através da Lei Municipal de nº 667/2005, com objetivo de realizar ações de controle e fiscalização de recursos e bens públicos no âmbito da Prefeitura e todas as entidades vinculadas legal ou financeiramente a ela, conforme o Artigo 1º da referida Lei.

2.2 Finalidade e Competência

A finalidade e a competência da Controladoria Geral do Município de Camaçari estão transcritas no Artigo 1º do seu Regimento Interno (2006):

Art. 1º A Controladoria Geral do Município - CGM, criada pela Lei nº 667 de 27 de Janeiro de 2005 e alterada pela Lei nº. 730, de 18 de maio de 2006, tem por finalidade realizar ações de controle e fiscalização de recursos e bens públicos municipais e de todas as entidades vinculadas legal ou financeiramente a ela, competindo – lhe: I- avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual – PPA; II- fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas a conta de recursos oriundos dos orçamentos do Município, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e a qualidade do gerenciamento; III- avaliar a execução dos orçamentos do Município; IV- exercer o controle das operações de créditos, avais, garantias, direitos e haveres do Município; V- fornecer informações sobre a situação físico – financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos do município; VI- realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos municipais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas; VII- apurar os atos e fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos municipais e, quando for o caso, comunicar a unidade responsável pela contabilidade para que adote as providências cabíveis; VIII- realizar auditoria nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais; IX- elaborar a Prestação de Contas Anual do Prefeito a ser encaminhada à Câmara Municipal; X- criar condições para o exercício do controle sócio sobre os programas contemplados com recursos oriundos do Orçamento do Município; XI- promover a normatização, o acompanhamento, a sistematização e a padronização dos procedimentos de auditoria, fiscalização, e avaliação de gestão; XII- manter registro sobre a composição e atuação da Comissão Permanente de Licitação; XIII- prestar informações e responsabilizar-se pelas respostas das notificações das contas

julgadas pelos Tribunais de Contas; XIV- supervisionar a gestão de fundos, programas e convênios; XV- preparar os balancetes, bem como o balanço geral e as prestações de contas de recursos transferidos para o Município por outras esferas de Governo; XVI- fiscalizar e realizar a tomada de contas dos órgãos da administração centralizada encarregados de recursos financeiros e valores; XVII- exercer outras competências correlatas. (REGIMENTO INTERNO DA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI, 2005).

O Município de Camaçari, de acordo com a sua Lei Orgânica, constitui-se da Administração Direta e Indireta. A Administração Direta é composta pelas Secretarias Municipais, Especiais e Extraordinárias, Fundos Especiais, Controladoria Geral e Procuradoria Geral. A Administração Indireta Municipal é composta pela Superintendência de Trânsito e Transportes - STT, pelo Instituto de Seguridade do Servidor Municipal - ISSM, pela Empresa de Limpeza Pública - LIMPEC.

De modo geral, a visão da Controladoria para o público externo tem por missão atuar preventivamente no sentido de garantir a conformidade das ações de gestão municipal, com ênfase na legalidade e nos objetivos e metas definidos nos programas de governo, com foco nas políticas públicas, na gestão de excelência e no respeito ao cidadão.

A Controladoria tem por finalidade exercer o Controle Interno da Administração, conforme previsto na legislação brasileira, garantindo maior controle, transparência e responsabilidade no exercício da Administração Pública, disseminando o conhecimento, bem como subsidiando a tomada de decisões com informações confiáveis e assim conduzindo à otimização do resultado financeiro e operacional.

A Controladoria Geral do Município de Camaçari foi criada em 27 de janeiro de 2005, por meio da Lei Municipal nº 667/2005 e alterada pela Lei Municipal nº 730/06. É um órgão de coordenação do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo, atuando como órgão central do Sistema de Controle Interno.

2.2.1 Ações do Controle Interno do Município de Camaçari-Ba

As principais ações que vem sendo realizada ao longo dos anos pela Controladoria-Geral do Município no exercício de suas atribuições tem sido as seguintes:

✓ Gestão – Período: 2005/2008

Nesses primeiros anos de criação, o órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno não funcionou na sua mais completa essencialidade com vista à eficácia e eficiência, haja vista, que por se tratar de atribuição nova ao nível de exigência da Resolução nº 1.120/05 do TCM/BA, e também somado ao fato de que no quadro de servidores do Município naquela época não constar servidores com experiência técnica na área específica de controle.

✓ Gestão – Período: 2009/2012

Nos anos respectivos, com o mesmo gestor reeleito e mesma equipe de controle montada no exercício de 2008, como consequência houve um maior nível de amadurecimento funcional, tendo em vista que os cargos estratégicos de chefia da pasta, assessoramento, coordenação e gerência mantiveram-se ocupados pelos mesmos servidores nomeados nos cargos de confiança no exercício anterior. Cabe salientar que estes profissionais foram trazidos já com conhecimento tanto da iniciativa na área privada, quanto da área pública, e com a experiência destes profissionais é que o órgão Controladoria Geral do Município começou de fato a engrenar frente às principais ações de controle interno. Ademais, salientar que a equipe era composta por Contadores, Matemático, Advogado e Economista, que detinham uma bagagem considerável adquirida na iniciativa privada, inclusive com especialistas em Controladoria Governamental e Auditoria Governamental, ou seja, e que já laboravam em empresas especializadas na área de Consultoria e Assessoria em Contabilidade Pública e Gestão Pública prestando serviços de notória especialização a diversas Prefeituras, Câmaras, Fundos e Autarquias do Estado da Bahia. E também, somado a atuação destes profissionais à exímia colaboração da equipe terceirizada da contabilidade e, principalmente, os servidores lotados nos cargos de Assistentes Administrativos remanejados a este novo setor, que também tiveram papel de suma importância.

✓ Gestão – Período: 2013/2016

Nova gestão, com execução em andamento e em consequência novos cargos da chefia da pasta, assessoramento, coordenação e gerência. Com a mudança, o novo gestor da pasta e a nova equipe deram continuidade aos costumes/rotinas de controle interno já instituídos e

normatizados pelo(a) gestor(a) da pasta anterior, bem como também vem buscando desenvolver as ações e atividade de controle interno, a saber: implantação da plataforma on-line da CGM, publicação de novas instruções normativas, publicação de novas orientações técnicas, análise de processos administrativos, licitatórios e de pagamento, acompanhamento dos instrumentos de planejamento, acompanhamento de créditos adicionais, acompanhamento despesas com pessoal, acompanhamento de limites constitucionais, prestações de contas mensais analisadas; respostas as notificações mensais emitidas pelo TCM ao gestor, prestação de contas anual analisada, respostas as notificação anual emitidas pelo TCM ao gestor, controle e acompanhamento de contratos administrativos e de gestão, controle e acompanhamento de convênios e programas federais e estaduais, controle e acompanhamento no controle de diárias e adiantamentos, emissão de ordem de serviços a coordenação central de auditoria para a realização do escopo de auditoria solicitada e controle e acompanhamento da publicação dos relatórios resumido de execução orçamentária e relatórios de gestão fiscal;

2.2.1.1 Comentários das ações do Controle Interno face ao Princípio da Segurança dos Controles

É importante frisar o quão é recomendável que os *cargos de confiança*, ou seja, estratégicos da área de controle sejam ocupados por servidores técnicos de carreira da área de controle. Tal afirmação se dá justamente para que não haja a descontinuidade evolutiva do setor de controle interno, quando houver a mudança de gestão, fato que gera por consequência a grande possibilidade da exoneração daquele servidor do cargo estratégico. Daí a importância de que esses cargos não sejam ocupados por indicação política, e sim que o gestor de forma consciente ao levar em consideração a ocupação do cargo, atenha-se ao servidor de carreira, e que este atenda aos pré-requisitos técnicos para a ocupação do cargo, preferencialmente, definidos em lei específica para o cargo e setor da área do controle interno.

Obstante, a todos os relatos das ações do controle interno até aqui exaradas, como não poderia deixar de chamar a atenção quanto à importância do “capital humano”. Na oportunidade, é salutar lembrar que esse não pode ser “comprado” e/ou “incorporado ao patrimônio público”. É preciso que o gestor consciente faça prevalência ao Princípio da Segurança dos Controles, ou seja, criar perspectivas, de que esse “patrimônio humano” possa ser absorvido pelo órgão de controle, uma vez que o investimento em capacitação, treinamento e nos anos de dedicação e aprimoramento no setor serão mantido e continuado

por aquele servidor de carreira/provimento efetivo na função de confiança do cargo público da área específica de controle interno, obviamente, desde que este cumpra com seus deveres e obrigações, também previamente a ser estabelecidos em Lei específica.

Sendo assim, é recomendável evitar a rotatividade de pessoas nas funções de confiança do controle interno, ainda que os procedimentos estejam disciplinados por escrito, haja vista que esta rotatividade é prejudicial e causa transtornos à eficiência das operações.

2.3 Estrutura do Sistema de Controle Interno Municipal

2.3.1 Legislação Aplicável ao Controle Interno na Administração Pública Municipal

Os aspectos legais de todos os atos do Sistema de Controle Interno devem estar fundamentados e amparados pelo princípio da Legalidade, que condiciona toda e qualquer conduta da Administração Pública.

Sendo assim, os atos do Controle Interno não podem ser expedidos aleatoriamente, ou seja, há regras básicas que devem ser observadas, especialmente os princípios constitucionais que regem a Administração Pública, conforme disposto no *caput* do Art. 84 da Lei Orgânica.

Portanto, as legislações aplicáveis ao controle interno municipal são as seguintes:

- Lei Orgânica do Município;
- Lei nº 667 de 27 de janeiro de 2005;
- Lei nº. 730 de 18 de maio de 2006;
- Lei Municipal nº 1279, de 15 de outubro de 2013;
- Decreto nº 4245/2006
- Lei nº 978 de 29 de maio de 2009;
- Lei nº 979 de 29 de maio de 2009;
- Decreto 4793 de 17 de julho de 2009;
- Decreto 4794 de 17 de julho de 2009;
- Instrução Normativa nº 01, de 28 de outubro de 2009;
- Instrução Normativa nº 01, de 15 de abril de 2009;
- Instrução Normativa nº 02, de 15 de abril de 2009;
- Instrução Normativa nº 03, de 25 de novembro de 2011;
- Instrução Normativa nº 04, de 25 de novembro de 2011;

- Instrução Normativa nº 05, de 05 de outubro de 2013;
- Instrução Normativa nº 06, de 10 de agosto de 2015;
- Instrução Normativa nº 07, de 20 de agosto de 2015;

2.3.2 Organograma Funcional Municipal

O organograma funcional da Controladoria Geral do Município está fundamentado no Artigo 2º do Regimento Interno que está descrito abaixo:

[...]

Art. 2º A Controladoria Geral do Município – CGM tem a seguinte estrutura:

I. Administração Direta:

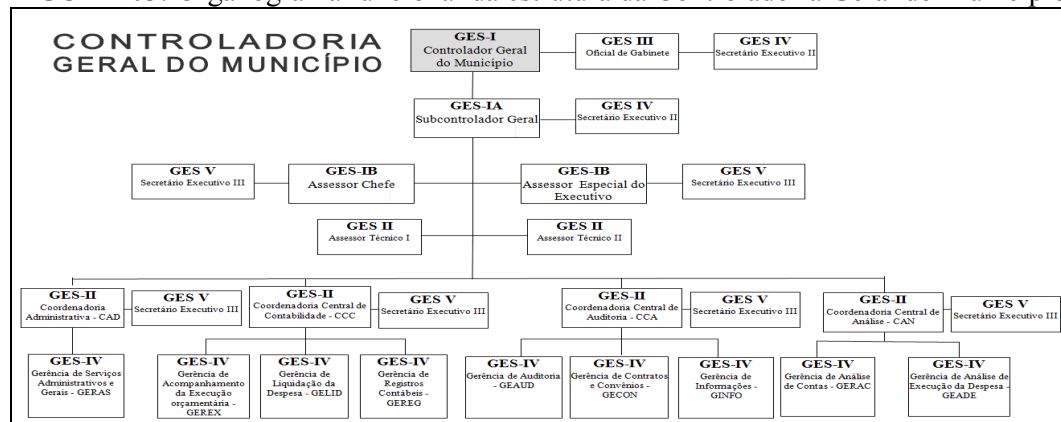
- a. Gabinete – GAB.
- b. Assessoria Técnica – ASTEC.
- c. Coordenadoria Administrativa – CAD:
 1. Gerência de Serviços Administrativos e Gerais – GERAS;
- d. Coordenadoria Central de Contabilidade – CCC:
 1. Gerência de Acompanhamento da Execução Orçamentária - GEREX;
 2. Gerência de Liquidação de Despesa - GELID;
 3. Gerência de Registros Contábeis - GEREG.
- e. Coordenadoria Central de Auditoria – CCA:
 1. Gerência de Auditoria – GEAUD;
 2. Gerência de Contratos e Convênios – GECON;
 3. Gerência de Informações – GINFO.
- f. Coordenadoria Central de Análise – CAN:
 1. Gerência de Análise de Contas - GERAC;
 2. Gerência de Análise da Execução da Despesa – GEADE.

[...] (REGIMENTO INTERNO DA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI, 2005).

Sendo assim, conforme Regimento Interno, segue abaixo o organograma funcional na Controladoria Geral do Município de Camaçari.

• ORGANOGRAMA DA CONTROLADORIA GERAL DO MUNCÍPIO

FIGURA 03: Organograma funcional da estrutura da Controladoria Geral do Município



Fonte: Regimento Interno da Controladoria Geral do Município, 2005.

2.3.3 Auditoria Governamental no âmbito municipal

2.3.3.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

A Auditoria Interna Municipal está inserida na estrutura organizacional da Controladoria Geral do Município, sendo o órgão técnico especializado pela realização das auditorias a Coordenação Central de Auditoria- CCA, conforme o Artigo 2º do Regimento Interno:

Art. 2º A Controladoria Geral do Município – CGM tem a seguinte estrutura:

I. Administração Direta:

[...]

e) Coordenadoria Central de Auditoria – CCA:

1. Gerência de Auditoria – GEAUD;
2. Gerência de Contratos e Convênios – GECON;
3. Gerência de Informações – GINFO.

[...]

(REGIMENTO INTERNO DA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI, 2005).

Concernente à visão externa da Auditoria Interna, o Anexo III da Lei Municipal nº 1.279, de 15 de outubro de 2013, que alterou a Lei Municipal nº 1.054, de 04 de março de 2010 e a Lei Municipal nº 874, de 04 de abril de 2008, da Prefeitura Municipal de Camaçari, descreve as responsabilidades e atribuições dos Auditores Internos, a saber:

a) Auditor Interno

Buscar assegurar a confiabilidade, eficácia, eficiência e economicidade dos sistemas e das unidades de controle interno da PMC, bem como avaliar o grau de observância à legislação vigente e às diretrizes e normas estabelecidas, desenvolvendo atividades de planejamento, inspeção, controle e execução de trabalhos de Auditoria Interna.

b) Responsabilidades / Atribuições Principais

- Realizar auditorias nos sistemas administrativo, financeiro, tributário, de pessoal, de material, de patrimônio, de custos, de arrecadação e outros pertinentes, assegurando a confiabilidade dos mesmos e atestando a eficácia e eficiência das gestões.
- Realizar auditorias de acompanhamento na execução orçamentária, contratos, convênios e outros instrumentos congêneres no âmbito da PMC, inclusive, nos fundos municipais, apontando soluções quando identificadas incorreções/distorções.
- Testar e avaliar o cumprimento das obrigações legais e contratuais no âmbito da PMC, monitorando a execução de registros nos prazos estabelecidos em normas e legislação.

- Examinar e avaliar a gestão e as ferramentas de controle orçamentário, financeiro, patrimonial, contábil e operacional, no âmbito da PMC.
- Testar e avaliar os métodos utilizados para aferição de custos na obtenção de estoques, acompanhando a guarda, o controle e o inventário dos bens públicos.
- Contribuir para manutenção e desenvolvimento dos sistemas contábeis e fiscais, assessorando a implantação de novas rotinas, sempre que ocorra alteração na Legislação Contábil e Fiscal.
- Monitorar sistematicamente as oportunidades e ameaças fiscais, tributárias, contábeis e administrativas.
- Participar das atividades de ensino, pesquisa e extensão.
- Exercer outras responsabilidades / atribuições correlatas.

A Auditoria Interna do Município de Camaçari é o setor acionado para realizar seus trabalhos através da ordem de serviço emitida por autoridade superior onde consta a unidade a ser auditada, o objeto, o prazo e o tipo de auditoria.

Criada com a Lei que instituiu o controle interno no Município, a Coordenação Central de Auditoria não funcionava na sua essencialidade, ou seja, em sua matriz funcional não constava o cargo de Auditor Interno de carreira do Município, sendo de fato criado a partir da Publicação da Lei Municipal nº 1.054, de 04 de março de 2010 e alterações posteriores. Nesse mesmo ano foi realizado o concurso sob Edital nº 001/2010. Entretanto os auditores internos aprovados foram convocados no ano de 2013, e a partir daí é que a Coordenação Central de Auditoria-CCA passou a ter, de forma tímida, espaço para o funcionamento. Atualmente, a CCA está composta por 14 (quatorze) Auditores Internos, instalados em uma pequena sala e que, apesar de todas as dificuldades, vêm se aperfeiçoando e buscando a cada dia a eficiência e eficácia para o exercício da sua importante função institucional.

2.3.3.2 - Posicionamento da Auditoria Interna no Organograma da Administração Pública Municipal

De acordo com o organograma municipal, a Coordenação Central de Auditoria- CCA está inserida na estrutura da Controladoria Geral do Município- CGM. No seu quadro, constam servidores públicos de nível superior - Classe 4, devidamente concursados na carreira de Auditor Interno, nos termos do Anexo III da Lei Municipal nº 1279, de 15 de outubro de

2013, que alterou a Lei Municipal nº 874, de 04 de abril de 2008 e Lei Municipal nº 1.054, de 04 de março de 2010. Os Auditores estão hierarquicamente subordinados à Gerência de Auditoria- GEAUD, Coordenadoria Central de Auditoria-CCA e ao Controlador(a) Geral do Município, nos termos do regimento interno da CGM.

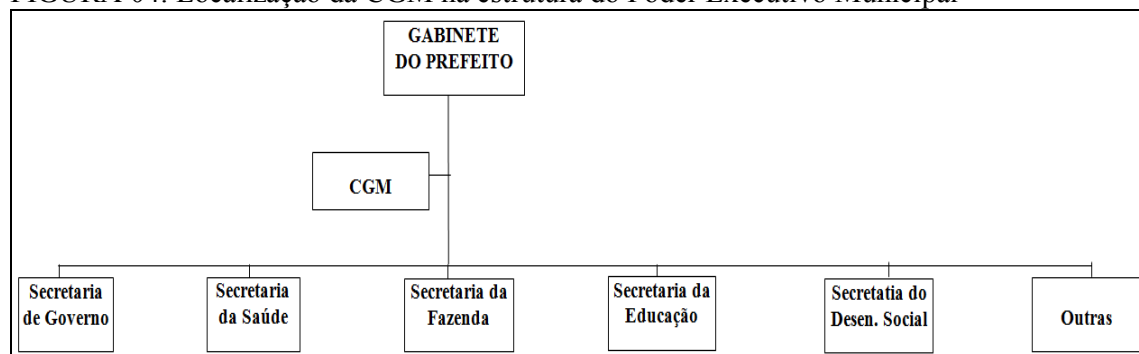
Entretanto, a atual estrutura da CGM acumula as funções de organização dos controles e de Auditoria, a qual encontra-se em autonomia refutada. Sabe-se que para alcançar o princípio da segregação de funções, é preciso que as atividades de organização dos controles e de Auditoria sejam realizadas de forma independente.

Portanto, é importante frisar que a Controladoria se encarregue de organizar os controles contábeis e seus relacionamentos com os demais departamentos, enquanto a Auditoria fique responsável pelas auditorias e fiscalização sobre o funcionamento do Sistema de Controle Interno.

Assim, o setor de Auditoria Interna vinculado a estrutura da CGM, posiciona-se no nível máximo da estrutura da administração, conforme pode ser demonstrado no organograma a seguir:

- ORGANOGRAMA DO PODER EXECUTIVO MUNICIPAL

FIGURA 04: Localização da CGM na estrutura do Poder Executivo Municipal



Fonte: Elaborado pelos autores

No próximo capítulo será abordado a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa, quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

3. METODOLOGIA

Neste capítulo será apresentada a metodologia da pesquisa, com intuito de explicar os métodos, técnicas e procedimentos utilizados para investigar o objeto de estudo a fim de responder o problema e alcançar os objetivos inicialmente propostos.

3.1 Delineamento da Pesquisa

Primeiramente, para a escolha do tema desta pesquisa, foi definida uma área de interesse: Controladoria Governamental. Isso porque, os membros da equipe são todos Auditores Internos concursados, lotados na estrutura da Controladoria Geral do Município-CGM da Prefeitura Municipal de Camaçari- PMC, e, diretamente, têm interesse na área da pesquisa, haja vista que criam-se perspectivas, para que em uma eventual oportunidade possam demonstrar /sensibilizar ao Gestor do Município o quão é necessário a reestruturação administrativa do referido órgão.

Entretanto, a área de Controladoria Governamental oferece uma série de temáticas. Mas o objetivo primordial ora discutido neste estudo de caso é um tema ainda pouco explorado por pesquisadores, visto que considerando o princípio da segregação de funções e da segurança dos controles analisa a estrutura e a funcionalidade da Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba. Daí o empenho face à temática - Proposta de Modelo de Bipartição para a Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba: enfoque dos princípios da segregação de funções e segurança dos controles.

3.2 Quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos, esta produção é exploratória, pois de acordo com Gil (2007, p.41) este tipo de pesquisa:

[...] tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.

3.3 Quanto aos procedimentos

3.3.1 Estudo de Caso

O trabalho também compreende um estudo de caso, a fim de explorar e descrever uma situação real e atual. De acordo com Martins e Teóphilo (2009), define-se estudo de caso a investigação profunda e exaustiva de uma unidade social, dentro da sua realidade.

Para Yin (2010), o estudo de caso investiga profundamente o contexto real um fenômeno contemporâneo, principalmente quando as questões que se buscam sobre tal acontecimento não são claramente evidentes, o que caracteriza uma investigação empírica.

3.3.2 Bibliográfica

Quanto ao delineamento da pesquisa, esta é bibliográfica, por ser elaborada de materiais já desenvolvidos por outros autores, como por exemplo, livros e artigos. Para Martins e Teóphilo (2009, p. 54), “trata-se de estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica”, pois “busca conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema”.

3.3.3 Documental

A presente pesquisa também se caracteriza como documental, pois utiliza documentos como fontes de informações, tais como: documentos arquivados em entidades públicas, fotografias, diários, mapas etc. Muitas vezes confundida com a bibliográfica, a pesquisa documental difere-se dessa, pois

a pesquisa bibliográfica utiliza fontes secundárias, isto é, materiais transcritos de publicações disponíveis na forma de livros, jornais, artigos etc. Por sua vez, a pesquisa documental emprega fontes primárias, assim considerados os materiais compilados pelo próprio autor do trabalho, que ainda não foram objeto de análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa. (MARTINS; TEÓPHILO, 2009, p. 55)

3.4 Quanto à abordagem do problema: pesquisa qualitativa

Diante do exposto, apresenta-se a problemática desta pesquisa com o seguinte enunciado: Como aprimorar a estrutura da Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba, considerando o princípio da segregação de funções e segurança dos controles?

Na explicação e interpretação dos dados, adotou-se, como técnica, a análise de conteúdo na busca de informações qualitativas face à necessidade de demonstrar a importância da autonomia do departamento de Auditoria. Para tanto, nos capítulos I e II pretendeu-se fazer uma analogia entre as legislações, sendo que no primeiro capítulo de forma mais abrangente e generalista; e no segundo de forma mais específica ao Município. Tal pesquisa se deu com o intuito de buscar aprimorar e compreender a forma análoga entre às estruturas organizacionais das Controladorias da União, Estado e Município. E, com isso, evidenciar, em parâmetros comparativos para uma eventual e futura reestruturação administrativa das macro funções do órgão de controle interno do Município de Camaçari-Ba.

No próximo e último, capítulo será abordado o estudo de caso face à organização ideal do Sistema de Controle Interno do Município de Camaçari-Ba, ou seja, com objetivo de analisar a estrutura e a funcionalidade da Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba, justificando a problemática que delineou as preposições acerca do tema ora em questão objeto deste estudo monográfico.

4. ESTUDO DE CASO

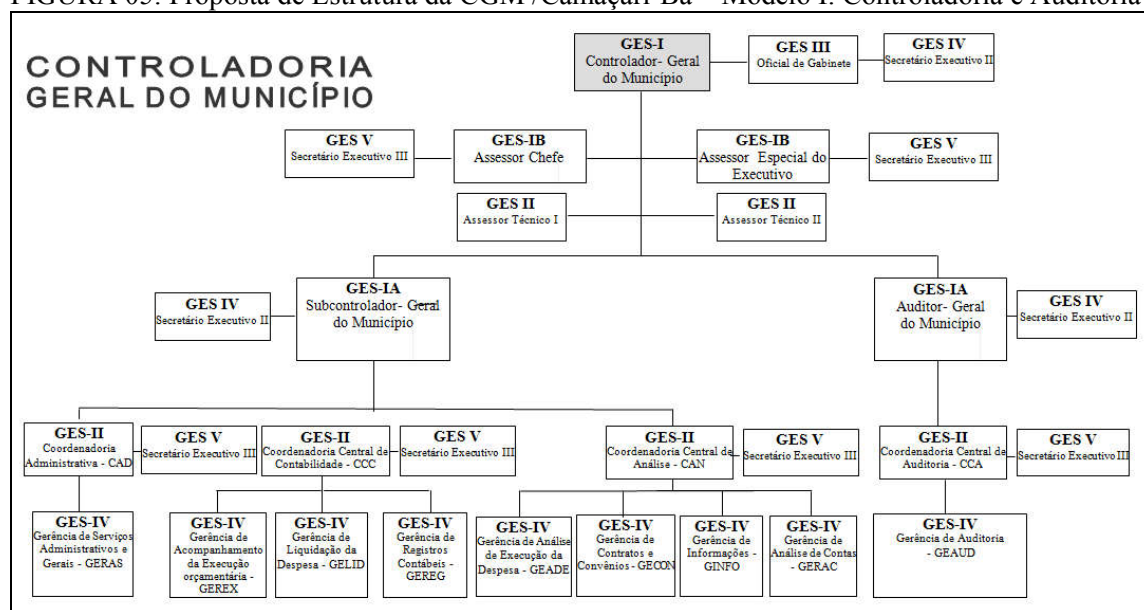
Tal iniciativa se deu por entendermos que a estrutura atual da CGM acumula as funções de organização e Auditoria dos controles que vai de encontro com os princípios da segregação de funções, uma vez que o referido princípio menciona que os setores devem ser independentes entre si.

4.1 Proposta de Bipartição da Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba em Dois Departamentos: a Controladoria e a Auditoria

O estudo proposto prevê a reestruturação da Controladoria Geral do Município - CGM de Camaçari por meio de proposição que atribuída a bipartição da Controladoria nas macro funções: Controladoria e Auditoria.

➤ ORGANOGRAMA - CGM - MODELO - PROJETO DE LEI - ANEXO I: CONTROLADORIA E AUDITORIA

FIGURA 05: Proposta de Estrutura da CGM /Camaçari-Ba – Modelo I: Controladoria e Auditoria



Fonte: Elaborado pelos autores - a partir de adequação do Regimento Interno da Controladoria Geral do Município, 2005.

O presente estudo de caso tem por objetivo analisar a estrutura e a funcionalidade da Controladoria Geral do Município de Camaçari/BA, e assim, demonstrar a importância da bipartição da Controladoria Geral do Município de Camaçari-Ba em departamentos

independentes. Tal iniciativa ocorreu por entendermos que a atual estrutura da CGM, por centralizar as macro funções, fere o princípio da segregação de funções que preceitua a independência entre os setores e/ou unidades internas. Sendo assim, entendemos necessária uma proposta na qual possa ser discutida eventual reestruturação administrativa, com a finalidade de segregar as funções de organização dos controles e Auditoria hoje centralizadas na macro função Controladoria. Ou seja, será necessário que a Controladoria, a partir de reestruturação administrativa, tornar-se órgão de 1º grau hierárquico com *staff* de Secretaria - responsável pela organização dos controles, e a Auditoria como órgão vinculado de 2º grau hierárquico com *staff* de Subsecretaria/Subcontroladoria - responsável pelo departamento específico de auditoria. Esta eventual reestruturação, atribuirá a Auditoria um maior nível de autonomia e menor subordinação à administração no aspecto funcional, e assim propiciará indicativos que nortearam o aperfeiçoamento das atividades na gestão.

Logo, nessa nova estrutura, será necessária a criação do órgão: Auditoria-Geral do Município; e do cargo: Auditor-Geral. O citado cargo, por conveniência, prudência e atendimento ao Princípio da Segurança dos Controles, deverá ser ocupado por Auditor Interno - servidor público concursado na área específica de atuação - , sendo que esse será designado pelo Prefeito, desde que se enquadre em prerrogativas previamente estabelecidas em Projeto de Lei específico de criação e estruturação do referido cargo e setor, que antes deverá ser encaminhada para o Poder Legislativo e Executivo, para respectiva discussão, aprovação e sanção.

Nesta conjuntura, evidência-se que a independência é condição essencial e absoluta para se obter resultados positivos nos trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna, exigindo do profissional grande preparo cultural bem como sólida formação moral.

Sendo assim, no contexto explorado na pesquisa face à desconcentração das macro funções, é possível observar que tal fato contribuirá na medida em que o órgão vinculado de 2º grau hierárquico com *staff* de Subsecretaria terá em seu nível de autonomia uma menor subordinação à administração no aspecto funcional. Por conseguinte, o Gerente/Coordenador da área de Auditoria Interna deverá atuar sob as ordens de um Auditor Interno de Carreira na função de confiança do cargo de Auditor-Geral do Município com *staff* de Subsecretário/Subcontrolador, condição esta que lhe assegurará um amplo campo de ação para cumprimento das normas legais e adequação dos resultados de suas investigações com julgamento imparcial sem tendenciosidade, que é essencial à realização de uma adequada auditoria.

Na esfera governamental, não raras vezes, encontram-se auditores internos, ou seu departamento, subordinados a assessores técnicos e/ou assessores de gabinete. Essa é uma deformidade em nível de estrutura organizacional, pois subordina o auditor interno a uma chefia que comanda uma série de departamentos da entidade governamental, que serão alvo de seu trabalho. Fatalmente haverá o constrangimento profissional e a perda da autonomia, condição indispensável à realização de um trabalho adequado.

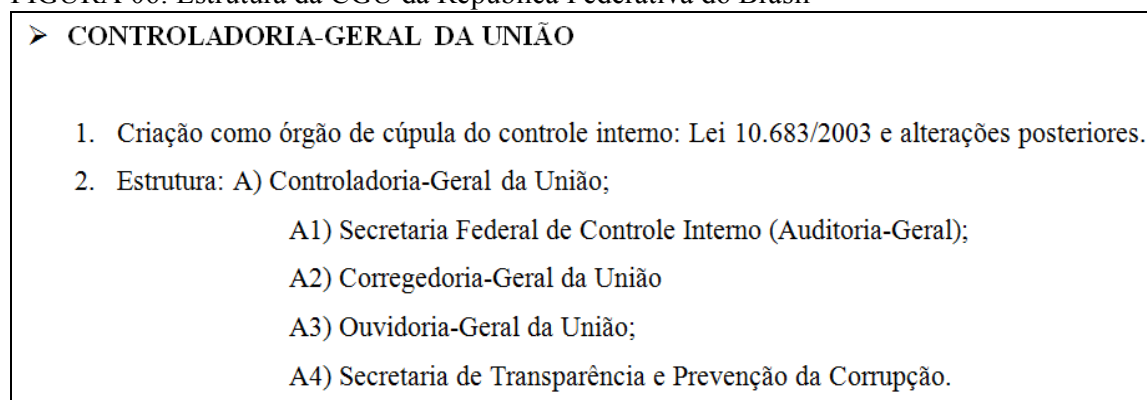
4.2 Proposta de Partição da Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba em Departamentos Independentes e Análogos as Estruturas Macro Funcionais Federal, Estadual e Municipal

Hoje, por força da Lei nº 667 de 27 de janeiro de 2005, o Sistema de Controle Interno do Município de Camaçari é centralizado por um único órgão: a Controladoria Geral do Município - CGM, que na estrutura atual acumula as funções de organização e Auditoria dos controles.

Nesse sentido, a fim de demonstrar a distribuição das funções em departamentos nos moldes que também consideramos ideal, independentemente do porte do município, segue abaixo a estrutura utilizada pelas Controladorias da União, do Estado de Minas Gerais e do Município de Belo Horizonte, que utilizam as macro funções, nas estruturas organizacionais, a saber:

- EXEMPLO Nº 01 - ESTRUTURA ORGANIZACIONAL FEDERAL

FIGURA 06: Estrutura da CGU da República Federativa do Brasil



Fonte: Elaborado pelos autores - a partir do Decreto nº 8.109/2013

- EXEMPLO Nº 02 - ESTRUTURA ORGANIZACIONAL ESTADUAL

FIGURA 07: Estrutura da CGE do Estado de Minas Gerais

➤ CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. Criação como órgão de cúpula do controle interno: Lei Delegada nº 180/2011 e alterações posteriores.
2. Estrutura: A) Controladoria-Geral do Estado;
 - A1) Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão;
 - A2) Subcontroladoria de Correição Administrativa;
 - A3) Subcontroladoria da Informação Institucional e Transparência.

Fonte: Elaborado pelos autores - a partir da Lei Delegada nº 180/2011

- EXEMPLO Nº 03 - ESTRUTURA ORGANIZACIONAL MUNICIPAL

FIGURA 08: Estrutura da CGM do Município de Belo Horizonte - MG

➤ CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE

1. Criação como órgão de cúpula do controle interno: Lei 9.155/2006 e alterações posteriores.
2. Estrutura: A) Controladoria-Geral do Município;
 - A1) Auditoria-Geral do Município;
 - A2) Corregedoria-Geral do Município;
 - A3) Ouvidoria-Geral do Município;
 - A4) Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas

Fonte: Elaborado pelos autores - a partir da Lei nº 9.155/2006

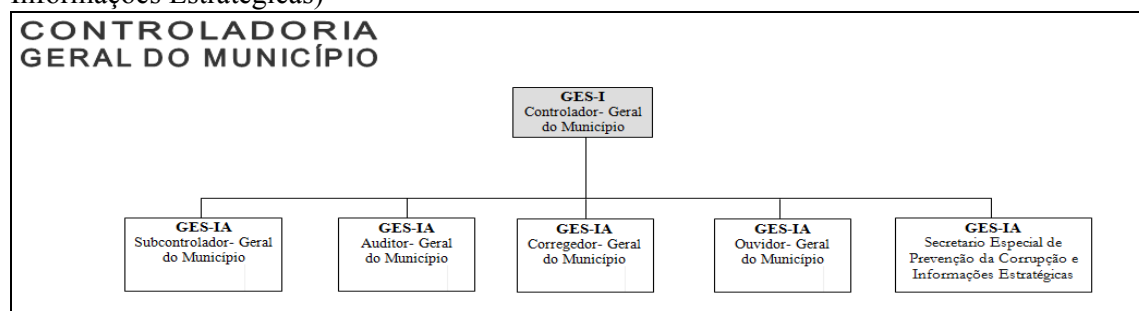
As estruturas em nível federal, estadual e municipal colocadas nas figuras exemplificativas acima como modelo, têm em seu arcabouço organizacional e/ou funcional: A Controladoria-Geral como órgão de 1º grau hierárquico com *staff* de Secretaria e as demais como órgãos vinculados de 2º grau hierárquico com *staff* de Subsecretaria.

Assim, a fim de demonstrar como ficaria a estrutura organizacional/funcional da Controladoria Geral de Camaçari na forma análoga a exemplificada acima, para exercer a sua função de gerar informações, gerenciar os processos de trabalho, auxiliar a todos os departamentos e divisões a estabelecer e registrar suas rotinas diárias, semanais, mensais, anuais ou outros períodos necessários, e a forma, prazos e procedimentos pelos quais cada departamento, divisão ou pessoa se relaciona com os demais. Passe a possuir a visão ampla

sobre o funcionamento e relacionamento entre os subsistemas que compõem o sistema de controle e informações. A verificação de falhas, erros e/ou desperdícios que possam provocar ineficiência ou infração à lei, com o sentido de apuração das responsabilidades, e principalmente, atenha-se a obediência ao princípio da segregação de funções, que estabelece que deva ficar a cargo da auditoria, órgão independente e vinculado diretamente ao chefe do Poder. Segue de forma ilustrativa o organograma:

➤ **ORGANOGRAMA - CGM - MODELO - PROJETO DE LEI - ANEXO II: CONTROLADORIA, AUDITORIA, CORREGEDORIA, OUVIDORIA E SECRETARIA ESPECIAL DE PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO E INFORMAÇÕES ESTRATÉGICAS**

FIGURA 09: Proposta de Estrutura da CGM/Camaçari-Ba - Modelo II: Controladoria, Auditoria, Corregedoria, Ouvidoria e Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas)



Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das estruturas citadas em exemplos anteriores.

O segundo modelo ilustrativo de proposta de estrutura também foram utilizados critérios macro funcionais análogos aos moldes organizacionais da Controladoria Geral da União, Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais e Controladoria Geral do Município de Belo Horizonte.

Esse segundo modelo de proposta, representada nesse organograma, também utilizará os mesmos mecanismos para a reestruturação empregada no primeiro modelo, ou seja, a partir do encaminhamento ao Poder Legislativo de Projeto de Lei para criação e reestruturação dos órgãos vinculados e cargos específicos, a saber:

- Órgão: Auditoria-Geral do Município; e Cargo: Auditor-Geral
- Órgão: Corregedoria-Geral do Município; e Cargo: Corregedor-Geral
- Órgão: Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção; Cargo: Subsecretário;
- Órgão: Subcontroladoria-Geral do Município; e Cargo: Subcontrolador-Geral¹
- Órgão: Ouvidoria-Geral do Município; e o Cargo: Ouvidor-Geral²

¹ O órgão e cargo já existem na estrutura da CGM;

² O órgão e cargo já existem na estrutura do Poder Executivo do Município, o que seria necessário apenas o remanejamento de vinculação a estrutura da CGM.

Destarte, é oportuno lembrar de que se encontra em tramitação no Senado Federal a PEC nº 45, de 2009, que trata especificamente da estruturação das atividades do Sistema de Controle Interno, na mesma estrutura utilizada pelos entes acima exemplificados, e também nesta proposta análoga demonstrada.

Nos anexos apresentam-se 2 (dois) modelos de projetos de lei: o primeiro a ser aplicado na estrutura organizacional da Controladoria e Auditoria; e o segundo a ser aplicado na estrutura organizacional da Controladoria, Auditoria, Corregedoria, Ouvidoria e Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, ambos concernentes à área do Sistema de Controle Interno.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo, no quesito objetivo geral, buscou analisar a estrutura e a funcionalidade da Controladoria Geral do Município de Camaçari/Ba, visando aprimorar a estrutura administrativa da Controladoria, a fim de consolidar, com mais eficiência, os instrumentos de controle na Administração Pública Municipal. Ademais, procurou-se demonstrar, de forma análoga, os dados coletados por meio de organogramas, figuras e minutas de propostas, explicitando o quão imprescindível é que haja sintonia entre a Controladoria e a Auditoria face ao princípio da segregação de funções. Deseja-se que as atividades de Auditoria (Departamento de Auditoria) sejam realizadas por unidade administrativa diferente da unidade que organiza os controles (Controladoria).

Enquanto objetivos específicos, o estudo identificou aspectos da atual estrutura do Sistema de Controle Interno do Município de Camaçari-BA face ao acúmulo das funções de organização e Auditoria dos controles. Para tanto, procurou-se averiguar o resultado dos dados coletados, com o auxílio de documentos, organogramas e legislações de estruturas organizacionais no âmbito federal, estadual e municipal.

Comprovou-se que a organização dos controles internos é atribuição da Controladoria, assim como a da Auditoria é o Departamento de Auditoria. Destarte, confirmando a necessidade da desconcentração das funções em departamentos distintos, em observância ao princípio da segregação de funções.

Verificou-se, através da revisão da Legislação Municipal sobre a estruturação do órgão de controle interno, o quão há necessidade da reforma administrativa do citado órgão de controle do Município.

Evidenciou-se, a partir da Proposta de Modelos de Projetos de Lei, sugestão para a organização do Sistema de Controle Interno no Município de Camaçari/Ba.

Vale destacar que este trabalho não tem o condão de esgotar, tampouco elidir as incertezas que porventura possam, ainda, pairar sobre o tema aduzido. Dessa forma, a característica primordial da presente pesquisa foi subdividida metodologicamente na área

específica, propiciando uma visão da atuação setorizada da Administração Pública, a qual poderá contribuir para uma melhor análise dos atos.

Considerando que durante o estudo foram observadas estruturas que consideramos ideais, e que um dia o Município de Camaçari possa vir a implementá-las por meio de reestruturação administrativa, recomendamos que a Controladoria se encarregue de organizar os controles contábeis e seus relacionamentos com os demais departamentos, e o Departamento de Auditoria fique responsável pela Auditoria e fiscalização sobre o funcionamento do sistema.

Considerando que a responsabilidade pelo Sistema de Controle Interno é da Administração, e por ser tarefa técnica e complexa, a Administração deve estruturar um departamento que, formalmente, seja responsável pela instituição, manutenção e melhorias nos controles internos. Recomendamos que as condições de trabalho, treinamento e orientação sejam em qualidades preponderantes para que não ocorra o esvaziamento dos propósitos da unidade de controle.

Considerando o posicionamento e subordinação do auditor e/ou departamento de Auditoria na estrutura do Sistema de Controle Interno, é recomendável que o auditor interno esteja subordinado ao nível mais elevado possível dentro da organização no Poder Executivo, como ao Prefeito e/ou Secretário da Pasta. Isso refletirá diretamente sobre a qualidade do trabalho executado e sobre os resultados que este propiciará à entidade. Outra razão para essa linha de vinculação é que, estando o auditor interno vinculado a um diretor e/ou assessor, isso poderá afetar a credibilidade do seu trabalho, na medida em que possa ser visto pelas demais diretorias e/ou assessorias como um membro daquela verificando transações das outras. Consequentemente, Recomendamos a vinculação do auditor interno diretamente ao Prefeito ou Secretário da Pasta, como condição fundamental para a aceitação da Auditoria Interna como um real instrumento de controle e assessoria útil para a entidade governamental.

Considerando a Segurança dos Controles que visa garantir a segurança, a continuidade dos controles e bom andamento dos processos ao próprio Gestor Governamental, haja vista que a rotatividade de pessoas nas funções, ainda que os procedimentos estejam disciplinados por escrito, é prejudicial e causa transtornos à eficiência das operações. É recomendável que a

designação das funções de confiança privativa do Chefe do Poder Executivo Municipal esteja dentre os servidores de provimento efetivo do órgão, com capacitação técnica e profissional para o exercício do cargo.

Concluiu-se que o objeto da pesquisa foi alcançado uma vez que a temática foi explorada enfatizando o Princípio da Segregação de Funções em face de que as atividades de “organização dos controles” e de “Auditoria” sejam realizadas de forma independente. Para tal foi apresentado proposta de bipartição da Controladoria e Auditoria em departamentos independentes, no âmbito do Poder Executivo, que provavelmente, trará uma significativa parcela de contribuição para a reestruturação do órgão, além de propiciar indicativos que norteiem o aperfeiçoamento das atividades na gestão, podendo o tema em comento ser alvo à pesquisas futuras.

Assim, o trabalho conclui que a Proposta de Bipartição da Controladoria de Camaçari ora evidenciada nos organogramas das figuras 5 e 9 são protótipos ideais de modelo de sugestão de reestruturação administrativa a ser seguido por esse Município dentre outros, quer pelo seu grau de inovação, quer pela sua ousadia de trabalhar com metas e resultados gerenciais, a fim de manter um padrão de eficácia e eficiência ainda tão pouco implementado na área do controle interno no âmbito da esfera municipal.

Assim, os autores, após estudos a que procederam, posicionaram-se em face da temática, ressaltando que a Controladoria Geral do Município de Camaçari, por acumular as “macro funções de organização dos controles e Auditoria”, vai de encontro ao princípio da segregação de funções, uma vez que o princípio menciona que os setores devem ser independentes entre si . Sendo assim, diante desta pesquisa ora evidenciado neste estudo de caso, é recomendável – distribuir as funções em departamentos diferentes, especificamente, com órgãos vinculados de 2º grau hierárquico e com *staff* de Subsecretaria/Subcontroladoria, afim de que haja maior nível de autonomia e em consequência um assessoramento de alto nível ao gestor da entidade de forma mais eficaz e eficiente.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724**: informação e documentação – trabalhos acadêmicos – apresentação. Rio de Janeiro, 2005.

_____. **NBR 6024**: informação e documentação: numeração progressiva das seções de um documento escrito: apresentação. Rio de Janeiro, 2003.

_____. **NBR 6028**: informação e documentação: resumo: apresentação. Rio de Janeiro, 2003.

_____. **NBR 6027**: informação e documentação: sumário: apresentação. Rio de Janeiro, 2003.

_____. **NBR 6023**: informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 10520**: informação e documentação – citações em documentos – apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria**: Conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1996.

AUDIBRA – INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Procedimentos de Auditoria Interna**. 1992.

_____. –INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2.ed. São Paulo: Audibra, 1998.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional nº 66 de 13 de julho de 2010, ed. Atual. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

_____. **Leis, decretos, etc**. Constituição da República Federativa do Brasil – 1988.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em 01/10/2015.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de

finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em 01/11/2015.

_____. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providência. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm> Acesso em 04/12/2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.329/2011.** Alterou a sigla NBC T 12 para NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Computadores - Internet. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135> Acesso em: 06/12/2015.

BEUREN, Ilse Maria. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOTELHO, Milton Mendes Botelho. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal.** Curitiba, Juruá, 2006.

CAMAÇARI. **Lei Municipal nº 667, de 27 de janeiro de 2005.** Institui a Controladoria Geral do Município e dá outras providências. Disponível em <<http://www.camacari.ba.gov.br/arquivos/legislacao/instru%E7%E3o%20n%B0%2005.PDF>> Acesso em 01/11/2015.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/CGU/>>. Acesso em: 15 outubro. 2015.

_____. **Instrução Normativa SFC nº 01/2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Rede mundial de Computadores - Internet. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>> Acesso em: 06/12/2015.

_____. **Decreto nº 8.109/2013.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União e remaneja cargos em comissão, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8109.htm> Acesso em: 06/12/2015.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, contabilidade e controle interno no Setor Público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos como suporte à governança corporativa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica.** São Paulo: Atlas, 1999.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. São Paulo:Atlas, 2000.

_____. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Por meio da Rede Mundial de Computadores – Internet. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc?>. Acessado em: 04/09/2015

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e Controladoria no Setor Público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU**. 1º ed. Curitiba: Juruá, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

D'AVILA, Marcos Zähler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. **Conceitos e Técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GLOCK, José Osvaldo; CRUZ, Flávio da. **Controles Internos nos Municípios**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2. ed. rev. e ampl., 2. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

INTOSAI - **International Organization of Supreme Audit Institutions**. Tradução do Tribunal de Contas da União. Salvador: TCE/BA, 1995.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas técnicas e procedimentos - teoria e 550 questões - Estilo ESAF, UNB e outras**. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

KOLIVER, Olivio. **A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil**. Porto Alegre: CRCRS, 2005. 40p.

LACOMBE, Francisco; HEILBORN, Gilberto. **Administração: conceito e aplicações**. São Paulo: Saraiva, 2003. 542p.

MARTINS, Gilberto de Andrade.; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, J. Teixeira Jr; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**, 31ª edição, p. 170

MELLO, Agostinho de Oliveira. **Auditoria Interna**. Disponível em: <<http://www.auditoriainterna.com.br> > Acesso em 30 out. 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles Internos nas Organizações: um estudo abrangente dos princípios de controle interno**. 2.ed. São Paulo: Edicta, 2004.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Básica**. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2005.

_____. **Controladoria Básica**. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2004.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão: teoria e prática** 2. ed. São Paulo. Atlas, 1995.

PELEIAS, Ivan Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de Controladoria**. In: Coleção Resumos de Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2006, v.17.

SANTOS, Luiz Carlos dos. **Projeto de monografia: alternativas de roteiro**. Salvador: Uneb, 1998.

_____. **TCC**. notas de aulas ministradas na Faculdade de Ciências Contábeis/ Fundação Visconde de Cairu – Salvador, 2005

_____. **Material didático**. [on-line]. Disponível: < <http://www.uneb.br/luizcarlos> > , [04 nov. 2005].

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=177375> >. Acesso em: 20/12/ 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em <<http://www.tcu.gov.br/.../judoc%5CPORTN%5C20101213%5CPRT1996-063>>. Acessado em: 04/09/2015

TRIBUNAL DE CONTAS DO RIO GRANDE DO SUL. Por meio da Rede Mundial de Computadores – Internet. Disponível em <[http:// www.tce.rs.gov.br.srv00.tce.rs.gov.br:8081/tcrsnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0](http://www.tce.rs.gov.br.srv00.tce.rs.gov.br:8081/tcrsnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0)>. Acesso em: 04/09/2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DE PERNAMBUCO. Por meio da Rede Mundial de Computadores – Internet. Disponível em <http://audin.tce.pe.gov.br:7070/jurisprudencia/PesquisaJurispru>. Acesso em: 04/09/2015

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Cartilha de Orientações sobre Controle Interno**. Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf/>. Acesso em: 10 dezembro. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Disponível em: <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/2012_07_31_segunda_22so_2.pdf>. Acesso em: 20/12/ 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Disponível em: <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/2011_03_22_primeira_07so_1.pdf >. Acesso em: 20/12/ 2015.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia. **PEREIRA**, Anísio Cândido. A importância da auditoria interna no processo decisório das empresas. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, Ano XXXIII, p. 65-77 – set./out. 2004. ISSN 0104/8341.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4 ed. São Paulo: Bookman, 2010.

ANEXOS
Modelo de Projeto de Lei

ANEXO I - MODELO DE PROJETO DE LEI

MODELO DE PROJETO DE LEI PARA A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS

SUGESTÃO DE PROJETO DE LEI
(modelo: Controladoria e Auditoria)

Dispõe sobre a organização e a atuação do Sistema de Controle Interno no Município e dá outras providências.

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º. A organização e fiscalização do Município pelo Sistema de Controle Interno ficam estabelecidas na forma desta Lei, nos termos do que dispõe o art. 31 da Constituição da República.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança a Administração Direta e seus Poderes, a Administração Indireta, os Consórcios que a Administração fizer parte, os permissionários e concessionários de serviços públicos, beneficiários de subvenções, contribuições, auxílios e incentivos econômicos e fiscais.

CAPÍTULO II DAS FINALIDADES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Art. 2º O Sistema de Controle Interno do Município, com atuações prévias, concomitantes e posterior aos atos administrativos, visa à avaliação e controle da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores municipais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, aplicação das subvenções e renúncia de receitas e, em especial, tem as seguintes atribuições:

I – avaliar, no mínimo, por exercício financeiro, o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e os orçamentos do Município;

II – colaborar e controlar o alcance do atingimento das metas fiscais de resultados primário e nominal;

III – colaborar e controlar o alcance do atingimento das metas físicas das ações de governo e os resultados dos programas de governo, mediante indicadores de desempenho definidos no Plano Plurianual, quanto à eficácia, à eficiência e à efetividade da gestão nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Municipal;

IV – comprovar a legitimidade dos atos de gestão;

V – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;

VI – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
VII – realizar o controle dos limites e das condições para a inscrição de despesas em restos a pagar;
VIII – supervisionar as medidas adotadas pelos Poderes, para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, caso necessário, nos termos dos arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº 101-2000;
IX – tomar as providências indicadas pelo Poder Executivo, conforme o disposto no art. 31 da Lei Complementar nº 101-2000, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
X – efetuar o controle da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições da Lei Complementar nº 101-2000;
XI – realizar o controle sobre o cumprimento do limite de gastos totais do Poder Legislativo, inclusive no que se refere ao atingimento de metas fiscais, nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 101-2000, informando-o sobre a necessidade de providências;
XII – cientificar a(s) autoridade(s) responsável(eis), a Controladoria e a Auditoria, quando constatadas ilegalidades ou irregularidades na Administração Municipal, conforme o caso.

CAPÍTULO III DA ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO *Seção I*

Dos Poderes, Órgãos, Entidades e Agentes que Integram o Sistema de Controle Interno

Art. 3º. Integram o Sistema de Controle Interno do Município os Poderes Executivo e Legislativo, os órgãos da administração direta, as entidades da administração indireta e seus respectivos agentes públicos.

Parágrafo único. A coordenação e normatização dos controles ficam a cargo da Controladoria e a fiscalização a posterior, por meio de auditorias a cargo do departamento de Auditoria Interna.

Seção II Da Estrutura Administrativa da Controladoria e da Auditoria

Art. 4º Lei específica disporá sobre:

I – a alteração da estrutura administrativa do Município, de que trata a Lei nº ____/____, para a inserção da Controladoria e da Auditoria no organograma.

II – a criação de cargos e de função de confiança de coordenação da Controladoria e da Auditoria, as respectivas atribuições e a remunerações.

Art. 5º A designação das funções de confiança de que trata o artigo anterior é privativa do Chefe do Poder Executivo Municipal e dar-se-á dentre os servidores de provimento efetivo, com capacitação técnica e profissional para o exercício do cargo.

§ 1º Para atender o disposto neste artigo, considerar-se-á a seguinte ordem de preferência:

- I – possuir especialização, mestrado ou doutorado na área de controladoria ou auditoria respectivamente;
- II – possuir nível superior na área de Ciências Contábeis;
- III – ter desenvolvido projetos e estudos técnicos de reconhecida utilidade para o Município;
- IV – maior tempo de experiência na Administração Pública.

§ 2º. Não poderão ser designados os servidores:

- I – contratados por excepcional interesse público;
- II – que tiverem sofrido penalização administrativa, civil ou penal transitada em julgado;
- III – que realizem atividade político-partidária;
- IV – que exerçam, concomitantemente com a atividade pública, qualquer outra atividade profissional;
- V – que possuam parentesco com o Chefe do Poder Executivo, até o terceiro grau;
- VI – que tiverem, nos últimos doze (12) meses, afastamentos do serviço público superiores a 45 (quarenta e cinco) dias consecutivos ou alternados.

§ 3º. Ao cônjuge do Chefe do Poder Executivo aplica-se o disposto no parágrafo anterior.

Art. 6º. Em caso de a Auditoria ser formada por apenas um profissional, este deverá possuir formação acadêmica em Ciências Contábeis e registro em Conselho Regional de Contabilidade.

Parágrafo único. No caso de a Auditoria ser integrada por mais de um servidor, o responsável pela análise e verificação das demonstrações e operações contábeis deverá, necessariamente, possuir curso superior em Ciências Contábeis e registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade.

Seção III

Das Garantias dos Servidores da Controladoria e da Auditoria

Art. 7º São garantias dos servidores da Controladoria e da Auditoria:

- I – autonomia profissional para o desempenho das atividades na administração direta e indireta;
- II – acesso a documentos e banco de dados indispensáveis ao exercício das funções de controle interno;

Art. 8º O agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação da Controladoria e da Auditoria no desempenho de suas funções, ficará sujeito à pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

Parágrafo único. Quando a documentação ou a informação envolver assuntos de caráter sigiloso, deverá ser dispensado tratamento especial de acordo com o estabelecido pelo Chefe do Poder Executivo.

Art. 9º Os servidores da Controladoria e da Auditoria deverão guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos a que tiver acesso em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a coordenação, normatização e fiscalização, sob pena de responsabilidade.

Seção IV
Da Competência da Controladoria e da Auditoria
Subseção I
Da Controladoria

Art. 10. Compete à Controladoria a organização e normatização dos serviços de controle interno.

§ 1º. Para o cumprimento das atribuições previstas no *caput* deste artigo, a Controladoria terá como atribuições:

I – dispor sobre a necessidade da instauração de serviços seccionais de contabilidade e controles internos na administração direta, indireta e Poder Legislativo.

II – utilizar técnicas de controle interno, com a observância dos princípios de controle interno da INTOSAI – Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria;

III – regulamentar as atividades de controle, por meio de instruções normativas;

IV – emitir parecer sobre as contas prestadas ou tomadas por órgãos e entidades relativas a recursos públicos repassados pelo Município;

V – aprovar, rejeitar e solicitar esclarecimentos ou documentos de prestações de contas dos recursos públicos recebidos pelo Município a órgãos de outras esferas de governo;

VI – criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos do Município;

VII – concentrar as consultas a serem formuladas pelos diversos subsistemas de controle do Município;

VIII – responsabilizar-se pela disseminação de informações técnicas e legislação aos subsistemas responsáveis pela elaboração dos serviços;

XI – organizar o sistema de custos do município;

X – propor a realização de treinamentos aos servidores;

XI – representar à Auditoria sobre irregularidades verificadas na gestão de recursos do Município.

§ 2º. As instruções normativas de controle interno terão força de regras que, sendo descumpridas, importarão em infração disciplinar a ser apurada nos termos do regime de trabalho a que se enquadra o agente público infrator.

Subseção II
Da Auditoria

Art. 11. Compete à Auditoria a fiscalização pela aderência dos servidores aos controles internos, bem como a fiscalização da legitimidade da aplicação dos recursos públicos, da eficiência do gasto, da fiscalização da instituição e ingresso de recursos, renúncias de receitas, subvenções e prestações de contas.

Parágrafo único. Para o cumprimento das atribuições previstas no *caput* deste artigo, a Auditoria terá como atribuições:

I – determinar a realização de inspeção ou auditoria sobre a gestão dos recursos públicos municipais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas;

II – dispor quanto às denúncias encaminhadas pelos cidadãos, partidos políticos, organização, associação ou sindicato, sobre irregularidades ou ilegalidades na Administração Municipal.

III – opinar em prestações ou tomadas de contas, exigidas por força de legislação.

IV – efetuar, em caso de irregularidade:

- a) a oportunidade ao servidor ou setor o qual se imputa irregularidade o contraditório e ampla defesa;
- b) representar aos responsáveis pelas unidades administrativas para efeitos de controle hierárquico;
- c) representar à Controladoria, para efeitos de adoção de procedimentos corretivos e/ou preventivos;
- d) representar ao Prefeito, em caso de a irregularidade não ser sanada;
- e) representar ao Tribunal de Contas em caso de não-saneamento da falha e/ou em casos de prejuízo ao erário;
- f) disponibilizar ao Tribunal de Contas, na forma estabelecida por este, todos os atos de seu exercício fiscalizatório.

Seção V

Da Assinatura dos Relatórios de Gestão Fiscal

Art. 12. Os Relatórios de Gestão Fiscal do Chefe do Poder Executivo e do Poder Legislativo, previstos no art. 54 da Lei Complementar nº 101-2000, serão assinados pelo respectivo chefe do Poder, pelo profissional responsável pela Contabilidade, pelo responsável pela administração financeira e também pelo Coordenador da Auditoria Interna.

Parágrafo único. Em caso de divergência da Auditoria em relação a informações do relatório de gestão fiscal e os fatos não terem sido sanados antes da emissão do relatório, estes serão identificados no relatório de auditoria e representados ao Tribunal de Contas do Estado.

CAPÍTULO IV DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 13. Nos termos da legislação poderão ser contratados especialistas para atender às exigências de trabalho técnico específico, em caráter temporário, em áreas de atuação não contempladas pelos profissionais integrantes da Controladoria ou da Auditoria, ou em situações cuja necessidade de serviço impeça o seu funcionamento normal.

Art. 14. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

PREFEITO MUNICIPAL

ANEXO II - MODELO DE PROJETO DE LEI

MODELO DE PROJETO DE LEI PARA A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS

SUGESTÃO DE PROJETO DE LEI

(modelo: Controladoria, Auditoria, Corregedoria, Ouvidoria e Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas)

Dispõe sobre a organização e a atuação do Sistema de Controle Interno no Município e dá outras providências.

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º. A organização e fiscalização do Município pelo Sistema de Controle Interno ficam estabelecidas na forma desta Lei, nos termos do que dispõe o art. 31 da Constituição da República.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança a Administração Direta e seus Poderes, a Administração Indireta, os Consórcios que a Administração fizer parte, os permissionários e concessionários de serviços públicos, beneficiários de subvenções, contribuições, auxílios e incentivos econômicos e fiscais.

CAPÍTULO II DAS FINALIDADES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Art. 2º O Sistema de Controle Interno do Município, com atuações prévias, concomitantes e posterior aos atos administrativos, visa à avaliação e controle da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores municipais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, aplicação das subvenções e renúncia de receitas e, em especial, tem as seguintes atribuições:

I – avaliar, no mínimo, por exercício financeiro, o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e os orçamentos do Município;

II – colaborar e controlar o alcance do atingimento das metas fiscais de resultados primário e nominal;

III – colaborar e controlar o alcance do atingimento das metas físicas das ações de governo e os resultados dos programas de governo, mediante indicadores de desempenho definidos no Plano Plurianual, quanto à eficácia, à eficiência e à efetividade da gestão nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Municipal;

IV – comprovar a legitimidade dos atos de gestão;

V – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;

VI – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

VII – realizar o controle dos limites e das condições para a inscrição de despesas em restos a pagar;

VIII – supervisionar as medidas adotadas pelos Poderes, para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, caso necessário, nos termos dos arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº 101- 2000;

IX – tomar as providências indicadas pelo Poder Executivo, conforme o disposto no art. 31 da Lei Complementar nº 101-2000, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

X – efetuar o controle da destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições da Lei Complementar nº 101-2000;

XI – realizar o controle sobre o cumprimento do limite de gastos totais do Poder Legislativo, inclusive no que se refere ao atingimento de metas fiscais, nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 101-2000, informando-o sobre a necessidade de providências;

XII – cientificar a(s) autoridade(s) responsável(eis), a Controladoria e a Auditoria, quando constatadas ilegalidades ou irregularidades na Administração Municipal, conforme o caso.

CAPÍTULO III DA ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Seção I

Dos Poderes, Órgãos, Entidades e Agentes que Integram o Sistema de Controle Interno

Art. 3º. Integram o Sistema de Controle Interno do Município os Poderes Executivo e Legislativo, os órgãos da administração direta, as entidades da administração indireta e seus respectivos agentes públicos.

Parágrafo único. A coordenação e normatização dos controles ficam a cargo da Controladoria e a fiscalização a posterior, por meio de auditorias a cargo do departamento de Auditoria Interna.

Seção II

Da Estrutura Administrativa da Controladoria, Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria

Art. 4º Lei específica disporá sobre:

I – a alteração da estrutura administrativa do Município, de que trata a Lei nº ____/____, para a inserção da Controladoria, Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria no organograma.

II – a criação de cargos e de função de confiança de coordenação da Controladoria, Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria, as respectivas atribuições e a remunerações.

Art. 5º A designação das funções de confiança de que trata o artigo anterior é privativa do Chefe do Poder Executivo Municipal e dar-se-á dentre os servidores de provimento efetivo, com capacitação técnica e profissional para o exercício do cargo.

§ 1º Para atender o disposto neste artigo, considerar-se-á a seguinte ordem de preferência:

I – possuir especialização, mestrado ou doutorado na área de controladoria ou auditoria respectivamente;

II – possuir nível superior na área de Ciências Contábeis;

III – ter desenvolvido projetos e estudos técnicos de reconhecida utilidade para o Município;

IV – maior tempo de experiência na Administração Pública.

§ 2º. Não poderão ser designados os servidores:

- I – contratados por excepcional interesse público;
- II – que tiverem sofrido penalização administrativa, civil ou penal transitada em julgado;
- III – que realizem atividade político-partidária;
- IV – que exerçam, concomitantemente com a atividade pública, qualquer outra atividade profissional;
- V – que possuam parentesco com o Chefe do Poder Executivo, até o terceiro grau;
- VI – que tiverem, nos últimos doze (12) meses, afastamentos do serviço público superiores a 45 (quarenta e cinco) dias consecutivos ou alternados.

§ 3º. Ao cônjuge do Chefe do Poder Executivo aplica-se o disposto no parágrafo anterior.

Art. 6º. Em caso de a Auditoria ser formada por apenas um profissional, este deverá possuir formação acadêmica em Ciências Contábeis e registro em Conselho Regional de Contabilidade.

Parágrafo único. No caso de a Auditoria ser integrada por mais de um servidor, o responsável pela análise e verificação das demonstrações e operações contábeis deverá, necessariamente, possuir curso superior em Ciências Contábeis e registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade.

Seção III

Das Garantias dos Servidores da Controladoria, Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria

Art. 7º São garantias dos servidores da Controladoria, Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria:

- I – autonomia profissional para o desempenho das atividades na administração direta e indireta;
- II – acesso a documentos e banco de dados indispensáveis ao exercício das funções de controle interno;

Art. 8º O agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação da Controladoria, Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria no desempenho de suas funções, ficará sujeito à pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

Parágrafo único. Quando a documentação ou a informação envolver assuntos de caráter sigiloso, deverá ser dispensado tratamento especial de acordo com o estabelecido pelo Chefe do Poder Executivo.

Art. 9º Os servidores da Controladoria, Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria deverão guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos a que tiver acesso em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a coordenação, normatização e fiscalização, sob pena de responsabilidade.

Seção IV

Da Competência da Controladoria, Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria

Subseção I

Da Controladoria-Geral do Município

Art. 10º - A Controladoria-Geral do Município, órgão de 1º grau hierárquico, dotado de autonomia funcional, tem por finalidade o controle interno, no âmbito da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo Municipal.

Art. 11. Compete à Controladoria a organização e normatização dos serviços de controle interno.

§ 1º. Para o cumprimento das atribuições previstas no *caput* deste artigo, a Controladoria terá como atribuições:

I – dispor sobre a necessidade da instauração de serviços seccionais de contabilidade e controles internos na administração direta, indireta e Poder Legislativo.

II – utilizar técnicas de controle interno, com a observância dos princípios de controle interno da INTOSAI – Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria;

III – regulamentar as atividades de controle, por meio de instruções normativas;

IV – emitir parecer sobre as contas prestadas ou tomadas por órgãos e entidades relativas a recursos públicos repassados pelo Município;

V – aprovar, rejeitar e solicitar esclarecimentos ou documentos de prestações de contas dos recursos públicos recebidos pelo Município a órgãos de outras esferas de governo;

VI – criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos do Município;

VII – concentrar as consultas a serem formuladas pelos diversos subsistemas de controle do Município;

VIII - coordenar e executar a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual dos programas de governo e dos orçamentos do Município;

VIXI - coordenar e executar a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão contábil, orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

X - apoiar o controle externo no exercício de sua missão constitucional;

XI - coordenar e executar o controle interno, visando a exercer a fiscalização do cumprimento das normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal;

XII - instaurar e processar as tomadas de contas especiais na forma da legislação em vigor, bem como designar as respectivas comissões especiais;

XIII - coordenar e executar as atividades administrativas e financeiras relacionadas às suas dotações orçamentárias;

XIV - coordenar e executar a Auditoria Interna preventiva e de controle dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Município;

XV - coordenar e executar as atividades relativas à disciplina de servidores e empregados públicos da Administração Direta e Indireta do Município;

XVI - coordenar e executar as atividades de atendimento, recepção, encaminhamento e resposta às questões formuladas pelo cidadão, relacionadas à sua área de atuação, junto aos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Município;

XVII - indicar o substituto do Corregedor-Geral do Município nas suas ausências e impedimentos;

XVIII - planejar e supervisionar as atividades setoriais de informática;

XIX - administrar a rede de computadores da Controladoria e promover a integração de informações com outros órgãos Municipais;
XX - adotar medidas necessárias à implementação e ao funcionamento integrado do Sistema de Controle Interno;
XXI - prestar assessoramento ao Prefeito nas matérias de suas competências.
XXII - desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção.
XXIII – responsabilizar-se pela disseminação de informações técnicas e legislação aos subsistemas responsáveis pela elaboração dos serviços;
XXIV – organizar o sistema de custos do município;
XXV – propor a realização de treinamentos aos servidores;
XXVI – representar à Auditoria sobre irregularidades verificadas na gestão de recursos do Município.

§ 2º. As instruções normativas de controle interno terão força de regras que, sendo descumpridas, importarão em infração disciplinar a ser apurada nos termos do regime de trabalho a que se enquadra o agente público infrator.

Art. 12º - Compõem a Controladoria-Geral do Município:

I - Auditoria-Geral do Município;

II - Corregedoria-Geral do Município;

III - Ouvidoria-Geral do Município.

IV - Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas.

Subseção II *Da Auditoria-Geral do Município*

Art. 13º - A Auditoria-Geral do Município, órgão de 2º grau hierárquico, tem por finalidade supervisionar e executar a Auditoria Interna e a fiscalização nos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo.

Art. 14. Compete à Auditoria a fiscalização pela aderência dos servidores aos controles internos, bem como a fiscalização da legitimidade da aplicação dos recursos públicos, da eficiência do gasto, da fiscalização da instituição e ingresso de recursos, renúncias de receitas, subvenções e prestações de contas.

Parágrafo único. Para o cumprimento das atribuições previstas no *caput* deste artigo, a Auditoria terá como atribuições:

I - supervisionar e executar os serviços de auditoria nas áreas administrativa, contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e de custos dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Município;

II - desenvolver outras atividades destinadas à consecução de seus objetivos.

III – determinar a realização de inspeção ou auditoria sobre a gestão dos recursos públicos municipais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas;

IV – dispor quanto às denúncias encaminhadas pelos cidadãos, partidos políticos, organização, associação ou sindicato, sobre irregularidades ou ilegalidades na Administração Municipal.

V – opinar em prestações ou tomadas de contas, exigidas por força de legislação.

VI – efetuar, em caso de irregularidade:

a) a oportunização ao servidor ou setor o qual se imputa irregularidade o contraditório e ampla defesa;

- b) representar aos responsáveis pelas unidades administrativas para efeitos de controle hierárquico;
- c) representar à Controladoria, para efeitos de adoção de procedimentos corretivos e/ou preventivos;
- d) representar ao Prefeito, em caso de a irregularidade não ser sanada;
- e) representar ao Tribunal de Contas em caso de não-saneamento da falha e/ou em casos de prejuízo ao erário;
- f) disponibilizar ao Tribunal de Contas, na forma estabelecida por este, todos os atos de seu exercício fiscalizatório.

Subseção III *Da Corregedoria-Geral do Município*

Art. 15º - A Corregedoria-Geral do Município, órgão de 2º grau hierárquico, tem por finalidade supervisionar e executar as atividades correicionais e disciplinares dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Município.

Art. 16 - Compete à Corregedoria-Geral do Município:

I - supervisionar e executar as atividades relativas à disciplina de servidores e empregados da Administração Direta e Indireta do Município;

I - supervisionar e executar as atividades relativas à disciplina de servidores e empregados públicos da Administração Direta do Poder Executivo, e prestar apoio na condução dos procedimentos de faltas funcionais dos empregados das entidades autárquicas e fundacionais e das empresas públicas do Município, mediante solicitação de seus Titulares e autorização do Prefeito;

II - supervisionar e executar a instauração e a instrução de processos de sindicância e administrativos disciplinares no âmbito da Administração Direta e Indireta do Município;

III - desenvolver outras atividades destinadas à consecução de seus objetivos.

Subseção IV *Da Ouvidoria-Geral do Município*

Art. 17 - A Ouvidoria do Município, órgão de 2º grau hierárquico, tem por finalidade supervisionar e executar as atividades de atendimento, recepção, encaminhamento e resposta às questões formuladas pelo cidadão, relacionadas à sua área de atuação, junto aos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Município.

Art. 18 - Compete à Ouvidoria-Geral do Município:

I - recepcionar e encaminhar as questões formuladas pelo cidadão, relacionadas à sua área de atuação, junto aos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Município;

II - encaminhar ao cidadão as respostas das questões por ele formuladas;

III - estabelecer meios de interação permanente do cidadão com o poder público, visando ao controle social da administração pública;

IV - desenvolver outras atividades destinadas à consecução de seus objetivos.

Subseção V *Da Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas*

Art. 18-A - A Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, órgão de 2º grau hierárquico, tem por finalidade desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção junto aos órgãos e entidades da administração direta e indireta do Município.

Art. 18-B - Compete à Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas:

I - promover o incremento da transparência pública;

II - supervisionar a coleta de informações estratégicas necessárias ao desenvolvimento das atividades da Controladoria-Geral do Município;

III - promover intercâmbio contínuo, com outros órgãos, de informações estratégicas para a prevenção e o combate à corrupção;

IV - estimular, coordenar e elaborar pesquisas e estudos sobre o fenômeno da corrupção e sobre a adequada gestão dos recursos públicos, consolidando e divulgando os dados e conhecimentos obtidos;

V - acompanhar a evolução patrimonial dos agentes públicos do Poder Executivo municipal;

VI - fomentar a participação da sociedade civil na prevenção da corrupção;

VII - atuar para prevenir situações de conflito de interesses no desempenho de funções públicas;

VIII - contribuir para a promoção da ética e o fortalecimento da integridade das instituições públicas;

IX - reunir e integrar dados e informações referentes à prevenção e ao combate à corrupção;

X - promover capacitação e treinamento relacionados às suas áreas de atuação, sob a orientação da Controladoria-Geral do Município;

XI - coordenar, no âmbito da Controladoria-Geral do Município, as atividades que exijam ações

integradas de inteligência;

XII - representar a Controladoria-Geral do Município em fóruns ou organismos nacionais ou internacionais relacionados ao combate e à prevenção da corrupção;

XIII - zelar pela aplicação do Código de Ética do Agente Público Municipal e da Alta Administração Municipal;

XIV - orientar os agentes públicos municipais sobre a ética, a probidade e a moralidade na função pública.

Seção V

Da Assinatura dos Relatórios de Gestão Fiscal

Art. 20. Os Relatórios de Gestão Fiscal do Chefe do Poder Executivo e do Poder Legislativo, previstos no art. 54 da Lei Complementar nº 101-2000, serão assinados pelo respectivo chefe do Poder, pelo profissional responsável pela Contabilidade, pelo responsável pela administração financeira e também pelo Coordenador da Auditoria Interna.

Parágrafo único. Em caso de divergência da Auditoria em relação a informações do relatório de gestão fiscal e os fatos não terem sido sanados antes da emissão do relatório, estes serão identificados no relatório de auditoria e representados ao Tribunal de Contas do Estado.

CAPÍTULO IV DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 21. Nos termos da legislação poderão ser contratados especialistas para atender às exigências de trabalho técnico específico, em caráter temporário, em áreas de atuação não contempladas pelos profissionais integrantes da Controladoria ou da Auditoria, ou em situações cuja necessidade de serviço impeça o seu funcionamento normal.

Art. 22. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

PREFEITO MUNICIPAL